

Vol. XIV

Mayo 2012

N.º 41

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA: NUEVA PERSPECTIVA EN EL EJERCICIO DEL CONTROL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES
Manuel Núñez Pérez
- REFORMA DE LA GOBERNANZA ECONÓMICA Y LA DISCIPLINA PRESUPUESTARIA DE LA UNIÓN EUROPEA: EL *SIX PACK*
Ester Marco Peñas
- EL SISTEMA EUROPEO DE CUENTAS (SEC 95) EN EL CONTEXTO DE LA LEY ORGÁNICA DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA
Rosario Martínez Manzanedo
- LA NUEVA LEY DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA
Violeta Ruiz Almendral
- RESPONSABILIDAD CONTABLE Y TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. CONEXIÓN Y CONTRASTE CON LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE FONDOS PÚBLICOS
Purificación Martorell Zulueta
- PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL
Daniel Carrasco Díaz
Dionisio Buendía Carrillo
Virginia Llorente Muñoz
- CONTROL DE EFICIENCIA EN EL SISTEMA DE EDUCACIÓN SUPERIOR ESPAÑOL: EL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA LAS UNIVERSIDADES
Daniel Carrasco Díaz
Daniel Sánchez Toledano
M^a Jesús Morales Caparrós
- PLANIFICACIÓN Y BASES REGULADORAS DE LAS SUBVENCIONES
Javier Vázquez Garranzo

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- PRIMER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2012
Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. XIV

Mayo 2012

N.º 41

Tribunal de Cuentas

ISSN: 1.575-1333

Depósito Legal: M. 8.696-1999

Edita: Tribunal de Cuentas

Impresión y Encuadernación: DiScript Preimpresión, S. L.

Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes	5
Artículos	
• <i>La sostenibilidad financiera: nueva perspectiva en el ejercicio del control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores</i> , Manuel Núñez Pérez.	13
• <i>Reforma de la gobernanza económica y la disciplina presupuestaria de la Unión Europea: el Six Pack</i> , Ester Marco Peñas	31
• <i>El Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera</i> , Rosario Martínez Manzanedo	81
• <i>La nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera</i> , Violeta Ruiz Almendral.	97
• <i>Responsabilidad contable y tratamiento jurisprudencial de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles. Conexión y contraste con la responsabilidad de los administradores de fondos públicos</i> , Purificación Martorell Zulueta	123
• <i>Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local</i> , Daniel Carrasco Díaz, Dionisio Buendía Carrillo y Virginia Llorente Muñoz.	153
• <i>Control de eficiencia en el sistema de educación superior español: el modelo de contabilidad analítica para las universidades</i> , Daniel Carrasco Díaz, Daniel Sánchez Toledano y M ^a Jesús Morales Caparrós	173
• <i>Planificación y bases reguladoras de las subvenciones</i> , Javier Vázquez Garranzo	203
Legislación y Jurisprudencia	
• <i>Primer cuatrimestre del año 2012</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	249
Publicaciones	
• LUIGI FERRAJOLI y JUAN RUIZ MANERO: <i>Dos modelos de constitucionalismo</i> . Editorial Trotta, Madrid, 2011, 155 págs. (Andrés Fernández Díaz)	281
• JOSÉ ÁNGEL SÁNCHEZ ASIAÍN: <i>La financiación de la guerra civil española. Una aproximación histórica</i> , Crítica, Barcelona, 2012, XIV + 1.309 págs. (Juan Velarde Fuertes)	287

CONSEJO EDITORIAL

Ramón Álvarez de Miranda

Susana Casado Robledo

Rafael María Corona Martín

Andrés Fernández Díaz

Milagros García Crespo

Javier Medina Guijarro

Vicente Montesinos Julve

José Pascual García

Ana María Pérez Tórtola

Pascual Sala Sánchez

Juan Velarde Fuertes (Director)

Antonio Ramón Rodríguez Castaño (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

El importe de la suscripción anual (3 números), incluido I.V.A., será de 42 €. Al final de la Revista se incluye el Boletín de Suscripción.

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*

Presentación

Juan Velarde Fuertes

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Se abre este número, correspondiente a mayo de 2012 de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, con un artículo que centra perfectamente los problemas muy actuales de la economía española. De él es autor el Presidente del Tribunal de Cuentas, Manuel Núñez Pérez. Se titula «La sostenibilidad financiera: nuevas perspectivas en el ejercicio del control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores». Téngase en cuenta que en estos momentos nos encontramos sumidos en una muy fuerte crisis financiera, que, como dice el Presidente Núñez, «se ha traducido en un deterioro de las cuentas públicas, en las que ha quedado reflejado un importante crecimiento del déficit público y del endeudamiento, en cuanto mecanismo inmediato y fundamental para su financiación, así como del coste derivado del mismo». Y esto porque «la estabilidad presupuestaria... ha de estar acompañada de la necesaria transparencia en su formulación, dando credibilidad a los objetivos propuestos», con la afirmación, para desdicha de la postura de los partidarios de Krugman, pues yo acompaño y, evidentemente, Manuel Núñez, a la crítica titulada «Lo que le dije a Krugman», de Pedro Schwartz, aparecida en *Expansión*, 7 de julio de 2012. Se prueba cuando en este artículo de Núñez se sostiene que «la estabilidad presupuestaria es la base del crecimiento económico y el instrumento que garantice en el tiempo el mantenimiento del Estado de bienestar». De ahí el papel de las entidades fiscalizadoras superiores, y concretamente de nuestro Tribunal de Cuentas, el cual «viene efectuando desde hace varios ejercicios, dentro de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, un análisis

del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria establecido para cada ejercicio». Se desprende de inmediato que «quizá sea el momento de postular un mayor protagonismo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el ámbito internacional, tanto en el proceso de decisión de las autoridades públicas como en el funcionamiento de los mercados financieros como elemento de referencia en la evaluación y calificación de las cuentas públicas». Concluye esta aportación señalando, con visión acertada, que «los principios básicos que deben guiar toda la actividad económico-financiera pública sirven también de referencia para la actividad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el análisis de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera. Su situación de independencia y de supremacía, junto con su vinculación con el respectivo Parlamento, les ofrece una posición favorable para intervenir en estas materias».

Sigue el artículo de Ester Marco Peñas, «Reforma de la gobernanza económica y la disciplina presupuestaria de la Unión Europea: el *Six Pack*». Como señala la autora, «el 13 de diciembre de 2011 entró en vigor un conjunto de medidas legislativas que la Comisión Europea calificó como el “refuerzo más completo de la gobernanza económica en la Unión Europea y en la zona euro desde la puesta en marcha de la Unión Económica y Monetaria”». El denominado *Six Pack* se conforma por cinco Reglamentos y una Directiva. Gracias a este artículo se pueden conocer «las novedades introducidas por el *Six Pack* y su eficacia para poner fin a los incumplimientos por los Estados de los mandatos de disciplina presupuestaria fijados en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea», porque el *Six Pack* «lleva a cabo tres funciones básicas: la primera, modificar y reforzar tanto la vertiente preventiva como la correctora del Pacto de Estabilidad y Crecimiento; la segunda, crear un nuevo procedimiento para controlar los posibles desequilibrios macroeconómicos que se pueden producir en los Estados miembros de la zona del euro, y la tercera, aprobar una Directiva por la que se establece un marco común en materia de política presupuestaria que debe existir en los ordenamientos jurídico-financieros internos de los Estados miembros».

Por su parte, Rosario Martínez Manzanedo, en su artículo «El Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera» plantea a la perfección el enlace de esta Ley Orgánica, que «cumple el mandato del artículo 135 de la Constitución Española, reformado en septiembre de 2011» a través, en primer lugar, del «Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) en el ámbito de la normativa europea sobre super-

visión y control de las finanzas públicas», de la «vinculación de la Ley Orgánica de Estabilidad con el SEC 95», tanto en cuanto «a los efectos de la Ley» como al aspecto básico de «la estabilidad presupuestaria», sin olvidar la «regla de gasto» que se encuentra en el artículo 12, así como también «el principio de sostenibilidad financiera» y el de «transparencia y su instrumentación».

Violeta Ruiz Almendral, en su artículo «La nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera», examina muy a fondo «la reforma del artículo 135 de la Constitución y la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera que la desarrolla». Presta especial atención al debate «sobre la limitación de la deuda y el déficit y el impacto que este debate ha tenido en la Unión Económica y Monetaria». No puede olvidarse, y más en estos momentos, de este artículo que «España ha obtenido ya una ayuda financiera («rescate bancario») y se encuentra al borde del rescate total, o al menos de las cifras que propiciaron el rescate a otros países... En fin, una vez asumida la bondad de limitar déficit y deuda, caben dudas sobre los plazos de reducción», con el agregado oportunísimo de que «los problemas de la economía española no son imputables a terceros, por mucho que pueda ser más cómodo achacar la responsabilidad a “los mercados” o incluso a conspiraciones de la prensa anglosajona».

Tras este bloque magnífico de cuestiones directamente relacionadas con nuestra realidad financiera, vienen tres artículos muy valiosos. El primero, de Purificación Martorell Zulueta, «Responsabilidad contable y tratamiento jurisprudencial de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles. Conexión y contraste con la responsabilidad de los administradores de fondos públicos». Evidentemente, «el ámbito de responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles y el de los administradores de fondos públicos no es idéntico», pero en este trabajo se muestran «puntos de conexión y de contraste» que realmente «merece la pena identificar y analizar». En el excelente análisis doctrinal que se hace destaca «la existencia de importantes puntos de conexión entre el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, atribuido al Tribunal de Cuentas respecto de los gestores de fondos públicos, y el marco de responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles, tanto en lo que se refiere a los aspectos procesales que habitualmente se plantean en los respectivos procedimientos judiciales como desde el punto de vista del derecho sustantivo, lo que incide en las constantes citas que de la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo se contiene en las resoluciones de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas».

Daniel Carrasco Díaz, Dionisio Buendía Carrillo y Virginia Llorente Muñoz, en su artículo «Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local», lo derivan de la experiencia que los autores de este importante artículo «han adquirido a través de su participación en el proyecto de la Federación Española de Municipios y Provincias...», basado en el cálculo del coste de diferentes servicios municipales prestados en ayuntamientos españoles mediante la propuesta de un modelo de contabilidad analítica que, partiendo de los pronunciamientos generales para las Administraciones Públicas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado», se adapte «a las Administraciones Locales».

Un tema especialmente presente en estos momentos es el del artículo de Daniel Carrasco Díaz, Daniel Sánchez Toledano y M^a Jesús Morales Caparrós, «Control de eficiencia en el sistema de educación superior español: el modelo de contabilidad analítica para las universidades». Como señalan, el control de la eficiencia con la que se aplican los recursos públicos en las universidades tiene su punto de apoyo en la contabilidad analítica. Y en este sentido, «la Oficina de Cooperación Universitaria, junto a algunas universidades e investigadores, han abordado iniciativas para su implantación (*Libro blanco de los costes en las universidades*) que han sido respaldadas por la publicación por parte del Ministerio de Educación del documento sobre contabilidad analítica para universidades públicas, aparecido en marzo de 2011. Un amplio conjunto de interrogaciones puede así ser respondido.

Otro asunto interesante es el del artículo de Javier Vázquez Garranzo, «Planificación y bases reguladoras de las subvenciones». Es esencialmente importante el apartado «La corrección de fallos del mercado», que bien puede decirse que «es prioritario en la política de otorgamiento de subvenciones». Los diversos apartados que de ahí se derivan se centran en «la definición del objeto de la subvención»; «los requisitos que deberán reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención y la forma y plazo en que deben presentarse las solicitudes»; «las condiciones de solvencia y eficacia que hayan de reunir las personas jurídicas»; «el procedimiento de concesión de la subvención»; «los criterios objetivos de otorgamiento de la subvención y, en su caso, ponderación de los mismos»; la «cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación»; «los órganos competentes para la ordenación, instrucción y resolución del procedimiento de concesión de la subvención y el plazo en que será notificada la resolución»; «la determinación, en su caso, de los libros y registros contables específicos para garantizar la adecuada justificación de la sub-

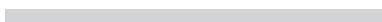
vención»; «el plazo y la forma de justificación por parte del beneficiario o de la entidad colaboradora, en su caso, del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos percibidos»; «las medidas de garantía que, en su caso, se considere preciso constituir a favor del órgano concedente, medios de constitución y procedimiento de cancelación»; «la posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta, así como el régimen de garantías que, en su caso, deberán aportar los beneficiarios»; «las circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución»; «la compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales»; finalmente, «los criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones. Estos criterios resultan de aplicación para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar, y deben responder al principio de proporcionalidad».

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez, en la sección de «Legislación y Jurisprudencia», efectúan, como ocurre número tras número, una exposición fundamental referida al primer cuatrimestre de 2012.

En la bibliografía aparecen dos notas críticas. Una, de Andrés Fernández Díaz, sobre el libro de Luigi Ferrajoli y Juan Ruiz Manero, *Dos modelos de constitucionalismo*, y otra mía al libro de José Ángel Sánchez Asiaín, *La financiación de la guerra civil española. Una aproximación histórica*.

Honradamente creo que se trata de un número de nuestra revista de fundamental importancia. Al leer sus páginas mecanografiadas para escribir esta «Presentación» percibo que se ha logrado reunir, por una parte, multitud de cuestiones económicas, pero también un alud de ciencia jurídica. Yo, desde la economía, mientras sentía la responsabilidad de dirigir esta REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, intenté una mezcla de dos cosas: por un lado, ofrecer puntos de vista fundamentales para la buena marcha de nuestra economía, y por otra, seguir aquello que aprendí en Demófilo de Buen L. de Stammler: «La ciencia del Derecho cuenta entre las ciencias prácticas, esto es, sus postulados y teorías poseen la cualidad de aplicarse a los casos singulares ocurridos en el mundo de la experiencia.»

ARTÍCULOS



La sostenibilidad financiera: nueva perspectiva en el ejercicio del control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Manuel Núñez Pérez

Ex-Presidente del Tribunal de Cuentas

ANTECEDENTES

El establecimiento de unas fronteras entre la actividad y las responsabilidades asumidas entre los sectores público y privado ha sido un empeño permanentemente planteado por la doctrina económica, empeño que con la evolución en el comportamiento del sistema económico ha ganado en complejidad y dinamismo. Las dificultades que pudieran presentarse en su diferenciación dentro de un sistema económico tradicional se perciben significativamente incrementadas como consecuencia de la globalización e internacionalización de las economías nacionales y la incorporación a estructuras supranacionales, así como por la aparición de una situación de crisis financiera, con graves consecuencias en la organización económica y en la organización social, junto con su incidencia en la propia organización política.

Un elemento sustancial que ha estado guiando las reflexiones sobre la función del gobierno en la macroeconomía, además de su capacidad reguladora del sistema económico, ha sido el progresivo incremento del gasto público a través de su participación directa en la actividad económica. Habitualmente, esta actividad pública ha estado acompañada de unos resultados deficitarios, en cuya explicación se han aportado no sólo argumentos derivados de los objetivos sociales a los que ha de atender la gestión pública, sino también otros provenientes de las deficiencias organizativas que pudiera presentar el sector público, propiciando la aparición de ineficiencias en su gestión.

La aparición continuada de déficits en el sector público, acompañada de un significativo incremento de su endeudamiento como mecanismo inmediato para su financiación, condujo a reclamar una nueva gestión pública, marcada por la exigencia de la eficacia y de la eficiencia y una mejor identificación de la responsabilidad de los gestores públicos. Asimismo se fue consolidando un proceso, reforzado ante situaciones de crisis financiera, cuya evolución no ha sido lineal, sino marcada por la permanente interacción de las diferentes fuerzas intervinientes, y que se ha caracterizado por la consolidación de una cultura favorable al establecimiento de un marco de actuación identificado por la estabilidad presupuestaria y, directamente vinculado a la misma, por la sostenibilidad financiera, que consagra la estabilidad presupuestaria como conducta permanente del sector público.

En una presentación simplificadora de la evolución del sector público cabría identificar una primera etapa señalada por una concepción abstencionista del Estado, que sólo participaría en las actividades consideradas esenciales y en las que el principio dominante era el sometimiento a la legalidad vigente. La concepción intervencionista del Estado dio lugar a una fase expansiva de la actividad pública a la que se exigía a nivel microeconómico una aplicación eficaz y eficiente de los recursos públicos. Y actualmente, como consecuencia de la acumulación de los déficits en la gestión pública y del incremento del endeudamiento público, se ha reconocido la necesidad de definir un nuevo marco de actuación de la gestión pública de alcance macroeconómico en el que queden identificados los parámetros y los objetivos a los que dicha actuación ha de acomodarse.

Esta misma evolución puede predicarse del ejercicio de la función de control sobre la gestión pública, en el que la verificación del sometimiento a la legalidad vigente, principio siempre consustancial a la actividad de los poderes públicos, se ha visto completada con el análisis de la eficacia y eficiencia a nivel de gestión individualizada por cada entidad o sector analizado, análisis que ha de reforzarse cada vez con mayor intensidad, extendiéndole al cumplimiento de los objetivos macroeconómicos a los que dicha actividad está vinculada.

Este marco, por lo que se refiere al ámbito de la Unión Económica y Monetaria Europea, se vio recogido en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, cuyo objetivo era evitar déficits excesivos, sometiéndose los países firmantes del mismo a un sistema de supervisión multilateral como mecanismo de aproximación del comportamiento de los diferentes sectores públicos nacionales. Cabe reconocer que, pese a incluir este Pacto la doble línea de actuación de estabilidad y crecimiento considerando que ambas han de ser compatibles, su desarro-

llo ha prestado una mayor atención a la primera, pues la credibilidad de las autoridades públicas y de sus cuentas únicamente puede venir sustentada en una conducta de racionalidad económica, que es lo que la estabilidad presupuestaria viene a representar, correlacionando el nivel de gasto al de los ingresos, como actitud predominante en el transcurso del tiempo.

EFFECTOS DE LA CRISIS FINANCIERA

Con independencia de las situaciones que se presentaron tras la firma del citado Pacto y de las tímidas reacciones que suscitaron los primeros incumplimientos del mismo, el escenario ha sufrido una significativa transformación tras la aparición y permanencia de la crisis financiera actual.

La gravedad y la duración de la crisis han originado que sus efectos se hayan extendido a todos los sectores con una importante contención, cuando no descenso, de la actividad económica y la consiguiente incidencia en la reducción de los ingresos fiscales en la financiación del sector público. Por lo que se refiere a España, el análisis comparativo de las sucesivas Declaraciones que el Tribunal de Cuentas ha venido emitiendo sobre las últimas Cuentas Generales del Estado examinadas confirman de modo concluyente esta evolución.

Por otra parte, en un comportamiento asimétrico que agrava la situación, esta reducción de ingresos presupuestarios se ha visto acompañada de un incremento del gasto público como consecuencia del aumento de la demanda de cobertura de nuevas necesidades sociales y de la necesidad de adoptar medidas que mitigaran los efectos de la crisis e impulsaran la actividad económica, incrementando la participación en la misma del sector público, como actuación de compensación de la atonía del sector privado y, en lo posible, de reactivación de dicha actividad, y como mecanismo de intervención en sectores de gran trascendencia social o de gran influencia en el sistema económico, como el de las entidades de crédito.

Las consecuencias de este devenir de la actividad económica se han traducido en un deterioro de las cuentas públicas, en las que ha quedado reflejado un importante crecimiento del déficit público y del endeudamiento, en cuanto mecanismo inmediato y fundamental para su financiación, así como del coste derivado del mismo.

Esta situación ha reforzado el consenso alcanzado sobre la necesidad de velar por la estabilidad presupuestaria, que se ha visto

materializado, por lo que se refiere al ámbito europeo, en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria suscrito en Bruselas el pasado mes de marzo, en el que se reconoce *la necesidad de que los gobiernos mantengan unas finanzas públicas saneadas y sostenibles*. Este reconocimiento es el preámbulo para la adopción de un pacto presupuestario, comprometiéndose a que la situación presupuestaria de las Administraciones Públicas sea de equilibrio presupuestario, objetivo que se considerará cumplido incluso alcanzando un déficit estructural del 0,5%, que podrá incrementarse hasta un máximo del 1% del Producto Interior Bruto, cuando la proporción entre la deuda pública y dicho Producto Interior Bruto esté muy por debajo del 60% y sean muy reducidos los riesgos para la sostenibilidad a largo plazo para las finanzas públicas, excepciones que en el momento actual resultan muy alejadas de la situación de la práctica totalidad de las economías nacionales.

Este compromiso ha de verse acompañado de la presentación de un programa de colaboración presupuestaria y económica en el supuesto de que se hubiera incurrido en una situación de déficit excesivo, que, además de ser aprobado, será objeto de supervisión por las autoridades comunitarias. Por otra parte, se establece la obligación de incorporar las normas convenidas al correspondiente Derecho nacional mediante disposiciones de carácter vinculante y permanente, preferentemente de rango constitucional.

Si bien el objetivo inmediato de este Tratado es propiciar una mayor convergencia sostenida y duradera entre las economías de los Estados de la zona euro, su formulación es una manifestación inequívoca del reconocimiento de la estabilidad presupuestaria como un principio irrenunciable dentro de una organización y funcionamiento racional del sector público, que exige priorizar las necesidades a atender por el gasto público y acomodar su volumen al de los recursos disponibles. De este modo, la estabilidad presupuestaria adquiere la consideración de un valor estructural y condicionante de la capacidad de actuación del Estado, del mantenimiento y desarrollo del Estado del bienestar y fuente de credibilidad y responsabilidad de los gestores públicos.

Este es el fundamento justificativo expresamente recogido en la modificación incorporada en el artículo 135 de la Constitución Española, así como en la reciente aprobación de la nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en concordancia con lo previsto en el mencionado Tratado.

El nuevo marco normativo originado como resultado de la modificación constitucional recoge reforzados los principios que han de guiar la actividad económica pública y cuya evaluación han de ser referencias necesarias en la actividad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los diferentes países, en concordancia con la imbricación que presentan las distintas economías nacionales.

Ha de resaltarse, a este respecto, que la estabilidad presupuestaria debe contemplarse en una proyección plurianual y ha de estar acompañada de la necesaria transparencia en su formulación, dando credibilidad a los objetivos propuestos, cuya consecución será una clara manifestación de eficacia y eficiencia en la asignación de los recursos públicos, pues la estabilidad presupuestaria es la base del crecimiento económico y el instrumento que garantice en el tiempo el mantenimiento del Estado de bienestar. A dichos principios han de agregarse el ya reiterado de la sostenibilidad financiera, junto con el de responsabilidad de los gestores públicos y el de la lealtad institucional, por tratarse de objetivos que deben afectar, en su respectivo ámbito de actuación, a todas las instituciones públicas.

UNA NUEVA PERSPECTIVA EN LA ACTUACIÓN DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

La primera consideración que el nuevo marco normativo suscita es que la actividad de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ha de adaptarse al mismo, ya que el principio de estabilidad presupuestaria y, vinculado al mismo, la sostenibilidad financiera son los elementos vertebradores de toda la política y gestión pública. Su incorporación al Derecho positivo permite, incluso, contemplarle como una manifestación sustancial del clásico principio de sometimiento a la legalidad vigente, a cuyo cumplimiento va dirigida la concepción más básica del control en la gestión pública.

Asimismo, el proceso de globalización en el que están inmersas las economías nacionales y la suscripción de Pactos de alcance internacional, como el ya aludido, vienen a manifestar que la perspectiva de análisis de las Entidades Fiscalizadoras Superiores ha de trascender el alcance nacional y compartir referencias, reflexiones y experiencias en el ámbito internacional, lo que conduce a buscar mecanismos de interrelación entre todas las instituciones de control afectadas y a compartir criterios de actuación en este ámbito.

En este contexto adquieren su verdadera relevancia el Acuerdo adoptado por la Asamblea de Naciones Unidas a finales de 2011, así

como la Declaración sobre la Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores convenida por los miembros de EUROSAI, reunidos en el VIII Congreso de la Organización, celebrado en Lisboa del 30 de mayo al 2 de junio de 2011, en los que, en concordancia con las Declaraciones de INTOSAI de Lima y México, se reconoce su esencial contribución al buen gobierno, subrayando que la independencia de la función fiscalizadora resulta de primordial importancia para garantizar la transparencia y la integridad de la Administración Pública, fortaleciendo así la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, subrayando que la eficacia, la eficiencia, la rendición de cuentas y la transparencia se verán potenciadas mediante el fortalecimiento de las instituciones de control.

Retornando la mirada a la Unión Europea puede, incluso, destacarse la contribución de las Entidades Fiscalizadoras Superiores a fortalecer la sintonización de los ciudadanos con las medidas y normas supranacionales adoptadas en el marco de los Pactos políticos suscritos bajo la presión de la situación financiera sobrevenida, sin que la sociedad haya tenido posibilidad de ejercer su influencia y su valoración. Esta participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores contribuye a compensar las carencias que presentan los mecanismos de control y a corregir la escasa participación democrática en la adopción de decisiones, frecuentemente denunciada como una indeseada consecuencia de la cesión de la soberanía nacional a otras instancias y organizaciones de carácter supranacional.

De aquí también que se haya propugnado la participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la auditoría del Mecanismo de Estabilidad Europeo, en concordancia con lo previsto en las Normas Internacionales de Auditoría Pública para el control de organismos e instituciones internacionales, y que dicha participación haya quedado definitivamente reconocida en la formación del Comité de Auditoría, aunque posiblemente sin satisfacer plenamente los planteamientos que desde el ámbito de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se han ido formulando.

ALCANCE DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

El examen de la sostenibilidad financiera requiere efectuar un análisis dinámico de la evolución del volumen de la deuda, pues puede resultar más significativo en su valoración el incremento relativo entre sucesivos ejercicios que el volumen absoluto de la misma. Es el caso de la deuda española, en la que destaca más su pronunciado crecimiento en el último periodo y el incremento de su coste al modi-

ficarse las condiciones de mercado que su importe absoluto o en porcentaje del PIB, que permanece inferior al ofrecido por otros países del entorno europeo.

Por otra parte, este análisis de su evolución necesariamente ha de complementarse con el de la relación entre el volumen del saldo fiscal primario, una vez deducido de los ingresos presupuestarios el coste de los intereses del endeudamiento, con la evolución del crecimiento del Producto Interior Bruto, y evaluar si la tasa de crecimiento es suficiente para compensar el incremento del coste de la financiación, pues de lo contrario se puede estar incurriendo en un proceso estrictamente incrementalista del endeudamiento, con la permanente necesidad de refinanciación y el consiguiente riesgo para dicha sostenibilidad.

Toda operación de endeudamiento restringe las aplicaciones alternativas que dentro del sistema económico, siempre limitado en sus recursos, pudiera otorgarse a los fondos captados. En consecuencia, el análisis de la sostenibilidad financiera requiere revisar el destino dado a dichos fondos y propugnar la liberación de recursos financieros de actividades improductivas a productivas, de modo que la unidad adicional de mayor endeudamiento genere Producto Interior Bruto positivo, pues de lo contrario se estaría caminando hacia la insostenibilidad del sistema y el gasto financiero estaría restringiendo la capacidad de recuperación.

Estos análisis requieren, asimismo, detenerse en el examen de las posibles causas subyacentes de la crisis, como son los componentes de los costes de producción nacional y sus diferenciales con los de otros países, lo que conduce al examen de las relaciones con el exterior, así como a revisar los respectivos niveles salariales, las relaciones laborales y el nivel de empleo, junto con la evolución de la demanda y el consumo interno y las restantes variables integrantes del sistema económico. Asimismo, es preciso atender a la dimensión distributiva que las medidas de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera pudieran provocar. En definitiva, se trata de examinar las múltiples interrelaciones que se producen en el sistema económico y estimar las consecuencias que cada decisión pudiera originar.

En este contexto, en ocasiones se ha planteado la necesidad de adoptar medidas de crecimiento y de no limitar el alcance de las políticas públicas a convenir medidas de austeridad y de reducción del gasto público como si fueran decisiones absolutamente incompatibles. Ambas posiciones han de complementarse, como se deduce de la propia denominación del Pacto para la Estabilidad y el Crecimien-

to, adoptado en el ámbito de la Unión Europea, si bien su conciliación requiere efectuar un análisis racional de las consecuencias que cada una de las decisiones tomadas pudiera desencadenar.

El principio de sostenibilidad financiera requiere correlacionar los ingresos y los gastos públicos, examinando las diferentes alternativas que pueden presentarse en la captación de los ingresos y las consecuencias que para el adecuado funcionamiento del sistema pudieran derivarse de las mismas, y evaluando la naturaleza de los distintos capítulos de los gastos con la finalidad de establecer las prioridades dentro de un racional estado de bienestar y las posibles alternativas para su prestación y eliminar aquellas actividades que resultaren improductivas desde una perspectiva económica y social.

El examen de los capítulos del gasto público conduce, asimismo, a la consideración del diseño organizativo implantado, con la pretensión de evitar duplicidades innecesarias originadas por la multiplicidad de entidades públicas participantes, constituidas en ocasiones sin una suficiente justificación de su existencia y una adecuada delimitación del alcance de su actividad y de su objeto social respecto al atribuido a otras entidades o servicios ya preexistentes. Esta multiplicidad de los centros de decisión, situados habitualmente en un entorno jurídico de gran flexibilidad, eludiendo la restricción del derecho público, con las consiguientes dificultades para la función de control y la exigencia de las responsabilidades que pudieran originarse en su actividad, presenta la injustificada consecuencia de un importante incremento del gasto público.

La necesidad de que la organización del sector público responda siempre a criterios de racionalidad y eficiencia económica se ve acentuada cuando se presentan dificultades financieras para su funcionamiento y se plantea la necesidad de reforzar políticas de austeridad y de contención del gasto público. A este respecto se estima que la adopción de medidas de reducción del gasto público en lo que afecta a la estricta organización del sector público debiera ser prioritaria frente a cualquier otra manifestación del gasto público encaminada a la cobertura de las necesidades sociales de los ciudadanos. Por otra parte, el carácter impopular que habitualmente acompaña a toda política de contención o reducción del gasto público se vería reducido si fuera precedida de un factor ejemplarizante aportado por actuaciones encaminadas a reducir los gastos organizativos, además de otras medidas dirigidas a interiorizar la necesidad de aquella.

Esta múltiple organización administrativa suele venir acompañada de una amplia dispersión competencial y diversificación de la nor-

mativa aplicable en el funcionamiento del sistema económico, lo que agrega nuevas dificultades a los agentes económicos para el desarrollo ordenado de su actividad. La implicación de un proyecto de comportamiento supranacional, como es el derivado de la suscripción del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en la Unión Europea, requiere simplificar y uniformar la regulación interna dentro de cada país, en consonancia con los requerimientos de dicho proyecto, y reducir paulatinamente la capacidad de decisión en aras de una mayor homogeneidad de planteamientos y una mayor sintonía con los objetivos comunes.

Esta alusión a la homogeneidad normativa lleva a plantear la necesidad de disponer de un sistema de contabilidad pública comparable, herramienta sustancial para el ejercicio del control y el examen de las cuentas públicas. A diferencia del impulso que la Comisión Europea vino otorgando a la implantación de un plan contable común para el sector privado mediante la incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera, en el ámbito público la política de armonización contable está siendo mucho más lenta, con independencia de que determinados países como España, por lo que se refiere a la Administración General del Estado, haya adoptado un nuevo Plan de Contabilidad Pública en sintonía con lo previsto en las Normas Internacionales de Contabilidad Pública.

La carencia de un Plan contable común ha propiciado que las cifras recogidas en el correspondiente planteamiento contable hayan de reconvertirse al sistema de cuentas nacionales SEC 95 a través de los correspondientes ajustes y procedimientos para determinar los importes que han de figurar en las mismas. Sin embargo, el hecho de que el punto de partida sea diferente, en función del criterio utilizado, principio de caja, de devengo o de devengo modificado, dificulta el tratamiento uniforme de los datos contables y la adecuada interpretación de los mismos, así como el cotejo entre las diferentes cuentas.

Por lo que se refiere al sistema contable español, la circunstancia de que en la contabilidad presupuestaria el reconocimiento de determinadas obligaciones esté supeditada a la emisión del correspondiente acto administrativo queda solventada por el registro de las mismas en la contabilidad económico-patrimonial, salvo que, por una actitud irresponsable e injustificada de los responsables de la elaboración de las cuentas, dichas operaciones no hubieran sido registradas. Afortunadamente, el actual Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, incorpora una mayor precisión en la regulación de estas actuaciones, incluyéndolas

expresamente dentro de la infracciones en materia de gestión económico-presupuestaria, contrarias al buen gobierno, acreedoras a la correspondiente sanción.

El sistema contable implantado en España permite conocer a través de los pertinentes ajustes la situación financiera, económica y patrimonial de las entidades del sector público administrativo, objetivo que necesariamente ha de verse en mayor medida dificultado cuando únicamente se aplica el criterio de caja, como ocurre en ciertos países. No obstante, el Tribunal de Cuentas recomendó en una de las Mociones elevadas al Parlamento que se alcanzara una mayor aproximación en los criterios aplicados en la contabilidad presupuestaria, en la económico-patrimonial y en la contabilidad nacional, y que la normativa contable tuviera el carácter de norma básica a fin de que el régimen de la contabilidad pública fuera uniforme en todo el territorio nacional.

Como síntesis de las consideraciones anteriores, el análisis de la sostenibilidad financiera requiere completar el examen de la organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas con el del modelo de funcionamiento del sistema económico, lo que supone aceptar un planteamiento macroeconómico y estudiar las diferentes variables que en el mismo participan, así como sus distintas interrelaciones. Se abre, por lo tanto, un nuevo ámbito de actuación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, caracterizado por su complejidad, en el que es preciso delimitar su ámbito competencial, pues trasciende el escenario habitual de la actividad económico-financiera del sector público en el que han venido ejerciendo su función fiscalizadora y respecto al cual habrán de definirse, asimismo, mecanismos que garanticen la eficacia de sus resultados, especialmente cuando las conclusiones obtenidas pudieran tener una proyección internacional, como en el caso de países suscriptores del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en el ámbito de la Unión Europea.

No puede olvidarse, a este respecto, que el órgano que valida la información internacional en este contexto es un órgano de la Administración Europea en directa conexión con los órganos internos de la correspondiente Administración nacional, responsables de la elaboración de las cuentas nacionales, sin que se haya previsto hasta el momento la incidencia que pudiera presentar dentro de esta organización la participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Cabe recordar, a este respecto, que el Tribunal de Cuentas viene efectuando desde hace varios ejercicios, dentro de su Declaración sobre la Cuenta General del Estado, un análisis del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria establecido para cada ejerci-

cio. En este análisis, partiendo del resultado presupuestario presentado por la liquidación del correspondiente Presupuesto, se examinan los ajustes incorporados por la Intervención General de la Administración del Estado, responsable de la elaboración de la contabilidad nacional de las Administraciones Públicas, hasta obtener el resultado de la capacidad o necesidad de financiación en términos de contabilidad nacional y los compara con los resultados obtenidos en el examen de la Cuenta General, indicando su coincidencia o discrepancia.

Si bien las conclusiones del Tribunal de Cuentas son conocidas por las Cortes Generales, no consta que en ninguno de los ejercicios precedentes hayan propiciado alguna modificación en los resultados presentados por la Intervención General de la Administración del Estado y remitidos a EUROSTAT, ni que esta Oficina Europea de Estadística haya accedido a los resultados del Tribunal, pese a ser públicos desde el momento de la aprobación de la respectiva Declaración. Quizá sea el momento de postular un mayor protagonismo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el ámbito internacional, tanto en el proceso de decisión de las autoridades públicas como en el funcionamiento de los mercados financieros como elemento de referencia en la evaluación y calificación de las cuentas públicas. Los planteamientos que en estos últimos ejercicios se vienen efectuando en el ámbito de la Organización Europea de Entidades Fiscalizadoras Superiores –EUROSAI– caminan en esta dirección.

Por otra parte, el mencionado enfoque macroeconómico traslada la acción fiscalizadora de las Entidades Fiscalizadoras Superiores hacia un área tan esencial en el funcionamiento del Estado democrático como es el proceso de elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales, no tanto para validar las políticas económicas en las que se sostienen, responsabilidad directa y exclusiva del correspondiente Poder Ejecutivo, como para comprobar la consistencia de los escenarios económicos y de las principales magnitudes que de los mismos se derivan, y constatar que los objetivos de estabilidad presupuestaria y de endeudamiento gozan del suficiente y adecuado soporte documental, acreditando su adecuada formulación. En este contexto, las instituciones superiores de control pueden aportar una gran colaboración al control político del Parlamento, en consonancia con su experiencia y capacitación técnica en el análisis presupuestario, tanto en su fase inicial como en la concomitante y en su liquidación definitiva.

Ha de tenerse en cuenta, a este respecto, que los planteamientos de actuación económica que no estén guiados por el principio de la estabilidad presupuestaria, bien en su formulación programática

como en una posterior ejecución ajena a la planificación efectuada, suponen no respetar el papel primordial que el funcionamiento del Estado democrático reconoce en este ámbito al Parlamento en el trámite de aprobación de los Presupuestos, y representan una desnaturalización de la función que los Presupuestos tienen atribuida en cuanto representación y limitación de la actividad económico-financiera asumida por el Poder Ejecutivo. Cabe mencionar cómo, desde el punto de vista doctrinal, se ha cuestionado la adopción directamente acordada por el Gobierno, desde el momento del reconocimiento de la crisis actual, de numerosas medidas de elevados importes cuantitativos que suponían una significativa modificación de los Presupuestos iniciales aprobados por el Parlamento. Si estas actuaciones pueden ser objeto de discusión desde una concepción del funcionamiento del Estado democrático, ningún amparo pueden tener aquellas actuaciones públicas efectuadas al margen de la dotación presupuestaria y que, en consecuencia, no pueden registrarse presupuestariamente, conducta que supone una quiebra del sistema cuando ni siquiera se registran transitoriamente las consecuencias económicas de dichas actuaciones en la contabilidad patrimonial.

A título meramente indicativo, puede señalarse que el Tribunal de Cuentas de España viene trabajando en el análisis del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, verificando la consistencia y representatividad de las cifras ofrecidas por la contabilidad nacional y por los organismos de la Administración responsables de informar sobre estos extremos. Asimismo ha remitido al Parlamento un primer informe sobre el cumplimiento del principio de transparencia en el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales, examinando la calidad de la información ofrecida durante la tramitación parlamentaria del correspondiente Proyecto de Presupuestos anuales. Han sido experiencias de gran interés que deberán mantenerse y perfeccionarse en el futuro ante la importancia adquirida por estos análisis, dada la alteración de los mecanismos de funcionamiento y la reducción del margen de maniobra que la actual crisis financiera ha provocado.

La necesidad de hacer frente a los efectos de la crisis no sólo reclama un mayor rigor presupuestario con la consiguiente contención del gasto, sino que también puede implicar, como se ha argumentado, la adopción de reformas estructurales que propicien la consecución del objetivo de la consolidación fiscal. De nuevo se abre una posible contribución de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la orientación de estas reformas como resultado de los continuados análisis efectuados sobre la organización del sector público, en los

que pueden haber sido detectadas áreas de riesgo e ineficiencias cuya corrección es necesario abordar.

Esta contribución sería el resultado de un adecuado seguimiento de las resoluciones parlamentarias adoptadas en relación con los Informes elevados al Parlamento y de las conclusiones y recomendaciones en ellos recogidas, potenciando la eficacia de la actividad fiscalizadora. Asimismo se plantea la necesidad de revisar el enfoque habitualmente mantenido en el ejercicio de la función fiscalizadora para adoptar un enfoque horizontal dirigido a un área completa de actividad y que permita observar los desajustes organizativos que en la misma pudieran presentarse.

No obstante, estas reformas estructurales pueden alcanzar a sectores ajenos al sector público, como puede ser el sector bancario directamente vinculado a la crisis de la deuda soberana, como consecuencia de que una parte importante de sus carteras de activos está integrada por títulos de deuda emitida por diferentes gobiernos nacionales. Han sido muy frecuentes y voluminosas en su cuantía económica las intervenciones públicas en este sector, una de cuyas características más esenciales es la de estar muy regulado, además de supervisado, por el correspondiente Banco Central y por la autoridad de supervisión bancaria en el ámbito europeo, y cuya actividad es, a su vez, evaluada por agencias de calificación y otras entidades, y que, de conformidad con los últimos acuerdos adoptados por las autoridades europeas, camina hacia la unidad bancaria.

Son muchas y muy diferenciadas las cuestiones que el funcionamiento de este sector suscita. No obstante, centrandó la atención en su posible incidencia en la actividad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, cabe recordar que el carácter público de los entes reguladores y supervisores les sitúa, en mayor o menor grado, en el ámbito de las instituciones superiores de control, que siempre podrán evaluar su organización y sus procedimientos de actuación, alcanzando, al menos indirectamente, una evaluación de la eficacia de su actividad. Cabe informar, a este respecto, que el Tribunal de Cuentas de España, antes de que se desatara la actual crisis financiera, llevó a cabo una fiscalización sobre diferentes órganos reguladores con la finalidad de evaluar la eficacia de su gestión.

REQUERIMIENTOS DE LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

El cumplimiento del principio de sostenibilidad financiera, además de partir de una adecuada planificación y presupuestación de los

gastos inmediatos y de las contingencias y compromisos que han de asumirse en el futuro, requiere un seguimiento y la adopción de medidas correctivas e, incluso, coercitivas en el supuesto de desviación de los parámetros previstos y la asunción de la correspondiente responsabilidad en el caso de incumplimiento de los objetivos establecidos. En definitiva, es el resultado de unas actuaciones preventivas, de seguimiento que permitan detectar lo antes posible las desviaciones e incorporar mecanismos de corrección automática y de la aplicación de mecanismos sancionadores en el caso de que los mecanismos de corrección hubieran resultado definitivamente insuficientes.

En este sentido, en el caso de apreciar riesgos de incumplimiento se ha de enviar una advertencia motivada a los gestores responsables mediante el procedimiento que a tal fin se hubiera previsto. En este proceso de seguimiento pueden resultar de gran utilidad las aportaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, detectando los primeros síntomas de posibles incumplimientos y formulando sugerencias encaminadas a su corrección, lo que exige un gran dinamismo en las actuaciones fiscalizadoras dotándolas de inmediatez sobre la actividad pública fiscalizada.

Asimismo, la confirmación del incumplimiento del objetivo establecido ha de verse acompañado de la elaboración del correspondiente plan económico-financiero que permita reequilibrar en el más breve plazo posible las políticas de ingresos y gastos públicos. La identificación de las causas que provocaron dicho incumplimiento, junto con las previsiones en la evolución de los gastos públicos y su financiación, y un análisis de la sensibilidad de estas previsiones, considerando escenarios económicos alternativos, además de las medidas correctoras previstas, han de formar parte del contenido de dicho plan de reequilibrio. Por último, en el supuesto de que se mantenga el incumplimiento y no se adopten actuaciones correctoras habrán de imponer medidas coercitivas, de diferente naturaleza, a fin de garantizar el interés general, exigiendo a los gestores públicos que asuman la responsabilidad que pudiera derivarse de sus incumplimientos.

En estos términos se pronuncia la recientemente aprobada por las Cortes Generales Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en desarrollo de la modificación incorporada en el artículo 135 de la Constitución Española.

De nuevo, la participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores puede ser relevante tanto en el examen y validación de estos planes como en su seguimiento y en la exigencia de las pertinentes

responsabilidades en el caso de incumplimiento. A este respecto, aunque podría considerarse oportuno un reconocimiento expreso en el correspondiente marco normativo a la participación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en esta actividad, la propia normativa y configuración de la mayor parte de las instituciones superiores de control las habilitan para tomar parte activa en estas revisiones y asumir la responsabilidad que les pudiera corresponder por las competencias que tienen atribuidas en el control de la actividad económico-financiera pública. Este es el caso del Tribunal de Cuentas, cuya capacidad de actuación en este ámbito es indiscutible, pese a que han resultado muy limitadas las alusiones a sus competencias en la numerosa normativa dictada desde la confirmación de la actual crisis financiera.

CONCLUSIÓN

La transparencia exigible a toda actividad pública adquiere su máxima relevancia en la adopción de medidas encaminadas a la consecución de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, frecuentemente acompañadas de medidas de ajuste en la evolución del gasto social que, en ocasiones, pueden plantearse como una revisión de determinados comportamientos adquiridos, por lo que requieren un mayor esfuerzo de aceptación por los ciudadanos. En el denominado Estado social, los elementos sociales y los económicos se funden en un conjunto de interrelaciones, de las que también participan los planteamientos ideológicos y políticos, y la crisis actual, como las crisis ya superadas de periodos anteriores, vienen a poner de manifiesto la fragilidad financiera que determinados comportamientos originan.

La interconexión entre los fines sociales y unos medios económico-financieros disminuidos obliga a establecer nítidamente las prioridades que han de ser atendidas y a adoptar mecanismos de actuación que garanticen la máxima eficacia a los recursos aplicados. Por otra parte, dicha eficacia, evaluada en una perspectiva macroeconómica, nunca podrá conseguirse mientras no haya gestión eficiente de todos los recursos disponibles. En consecuencia, el seguimiento de las medidas ha de efectuarse a nivel macro y microeconómico, lo que requiere, desde el punto de vista del control, completar las actuaciones fiscalizadoras singulares y específicas con otras dirigidas a evaluar el marco macroeconómico sobre el que pilota toda la actividad pública.

Las últimas crisis de entidades financieras en algunos países de la zona euro han puesto de manifiesto que con los tradicionales proce-

dimientos reguladores y modelos de control no es posible identificar las responsabilidades derivadas de cada crisis; es decir, las de los gestores y propietarios, las del resto de la comunidad, así como la de las propias autoridades de supervisión, permitiendo establecer y diferenciar las responsabilidades políticas y las responsabilidades directas de la gestión, así como la responsabilidad subsidiaria de los Estados. Al no estar definitivamente precisadas y diferenciadas estas responsabilidades, los presupuestos del Estado –y, en definitiva, los contribuyentes– terminan soportando los costes definitivos de estas crisis y los errores en la gestión.

Los principios básicos que deben guiar toda la actividad económico-financiera pública sirven también de referencia para la actividad de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el análisis de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera. Su situación de independencia y de supremacía, junto con su vinculación con el respectivo Parlamento, les ofrece una posición favorable para intervenir en estas materias que, si bien implican una modificación del escenario habitual de actuación de las instituciones superiores de control, suponen una aportación y un reforzamiento de la fiabilidad y representatividad de la información disponible y un impulso a la transparencia en la gestión pública y a la asunción de las responsabilidades que pudieran derivarse de la misma, propiciando, asimismo, la participación y el conocimiento fundado de los ciudadanos de los resultados de decisiones tomadas en frecuentes ocasiones en estructuras supranacionales. Los mecanismos de supervisión internacional vinculados al cumplimiento de estos objetivos son un acicate añadido a la conveniencia de que las Entidades Fiscalizadoras Superiores asuman el papel que les corresponde en esta materia.

La sostenibilidad financiera requiere, como condición ineludible, austeridad y crecimiento sostenible. Nadie puede gastar más de lo que se ingresa..., y la economía debe crecer como elemento básico de cualquier sistema económico. A su vez, la sociedad de la información requiere, sin ambages, que la gestión pública se desarrolle con plena transparencia, lo que exige la desaparición de todas las «zonas de impunidad» de los ordenamientos jurídicos, porque en ellas nace y crece la corrupción, incompatible con la sostenibilidad.

En este nuevo escenario son muchos los aspectos que pueden suscitarse en relación con el ámbito competencial en el seguimiento de estos objetivos y el respeto a su independencia y supremacía, especialmente cuando en el actual marco internacional estas funciones de supervisión y control están asumidas por organismos situados en el ámbito interno de la correspondiente organización. Las Entidades

Fiscalizadoras Superiores han de asumir el correspondiente protagonismo en este nuevo escenario propiciado por la adopción de políticas compartidas como consecuencia de los compromisos y los Pactos adoptados en el ámbito internacional. Su actuación siempre representará una importante contribución a la sostenibilidad del Estado de bienestar y a que la gestión pública sea un modelo de gestión eficaz y eficiente.

Para ello, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben fortalecerse en el sentido señalado en el Acuerdo adoptado por la Asamblea General de Naciones Unidas de 22 de diciembre de 2011, potenciando los avances ya registrados en la mejora del modelo de control, en las organizaciones y en la preparación de auditores y colaboradores, en aras de una mayor integridad y honradez de los gestores públicos. Se les ha de exigir que sean expertos profesionales, pero también y esencialmente que la honradez sea la referencia de su actividad. Recordando a Jefferson cuando afirmaba que, si quieres ser sabio, tienes que ser honrado; la sociedad necesita, tanto en el ámbito público como en el privado, gestores íntegros, identificados como aquellos a los que sus conocimientos y experiencias vitales les llevaron al seguimiento y consecución de los rectos principios que fundamentan el Derecho natural. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores han de caminar hacia la consecución de este objetivo.

Reforma de la gobernanza económica y la disciplina presupuestaria de la Unión Europea: el *Six Pack**

Ester Marco Peñas

RESUMEN

El 13 de diciembre de 2011 entró en vigor un conjunto de medidas legislativas que la Comisión Europea calificó como el «refuerzo más completo de la gobernanza económica en la Unión Europea y la zona euro desde la puesta en marcha de la Unión Económica y Monetaria». El denominado *Six Pack* se conforma por: tres Reglamentos que reforman y refuerzan los dos Reglamentos preexistentes del Pacto de Estabilidad y Crecimiento; dos Reglamentos que crean un nuevo procedimiento para evitar desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona euro, y una Directiva que fija un mínimo común en materia de política presupuestaria que debe existir en los ordenamientos jurídico-financieros internos de los Estados miembros. Este trabajo analiza las novedades introducidas por el *Six Pack* y su eficacia para poner fin a los incumplimientos por los Estados de los mandatos de disciplina presupuestaria fijados en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Palabras clave: *Six Pack*; Pacto de Estabilidad y Crecimiento; disciplina presupuestaria; procedimiento de déficit excesivo; Programas de Estabilidad y Convergencia; procedimiento para evitar desequilibrios macroeconómicos excesivos; Directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

* Este trabajo ha sido elaborado en el marco de los proyectos de investigación: DER2009-10470 (la colaboración público-privada como alternativa de financiación de obras y servicios públicos) financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación; y SGR 2009-886, financiado por la AGAUR.

I. INTRODUCCIÓN

En el marco de lo dispuesto en el artículo 104 C del Tratado de la Unión Europea de 1992¹ (actual art. 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE) se inició un proceso, a nivel europeo y nacional, tendente a la contención del déficit y el endeudamiento públicos por parte de los Estados miembros. Los Estados que aspiraban a ser miembros de la Unión Económica y Monetaria (en adelante, UEM) debían cumplir cuatro criterios de convergencia (art. 109 J apartado 1 del TUE²), de los cuales uno de ellos exigía que las *finanzas públicas* se encontrasen en una *situación sostenible*. Este criterio se entendía cumplido cuando el Estado miembro no superaba las limitaciones relativas al déficit y a la deuda públicos recogidas en el artículo 104 C del TUE, antes citado. Los valores nu-

¹ El artículo 104 C del Tratado de la Unión Europea (TUE), en la versión dada por el Tratado de Maastricht, de 7 de julio de 1992, dispone que «*los Estados miembros evitarán déficits públicos excesivos*». Este precepto se recoge en los mismos términos en el artículo 104.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), en la versión dada por el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997 y, en la actualidad, en el artículo 126.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En su segundo apartado, el artículo 126 establece los dos criterios básicos de la disciplina presupuestaria, el criterio del déficit público [apartado a)] y el criterio de la deuda pública [apartado b)], así como las excepciones a su cumplimiento. Su tenor es el siguiente: «*La Comisión supervisará la evolución de la situación presupuestaria y del nivel de endeudamiento público de los Estados miembros con el fin de detectar errores manifiestos. En particular examinará la observancia de la disciplina presupuestaria atendiendo a los dos criterios siguientes:*

a) *si la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto sobrepasa un valor de referencia, a menos: i) que la proporción haya descendido sustancial y continuamente y llegado a un nivel que se aproxime al valor de referencia; ii) que el valor de referencia se sobrepase sólo excepcional y temporalmente, y la proporción se mantenga cercana al valor de referencia;*

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

² Los cuatro criterios de convergencia recogidos en el artículo 109 J, apartado 1, del TUE son: i) el logro de un alto grado de *estabilidad de precios*, que deberá quedar de manifiesto a través de una tasa de inflación que esté próxima a la de, como máximo, los tres Estados miembros más eficaces en cuanto a la estabilidad de precios; ii) las *finanzas públicas* deberán encontrarse en una *situación sostenible*, lo que quedará demostrado en caso de haberse conseguido una situación del presupuesto sin un déficit público excesivo, definido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 C del TUE; iii) el respeto, durante dos años como mínimo, *sin que se haya producido devaluación frente a la moneda* de ningún otro Estado miembro, de los márgenes normales de fluctuación que establece el mecanismo de tipos de cambio del sistema monetario europeo; iv) el carácter duradero de la convergencia conseguida por el Estado miembro y de su participación en el mecanismo de tipo de cambio del sistema monetario Europeo deberá verse reflejado en los *niveles de tipos de interés a largo plazo*.

méricos de referencia a estos efectos se concretaron en el artículo 1 del Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado, según el cual los Estados no debían poseer un déficit superior al 3% del PIB ni una deuda pública superior al 60% del PIB. Estos criterios de disciplina presupuestaria no constituyen un mero peaje de acceso, sino que los Estados miembros deben cumplirlos con posterioridad al período de incorporación. Las directrices del Tratado en esta materia fueron desarrolladas mediante la aprobación en 1997 del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea³ y de los Reglamentos nº 1466/1997 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las políticas económicas, y nº 1467/1997 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo⁴.

Como vemos, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea (en adelante, PEC) se conforma de dos vertientes: una preventiva (que pretende reforzar la permanencia de las posiciones presupuestarias y la coordinación de las políticas económicas –Reglamento nº 1466/1997–) y una correctiva (a través de la cual se persigue acelerar y clarificar el procedimiento de déficit excesivo –Reglamento nº 1467/1997).

El PEC ha sido objeto de dos reformas. La primera de ellas en 2005, tras los incumplimientos de los mandatos en él contenidos por Francia y Alemania. Esta primera reforma introdujo cierta flexibilización en las obligaciones fijadas en el PEC originario⁵. La segunda reforma, en 2011, busca reforzar la disciplina presupuestaria europea en un contexto marcado por la crisis económica, las crisis de deuda soberana de algunos de los Estados miembros y el incumplimiento generalizado de los niveles de déficit y deuda públicos fijados en el Tratado. La realidad ha dejado patente que el PEC es un mecanismo ineficiente para evitar la existencia de déficit y deuda públicos excesivos. La mayor parte de los Estados miembros de la Unión Europea (en adelante, UE) se encuentran inmersos en un procedimiento de déficit excesivo, sin que este hecho comporte la aplicación de las

³ Pacto de Estabilidad y Crecimiento, aprobado por Resolución del Consejo, Ámsterdam, de 17 de junio de 1997 (*DO C* 236 de 2.8.1997).

⁴ Ambos Reglamentos fueron publicados en el *DO L* 209 de 2.8.1997.

⁵ El Reglamento nº 1055/2005, de 27 de junio de 2005, enmendó el Reglamento nº 1466/97, relativo al reforzamiento de la supervisión de las posiciones presupuestarias y el control de las políticas económicas. Por su parte, el Reglamento número 1056/2005, de 27 de junio, enmendó el Reglamento nº 1476/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

medidas punitivas recogidas en el Reglamento relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo.

Esta situación llevó a la Comisión a implementar un paquete legislativo que, en palabras de la propia Comisión, «supone el refuerzo más completo de la gobernanza económica en la UE y la zona euro desde la puesta en marcha de la Unión Económica y Monetaria»⁶.

La Comisión presentó dos propuestas legislativas el 12 de mayo y el 30 de junio de 2010⁷ (denominadas, Comunicaciones sobre la gobernanza económica), en las que manifestaba la necesidad de reforzar la *vigilancia macroeconómica, presupuestaria y estructural* en la UE. Fruto de la iniciativa recogida en estas, y tras consultas con las distintas partes interesadas, la Comisión presentó un paquete de medidas formado por seis proyectos legislativos. Concretamente, cuatro proyectos en materia presupuestaria que comportan una importante reforma del PEC: se modifican los dos Reglamentos existentes; se aprueba un nuevo Reglamento sobre la ejecución de la vigilancia presupuestaria en la UEM, y también se aprueba una nueva Directiva para establecer marcos presupuestarios nacionales de calidad. Paralelamente, en materia de gobernanza económica, se aprueban dos nuevos Reglamentos que tienen por objeto detectar y afrontar eficazmente los desequilibrios macroeconómicos aparecidos en la UEM, en particular, y en la UE, en general.

El PEC originario se fundamenta en los artículos 121 y 126 del TFUE. Por su parte, los dos nuevos Reglamentos para reforzar la vigilancia en el seno de la UE en materia de desajustes macroeconómicos encuentran su anclaje en el artículo 136 del TFUE en relación con el artículo 121.6 del TFUE. Estos dos preceptos recogen, respectivamente la coordinación de las políticas de los Estados miembros y la consideración de las políticas económicas como una cuestión de interés común. Por último, la base jurídica de la nueva Directiva

⁶ De este modo se definen por la propia Comisión el paquete de medidas, véase COMISIÓN EUROPEA: *Gobernanza económica de la UE: la Comisión presenta un paquete global de medidas legislativas*, Press Release, Bruselas, 29 de septiembre de 2010.

⁷ Respectivamente:

COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the Commission to the European parliament, the European Council, the Council, the European Central Bank, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, reinforcing economic policy coordination*, COM (2010) 250 final, de 12.5.2010, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Central Bank, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and jobs – Tools for stronger EU economic governance*, COM (2010) 367/2, de 30.6.2010.

sobre el marco presupuestario común de los Estados miembros se encuentra en el artículo 126.14 del TFUE, el cual establece que «*el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, fijará normas de desarrollo y definiciones para la aplicación de las disposiciones del mencionado Protocolo*» (Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo).

Tomando como punto de partida la propuesta presentada por la Comisión Europea y tras los dictámenes del Banco Central Europeo y del Comité Económico y Social Europeo, el Consejo, el día 16 de noviembre de 2011, aprobó el denominado *Six Pack*, que se conforma, tal como estableció la Comisión en su propuesta, por cinco Reglamentos y una Directiva. Este paquete de medidas entró en vigor el 13 de diciembre de 2011⁸.

Siguiendo la propuesta de la Comisión, dos de los Reglamentos aprobados reforman los dos Reglamentos del PEC preexistentes: el primero, a través del Reglamento nº 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento nº 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas⁹, y el segundo, a través del Reglamento nº 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo¹⁰. Asimismo, en el marco del procedimiento de déficit excesivo, se aprueba un tercer Reglamento (Reglamento nº 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro¹¹) que introduce nuevas sanciones financieras a los Estados de la UEM, las cuales se aplicarán en una fase previa del procedimiento de déficit excesivo y con un enfoque gradual.

Junto a los tres Reglamentos que reforman y refuerzan las vertientes preventiva y correctiva del procedimiento de déficit excesivo, en materia de gobernanza económica, se aprueban otros dos Reglamentos que dan contenido a un nuevo procedimiento para evitar y corregir desequilibrios macroeconómicos. Este procedimiento se es-

⁸ La propuesta está disponible en: http://ec.europa.eu/economy_finance/articles/eu_economic_situation/2010-09-eu_economic_governance_proposals_en.htm (consultada el 23 de marzo de 2012).

⁹ DO L 306 de 23.11.2011.

¹⁰ Ídem.

¹¹ Ídem.

estructura, del mismo modo que el procedimiento de déficit excesivo, en dos vertientes: una preventiva, configurada a través del Reglamento nº 1176/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos¹², y otra correctiva, regulada en el Reglamento nº 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro¹³.

Finalmente, el *Six Pack* incluye la Directiva nº 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros¹⁴. El objetivo de esta Directiva es determinar las obligaciones de las autoridades nacionales para dar cumplimiento a las previsiones del artículo 3 del Protocolo nº 12 sobre el Procedimiento de Déficit Excesivo. En concreto, el apartado segundo de este precepto establece que «*los Estados miembros garantizarán que los procedimientos nacionales en materia presupuestaria les permitan atender, en dicho ámbito, a sus obligaciones derivadas del Tratado. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión, sin demora y de forma periódica, sus déficits previstos y reales y el nivel de su deuda*». Para alcanzar este objetivo, la Directiva fija un mínimo común normativo en materia de política presupuestaria que debe existir en los ordenamientos jurídico-financieros internos de los Estados miembros.

A continuación analizaremos de forma detallada cada uno de estos actos legislativos.

II. REFORMA DE LOS REGLAMENTOS DEL PACTO DE ESTABILIDAD Y CRECIMIENTO

2.1. Reforma de la vertiente preventiva del Pacto de Estabilidad y Crecimiento

En septiembre de 2010, la Comisión presentó la propuesta de Reglamento que modificaba el Reglamento nº 1466/97¹⁵. El 16 de noviembre de 2011 se aprobó el Reglamento nº 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamen-

¹² DO L 306 de 23.11.2011.

¹³ Ídem.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de reforma del Reglamento de supervisión*, COM (2010) 526 final, de 29 de septiembre de 2010, Bruselas.

to nº 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (en adelante, Reglamento de Supervisión de 2011).

El texto del nuevo Reglamento contiene novedades relevantes respecto al Reglamento de Supervisión en su versión dada por el Reglamento nº 1055/2005. A continuación destacaremos las más significativas:

En primer lugar, el Reglamento persigue, en términos generales, **reforzar la supervisión ejercida sobre los Estados miembros**. En concreto, las instituciones europeas deben ratificar la conformidad y la coherencia de los datos presentados por los Estados en relación con el marco de coordinación presupuestaria de la UE. Para alcanzar este objetivo se toman varias medidas concretas: i) vincular de forma más directa los Programas de Estabilidad y Convergencia con las decisiones que en materia presupuestaria se adoptan a nivel interno. Así, los Programas de Estabilidad y Convergencia han de presentarse y analizarse antes de adoptar decisiones fundamentales a propósito de los presupuestos nacionales para los próximos años¹⁶; ii) incrementar la apropiación por parte de los Estados a nivel interno de las políticas aprobadas de mutuo acuerdo a nivel de la UE¹⁷; iii) intensificar el papel de la Comisión como órgano clave en el procedimiento de supervisión reforzada, especialmente en lo relativo a las evaluaciones de las situaciones específicas de los Estados miembros, incluso a través de la realización de misiones *in situ*¹⁸.

Como mecanismo central para conectar este conjunto de medidas tendentes al reforzamiento de la supervisión se establece, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 121.2 del TFUE¹⁹, el **semestre europeo para la coordinación de las políticas económicas**. El semestre europeo, regulado en el artículo 2 del Reglamento de Supervisión de 2011²⁰, es un período de seis meses (de enero a junio) durante el cual

¹⁶ Esta necesidad se recoge en el Considerando 7 del Reglamento de Supervisión de 2011.

La obligación de los Estados de presentar información sobre la coherencia entre los Programas de Estabilidad y las orientaciones generales de política económica se apunta en el artículo 3, apartado 2, a) *ter*, del Reglamento de Supervisión de 2011.

¹⁷ Considerando 8 del Reglamento de Supervisión de 2011.

¹⁸ Considerando 12 del Reglamento de Supervisión de 2011.

¹⁹ Este precepto del TFUE establece que «el Consejo, sobre la base de una recomendación de la Comisión, elaborará un proyecto de orientaciones generales para las políticas económicas de los Estados miembros y de la Unión y presentará un informe al Consejo Europeo».

²⁰ El Reglamento nº 1175/2011 adiciona una nueva sección al artículo 2 del Reglamento de Supervisión.

se llevan a cabo dos tipos de acciones. El primer tipo de acciones persigue determinar los principales retos a los que se enfrentan tanto la UE como la zona del euro y ofrecer orientaciones estratégicas sobre las políticas a adoptar. Las medidas concretas que se adoptan son: en enero la Comisión presenta el Estudio Prospectivo Anual sobre Crecimiento, que se debate en el Consejo de la UE y en el Parlamento Europeo (durante el mes de febrero). Tomando como punto de partida este Estudio Prospectivo Anual sobre Crecimiento, el Consejo Europeo adopta, en el mes de marzo, las prioridades de reforma para la UE y los Estados miembros. El segundo tipo de actuaciones buscan la supervisión de las políticas presupuestarias y estructurales de los Estados. Esta supervisión parte de los Programas de Estabilidad y Convergencia y de los Programas Nacionales de Reforma presentados en abril por los Estados. Durante el mes de mayo, los Programas son evaluados por la Comisión, la cual emite sus recomendaciones. Las recomendaciones a los Estados son debatidas y aprobadas por el Consejo Europeo en el mes de junio. Esta segunda fase del semestre europeo persigue detectar y corregir, a lo largo del período de preparación de las principales decisiones presupuestarias nacionales, las posibles incoherencias y desequilibrios que aparezcan.

Una vez concluido el semestre europeo, se inicia lo que se puede denominar el semestre nacional, en el que los Estados deben tomar sus decisiones internas en materia de política económica y presupuestaria siguiendo las directrices marcadas en las recomendaciones del semestre europeo.

La no adopción de medidas por parte de un Estado frente a las orientaciones recibidas podrá dar lugar a tres tipos de intervenciones: la emisión de nuevas recomendaciones con miras a la adopción de medidas específicas; la aprobación de una advertencia de la Comisión de conformidad con lo establecido en el artículo 121.4 del TFUE²¹, o la aplicación de las medidas establecidas en el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo y en el nuevo Reglamento nº 1176/2011, relativo a la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos.

²¹ El artículo 121.4 del TFUE establece que «cuando, con arreglo al procedimiento establecido en el apartado 3 (de supervisión multilateral), se compruebe que la política económica de un Estado miembro contradice las orientaciones generales mencionadas en el apartado 2 o puede poner en peligro el correcto funcionamiento de la unión económica y monetaria, la Comisión podrá dirigir una advertencia a dicho Estado miembro. El Consejo, por recomendación de la Comisión, podrá dirigir las recomendaciones necesarias al Estado miembro de que se trate. El Consejo, a propuesta de la Comisión, podrá decidir hacer públicas sus recomendaciones».

El primer semestre europeo se inició en enero de 2011²² mediante la aprobación por parte de la Comisión del *Estudio Prospectivo Anual sobre Crecimiento 2011: anticipo de la respuesta global de la UE a la crisis*²³, que en marzo fue refrendado por completo por el Consejo. En junio, la Comisión emitió una Comunicación evaluando la eficacia de la aplicación del primer semestre europeo²⁴. En ella valoraba positivamente tanto la función del semestre europeo como mecanismo de coordinación de las políticas presupuestarias, como las medidas adoptadas por los Estados miembros como punto de partida para alcanzar el objetivo de estabilidad a medio plazo. Ahora bien, la Comisión señaló, como ya había puesto de manifiesto en el *Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento 2011*, que los compromisos fijados por los Estados miembros en sus Programas Nacionales de Reforma eran insuficientes para cumplir la mayoría de los objetivos que se fijaban en la Estrategia Europa 2020²⁵. Especialmente, la Comisión detectó deficiencias en el cumplimiento de los objetivos fijados en las áreas de empleo, inversión y desarrollo, eficiencia energética, educación y pobreza. Para concluir el semestre europeo, en junio de 2011, el Consejo emitió las primeras recomendaciones por países sobre los

²² A pesar de que el Reglamento de Supervisión de 2011 recoge, en su artículo 2, las acciones llevadas a cabo a lo largo del semestre europeo, hay que tener en cuenta que el semestre europeo se creó ya por el Consejo el 7 de septiembre de 2010 siguiendo las propuestas presentadas por la Comisión el 12 de mayo y 30 de junio de 2010. Véase, CONSEJO: *European semester: Council approves strengthened coordination of economic and budgetary policies*, Press Release, 13190/10, 7 de septiembre de 2010.

²³ COMISIÓN EUROPEA: *Estudio Prospectivo Anual sobre Crecimiento 2011: anticipo de la respuesta global de la UE a la crisis*, COM (2011) 11, final de 12 de enero de 2011.

²⁴ COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones que concluye el primer semestre europeo de coordinación de las políticas económicas: orientación de las políticas nacionales en 2011-2012*, COM (2011) 400 final, de 7 de junio de 2011.

²⁵ COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión Europa 2020. Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*, COM (2010) 2020 final, de 3 de marzo de 2010. En este documento la Comisión determina que el crecimiento europeo debe ser: *inteligente* (desarrollo de una economía basada en el conocimiento y la innovación); *sostenible* (promoción de una economía que haga un uso más eficaz de los recursos, que sea más verde y competitiva); *integrador* (fomento de una economía con alto nivel de empleo que tenga cohesión social y territorial). Para ello, se determinan cinco objetivos principales: i) El 75% de la población de entre 20 y 64 años debería estar empleada; ii) El 3% del PIB de la UE debería ser invertido en I+D; iii) Debería alcanzarse el objetivo «20/20/20» en materia de clima y energía (incluido un incremento al 30% de la reducción de emisiones si se dan las condiciones para ello); iv) El porcentaje de abandono escolar debería ser inferior al 10% y al menos el 40% de la generación más joven debería tener estudios superiores completos; v) El riesgo de pobreza debería amenazar a 20 millones de personas menos. COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión Europa 2020. Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*, cit., p. 5.

Programas de Estabilidad y Convergencia y los Programas Nacionales de Reformas en el marco del semestre europeo²⁶. Estas recomendaciones fueron refrendadas por el Consejo de la Unión Europea de 23 y 24 de junio de 2011²⁷.

La segunda novedad introducida por el Reglamento de Supervisión de 2011 es la referencia expresa a la necesidad de presentar **Programas de Estabilidad o Convergencia basados en el marco macropresupuestario más probable o más prudente**. A su vez, las informaciones presentadas deberán compararse con las informaciones más actualizadas de la Comisión y, en su caso, con las de otros organismos independientes (art. 3.2 *bis* del Reglamento de Supervisión de 2011). Además, si existen divergencias significativas entre el marco macropresupuestario elegido y las previsiones de la Comisión es necesario que tales diferencias estén debidamente motivadas. Este precepto hace referencia al principio de prudencia, que ha sido recogido con carácter general en el artículo 4 de la Directiva nº 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

En tercer lugar, la reforma de la vertiente preventiva del PEC adiciona un tercer principio básico para la supervisión de las políticas presupuestarias de los Estados miembros: **el principio sobre política fiscal prudente**. La vertiente preventiva del PEC originario –e igualmente la del PEC tras la reforma de 2005– se fundamentaba en dos principios a los que debían dar cumplimiento todos los Estados miembros de la UE. El primero de ellos es la obligación de alcanzar sus respectivos objetivos presupuestarios a medio plazo. El segundo principio hace referencia a la trayectoria de ajuste para alcanzar el objetivo presupuestario en los casos en los que este no se cumpla; concretamente, fija la obligación de reducir el déficit en un 0,5% de su PIB anualmente²⁸.

²⁶ Respecto a las Recomendaciones españolas, puede verse el documento: CONSEJO: *Recomendación relativa al programa nacional de reforma de 2011 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el programa de estabilidad actualizado de España (2010-2014)*, 11286/11, Bruselas, 1 de julio de 2011.

²⁷ CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA: *Conclusiones*, EUCO 23/11, 24 de junio de 2011, p. 2.

²⁸ En cuanto al segundo de los principios, relativo a la valoración de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo, el artículo 5 del Reglamento de Supervisión de 2011 (tal como ya estableció el Reglamento nº 1055/2005) determina que la evaluación debe partir del saldo presupuestario ajustado en función del ciclo, una vez excluidas las medidas puntuales y otras medidas de carácter temporal. En su valoración, el Consejo y la Comisión deben tomar en consideración

Como hemos indicado, el Reglamento de Supervisión de 2011 adiciona el principio sobre política fiscal prudente. Este principio establece que el crecimiento del gasto anual no debe exceder un *porcentaje medio prudente*²⁹ en relación con el crecimiento del PIB (art. 5 del Reglamento de Supervisión de 2011). Bajo esta premisa, la Comisión y el Consejo evaluarán si la trayectoria del gasto público de un Estado se adapta a las siguientes condiciones: «a) en el caso de los Estados miembros que *hayan alcanzado el objetivo presupuestario a medio plazo*, [que] el crecimiento anual del gasto no exced[a] de *una tasa de crecimiento potencial del PIB a medio plazo* que sirva de referencia, a menos que el exceso se compense con medidas discrecionales relativas a los ingresos; b) en el caso de los Estados miembros que *no hayan alcanzado aún su objetivo presupuestario a medio plazo*, [que] el crecimiento anual del gasto no exced[a] de *una tasa inferior a una tasa de crecimiento potencial del PIB a medio plazo* que sirva de referencia, a menos que el exceso se compense con medidas discrecionales en relación con los ingresos»³⁰.

Por tanto, si el Estado da cumplimiento al objetivo presupuestario a medio plazo, su gasto deberá estar por debajo de una tasa de crecimiento potencial del PIB; ahora bien, si no da cumplimiento a este

si se hace un mayor esfuerzo en épocas de bonanza económica, mientras que el esfuerzo puede ser más limitado en tiempos adversos. Por tanto, la norma mantiene su carácter anticíclico establecido tras la reforma de 2005 y se hace énfasis en el elemento estructural con independencia de las medidas puntuales. Como novedad, el artículo 5 del Reglamento de Supervisión de 2011 establece que la Comisión y el Consejo deberán tener en cuenta, en particular, «*los ingresos inesperados o las caídas inesperadas en los ingresos*».

²⁹ El artículo 5 de la propuesta de la Comisión de 2010 contenía el concepto «*porcentaje medio prudente de gasto público en relación con el PIB*». Este concepto no se recoge de forma expresa en la versión definitiva del Reglamento de Supervisión de 2011, pero la esencia del principio es la misma, evitar gastos excesivos en fases de poco crecimiento económico.

Tomando como punto de partida el concepto «*porcentaje medio prudente de gasto público en relación con el PIB*», la propuesta de la Comisión establecía que si el objetivo presupuestario a medio plazo no se había alcanzado, el gasto tenía que estar claramente por debajo del porcentaje medio prudente en relación con el PIB. Por el contrario, si era posible sobrepasar el porcentaje medio prudente si el objetivo presupuestario a medio plazo se había alcanzado claramente, o si el exceso de crecimiento en el gasto, respecto del porcentaje medio prudente, iba acompañado de medidas discrecionales en la vertiente del ingreso.

Esta distinción, a nuestro parecer, era más clara que la finalmente recogida en el artículo 5 del Reglamento de Supervisión de 2011.

³⁰ El apartado b) del artículo 5 del Reglamento de Supervisión concluye que «*la diferencia entre la tasa de crecimiento del gasto público y una tasa de crecimiento potencial del PIB a medio plazo que sirva de referencia se establece de tal manera que asegure un ajuste apropiado hacia el objetivo presupuestario a medio plazo*».

objetivo, su gasto deberá ser una tasa inferior a la tasa de crecimiento potencial del PIB. El objetivo fundamental de este nuevo principio es garantizar que los ingresos extraordinarios no se destinen a cubrir gastos, sino a reducir la deuda pública.

El principio de política fiscal prudente constituye la primera limitación directa del volumen de gasto y de su destino regulada en el PEC. Los otros dos objetivos preexistentes en la vertiente preventiva (alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo y reducir el déficit en un 0,5% del PIB anualmente cuando el objetivo presupuestario no se cumple) no hacen referencia específica a ninguna de las vertientes del presupuesto, ingreso o gasto, sino a una situación presupuestaria de equilibrio o tendente al mismo. De igual forma, en la vertiente correctiva del PEC (art. 126 del TFUE y el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo), los criterios del déficit y la deuda públicos fijados como parámetros para la apertura del procedimiento de déficit excesivo tampoco hacen alusión a obligaciones de reducción del gasto³¹.

De todos modos, el principio de política fiscal prudente no supone una limitación por completo del gasto público. Este principio otorga un determinado margen de maniobra al legislador presupuestario nacional para que implemente medidas de incremento de ingresos a través de las cuales –a pesar de incrementar el gasto por encima de una tasa de crecimiento potencial del PIB– se pueda dar cumplimiento al principio de política fiscal prudente.

En cuanto a la **ejecución de la supervisión**, el artículo 6 del Reglamento de Supervisión de 2011 regula las medidas que pueden ser adoptadas por la Comisión y el Consejo en caso de desviaciones significativas respecto de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo. El precepto determina que el incumplimiento por parte del Estado faculta a la Comisión a intervenir³², y si dicho incumplimiento persiste o es especialmente grave, se abre la posibilidad de que la Comisión emita una recomenda-

³¹ Tan solo una vez incumplido el criterio del déficit, la Comisión en su informe *«tendrá en cuenta si el déficit público supera los gastos públicos de inversión»* (art. 126.3 TFUE).

³² En el caso de que existan desviaciones importantes, reales o previstas, de la situación presupuestaria respecto del objetivo presupuestario a medio plazo o de la trayectoria de ajuste apropiada para lograrlo, el nuevo artículo 6 del Reglamento de Supervisión capacita a la Comisión para emitir una advertencia al Estado miembro de que se trate.

ción al Consejo para que este adopte medidas basadas en el artículo 121.4 del TFUE.

Además, si en el plazo máximo de cinco meses, el Estado no toma las medidas adecuadas para dar cumplimiento a las recomendaciones efectuadas por el Consejo, la Comisión recomendará al Consejo que adopte una decisión, por mayoría cualificada, indicando que no se ha tomado ninguna medida efectiva. La Comisión podrá recomendar simultáneamente al Consejo que adopte una recomendación revisada sobre las medidas políticas necesarias.

En caso de que el Consejo no adopte la decisión sobre la recomendación de la Comisión en la que se constate que no se han tomado medidas efectivas y el Estado miembro de que se trate siga sin adoptar las medidas oportunas, la Comisión, transcurrido un mes de su primera recomendación, recomendará al Consejo que adopte la decisión en la que se constate que no se ha tomado ninguna medida efectiva. La decisión se considerará adoptada por el Consejo a menos que este decida, por *mayoría simple*, rechazar la recomendación de la Comisión en el plazo de diez días. La Comisión podrá recomendar simultáneamente al Consejo que adopte una recomendación revisada sobre las medidas políticas necesarias, de conformidad con el artículo 121.4 del TFUE.

Las acciones descritas hasta el momento, básicamente la formulación de advertencias y recomendaciones, pueden ir acompañadas de **medidas correctivas**. Estas constituyen las primeras intervenciones de naturaleza punitiva adoptadas en la vertiente preventiva del PEC, solo son aplicables a los Estados de la UEM y adoptan la forma de un depósito generador de intereses de una cuantía equivalente al 0,2% del PIB del Estado. Este depósito deberá constituirse tras la propuesta de la Comisión, salvo si el Consejo, *por mayoría cualificada*, establece lo contrario en diez días³³. Estas sanciones serán analizadas con detalle durante el estudio del nuevo Reglamento nº 1173/2011 sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria de la zona del euro.

Una vez apuntados los cambios introducidos, debemos realizar algunas apreciaciones. En primer lugar, a pesar del establecimiento de un nuevo principio y la fijación de criterios objetivos –de carácter numérico– para valorar la existencia de desviaciones graves del obje-

³³ Esta medida se regula de forma específica en el artículo 4 del Reglamento nº 1176/2011 sobre la ejecución eficaz de la supervisión presupuestaria en la zona del euro.

tivo de estabilidad presupuestaria a medio plazo³⁴, la supervisión efectuada por las instituciones europeas sigue teniendo un importante componente discrecional. En este sentido, cuando la Comisión y el Consejo evalúan la posible desviación del objetivo presupuestario a medio plazo, o del no cumplimiento de la trayectoria de ajuste para alcanzar el objetivo a medio plazo, toman en consideración diferentes factores de la situación económica y presupuestaria del Estado examinado³⁵. Como establece el artículo 5 del Reglamento de Supervisión de 2011, se llevará a cabo una valoración general en la que se analizarán aspectos como: el estado de la deuda pública y el riesgo de su sostenibilidad global; la realización de ajustes más acentuados en épocas de bonanza o de ajustes más limitados si se trata de tiempos adversos para la economía, y en particular se tomarán en consideración los ingresos inesperados y las caídas de ingresos inesperados. La valoración de las circunstancias particulares de cada Estado, si bien es uno de los objetivos del nuevo PEC, puede convertir la supervisión en una cuestión casuística, mermando su aplicación igualitaria respecto de todos los Estados miembros. No podemos obviar que la primera reforma del PEC en 2005 se produjo tras su aplicación desigual entre Estados miembros; señaladamente, al no iniciarse el procedimiento de déficit excesivo respecto de Francia y Alemania tras sus respectivos incumplimientos de los criterios fijados en el artícu-

³⁴ En concreto, respecto a la valoración de la importancia de la desviación deben tomarse en consideración los dos criterios fijados en el artículo 6 del nuevo Reglamento de Supervisión de 2011; estos son: «a) *en el caso de un Estado miembro que no haya alcanzado el objetivo presupuestario a medio plazo, cuando se valore el cambio del saldo estructural, si la desviación es de al menos el 0,5% del PIB en un solo año o de al menos el 0,25% del PIB como promedio anual en dos años consecutivos*; b) *cuando se evalúe la evolución del gasto excluyendo las medidas discrecionales relativas a los ingresos, si la desviación tiene una repercusión total en el saldo presupuestario de las Administraciones Públicas de al menos el 0,5% del PIB en un solo año o de forma acumulada en dos años consecutivos*».

Ahora bien, tras fijar estos criterios numéricos, el artículo 6 del Reglamento de Supervisión de 2011 establece dos supuestos en los que la desviación de la evolución del gasto no se considerará significativa: «*si el Estado miembro de que se trate ha superado el objetivo presupuestario a medio plazo, teniendo en cuenta la posibilidad de unos ingresos inesperados significativos y que los planes presupuestarios establecidos en el programa de estabilidad no hagan peligrar dicho objetivo durante todo el período cubierto por el programa*». E «*igualmente, la desviación podrá no considerarse si se deriva de un acontecimiento inusitado que esté fuera del control del Estado miembro afectado y que tenga una gran incidencia en la situación financiera de las Administraciones Públicas, o en caso de crisis económica grave en la zona del euro o en el conjunto de la UE, siempre que dicha desviación no ponga en peligro la sostenibilidad presupuestaria a medio plazo*».

³⁵ De hecho, se amplía sustancialmente la información que debe ser remitida por los Estados miembros en sus Programas de Estabilidad y Convergencia y que será objeto de evaluación por la Comisión y el Consejo. Los artículos 3 y 7 recogen, respectivamente, la información requerida para los Programas de Estabilidad y para los Programas de Convergencia.

lo 126 del TFUE y el Reglamento nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del Procedimiento de Déficit Excesivo³⁶.

La segunda apreciación es relativa al sistema de voto inverso. Con carácter general, en el marco del PEC, la Comisión tiene la competencia de iniciativa del procedimiento y el Consejo aprueba la medida de forma definitiva. Así sucede, por ejemplo, en el inicio del procedimiento de déficit excesivo (regulado en el art. 126 del TFUE). Sin embargo, en los nuevos Reglamentos que conforman el *Six Pack*, para algunas medidas, como las dos analizadas y otras que veremos más adelante, se ha introducido el sistema de voto inverso. A través del voto inverso la recomendación efectuada por la Comisión sobre la no adopción de ninguna medida efectiva por parte del Estado miembro, o la decisión de la Comisión sobre la constitución del depósito con intereses, serán tomadas salvo si el Consejo se pronuncia en contra del pronunciamiento de la Comisión en el plazo de diez días, en el primer supuesto por mayoría simple, y en el segundo por mayoría cualificada³⁷.

En cuanto a la efectividad del voto inverso, este sistema constituye un avance relativo en la ejecución de las medidas de supervisión y correctivas del PEC, en tanto en cuanto da cierta automaticidad a la decisión de la Comisión. No obstante, la automaticidad es tan solo parcial, porque el Consejo podrá decidir rechazar la propuesta, para lo cual solo necesita alcanzar la mayoría cualificada³⁸,

³⁶ Esta aplicación desigual dio lugar al pronunciamiento del Tribunal de Justicia, asunto Comisión v. Consejo, C-27/04 de 13 de julio de 2004.

³⁷ El hecho de que se requiera la mayoría simple del Consejo es una singularidad, puesto que en la mayor parte de los supuestos en los que se ha introducido el sistema de voto inverso el Consejo debe alcanzar la mayoría cualificada para rechazar la decisión de la Comisión.

³⁸ Cuando entre en vigor el cálculo de la mayoría cualificada determinado en el Tratado de Lisboa (en 2014 o más probablemente en 2017, tal como establece el art. 238 del TFUE y el Protocolo nº 36 sobre las disposiciones transitorias), a los efectos del procedimiento aplicable por déficit excesivo, continuará siendo relativamente sencillo conformar una minoría de bloqueo en el Consejo por parte de los Estados grandes. Estos últimos fácilmente pueden cumplir el criterio del 35% de la población y tan solo necesitarán la adhesión de otro Estado, con independencia de su tamaño, para alcanzar la minoría de bloqueo. Tal y como sucedió en los incumplimientos juzgados en el paradigmático Asunto C-27/04, Comisión contra Consejo, de 13 de julio de 2004, en los que Francia y Alemania tuvieron su ayuda mutua y los votos de Italia, Portugal, Irlanda y Luxemburgo. Por tanto, a pesar de que en términos generales la configuración de la mayoría cualificada en el Tratado de Lisboa parece reducir el porcentaje de bloqueo, en la práctica seguirá siendo costosa una aplicación ágil del procedimiento en caso de déficit excesivo si esta no está respaldada por los Estados denominados «grandes».

no la unanimidad. Además, el mecanismo de voto inverso únicamente se establece para la adopción de determinadas decisiones (como es la aplicación de las sanciones tanto en la vertiente preventiva como en la vertiente correctiva), pero no para todas. Así, por ejemplo, la decisión clave de apertura del procedimiento de déficit excesivo sigue adoptándose por el sistema de voto tradicional³⁹.

Antes de concluir el análisis del Reglamento de Supervisión de 2011, debemos señalar que este contiene una nueva sección, la Sección 3 *bis*. En ella se recoge, entre otros aspectos, el nuevo **principio de independencia estadística** (art. 10 del Reglamento de Supervisión de 2011). La independencia de las autoridades estadísticas nacionales es un elemento central para llevar a cabo la supervisión en la medida en que las autoridades estadísticas son las encargadas de elaborar y controlar la información presentada en los Programas de Estabilidad y Convergencia. En concreto, las autoridades estadísticas deben determinar los niveles de déficit y deuda públicos existentes en aplicación de los criterios del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (en adelante, SEC 95)⁴⁰. La fiabilidad de los datos estadísticos es un elemento crucial. Tanto es así que la manipulación de las estadísticas comportará la aplicación de sanciones a los Estados. Estas sanciones están reguladas en el Reglamento nº 1173/2011 sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria de la zona euro.

Con la introducción del nuevo sistema de voto, el proceso se invierte. Por tanto, la unión de los Estados grandes puede comportar alcanzar con facilidad la minoría del bloqueo en el Consejo y, en consecuencia, que no se alcance la mayoría cualificada necesaria para rechazar la propuesta de la Comisión. Este hecho podría dotar de mayor automaticidad a las decisiones de la Comisión, ahora bien dejaría en una posición de clara ventaja a los Estados grandes frente a los pequeños. El posicionamiento de los Estados grandes en el seno del Consejo determinará la paralización, o tramitación, de las acciones de la Comisión cuya aprobación se lleva a cabo por el sistema de voto inverso.

³⁹ Para introducir un cambio en el sistema de voto para la apertura del procedimiento de déficit excesivo sería necesario modificar el TFUE. Este último reserva la apertura del procedimiento al Consejo (art. 126.6 del TFUE), dejando en manos de la Comisión tan solo la recomendación de su apertura (art. 126.5 del TFUE).

⁴⁰ Reglamento nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad. Los Estados miembros deben utilizar el Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) para elaborar y presentar todas las previsiones y documentación requeridas por las instituciones europeas en materia de disciplina presupuestaria.

2.2. Reforma de la vertiente correctiva del Pacto de Estabilidad y Crecimiento

En la vertiente correctiva, partiendo de la propuesta de la Comisión⁴¹, el Consejo aprobó el Reglamento nº 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del Procedimiento de Déficit Excesivo (en adelante, Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011)⁴².

En la exposición de los elementos legales de la propuesta de Reglamento, la Comisión recoge las principales características de la aplicación del procedimiento de déficit excesivo llevada a cabo hasta el momento⁴³.

En primer lugar, la Comisión destaca la aplicación «regular del procedimiento» a pesar de las circunstancias existentes de crisis económica. Sin embargo, la práctica ha demostrado que el procedimiento, si bien sí se inicia, no llega a concluirse. En segundo lugar, la *priorización del criterio del déficit* como estándar para determinar la apertura del procedimiento de déficit excesivo en detrimento del criterio de la deuda pública. En este punto, la Comisión subraya la necesidad de tomar en consideración también la existencia de elevados volúmenes de deuda pública, los cuales pueden llegar a afectar a las finanzas públicas de un Estado más, incluso, que situaciones puntuales de déficit elevado. La desatención preexistente del cumplimiento del criterio de la deuda pública se ha debido a varios factores. Entre ellos se encuentran: por un lado, la naturaleza menos concisa de la redacción del criterio de la deuda pública en el artículo 126 del TFUE, siendo especialmente indeterminada la noción «disminución sustancial y continuada» del volumen de deuda pública; y, por otro lado, el impacto que en los niveles de deuda pública tienen variables que se en-

⁴¹ COMISIÓN EUROPEA: *Proposal for a Regulation of the European parliament and of the Council amending Regulation (EC), No 1467/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies*, COM (2010), 522 final, 29 de septiembre de 2010.

⁴² Cabe destacar que el artículo 1.2 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 establece que, a sus efectos, se consideran Estados miembros participantes «los Estados miembros cuya moneda es el euro» y no el conjunto de los Estados miembros de la UE.

⁴³ Véase, COMISIÓN EUROPEA: *Proposal for a Regulation of the European parliament and of the Council amending Regulation (EC), N° 1467/97 on the strengthening of the surveillance of budgetary positions and the surveillance and coordination of economic policies*, cit., pp. 5 y 6.

cuentran fuera del control del gobierno, en particular la inflación⁴⁴. En tercer lugar, la Comisión apunta la *falta de credibilidad de las sanciones*, las cuales se aplican en un momento en que la situación financiera del Estado está tan deteriorada que la amenaza de estas es menos creíble.

Dadas las deficiencias apuntadas, el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 introduce los siguientes cambios:

Precisa el concepto «**disminución sustancial y continuada**» de la deuda pública hacia el límite del 60% del PIB. El artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 establece que un Estado cumple este criterio de la deuda pública si, en los últimos tres años, ha llevado a cabo una reducción de la distancia respecto del valor de referencia en un porcentaje del orden de una veinteaava parte al año. Asimismo, con base en el artículo 2 del Reglamento, se considerará que el criterio de la deuda también se cumple «*si las previsiones presupuestarias de la Comisión indican que la reducción exigida del diferencial se producirá en el período de tres años que comprende los dos años siguientes al último año respecto del cual se dispone de datos. Para un Estado miembro objeto de un procedimiento de déficit excesivo el 8 de noviembre de 2011 y durante un período de tres años a partir de la corrección del déficit excesivo, se considerará que el requisito correspondiente al criterio de la deuda se ha cumplido si el Estado miembro en cuestión realiza suficientes progresos para su cumplimiento, conforme a la evaluación efectuada en el dictamen que adopte el Consejo sobre su programa de estabilidad o convergencia*». Como se puede observar, el criterio de la reducción de deuda pública (de forma sustancial y continuada) es un principio estricto, pero se flexibiliza con posterioridad, dejando un importante margen de maniobra a los Estados para efectuar la reducción de sus niveles de deuda pública.

A mayor abundamiento, el incumplimiento de este valor de reducción de déficit no tiene por qué comportar obligatoriamente la apertura del procedimiento de déficit excesivo. La declaración de déficit excesivo parte de un informe elaborado por la Comisión (ar-

⁴⁴ Junto a la inflación, la Comisión ha señalado otros factores (como los tipos de interés y la evolución cíclica del crecimiento) que afectan también al volumen de la deuda pública y cuyo control por el gobierno de los Estados es complejo. Véase, COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the commission to the European parliament, the European council, the council, the European central bank, the European economic and social committee and the committee of the regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and jobs – Tools for stronger EU economic governance*, COM (2010), 367/2, de 30.6.2010, Bruselas, p. 8.

título 126.3 del TFUE⁴⁵), y para la realización del informe la Comisión analiza un conjunto amplio de factores que el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 califica como «factores pertinentes». Estos factores se recogen en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011. La Comisión destaca entre los factores a tener en cuenta: la evolución de la deuda pública; un crecimiento nominal muy bajo que impida la reducción de la deuda pública; factores vinculados al riesgo en la estructura de la deuda pública; el nivel de endeudamiento del sector privado, y los posibles pasivos implícitos, como los derivados del envejecimiento de la población⁴⁶.

En relación con la **tramitación del procedimiento**, una vez se ha comprobado la existencia de déficit excesivo, el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 intenta que esta sea más ágil. Hay que tener en cuenta que, tras la reforma efectuada en 2005, debido a la introducción de nuevos elementos de valoración de las situaciones presupuestarias de los Estados y de la ampliación de los plazos de las diferentes fases del procedimiento, difícilmente el procedimiento de déficit excesivo ha llegado a su fin, entendido este último como la aplicación de las sanciones. En la mayor parte de los casos se ha apreciado la existencia de factores que han evitado la apertura del procedimiento o, una vez abierto, estos factores han demorado la transición a fases posteriores. En la práctica, el plazo que se proporciona a los Estados para solventar la situación de déficit excesivo entre recomendaciones, recomendaciones revisadas, advertencias y advertencias revisadas puede alcanzar los cinco años.

Para evitar estas dilaciones, los plazos del procedimiento de déficit excesivo se reducen. La recomendación del Consejo debe fijar un plazo máximo de seis meses para que el Estado miembro afectado tome medidas efectivas, y en los casos en los que la gravedad de la situación lo justifique el plazo puede ser de tres meses. En cuanto al plazo para la corrección del déficit excesivo, este deberá completarse en el año siguiente a su detección, salvo que concurren circunstan-

⁴⁵ El apartado 3 del artículo 126 del TFUE determina que «si un Estado miembro no cumple los requisitos de uno de estos criterios o de ambos, la Comisión elaborará un informe en el que también se tendrá en cuenta si el déficit público supera los gastos públicos de inversión, así como todos los demás factores pertinentes, incluida la situación económica y presupuestaria a medio plazo del Estado miembro».

⁴⁶ Véase, COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the commission to the European parliament, the European council, the council, the European central bank, the European economic and social committee and the committee of the regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and jobs – Tools for stronger EU economic governance*, COM (2010) 367/2, de 30.6.2010, Bruselas, p. 5.

cias especiales. Por último, el Consejo en su recomendación fijará la obligación de efectuar mejoras anuales mínimas equivalentes al 0,5% del PIB. Se puede observar que la dureza inicial de la norma se matiza mediante la introducción de salvedades. De nuevo, el plazo de corrección del déficit excesivo podrá ser superior a un año si aparecen factores económicos adversos e inesperados que tengan importantes consecuencias desfavorables para la Hacienda pública (art. 3.5 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011). Esta situación puede dar lugar a que el Consejo, partiendo de una recomendación de la Comisión, adopte una recomendación revisada. Esta recomendación tendrá en consideración, de nuevo, «los factores pertinentes» recogidos en el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011. De igual forma, si en fases posteriores del procedimiento de déficit excesivo, el Estado adopta medidas efectivas para ajustarse a la advertencia formulada por el Consejo, pero aparecen factores económicos adversos e inesperados, el Consejo, partiendo de una nueva recomendación de la Comisión y valorando la existencia de los «factores pertinentes» del artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011, podrá adoptar una advertencia revisada. En esta advertencia revisada el Consejo podrá prorrogar el plazo –un año como norma general– para la corrección del déficit.

Lo anterior nos lleva a concluir que el procedimiento de déficit excesivo descrito mantiene importantes similitudes con el procedimiento vigente hasta la reforma de 2011. La toma en consideración de los «factores pertinentes» puede comportar la aprobación por el Consejo de sucesivas recomendaciones, recomendaciones revisadas, advertencias y advertencias revisadas que dilaten el procedimiento y lo paralicen en fases intermedias. Si se producen aplazamientos excesivamente amplios, la credibilidad del valor correctivo del procedimiento de déficit excesivo será escasa. Por ello, si no se lleva a cabo una aplicación estricta de los nuevos plazos más breves es posible que el nuevo procedimiento acabe adoleciendo de las mismas deficiencias que el procedimiento de déficit excesivo anterior. Este último se convirtió, en algún sentido, en una prolongación de la vertiente preventiva al constituir un segundo plan de actuación para la reducción del déficit excesivo, sin llegar a aplicarse las medidas estrictamente sancionadoras.

En relación con las sanciones, junto a las sanciones originarias aplicables en la fase final del procedimiento de déficit excesivo (reguladas en los arts. 6 y 12 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011), se introducen **nuevas sanciones financieras** que se aplicarán en una fase previa del procedimiento y con un enfoque gradual. En concreto, tras la declaración de déficit excesivo respecto

de un Estado, se constituirá un depósito sin devengo de intereses por valor del 0,2% del PIB⁴⁷. Este depósito se convertirá en multa en aquellos casos en los que se incumplan las recomendaciones iniciales para corregir el déficit excesivo. Estas sanciones se regulan en el nuevo Reglamento nº 1173/2011 sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria de la zona del euro, y su aprobación por la Comisión y el Consejo se llevará a cabo a través del sistema de voto inverso. Así, la decisión de la Comisión que obligue a la constitución del depósito sin intereses se considerará adoptada por el Consejo a menos que, por mayoría cualificada, este decida rechazar la recomendación de la Comisión en el plazo de diez días.

Ante estos cambios debemos formular varias consideraciones. El nuevo Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo no introduce sanciones de distinta naturaleza. La Comisión, en su Comunicación de 30 de junio 2010⁴⁸, indicó una serie de sanciones e incentivos complementarios al uso de depósitos o multas que finalmente no se han recogido ni en el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo de 2011 ni en el Reglamento nº 1173/2011 sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro. La Comisión describió este conjunto de nuevas medidas como una «*caja de herramientas*» a las cuales se podía recurrir según las circunstancias específicas de cada Estado. En este conjunto de medidas se encontraba la aplicación de *reducciones en los programas de gasto de la UE* respecto del Estado miembro inmerso en un procedimiento de déficit excesivo⁴⁹. La Comisión precisó que estas sanciones no debían afectar a

⁴⁷ Este depósito, por tanto, es de importe equivalente al de las sanciones recogidas en las fases finales del procedimiento de déficit excesivo. El objetivo de la Comisión es mantener una vinculación entre las cuantías de las sanciones y el presupuesto de la UE. Véase, COMISIÓN EUROPEA: «*Communication from the commission to the European parliament, the European council, the council, the European central bank, the European economic and social committee and the committee of the regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and jobs – Tools for stronger EU economic governance*», COM (2010) 367/2, de 30.6.2010, Bruselas, p. 9.

⁴⁸ COMISIÓN EUROPEA: «*Communication from the commission to the European parliament, the European council, the council, the European central bank, the European economic and social committee and the committee of the regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and jobs – Tools for stronger EU economic governance*», COM (2010) 367/2, de 30.6.2010, Bruselas.

⁴⁹ En la actualidad el sistema de financiación del presupuesto de la UE ya recoge mecanismos que fomentan el principio de finanzas públicas sólidas. En particular, el sistema de recursos propios prevé que los depósitos pagados por un Estado incumplidor de este principio reduzcan la contribución al presupuesto de la UE de aquellos Estados que no poseen déficit excesivo, de acuerdo con su participación en el total del PIB de los Estados beneficiarios. A través de este mecanismo se reduce la participación en el presupuesto de la UE de los Estados que cumplen con la discipli-

los beneficiarios finales de los fondos de la UE, sino a los pagos que la UE efectúa a los Estados miembros, o a los pagos en los que los Estados miembros actúan a modo de intermediarios.

Para que una categoría de gasto de la UE pudiera verse afectada debían cumplirse una serie de criterios, entre los cuales se encontraban: que fueran fondos programados y gestionados de forma compartida entre el Estado y la UE; que tuvieran el tamaño suficiente como para ser considerados sanciones o incentivos; y que tuvieran un impacto (potencial) en la calidad del gasto público y el ajuste estructural⁵⁰.

Este sistema preveía que las reducciones en los programas de gasto fueran aplicadas de forma progresiva en dos momentos del procedimiento de déficit excesivo. En un primer momento, cuando se produjera la declaración de déficit excesivo por el Consejo (art. 126.6 TFUE), se aplicaría la suspensión de compromisos relacionados con programas multianuales. Es posible que estas suspensiones no generasen efectos inmediatos, concediéndose de este modo un margen al Estado para la adopción de medidas que resolvieran la situación de déficit excesivo. Los recursos europeos cancelados debían permanecer en el presupuesto de la UE. Estos recursos volverían a presupuestarse tan pronto como el Estado diese cumplimiento a las recomendaciones del Consejo. En un segundo momento, cuando el

na presupuestaria de la Unión, mientras que se incrementa la contribución de los Estados incumplidores.

Igualmente, el artículo 4 del Reglamento nº 1084/2006, de 11 de julio de 2006, por el que se crea el Fondo de Cohesión, establece que se podrán suspender, total o parcialmente, los compromisos del Fondo en favor de un Estado miembro si este incumple la disciplina presupuestaria europea. En concreto, si teniendo abierto un procedimiento de déficit excesivo, el Estado no sigue las recomendaciones del Consejo aprobadas de acuerdo con el artículo 104.7 TCE (actual, art. 126.7 TFUE). Esta ha sido la vía seguida por las instituciones europeas para suspender el pago a Hungría de 495 millones de euros del Fondo de Cohesión. La suspensión se habría hecho efectiva el día 1 de enero de 2013, pero el Consejo consideró, en su reunión del día 22 de junio de 2012, que Hungría había aprobado las medidas correctoras necesarias. Véase CONSEJO: *Council implementing decision suspending commitments from the Cohesion Fund for Hungary with effect from 1 January 2013*, 2012/156/EU, 13 de marzo de 2012, Bruselas (DO L 78/19 de 17.3.2012). Y, finalmente, CONSEJO: *Implementing decision lifting the suspension of commitments from the Cohesion Fund for Hungary*, 2012/323/EU (DO L 165/46 de 26.6.2012).

⁵⁰ Estos criterios se cumplen en la mayor parte de los gastos destinados a políticas de cohesión (por ejemplo, en materia de agricultura o pesca). Sin embargo, quedan excluidas aquellas ayudas, como las relativas a la Política Agrícola Común (PAC) y los Fondos Europeos para la Pesca (FEP), en las que la reducción del gasto daría lugar a una reducción de los ingresos de los agricultores o los pescadores. La afectación debe producirse tan solo a nivel presupuestario; para ello, el Estado miembro deberá continuar haciendo efectivos los pagos a los beneficiarios, si bien el reembolso de este gasto por el presupuesto de la UE puede estar (parcialmente) suspendido.

Estado no cumpliera con las recomendaciones del Consejo para la corrección del déficit excesivo. En este caso se produciría la cancelación de los compromisos del año n (año vigente). Este tipo de cancelaciones en los pagos sí que podían comportar una pérdida definitiva en el presupuesto del Estado incumplidor⁵¹.

A pesar de que la Comisión diseñó este nuevo tipo de sanciones, en su Comunicación de 30 de junio ya previó que no todas las medidas recogidas en la citada «*caja de herramientas*» serían finalmente introducidas en la propuesta final de 2010 y en menor medida en el texto definitivo del nuevo Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo. Por este motivo afirmó que las proposiciones restantes se incorporarían en futuras propuestas de la Comisión para el marco financiero multianual.

El objetivo de la Comisión de introducir nuevas sanciones (basadas en el art. 136 TFUE) se ha llevado a cabo solo de forma parcial al no introducirse reducciones en las ayudas europeas. Estas constituían la principal novedad de las propuestas iniciales y una de las alternativas más viables a la realización de depósitos convertibles en multas por parte de los Estados, mecanismo este último cuya efectividad está más que cuestionada. Durante la aplicación práctica del procedimiento de déficit excesivo ha existido un elemento clave que ha propiciado que no se alcanzasen las últimas fases del procedimiento; este ha sido, justamente, la ineficiencia de las sanciones en él recogidas para reducir el déficit excesivo. La aplicación de estos depósitos sin intereses convertibles en multas⁵² tan solo agravaría la ya maltrecha situación presupuestaria del Estado incumplidor. Por ello, su eficiencia como medida correctiva de la situación es muy baja, puesto que el objetivo de restablecer la estabilidad presupuestaria sería aún más complejo de lograr una vez aplicada la multa.

⁵¹ Otras medidas de esta naturaleza aplicables son la modulación de los porcentajes de cofinanciación (entre Estado y UE) de determinados gastos compartidos, o la introducción de una reserva de eficiencia de la UE para premiar a aquellos Estados con políticas fiscales sólidas. Esta reserva podría ser financiada con los compromisos que hayan sido cancelados en aplicación del segundo paso descrito.

⁵² El resto de medidas correctivas recogidas en el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo, como apunta Gross, no poseen tal importancia y fuerza. Gross, Daniel: «Towards a credible excessive deficit procedure», en la obra colectiva, *European Economic and Monetary Union: The Institutional Framework*, Ed. Centre of European Law, The Hague, Kluwer Law International, 1997, pp. 245 y 246.

Entre estas medidas de presión adicionales se encuentra, señaladamente, la obligación del Estado de publicar información adicional sobre su controvertida situación presupuestaria. La publicación de información de este tipo puede afectar a la posición de su deuda pública en los mercados de capitales.

En síntesis, uno de los principales objetivos de esta reforma era dotar al PEC de nuevos mecanismos correctivos, y este objetivo finalmente no se ha alcanzado. La doctrina señala cómo la introducción y el mantenimiento de sanciones financieras (que se han mostrado no operativas) es el resultado de la imposibilidad de introducir otro tipo de sanciones cuya aplicación requeriría la modificación del Tratado. Este es el caso de sanciones de carácter político, como es la pérdida de voto en el seno del Consejo⁵³.

En cuanto al sistema de voto inverso por el que se aprueban las sanciones, como ya hemos apuntado en relación con las nuevas sanciones de la vertiente preventiva del PEC, este constituye un avance en su ejecución en la medida en que da cierta automaticidad a la decisión de la Comisión. No obstante, la automaticidad es tan solo parcial, porque el Consejo puede decidir rechazar la propuesta, para lo que únicamente necesita alcanzar la mayoría cualificada.

III. APROBACIÓN DEL REGLAMENTO Nº 1173/2011, SOBRE LA EJECUCIÓN EFECTIVA DE LA SUPERVISIÓN PRESUPUESTARIA DE LA ZONA DEL EURO

El Reglamento nº 1173/2011 sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria de la zona del euro (en adelante, Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria) regula las **nuevas sanciones financieras** aplicables tanto en la vertiente preventiva como en la vertiente correctiva del PEC. Así, el artículo 1 del citado Reglamento determina su objeto y ámbito de aplicación haciendo alusión al «componente preventivo» y al «componente corrector» del PEC. A continuación, el Reglamento, en su artículo 2, precisa qué se entiende por cada uno de estos dos componentes: el componente preventivo es el Reglamento de Supervisión; mientras que el componente corrector es el artículo 126 del TFUE y el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo⁵⁴.

En cuanto a la configuración de las sanciones aplicables, esta se efectúa en el capítulo III para el componente preventivo, y en el capítulo IV para el componente corrector.

⁵³ Véase, RUFFERT, Matthias: «The European Debt Crisis and European Union Law», *Common Market Law Review*, vol. 48 (6), diciembre 2011, p. 1803.

⁵⁴ En el apartado 3 del artículo 2 se definen las «circunstancias económicas excepcionales» como aquellas circunstancias bajo las cuales el déficit público sobre el valor de referencia se considera excepcional en el sentido del artículo 126.2, letra a), segundo guión del TFUE y del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo.

En la fase preventiva, las sanciones se establecen si el Estado no adopta ninguna medida como respuesta a la recomendación del Consejo regulada en el artículo 6.2 del Reglamento de Supervisión. Esta recomendación es la que efectúa el Consejo cuando aprecia una desviación significativa respecto de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo de estabilidad presupuestaria. En la fase correctora, las medidas sancionadoras del nuevo Reglamento se aplican en dos supuestos: i) tras la declaración por el Consejo de existencia de déficit excesivo (art. 126.6 del TFUE) en un Estado que constituyó un depósito con intereses ante la Comisión en función del artículo 4 del Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria⁵⁵; ii) si la Comisión ha detectado un incumplimiento especialmente grave de las obligaciones de política presupuestaria establecidas en el PEC.

Por tanto, tanto en el componente preventivo como en el corrector, las sanciones se establecen en fases iniciales del procedimiento, siendo esta la principal diferencia entre las nuevas sanciones financieras reguladas en el Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria y las sanciones financieras tradicionales recogidas en el Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo.

Las sanciones tienen la misma naturaleza en los dos componentes. Ambas son depósitos dinerarios, que en el componente corrector podrán convertirse en multas. La diferencia se encuentra en que el depósito del componente preventivo generará intereses, mientras que el depósito del componente corrector será sin intereses. La cuantía del depósito es igual en ambos supuestos (el 0,2% del PIB del Estado, correspondiente al ejercicio precedente).

El sistema de voto para aprobar las nuevas sanciones, como ya apuntamos al analizar la reforma de los dos Reglamentos originarios del PEC, es el de voto inverso. Las decisiones de la Comisión relativas a la constitución del depósito (tanto en el componente preventivo como en el corrector) y a la conversión del depósito en multa (en el componente corrector) se considerarán adoptadas a menos que

⁵⁵ Como indica el artículo 5.4 del Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria, en los casos en los que «el Estado miembro ha constituido un depósito con intereses se convertirá en depósito sin intereses. Si la cuantía de un depósito con intereses constituido de conformidad con el artículo 4 y la de los intereses devengados por él excede de la cuantía del depósito sin intereses que ha de constituirse en virtud del apartado 1 del presente artículo, el exceso se restituirá al Estado miembro. Si la cuantía del depósito sin intereses excede de la cuantía de un depósito con intereses constituido de conformidad con el artículo 4 y de los intereses devengados por él, el Estado miembro abonará la diferencia al constituir el depósito sin intereses».

el Consejo decida rechazar, por mayoría cualificada, en el plazo de diez días, las recomendaciones de la Comisión. Por tanto, el Consejo sigue teniendo la decisión final y definitiva sobre la aprobación de las sanciones. Y, es más, en ambos casos podrá incluso modificar las recomendaciones iniciales de la Comisión y adoptar el texto modificado como una decisión propia. Esta última opción altera, en algún sentido, la competencia de la Comisión de iniciativa de los procedimientos efectuados en el marco del PEC.

Cabe también la posibilidad (previa solicitud del Estado miembro interesado, dirigida a la Comisión en el plazo de diez días a partir de la adopción de la decisión del Consejo) que la Comisión recomiende al Consejo que reduzca la cuantía del depósito (con o sin intereses) o lo cancele (arts. 4.4 y 5.4 del Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria). El Consejo deberá adoptar esta decisión por mayoría cualificada⁵⁶. Respecto a la conversión de los depósitos en multas, el artículo 6.4 del Reglamento también recoge la opción de que el Consejo reduzca o cancele la multa *«si así lo justifica la presencia de circunstancias económicas excepcionales o previa solicitud motivada del Estado miembro interesado dirigida a la Comisión en el plazo de diez días»*. Por tanto, en el caso de las multas, a diferencia de los depósitos, estas podrán reducirse o cancelarse no solo a instancia de la Comisión, sino también cuando *«existan circunstancias económicas excepcionales»*. Respecto a este sistema de aplicación de las sanciones financieras, cabe señalar que una aplicación generalizada de las reducciones o cancelaciones puede acabar convirtiendo la excepción en la regla general y propiciar que las nuevas sanciones financieras no acaben aplicándose.

El Reglamento sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria, en su Considerando número 24, determina el destino de los intereses generados por los depósitos sin intereses y las multas. Estas cuantías serán asignadas a mecanismos de estabilidad destinados a proporcionar asistencia financiera, creados por los Estados miembros cuya moneda es el euro con el objeto de salvaguardar la estabilidad financiera de la zona del euro en su conjunto. De igual forma, el Considerando número 23 del Reglamento de Déficit Excesivo también otorga este destino a las cuantías derivadas de las sanciones financieras en él recogidas. Con anterioridad, el artículo 16 del Reglamento del Procedimiento de Déficit Excesivo establecía que los

⁵⁶ En la propuesta de la Comisión de 2010 existía la posibilidad de que el Consejo redujera o cancelara el depósito sin previa recomendación de la Comisión, pero en este caso la decisión del Consejo debía adoptarse por unanimidad. Este supuesto no se recoge en el texto final del Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria.

intereses derivados de los depósitos y las multas se repartían entre los Estados miembros participantes que no tuvieran déficit excesivo. Este cambio de destino intenta solventar una de las incoherencias existentes en el procedimiento de déficit excesivo. La aplicación de la regulación precedente hubiera comportado traspasar fondos de Estados con graves problemas presupuestarios a Estados que excepcionalmente no poseyeran déficits excesivos. Por tanto, el nuevo destino es más coherente con el objetivo general de preservar la estabilidad presupuestaria del conjunto de la UE. Ahora bien, este sigue teniendo ciertas inconveniencias, en la medida en que los depósitos y las multas se constituirán y abonarán por aquellos Estados que se encuentren en situaciones presupuestarias especialmente complejas (debilitando estas todavía más) y sus cuantías serán asignadas a mecanismos de estabilidad cuya función es, en última instancia, rescatar financieramente, en caso de ser necesario, a los Estados que han abonado las multas (como el actual Fondo Europeo de Estabilidad Financiera o el futuro Mecanismo Europeo de Estabilidad).

La segunda novedad introducida por el Reglamento sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria es la creación (en su Capítulo V) de una nueva categoría de sanciones, las **sanciones por manipulación de estadísticas**. El Consejo, sobre la base de una recomendación de la Comisión, podrá decidir la imposición de una multa a un Estado miembro que intencionalmente, o por negligencia grave, tergiversar datos relativos al déficit y a la deuda aplicables a efectos de los artículos 121 o 126 del TFUE o del Protocolo sobre el procedimiento de déficit excesivo anejo al TUE y al TFUE.

La introducción de este tipo de sanciones constituye un paso más en un largo proceso llevado a cabo por las instituciones europeas para reforzar la fiabilidad y la corrección de los datos estadísticos presentados por los Estados miembros. Describiremos este proceso brevemente:

En materia de información estadística, después de los avances producidos con la entrada en vigor del Reglamento nº 3605/1993, la Comisión continuaba encontrando dificultades para contrastar la veracidad de la información presupuestaria aportada por los Estados miembros. Por ello, a propuesta de la Comisión⁵⁷, el Consejo de Asun-

⁵⁷ En noviembre de 2002, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la necesidad de mejorar la calidad de las estadísticas presupuestarias y los medios a tal fin. En esta Comunicación proponía que el Consejo ECOFIN adoptase un Código de buenas prácticas relativo a la elaboración y el suministro de datos en el contexto del procedimiento de déficit excesivo. Véase, COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la necesidad de mejorar la calidad de las estadísticas presupuestarias y los medios a tal fin*, COM (2002) 670 final, de 27.11.2002, Bruselas.

tos Económicos y Financieros (ECOFIN) adoptó, el 18 de febrero de 2003, el Código de buenas prácticas para la elaboración y notificación de los datos en el contexto del procedimiento de déficit excesivo⁵⁸. Tras la entrada en vigor del Código de buenas prácticas, concretamente el 2 de junio de 2004, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) seguía reconociendo la existencia de deficiencias en la recopilación y la transmisión a la Comisión de las estadísticas fiscales y, en particular, su vulnerabilidad ante los ciclos políticos y electorales. Por ello, señaló que «*son esenciales unas estadísticas fiscales fiables para la credibilidad del procedimiento de déficit excesivo*», e invitó a la Comisión «*a que refuerce el seguimiento de la calidad de los datos fiscales transmitidos y a que, a su vez, informe al Consejo antes de que concluya el año 2004*». Siguiendo las indicaciones del Consejo, la Comisión adoptó, el 3 de septiembre de 2004, la Comunicación titulada «*Reforzamiento de la gobernanza económica y mejora de la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento*»⁵⁹. En ella la Comisión constataba que el cumplimiento de los mandatos de disciplina presupuestaria dependía en gran medida de la calidad, actualidad y fiabilidad de las estadísticas presupuestarias, así como de las evaluaciones presupuestarias presentadas por los gobiernos⁶⁰.

A pesar de los esfuerzos del Consejo y de la Comisión para mejorar la calidad y fiabilidad de las estadísticas fiscales, en septiembre de 2004, la notificación fiscal de Grecia puso de manifiesto las importantes revisiones que debían realizarse en las cifras de deuda y déficit públicos presentadas por Grecia durante los años 2000-2003⁶¹. Este hecho dejó patentes las deficiencias de las instituciones comunitarias

⁵⁸ El Código de Buenas Prácticas se configura como un instrumento autorregulador, puesto que fue elaborado por los Institutos Nacionales de Estadísticas, principales responsables de la configuración de las estadísticas europeas.

⁵⁹ COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Reforzamiento de la gobernanza económica y mejora de la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, COM (2004) 581 final, de 3.9.2004, Bruselas.

⁶⁰ *Ibidem*, cit., p. 9.

⁶¹ Respecto del caso griego, la Comisión presentó una Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo. En ella se apuntaba que «*del análisis de los datos correspondientes a 1997-2003 se desprende que el déficit público ha sido revisado al alza en un 2,1% del PIB de media durante dicho periodo. También se desprende que el coeficiente del déficit público ha superado continuamente el 3% del PIB. Además, se pone de manifiesto que EUROSTAT llevaba desde los años noventa presionando particularmente a las autoridades griegas de estadística para que presentasen sus cuentas con arreglo a cuentas consensuadas y comunes, que EUROSTAT revisó varias veces los datos notificados por las autoridades griegas y que, en el pasado, éstas no prestaron toda la colaboración esencial que se necesitaba para tal ejercicio*». Véase COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Informe sobre la responsabilidad relativa a la revisión de los datos presupuestarios de Grecia*, COM (2004) 784 final, de 1.12.2004, Bruselas, p. 3.

en el control de las estadísticas fiscales presentadas por los Estados miembros.

Dada la situación descrita, la Comisión aprobó, el 22 de diciembre de 2004, una Comunicación dirigida al Consejo y al Parlamento Europeo titulada «*Hacia una estrategia de gobernanza europea de estadísticas fiscales*»⁶². El 17 de febrero de 2005, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) acogió positivamente las consideraciones planteadas por la Comisión y precisó varias actuaciones: la primera, crear un Código de normas europeas para autoridades estadísticas nacionales. En este sentido, el Comité del programa estadístico adoptó, el 24 de febrero de 2005, el Código de Buenas Prácticas de las estadísticas europeas⁶³. El Código se conforma por 15 principios, que reflejan en gran medida las normas internacionales vigentes y los principios fundamentales de las estadísticas oficiales adoptados por la Comisión Estadística de las Naciones Unidas. La segunda actuación es garantizar la independencia, integridad y responsabilidad de las autoridades estadísticas tanto de los Estados miembros como de la Unión (esta última bajo la figura del EUROSTAT, Oficina Estadística de la Comisión). En esta materia, la Comisión presentó la «*Recomendación relativa a la independencia, la integridad y la responsabilidad de las autoridades estadísticas de los Estados miembros y de la Comunidad*», de 25 de mayo de 2005⁶⁴.

Fruto del proceso descrito para mejorar la gobernanza estadística en la UE, el Reglamento nº 3605/93 fue modificado por el Reglamento nº 2103/2005, de 12 de diciembre de 2005, en lo tocante a la calidad de los datos estadísticos en el contexto del procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, para afianzar y aclarar el papel de EUROSTAT como autoridad estadística. El nuevo posicionamiento de EUROSTAT comportó la creación, en su interior, de una unidad dedicada de manera específica a la validación de las cuentas económicas y fiscales. Finalmente, debido a las sucesivas reformas en el Reglamento nº 3605/1993 y en aras de «*una mayor racionalidad*

⁶² COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Hacia una estrategia europea de gobernanza en materia de estadísticas fiscales*, COM (2004) 832 final, de 22.12.2004, Bruselas.

⁶³ Este está disponible en COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo y al Consejo relativa a la independencia, la integridad y la responsabilidad de las autoridades estadísticas de los Estados miembros y de la Comunidad*, COM (2005) 217 final, de 25.5.2005, Bruselas.

⁶⁴ Esta se encuentra disponible en COMISIÓN EUROPEA: *Recomendación de la Comisión al Consejo relativa a la independencia, la integridad y la responsabilidad de las autoridades estadísticas de los Estados miembros y de la Comunidad*, COM (2005) 217 final, de 25.5.2005, Bruselas.

y claridad»⁶⁵ se produjo su codificación a través del Reglamento nº 479/2009 del Consejo, de 25 de mayo, relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo⁶⁶.

El proceso de reforzamiento no ha puesto fin a las deficiencias en la transmisión de información en el marco del PEC, y las autoridades europeas consideran inconclusa la armonización de la elaboración y notificación de datos estadísticos en materia presupuestaria. Por ello, en 2011 se introducen dos nuevas medidas: se aprueba la Directiva sobre requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros y se establecen, en el Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria, medidas sancionadoras para aquellos Estados que intencionadamente, o por negligencia grave, incumplan con sus obligaciones estadísticas. La Comisión es el órgano encargado de realizar todas las investigaciones necesarias para probar la existencia de tergiversaciones de los datos estadísticos. Analizará toda la información presentada por el Estado miembro, podrá requerir nueva información y podrá incluso hacer inspecciones *in situ*. La Comisión tendrá acceso a las cuentas de todos los organismos públicos a nivel central, regional, local y de la Seguridad Social del Estado analizado⁶⁷. Una vez la Comisión haya finalizado sus actuaciones, y tras brindar al Estado miembro la oportunidad de ser oído en relación con el objeto de la investigación, presentará su propuesta al Consejo. Esta propuesta deberá estar basada en hechos sobre los cuales el Estado miembro haya podido realizar comentarios. El Consejo será el órgano encargado de imponer la multa, partiendo de la recomendación formulada por la Comisión.

El Reglamento sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria precisa que deberán respetarse en todo caso los derechos de defensa del Estado miembro. Bajo esta premisa, y dado el carácter marcadamente jurisdiccional del procedimiento, el Reglamento establece la posibilidad de que el Estado miembro interponga recurso frente al Tribunal de Justicia contra la decisión del Consejo de imponer la multa. La participación del Tribunal de Justicia en un procedimiento establecido en el seno del PEC constituye una novedad significativa.

⁶⁵ Considerando 1 del Reglamento nº 479/2009.

⁶⁶ DO L 145 de 10.6.2009.

⁶⁷ El artículo 8.3 del Reglamento sobre la Ejecución Efectiva de la Supervisión Presupuestaria precisa que «*si la legislación del Estado miembro interesado exige autorización judicial previa a la realización de una inspección in situ, la Comisión presentará las solitudes necesarias*».

Con frecuencia, debido a los incumplimientos generalizados de los mandatos recogidos en el PEC, han surgido dudas sobre la función que debía adoptar en esta materia el Tribunal de Justicia. El Tribunal de Justicia se configura como el órgano encargado de garantizar el cumplimiento de las disposiciones establecidas en el Tratado, incluido el apartado relativo a la UEM. Sin embargo, el artículo 126 del TFUE, en su apartado 10, excluye la actuación del Tribunal de Justicia (a través del recurso por incumplimiento) respecto a la implementación de la normativa recogida en los apartados 1 a 9 del propio artículo 126 TFUE⁶⁸, siendo competencia exclusiva del Consejo velar por la correcta aplicación de los aspectos claves de la disciplina presupuestaria europea⁶⁹.

De este modo, la función desempeñada por el Tribunal de Justicia en el desarrollo del sistema de la Unión en sentido «federal» (sosteniendo la competencia legislativa de la Unión, o forzando al Consejo o a la Comisión a actuar⁷⁰) se encuentra limitada en materia de disciplina presupuestaria por el propio TFUE, que cierra para estos casos el mecanismo procesal del *recurso por incumplimiento*⁷¹, previsto en los

⁶⁸ El apartado 10 del artículo 126 del TFUE (antiguo art. 104.10 del TCE) establece que «en el marco de los apartados 1 a 9 del presente artículo no podrá ejercerse el derecho de recurso previsto en los artículos 258 y 259». Este precepto no deja lugar a dudas: el Tribunal de Justicia no puede ejercer los procedimientos recogidos en los artículos 258 a 260 (antiguos arts. 226 y 227 del TCE) respecto a los puntos 1 a 9 del mismo artículo. Estos apartados regulan, básicamente, las obligaciones de los Estados de evitar déficits excesivos y de cumplir las recomendaciones del Consejo en caso de existencia de un procedimiento de déficit excesivo. En consecuencia, no cabe la tramitación de un recurso por incumplimiento de un Estado frente al Tribunal de Justicia.

⁶⁹ La opción de atribuir la competencia de tramitación del procedimiento de déficit excesivo de forma exclusiva al Consejo no ha estado exenta de críticas. Entre otros, véase, GROSS, Daniel: «Towards a credible excessive deficit procedure», en la obra colectiva, *European Economic and Monetary Union: The Institutional Framework*, cit., p. 241.

⁷⁰ Se ha hecho referencia a la función del Tribunal de Justicia como Tribunal Constitucional de la Comunidad, ahora de la UE. Entre las funciones del Tribunal de Justicia que tienen clara naturaleza constitucional se encuentran: «el control de la conformidad con los Tratados del Derecho comunitario derivado; la garantía del equilibrio institucional; la delimitación de las competencias entre la Comunidad y sus Estados miembros; la protección de los derechos fundamentales y el control preventivo de la constitucionalidad —es decir, de la conformidad con los Tratados— de los acuerdos de la Comunidad con terceros». Véase, RODRÍGUEZ IGLESIAS, Gil Carlos: *El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, en la obra colectiva *El Derecho comunitario Europeo y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, p. 396.

⁷¹ El recurso por incumplimiento constituye la «*ultima ratio*» para exigir el cumplimiento del Derecho europeo y hacer prevalecer los intereses europeos a pesar de la resistencia de los Estados miembros. La legitimación activa en este recurso pertenece a la Comisión y al resto de Estados miembros diferentes del infractor. En su objeto, del cual el Tratado ha excluido las obligaciones contenidas en

artículos 258 a 260 del TFUE. El Tribunal tiene que observar la actuación u omisión del Consejo y tan solo intervenir en aquellos asuntos (como el Asunto C-27/04, Comisión contra Consejo de 13 de julio de 2004) en que debe garantizar el equilibrio institucional entre las competencias de la Comisión y el Consejo. En este tipo de pronunciamientos el Tribunal de Justicia ha evitado analizar aspectos materiales del PEC, como la naturaleza de los incumplimientos de los Estados miembros o la idoneidad de las medidas adoptadas por estos.

A pesar de estas limitaciones procesales, el Tribunal puede anular las decisiones adoptadas por el Consejo o la Comisión en función de los párrafos 6 a 9 del artículo 126 del TFUE, puesto que esta competencia pasiva –fruto del *recurso de anulación*⁷² regulado en el artículo 263 del TFUE⁷³– no se encuentra afectada por la exclusión del artículo 126.10 del TFUE. No obstante, esta competencia pasiva del Tribunal de Justicia en sí misma limitada⁷⁴, todavía se ve más sesgada por otro hecho: la mayor parte de las actuaciones de la Comisión y el Consejo a lo largo del procedimiento de déficit excesivo se materializan a través de recomendaciones y dictámenes, actos que expresamente se excluyen del control del Tribunal de Justicia por el ar-

el artículo 126 TFUE, apartados 1 a 9, se encuentran los posibles incumplimientos por parte de los Estados de sus obligaciones de transponer en tiempo y forma las Directivas, de sus obligaciones relacionadas con los reglamentos y de sus obligaciones relacionadas con los principios generales del Derecho. A su vez, también es recurrible la falta de ejecución por parte de los Estados de las sentencias del Tribunal de Justicia.

⁷² El recurso de anulación es la vía procesal que permite al Tribunal de Justicia controlar la legalidad de los actos jurídicos obligatorios de las instituciones de la Unión (Consejo, Comisión, BCE y Consejo Europeo), así como los actos del Parlamento y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros.

⁷³ El artículo 263 del TFUE (antiguo 230 del TCE) determina que «*el Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes y de los actos del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. Controlará también la legalidad de los actos de los órganos u organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. A tal fin, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse sobre los recursos por incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución, o desviación de poder, interpuestos por un Estado miembro, el Parlamento Europeo, el Consejo o la Comisión (...)*».

⁷⁴ Como apunta ITALIANER, el Tribunal de Justicia pierde sus competencias activas (de interpretación de los criterios del apartado 2 y de establecimiento de sanciones a un Estado miembro en caso de incumplimiento), pero mantiene otras competencias, pasivas o indirectas, sobre el desarrollo del procedimiento de déficit excesivo, si bien estas son realmente limitadas. Véase, ITALIANER, Alexander: «The Excessive deficit procedure: A legal Description», *European Monetary Union: The institutional Framework*, Ed. Centre of European Law, The Hague, Kluwer Law International, 1997, pp. 226 y ss.

título 263 del TFUE, el cual establece que «el Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes (...)»⁷⁵.

Finalmente, cabe apuntar la opción poco probable, pero posible⁷⁶, de que un órgano jurisdiccional nacional, ante el que se sustanciara un litigio que requiriera la aplicación del artículo 126 del TFUE, se dirigiese al Tribunal de Justicia para que este interpretase el precepto (cuestión prejudicial de interpretación, regulada en el art. 267 del TFUE). Tras la respuesta del Tribunal de Justicia, el juez nacional resolvería el litigio específico.

⁷⁵ El motivo de la exclusión del control por parte del Tribunal de Justicia es la falta de carácter vinculante de las recomendaciones y dictámenes. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se deben dar tres requisitos para que un acto pueda ser recurrible en anulación: que se trate de un acto productor de *efectos jurídicos obligatorios*; un acto *definitivo* y un acto con *efectos jurídicos para terceros*. Véase más sobre este punto en MANGAS MARTÍN, Araceli, y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, pp. 445.

⁷⁶ Para plantear una cuestión prejudicial de interpretación al Tribunal de Justicia respecto del artículo 126 del TFUE sería necesario que frente a un órgano jurisdiccional nacional se sustanciara un litigio relativo a alguna de las normas que transponen este artículo del Tratado. Dado el contenido material de estas normas, parece difícilmente factible que el juez ordinario deba resolver una causa que requiera su aplicación, siendo más posible que se enjuicien por los Tribunales Constitucionales. El Tribunal de Justicia ha admitido cuestiones prejudiciales con independencia del carácter ordinario o especializado, la denominación, el grado y el orden jurisdiccional del órgano que la plantea. Sin embargo, a pesar de que esta opción tiene cabida, existen Tribunales Constitucionales, como el español, el alemán o el italiano, que, partiendo de su limitación jurisdiccional al control de la constitucionalidad de las leyes, no plantean cuestiones prejudiciales frente al Tribunal de Justicia. Así, el Tribunal Constitucional español ha afirmado que «no corresponde a este Tribunal [...] pronunciarse sobre la eventual incompatibilidad entre una norma de derecho interno y el sistema normativo de la Unión Europea» (STC 28/1991, de 14 de febrero, FJ 5º; en el mismo sentido, STC 64/1991, de 22 de marzo, y STC 147/1996, de 19 de diciembre). Esta doctrina se mantiene en la STC 134/2011, de 20 de julio, relativa a la constitucionalidad de la Ley 18/2001, de Estabilidad Presupuestaria (FJ 8º).

No obstante, existen Tribunales Constitucionales de algunos Estados miembros (como la Corte belga de arbitraje y el Tribunal Constitucional austriaco) que han presentado cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, y podrían potencialmente presentar una cuestión prejudicial solicitando la interpretación del artículo 126 del TFUE.

Sobre esta materia, véase MANGAS MARTÍN, Araceli: «La Constitución y la ley ante el Derecho comunitario (comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional español 28/1991, de 14 de febrero, sobre la Ley Orgánica del Régimen Electoral General y el Acta relativa a las elecciones al Parlamento Europeo)», *Revista de Instituciones Europeas*, vol. 18, (2), 1991, pp. 587-623. SAIZ ARNAIZ, Alejandro: «El Derecho comunitario, parámetro de la Constitucionalidad de las leyes internas», *Revista de Instituciones Europeas* (22), mayo-agosto, 1995, pp. 571-591. Y ALONSO GARCÍA, Ricardo: «Los Tribunales Constitucionales y el control del Derecho interno conectado con el comunitario», *Foro, Nueva época* (2), 2005, pp. 153-176.

En conclusión, el propio texto del Tratado pone de manifiesto la voluntad de sus redactores de reservar al Consejo la competencia de supervisión de las políticas económicas y presupuestarias de los Estados y dejar en manos de la Comisión la iniciativa del procedimiento. El propio artículo 126 del TFUE cierra la posibilidad de que el Tribunal de Justicia conozca directamente de estas cuestiones, y disminuye las posibilidades de que se efectúe una aplicación estricta e independiente del procedimiento de déficit excesivo.

Ahora bien, esta nueva competencia atribuida al Tribunal de Justicia por el Reglamento sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria abre la posibilidad de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre aspectos relativos al déficit y la deuda públicos de los Estados miembros. Tendremos que esperar para comprobar si, al resolver un potencial recurso relativo a tergiversaciones de las estadísticas, el Tribunal de Justicia entra a analizar aspectos materiales de la disciplina presupuestaria o si, por el contrario, se limita a comprobar que las actuaciones de las instituciones europeas, al imponer las multas, no han vulnerado el derecho de defensa del Estado sancionado⁷⁷.

IV. CREACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE SUPERVISIÓN Y CORRECCIÓN DE DESEQUILIBRIOS MACROECONÓMICOS EXCESIVOS EN LA ZONA EURO

La Comisión, en su Comunicación de 12 de mayo de 2010⁷⁸, advirtió de la necesidad de ampliar la vigilancia de las instituciones europeas también al ámbito de las políticas macroeconómicas de los Estados miembros. Esta vigilancia macroeconómica tiene que combinarse con la vigilancia presupuestaria en el marco del PEC. Esta necesidad

⁷⁷ Esta segunda opción es más acorde con la postura adoptada hasta el momento por el Tribunal de Justicia, tendente a evitar pronunciarse sobre aspectos relativos a la disciplina presupuestaria. Sin embargo, en las últimas novedades legislativas, tanto de la UE como de la UEM, puede apreciarse un incremento de las competencias que se atribuyen al Tribunal de Justicia en materia de control de la disciplina presupuestaria. Así, el proyecto de Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, firmado el 2 de enero de 2012, por los Jefes de Estado y de Gobierno de todos los Estados miembros de la UE, salvo Reino Unido y República Checa (en adelante TCEG), en su artículo 8, recoge la competencia del Tribunal de Justicia para comprobar si un Estado ha introducido correctamente en su Constitución, o norma equivalente, la regla de estabilidad que se determina en el artículo 3 del TCEG.

⁷⁸ COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the Commission to the European parliament, the European Council, the Council, the European central bank, the economic and social committee and the committee of the regions, reinforcing economic policy coordination*, COM (2010) 250 final, de 12.5.2010, Bruselas, pp. 4 y ss.

se reiteró en la Comunicación de la Comisión de 30 de junio⁷⁹ y, finalmente, se recogió entre los aspectos destacados por el grupo de trabajo para la gobernanza económica⁸⁰. El grupo de trabajo apuntó que los desequilibrios macroeconómicos constituían un problema específico, especialmente para los miembros de la UEM, siendo necesario establecer una serie de indicadores precisos a través de los cuales poder monitorizar el desarrollo macroeconómico de los Estados miembros⁸¹.

En esta línea, la Comisión aprobó una propuesta de acto legislativo que se conformaba de dos Reglamentos⁸², que fueron finalmente aprobados por el Consejo el 16 de noviembre de 2011. Mediante estos dos Reglamentos, basados principalmente en el artículo 121 del TFUE⁸³, se pretende que las instituciones europeas puedan controlar, de pleno derecho, las políticas económicas de los Estados miembros, reforzando la coordinación en la vertiente económica de la UEM⁸⁴, que está basada en la gobernanza.

⁷⁹ COMISIÓN EUROPEA: *Communication from the Commission to the European parliament, the European Council, the Council, the European Central Bank, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Enhancing economic policy coordination for stability, growth and Jobs- Tools for stronger EU economic governance*, COM (2010) 367/2, de 30.06.2010, Bruselas.

⁸⁰ El grupo de trabajo especial para la gobernanza económica (*Task Force on economic governance*) está presidido por el presidente del Consejo Europeo y se creó en el Consejo Europeo de marzo del 2010. Véase el *Informe final del grupo especial encargado por el Consejo Europeo de los días 25-26 de marzo y 17 de junio de 2010*, de 21.10.2010, Referencia 15302/10, CO EUR – PREP 57, POLGEN 165, ECOFIN 649, Bruselas.

⁸¹ *Ibidem*, p. 4.

⁸² COMISIÓN EUROPEA: *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on the prevention and correction of macroeconomic imbalances*, COM (2010) 527 final, 2010/0281 (COD), 29.9.2010, Bruselas. Y, COMISIÓN EUROPEA, *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on enforcement measures to correct excessive macroeconomic imbalances in the euro area*, COM (2010) 525 final, de 29.9.2010, Bruselas.

⁸³ Puesto que el ámbito de aplicación se restringe a los Estados de la UEM, el Reglamento para la aplicación de medidas para corregir desajustes macroeconómicos tiene su base jurídica en el artículo 121 del TFUE, pero también en el artículo 136 del TFUE, el cual determina que «con el fin de contribuir al correcto funcionamiento de la Unión Económica y Monetaria y de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados, el Consejo adoptará, con arreglo al procedimiento que corresponda de los contemplados en los artículos 121 y 126, con excepción del procedimiento establecido en el apartado 14 del artículo 126, medidas relativas a los Estados miembros cuya moneda es el euro para: a) reforzar la coordinación y supervisión de su disciplina presupuestaria; b) elaborar las orientaciones de política económica referentes a dichos Estados, velando porque sean compatibles con las adoptadas para el conjunto de la Unión, y garantizar su vigilancia».

⁸⁴ El Informe del Comité Delors, titulado *White Paper on Completion of the Internal Market*, describió la UEM como una realidad unitaria que se conforma de dos vertientes que deben estar correctamente equilibradas entre sí. En palabras del Informe: «La Unión Económica y la Unión Monetaria son ambas partes integrantes de un solo conjunto

El Reglamento nº 1176/2011, de 16 de noviembre, relativo a la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos recoge un procedimiento de supervisión (en términos económicos y financieros) que permita determinar de forma preventiva si se producen desequilibrios macroeconómicos⁸⁵.

Este procedimiento de supervisión se inicia con un *mecanismo de alerta* que tiene por objeto la detección y el seguimiento de los desequilibrios. El mecanismo de alerta se basa en un *cuadro de indicadores*. Los indicadores deben ser múltiples, cubriendo las diferentes partes de la economía, y lo suficientemente sensibles como para detectar los desequilibrios desde sus inicios. El cuadro de indicadores se configura por la Comisión de forma individual para cada Estado miembro. En él se establecen tanto los diferentes indicadores como los umbrales que pueden alcanzarse⁸⁶. Así, un umbral de déficit del 3% del PIB puede ser aceptable en un Estado con importantes necesidades de inversión, pero inadecuado en un Estado avanzado cuya población envejece con más rapidez.

A pesar de las intenciones de la Comisión de dotar de simplicidad y automaticidad el procedimiento, la evaluación de los indicadores no se hará de forma mecánica, sino que se tomará en consideración la evolución económica del Estado en su conjunto. Concretamente, se efectuará lo que el artículo 5 del Reglamento denomina **examen exhaustivo** de «*las circunstancias específicas de cada país, incluidas las diferentes posiciones de partida de los Estados miembros, y analizará una amplia*

y, por consiguiente, habrían de instaurarse de forma paralela (...). 25. — (...) para que la unión sea viable deberá existir un equilibrio adecuado entre los componentes económicos y los monetarios (...). COMISIÓN EUROPEA: *Commission White Paper to the European Council on Completion of the Internal Market*, COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1985, apartado 21.

⁸⁵ El artículo 2 del Reglamento para la prevención y corrección de los desajustes macroeconómicos contiene las definiciones tanto de «*desequilibrio*» como de «*desequilibrio excesivo*». Un «*desequilibrio*», a los efectos del Reglamento, es cualquier tendencia que da lugar a una evolución macroeconómica que afecta, o puede afectar negativamente, al correcto funcionamiento de la economía de un Estado miembro, de la UEM o de la Unión en su conjunto. Por «*desequilibrio excesivo*» se entiende todo desequilibrio grave, y en particular los desequilibrios que comprometen o pueden comprometer el correcto funcionamiento de la UEM.

⁸⁶ La Comisión dará a conocer, en un documento separado, los cuadros de indicadores y las variables y umbrales que los conforman, mejorando, de este modo, la transparencia del procedimiento. La composición del cuadro de indicadores puede evolucionar con el paso del tiempo, tomando en consideración los cambios en las amenazas a la estabilidad macroeconómica y los avances en la disponibilidad de datos. Los indicadores pueden ser indicadores externos (por ejemplo, la deuda pública externa o las cuentas corrientes); indicadores de precios y costes de competitividad (por ejemplo, tipos de cambio efectivos), o indicadores internos (por ejemplo, la deuda del sector público y la deuda del sector privado).

gama de variables económicas utilizando instrumentos analíticos y datos cualitativos específicos de cada país». En el examen exhaustivo, la Comisión detallará los problemas subyacentes del desequilibrio macroeconómico.

En la preparación del informe, la Comisión tomará en consideración las recomendaciones y los avisos emitidos por la *Junta Europea de Riesgo Sistémico*⁸⁷, así como las intenciones políticas del Estado, manifestadas a través de sus Programas de Estabilidad y Convergencia. A lo largo del procedimiento descrito, la Comisión podrá enviar, si lo considera necesario, una misión *in situ* al Estado miembro.

Si, fruto del examen exhaustivo, la Comisión considera que un Estado está experimentando desequilibrios, informará al Parlamento, al Consejo y al Eurogrupo. El Consejo, sobre la base de la recomendación de la Comisión, podrá dirigir las recomendaciones necesarias al Estado miembro, de conformidad con el artículo 121.2 del TFUE, para que este último tome medidas correctoras. Se producirá de este modo la apertura del procedimiento de desequilibrio excesivo.

Todo Estado que tenga abierto un procedimiento de desequilibrio excesivo deberá presentar un plan de medidas correctoras al Consejo y a la Comisión, basado en las recomendaciones formuladas por el Consejo. El artículo 8 del Reglamento para la prevención y corrección de los desajustes macroeconómicos establece las características del plan de medidas correctoras.

El Consejo, tras el informe de la Comisión, en el plazo de dos meses, deberá evaluar el plan de acción correctiva presentado por el Estado. Si, por recomendación de la Comisión, el Consejo considera suficiente el plan de medidas correctivas, lo respaldará mediante una recomendación que enumere las acciones específicas requeridas y los plazos para adoptarlas. Por el contrario, puede ser que el Consejo considere, igualmente por recomendación de la Comisión, que las medidas son insuficientes. En este caso, adoptará una recomendación dirigida al Estado para que presente en el plazo de dos meses –como norma general– un nuevo plan de acción de medidas correctoras. Este nuevo plan de acción estará sujeto otra vez a evaluación por parte de la Comisión y el Consejo.

⁸⁷ La *Junta Europea de Riesgo Sistémico* es un órgano independiente de la UE responsable de la supervisión de los riesgos del sistema financiero en la UE. Se crea por el Reglamento nº 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a la supervisión macroprudencial del sistema financiero en la UE y por el que se crea una Junta Europea de Riesgo Sistémico, 24 de noviembre de 2010 (DO L 331/1, de 15.12.2010).

La Comisión será el órgano encargado de controlar y evaluar si el Estado miembro adopta las medidas correctoras detalladas en la recomendación del Consejo⁸⁸. Esta evaluación es compleja, puesto que en el caso de desequilibrios macroeconómicos no siempre todos los mecanismos aplicables se encuentran bajo el control de los gobiernos nacionales. Además, muchas de las políticas correctoras tienen un efecto retardado sobre los desequilibrios. Los Estados de la UEM parten de la existencia de una rigidez (en el mercado productivo y laboral) que es posible que demore el período de reajuste, salvo si se efectúan reformas en estos sectores. La Comisión efectuará los correspondientes informes de las medidas adoptadas por el Estado.

Por último, tomando en consideración los informes de la Comisión, el Consejo valorará, antes de que finalice el plazo fijado en sus recomendaciones, si el Estado está tomando las medidas necesarias para la corrección de los desequilibrios. Esta valoración se efectuará sobre la base de una recomendación de la Comisión.

Si el Consejo considera que el Estado ha adoptado las medidas correctoras recomendadas, el procedimiento de desequilibrio excesivo se considerará en curso y se dejará en suspenso. No obstante, dado que es posible que el período existente entre la adopción de medidas y la obtención de resultados sea relativamente largo, durante esta demora el Estado está sujeto a la entrega de informes periódicos. Por el contrario, si la Comisión constata que el Estado no ha adoptado las medidas necesarias aprobará unas recomendaciones otorgando al Estado nuevo plazos (cada vez más breves) para la adopción de las medidas correctoras⁸⁹. Estas recomendaciones se entenderán aprobadas por el Consejo salvo si este, en el plazo de diez días y por mayoría cualificada, decide rechazarlas. En este punto, el procedimiento de supervisión de desequilibrios excesivos introduce también el sistema de voto inverso. Ahora bien, a diferencia de los otros supuestos analizados, en este caso se concede al Estado la posibilidad de que, en dicho plazo de diez días, solicite la convocatoria de una reunión del Consejo con el objeto de que se efectúe la votación sobre la decisión.

⁸⁸ La Comisión efectuará esta evaluación partiendo de los informes que el Estado miembro le presentará de forma periódica (art. 9 del Reglamento relativo a la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos).

⁸⁹ En la propuesta de Reglamento presentada por la Comisión en 2010 se relacionaba este procedimiento con el procedimiento de déficit excesivo; se precisaba que el incumplimiento de las recomendaciones del Consejo en el procedimiento por desequilibrio excesivo sería valorado a la hora de evaluar la situación presupuestaria del Estado en el marco del procedimiento de déficit excesivo. Este aspecto no se recoge en el texto final del Reglamento relativo a la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos.

Por último, si se comprueba que un Estado miembro no ha seguido en varias ocasiones las recomendaciones del Consejo tendrá que hacer frente a medidas sancionadoras. Estas se regulan en el Reglamento nº 1174/2011, de 16 de noviembre, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro.

Estas medidas correctoras son de dos tipos: en primer lugar, si el Consejo, bajo la recomendación de la Comisión, constata que no se han adoptado las medidas correctoras recomendadas por él, podrá imponer al Estado la constitución de un depósito sin intereses. En segundo lugar, el Consejo, por recomendación de la Comisión, podrá imponer una multa anual cuando: *a)* se adopten sucesivamente dos recomendaciones del Consejo en el mismo procedimiento por desequilibrio y se considere insuficiente el plan de medidas correctoras presentado por el Estado; *b)* se adopten sucesivamente dos decisiones del Consejo en el mismo procedimiento por desequilibrio, en las que se constate el incumplimiento del Estado de las recomendaciones formulas por el Consejo.

Las decisiones anteriores se considerarán adoptadas por el Consejo salvo si, en el plazo de diez días, este rechaza las recomendaciones de la Comisión; por tanto, se implementa también respecto de las sanciones por desequilibrio macroeconómico el mecanismo de voto inverso⁹⁰. La cuantía de la sanción es igual para todos los Estados (el 0,1% de su PIB del año precedente).

A pesar de las disposiciones anteriores, el Reglamento relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos deja abierta la posibilidad, en caso de circunstancias económicas excepcionales o a raíz de una solicitud motivada del Estado miembro a la Comisión, de que la Comisión, en el plazo de diez días, proponga la reducción o cancelación del depósito con intereses o la multa. Esta salvedad a la aplicación de las medidas correctoras es exactamente igual que la recogida en el procedimiento de déficit excesivo, y, como ya apuntamos respecto de aquel, es posible que su generalización dificulte la aplicación efectiva de las medidas sancionadoras.

Las cantidades obtenidas a través de las multas serán consideradas «*otros ingresos*» de la UE (art. 311 del TFUE). Y, al igual que sucedía

⁹⁰ La propuesta de Reglamento presentada por la Comisión abría la posibilidad de que el Consejo, por unanimidad, aprobara modificaciones respecto de las recomendaciones formuladas por la Comisión.

en el procedimiento por déficit excesivo, estas se asignarán a mecanismos de estabilidad destinados a proporcionar asistencia financiera, creados por los Estados miembros cuya moneda es el euro, con el objetivo de salvaguardar la estabilidad financiera de la zona del euro en su conjunto.

Para evitar que algunas de las ineficiencias del procedimiento de déficit excesivo se reproduzcan en el procedimiento de desajustes macroeconómicos se ha dotado a este último de algunas notas diferenciales. Entre ellas destaca la mayor adaptación del procedimiento por desequilibrios macroeconómicos a las circunstancias específicas de cada Estado, puesto que cada uno tiene sus propios indicadores y umbrales para determinar la existencia de desequilibrios, así como la introducción del sistema de voto inverso para la tramitación del procedimiento y la aplicación de las sanciones. Ello no obstante, numerosos aspectos centrales del procedimiento por desequilibrios macroeconómicos son equivalentes a los del procedimiento por déficit excesivo. En ambos procedimientos existen múltiples factores que deben ser evaluados tanto para la apertura del procedimiento como durante su tramitación, convirtiendo el análisis en un estudio especialmente complejo y casuístico. Además, en los dos procedimientos el Consejo es el órgano encargado de adoptar la decisión última de apertura del procedimiento y de establecimiento de las medidas sancionadoras (puesto que puede rechazar la propuesta de la Comisión). Y, por último, las sanciones tienen la misma naturaleza en ambos procedimientos: depósitos convertibles en multas. Por todos estos aspectos es posible que el procedimiento por desequilibrios macroeconómicos adolezca de las mismas limitaciones que ha presentado hasta el momento el procedimiento de déficit excesivo.

V. APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/85/UE, SOBRE LOS REQUISITOS APLICABLES A LOS MARCOS PRESUPUESTARIOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS

Por último, el paquete legislativo adoptado por el Consejo contiene la Directiva 2011/85/UE, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros⁹¹. El objetivo de esta Directiva es establecer las obligaciones de las autoridades nacionales para dar cumplimiento a las previsiones del artículo 3 del Protocolo nº 12 sobre el procedimiento de

⁹¹ DO L 306/41, de 23 de noviembre de 2011.

déficit excesivo⁹². En concreto, el apartado segundo de este precepto establece que «los Estados miembros garantizarán que los procedimientos nacionales en materia presupuestaria les permitan atender, en dicho ámbito, a sus obligaciones derivadas del Tratado. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión, sin demora y de forma periódica, sus déficits previstos y reales y el nivel de su deuda». Para alcanzar este objetivo, la Directiva fija un mínimo común en materia de política presupuestaria que debe existir en los ordenamientos jurídico-financieros internos de los Estados miembros.

Una de las principales dificultades a las que tiene que hacer frente la normativa europea son las diferencias existentes entre la información presupuestaria manejada a nivel nacional y la información que finalmente los Estados presentan a efectos de disciplina presupuestaria⁹³. En el núcleo de poder de los Estados se encuentran materias como la presupuestaria, la contabilidad nacional, la información financiera, el control interno y la auditoría, y estas se rigen por metodologías específicas en los distintos Estados miembros. La existencia de prácticas contables nacionales completas y fidedignas constituye una precondition necesaria para la posterior producción de datos estadísticos de calidad, que permitan la comparación entre los diferentes Estados miembros y la supervisión presupuestaria por parte de las instituciones europeas.

La Directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros recoge obligaciones relativas a cinco materias que detallaremos a continuación:

– Normas contables y estadísticas (Capítulo II, art. 3). Los Estados deberán tener sistemas contables comprensivos y consistentes que abarquen todos los subsectores que conforman el sector Administraciones Públicas (Reglamento nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al sistema europeo de cuentas nacionales y regionales de la Comunidad⁹⁴). Estos sistemas deberán ser objeto de controles y auditorías internas. Los Estados deberán publicar información de la contabilidad bajo el criterio de caja, la contabilidad bajo el criterio del devengo (que es el utilizado en el SEC 95) y los ajustes contables que deben realizarse para pasar del criterio de caja al criterio del

⁹² Por ello, la Directiva se fundamenta en el artículo 126,14 del TFUE, cuyo último párrafo prevé que «(...) el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, fijará normas de desarrollo y definiciones para la aplicación de las disposiciones del mencionado Protocolo».

⁹³ Véase el segundo Considerando de la Directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

⁹⁴ DO L 310, de 30.11.1996.

devengo⁹⁵. Por último, esta información deberá estar sujeta a controles internos y será objeto de auditorías independientes. Los datos derivados del control también deberán hacerse públicos.

– Previsiones (Capítulo III, art. 4). Los Estados deberán garantizar que su planificación fiscal está basada en previsiones macroeconómicas y presupuestarias realistas, usando información prudente y lo más actualizada posible. El Estado, para la elaboración de sus previsiones, deberá considerar como apropiadas las previsiones de la Comisión. Todas las diferencias importantes entre los escenarios macroeconómicos presentados por la Comisión y por el Estado deberán motivarse por este último.

El apartado cuarto del artículo 4 de la Directiva incluye una nueva obligación para los Estados. Estos tendrán que efectuar la planificación fiscal en diferentes escenarios macroeconómicos para poder examinar la trayectoria presupuestaria bajo diferentes condiciones económicas. El conjunto de escenarios alternativos utilizados en las previsiones presupuestarias se configurará tomando en consideración los resultados de las previsiones anteriores.

Estas obligaciones relativas a las previsiones de los Estados se combinan con obligaciones de transparencia y publicidad. El Estado deberá informar de la metodología, las hipótesis y los parámetros utilizados para la elaboración de la información.

Las disposiciones contenidas en este capítulo de la Directiva intentan evitar los desajustes que, con frecuencia, se han producido entre las previsiones de la Comisión y las de los Estados miembros, especialmente en el momento de presentar los correspondientes Planes de Estabilidad o Convergencia. Los Estados, a menudo, han presentado perspectivas presupuestarias más positivas que aquellas indicadas por la Comisión, o las que finalmente acaban materializándose.

– Normas fiscales numéricas⁹⁶ (Capítulo IV, arts. 5 a 8). Los artículos contenidos en el Capítulo IV establecen la exigencia a los Estados

⁹⁵ Desde una perspectiva temporal, la contabilización de los ingresos y los gastos puede hacerse en función de dos criterios: el criterio del devengo o el criterio de caja. El criterio de caja o administrativo imputa las operaciones económicas en el momento en que se lleva a cabo el pago o el cobro generado por estas. Por el contrario, bajo el criterio del devengo, o gestión, las operaciones económicas se imputan desde el momento en que son exigibles los derechos y las obligaciones fruto de las mismas, con independencia de que estas generen o no flujos de caja en el período considerado.

⁹⁶ El concepto «norma fiscal» se ha definido como una restricción constante para la política fiscal, expresada en relación con un indicador. Los indicadores pueden ser: el déficit presupuestario del gobierno, la deuda pública o un componente im-

de dotarse de normas fiscales numéricas que promuevan el cumplimiento efectivo de las obligaciones en materia presupuestaria derivadas del Tratado. Concretamente, los Estados deberán cumplir con los valores de referencia de déficit y deuda públicos fijados en el Tratado y alcanzar el objetivo de estabilidad presupuestaria a medio plazo.

La Directiva establece una serie de elementos que deberán contener las normas presupuestarias nacionales. Estos elementos son: la definición de los objetivos y el alcance de las normas en materia de disciplina presupuestaria; los órganos encargados de la supervisión efectiva y oportuna de las normas de disciplina presupuestaria (por ejemplo, las oficinas de presupuesto nacional o instituciones que actúan en el ámbito de la política presupuestaria); las consecuencias derivadas del incumplimiento y las posibles cláusulas de escape, entendidas estas últimas como el conjunto de circunstancias específicas en las que se permite, temporalmente, el incumplimiento de los objetivos presupuestarios. Por último, la normativa presupuestaria interna del Estado tendrá que reflejar las restricciones específicas, más allá de las derivadas del PEC, establecidas por sus normas en vigor.

Estas obligaciones tienen su causa en la diversidad de formas a través de las cuales se ha efectuado la transposición de las obligaciones contenidas en el PEC en los ordenamientos jurídico-financieros de los Estados miembros. Los Estados han aprobado normas de disciplina presupuestaria que, si bien tienen como objetivo común dar cumplimiento a los mandatos contenidos en el Tratado y el PEC, poseen sus propias singularidades⁹⁷. La multiplicidad de normativas

portante de los anteriores. El elemento que distingue a una norma numérica de una partida presupuestaria ordinaria en el ciclo presupuestario anual es la existencia de una obligación en uno de estos indicadores y que esta obligación tiene carácter permanente. Véase, KOPITS, George, y SYMANSKY, Steven: *Fiscal policy rules*, International Monetary Fund, Occasional paper, (162), 1998, p. 2.

Como afirma la Comisión Europea, las normas fiscales numéricas comportan el establecimiento de objetivos numéricos específicos para indicadores presupuestarios claves, como puede ser el equilibrio presupuestario anual, el gasto, el ingreso o la deuda pública. Véase, COMISIÓN EUROPEA: «Fiscal rules in the EU at national level: experiences and lessons», Directorate General for Economic and Financial Affairs, *Presupuesto y Gasto público* (51), 2008, p. 60.

⁹⁷ Así se ha puesto de manifiesto por la Comisión en los estudios empíricos que ha efectuado para analizar las normas fiscales internas de los Estados miembros. La Comisión señala la existencia de una gran variedad de normas, tanto desde el punto de vista de la norma en sí misma como de la definición del objetivo perseguido. A su vez, el estatus de la norma y los mecanismos para su implementación y control varían sustancialmente entre los distintos Estados. Más de un tercio de las normas numéricas implementadas entre los Estados miembros de la UE son normas de equilibrio presupuestario (incluidas «reglas de oro» por las que los ingresos de la deuda pública se encuentran afectos a los gastos de inversión), mientras que las

hace difícil el control por parte de la Comisión del cumplimiento efectivo por parte de los Estados de la disciplina presupuestaria.

– Marcos presupuestarios a medio plazo (Capítulo V, arts. 9, 10 y 11). Los Estados deberán establecer un marco presupuestario eficaz a medio plazo, con un horizonte de planificación de al menos tres años. Los marcos presupuestarios plurianuales deberán incluir procedimientos que permitan establecer los siguientes elementos: i) Objetivos presupuestarios plurianuales comprensivos y transparentes⁹⁸, en términos de déficit y deuda públicos, y otros indicadores básicos, como el gasto o la inversión públicos. A su vez deberán asegurar que exista coherencia entre los objetivos plurianuales y todas las normas fiscales numéricas fijadas conforme a lo establecido en el Capítulo IV de la Directiva; ii) Proyecciones de cada una de las principales partidas de gastos e ingresos; iii) Descripción de las políticas presupuestarias a medio plazo que tengan repercusiones en las finanzas de las Administraciones Públicas, desglosando las principales partidas de ingresos y gastos y el modo como se alcanzará el ajuste hacia los objetivos presupuestarios a medio plazo; iv) Una evaluación de cómo las políticas previstas pueden afectar a la sostenibilidad de las finanzas públicas a largo plazo.

En último lugar, en este Capítulo V de la Directiva se recoge la obligación de los Estados de preservar la coherencia entre las leyes de presupuestos anuales y las disposiciones derivadas del marco presupuestario a medio plazo. Las previsiones de ingresos y gastos y las prioridades resultantes del marco presupuestario a medio plazo serán el punto de partida para la elaboración del presupuesto anual. Cualquier desviación de estas disposiciones deberá ser debidamente justificada.

– La transparencia de la información y la creación de marcos presupuestarios comprensivos (Capítulo VI, arts. 12 a 14). Para una correcta supervisión de la disciplina presupuestaria, las instituciones europeas deberán disponer con frecuencia de datos contables feha-

normas relativas al gasto y a la deuda públicos representan el 25% del total. Las reglas sobre los ingresos constituyen menos del 10% del total. Igualmente, existen divergencias en los objetivos perseguidos: un tercio de las normas presupuestarias en vigor tienen como objetivo el equilibrio presupuestario, mientras que otro cuarto son «reglas de oro». La Comisión también apunta que muy pocas de las reglas nacionales que determinan el equilibrio presupuestario están ajustadas en función del ciclo. Véase, COMISIÓN EUROPEA: *Fiscal rules in the EU at national level: experiences and lessons*, cit., pp. 61 a 64.

⁹⁸ El objetivo a medio plazo debe establecerse partiendo de previsiones macroeconómicas y presupuestarias reales, tal y como establece el Capítulo III de la Directiva.

cientes de los Estados miembros. Con esta información, en caso de ser necesario, podrán emprender acciones de forma temprana frente a aquellos Estados que incumplan la disciplina presupuestaria. La Directiva vincula transparencia en la información con otro de los aspectos claves de la disciplina presupuestaria, como es la configuración de marcos presupuestarios comprensivos, que incluyan el conjunto de entes que integran el sector público. Los Estados han tendido a extraer del presupuesto público verdaderas fuentes de déficit y deuda públicos. La instituciones europeas, conscientes de estas prácticas, establecen la obligación de que todos los subsectores integrantes del sector Administraciones Públicas se coordinen entre sí y se incluyan en el marco presupuestario comprensivo. Además, no solo se requiere la integración formal, sino que todos los subsectores deberán aplicar correctamente las normas fiscales numéricas específicas en la elaboración de sus presupuestos y en la presentación de la información a los efectos de la disciplina presupuestaria. Para garantizar la rendición de cuentas fiscales se determinarán con claridad las responsabilidades presupuestarias de las autoridades de los distintos subsectores de las Administraciones Públicas.

En la misma línea, la Directiva establece de forma expresa la obligación de que se incluyan en el proceso presupuestario regular todas las operaciones que lleven a cabo los fondos y órganos extrapresupuestarios. Este hecho comportará la inclusión de información detallada de estos fondos y operaciones en la documentación presupuestaria ordinaria. Esta información se considera básica para la correcta discusión del marco presupuestario a medio plazo y de la legislación presupuestaria anual.

Por último, en materia de transparencia, la Directiva pone el acento en las obligaciones contingentes. La falta de contabilización y de control de las obligaciones contingentes de los Estados miembros ha sido otro de los aspectos que ha mermado la transparencia presupuestaria. Todos los subsectores que integran las Administraciones Públicas deberán indicar el conjunto de obligaciones contingentes con potenciales repercusiones presupuestarias a largo plazo. A los efectos de la Directiva se entienden incluidas entre las obligaciones contingentes: las garantías públicas; los préstamos en situación de mora o cuya recuperación se considera difícil, y los pasivos resultantes de la actividad de las corporaciones públicas. Respecto de las obligaciones anteriores deberá incluirse su alcance, la probabilidad de que se materialicen y la posible fecha de ejecución del gasto contingente.

En resumen, a través del conjunto de mandatos que hemos descrito, la Directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presu-

puestarios de los Estados miembros persigue poner fin a determinados aspectos que han dificultado en gran medida el control de la disciplina presupuestaria por las autoridades europeas. Entre estos aspectos se encuentran:

En primer lugar, los desajustes entre la contabilidad presupuestaria y la contabilidad nacional. Los niveles de déficit y deuda públicos para la aplicación del procedimiento de déficit excesivo se calculan a partir de la contabilidad nacional, concretamente del SEC 95. Ahora bien, muchos de los elementos que deben incluirse en la contabilidad nacional no se encuentran entre la información presupuestaria ordinaria manejada por los Estados, puesto que son operaciones fuera del presupuesto. Este hecho ha dificultado en gran medida la correcta contabilización del déficit y la deuda públicos existentes.

En segundo lugar, la existencia de diversas metodologías a través de las cuales los Estados configuran sus presupuestos. Este hecho hace especialmente complejo determinar qué elementos se han excluido incorrectamente de la información solicitada. Por tanto, cuanto más amplio sea el espectro de información recogida más fácilmente podrán identificarse los niveles reales de déficit y deuda públicos bajo los parámetros del SEC 95.

En tercer lugar, la tendencia entre algunos de los Estados miembros (entre ellos España) de crear órganos al margen del presupuesto público. Para evitar que estas prácticas permitan disminuir de forma simulada los niveles de déficit y deuda públicos, la Directiva establece la obligación de suministrar información de las operaciones efectuadas por los fondos y órganos extrapresupuestarios.

En último lugar, los procesos de descentralización financiera vividos en algunos de los Estados de la Unión ha hecho que, cada vez más, subsectores distintos a la Administración Pública central actúen activamente en el incremento de los niveles de déficit y deuda públicos. En el nuevo marco presupuestario comprensivo deberán incluirse todos los subsectores que integran el sector Administraciones Públicas a efectos del SEC 95, para poder tomar en consideración todos los órganos generadores de gasto público.

Como evaluación de conjunto de la Directiva debemos apuntar que, a pesar de la importancia de las disposiciones en ella contenidas, no podemos afirmar que estas constituyan, en puridad, una novedad. Las obligaciones de transparencia presupuestaria y de marcos presupuestarios a medio plazo ya se encontraban recogidas en la normativa de la vertiente preventiva del PEC (concretamente en el Reglamento de Supervisión). Igualmente, las obligaciones de trans-

parencia y configuración comprensiva del marco presupuestario se regulaban en el Reglamento nº 3605/93 relativo a la aplicación del Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, actual Reglamento nº 479/2009, e, indirectamente, también se recogen en la regulación del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (Reglamento nº 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad). Por tanto, la verdadera novedad es el tratamiento unitario de estas obligaciones presupuestarias, dispersas en la normativa europea, en una Directiva específica. Con ello se persigue alcanzar la convergencia de las legislaciones presupuestarias nacionales a través de la función «armonizadora» de una Directiva⁹⁹. No obstante, las Directivas imponen a los Estados una obligación de resultado. Frente a la plenitud de la obligación del Reglamento, la Directiva tiene una obligatoriedad «parcial» que recae sobre el elemento resultado, dejando en manos de las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios para darle efectividad en el orden interno. En consecuencia, es probable que la transposición de estas obligaciones presupuestarias siga siendo sustancialmente singular en cada Estado. Por todo lo anterior se puede afirmar que, si bien la Directiva podrá mejorar algunos de los elementos conflictivos apuntados, todavía faltan muchos avances en este sentido para poder afirmar la existencia de una verdadera armonización de los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

VI. CONCLUSIONES

El *Six Pack* lleva a cabo tres funciones básicas: la primera, modificar y reforzar tanto la vertiente preventiva como la correctora del PEC; la segunda, crear un nuevo procedimiento para controlar los posibles desequilibrios macroeconómicos que se puedan producir en los Estados miembros de la zona del euro, y la tercera, aprobar una Directiva por la que se establece un marco común en materia de política presupuestaria que debe existir en los ordenamientos jurídico-financieros internos de los Estados miembros.

En la vertiente preventiva, el Reglamento de Supervisión de 2011 introduce importantes novedades. Regula el semestre europeo, pe-

⁹⁹ Sobre las características y función de las Directivas, véase MANGAS MARTÍN, Araceli, y LIÑÁN NOGUERAS, Diego J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, cit., pp. 351 y 352.

río anual de seis meses (de enero a junio) durante el cual se persiguen dos objetivos: coordinar las políticas económicas de los Estados miembros y supervisar las decisiones presupuestarias de los Estados antes de que estas sean adoptadas a nivel interno. Junto al semestre europeo, el Reglamento de Supervisión de 2011 introduce dos principios: el principio de política fiscal prudente, con el que se busca limitar el nivel de gasto de los Estados miembros, tomando en consideración el cumplimiento o incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria a medio plazo, y el principio de independencia de las autoridades estadísticas nacionales para garantizar una mayor fiabilidad de las estadísticas fiscales presentadas por los Estados a los efectos de la disciplina presupuestaria.

En la vertiente correctora del PEC, el nuevo Reglamento de Supervisión de 2011 refuerza el criterio de la deuda pública, cuya aplicación ha sido hasta el momento secundaria frente al criterio del déficit, que era el criterio decisivo para la apertura del procedimiento de déficit excesivo. Para ello, se intenta dar concreción a la redacción del criterio de la deuda pública recogido en el artículo 126.2 b) del TFUE. Concretamente, se determina numéricamente el concepto «disminución sustancial y continuada» del nivel de deuda pública. Así, un Estado cumplirá este criterio cuando lleve a cabo *«una reducción de la distancia respecto del valor de referencia (del 60% del PIB) de un porcentaje del orden de una veintava parte al año»*.

Por último, en estas dos vertientes se introduce para determinados aspectos, como la incoación de sanciones, un nuevo mecanismo de voto, el denominado voto inverso. A través del voto inverso las recomendaciones efectuadas por la Comisión se entenderán adoptadas salvo si el Consejo se pronuncia en contra de la recomendación de la Comisión en el plazo de diez días por mayoría cualificada.

Si bien estas medidas constituyen avances para reforzar la supervisión multilateral y la aplicación del procedimiento de déficit excesivo, existen determinados aspectos que pueden dificultar la consecución de los objetivos inicialmente esperados de la reforma. En primer lugar, tanto en la fase de supervisión como en la tramitación del procedimiento de déficit excesivo, la apertura de las diferentes fases o la aplicación de las sanciones se lleva a cabo tras el análisis de un conjunto muy amplio de factores económicos y presupuestarios (denominados en el procedimiento de déficit excesivo «factores pertinentes»). Este hecho, si bien es positivo porque adapta el procedimiento a la situación presupuestaria de cada Estado miembro, puede llegar a provocar una aplicación desigual entre unos y otros Estados. Este tratamiento dispar será difícil de justificar especialmente si se llegan a

aplicar medidas de carácter sancionador. En segundo lugar, las sanciones siguen siendo de la misma naturaleza que las preexistentes, depósitos convertibles en multas. La eficacia de este tipo de sanciones ya se ha demostrado que es reducida; sin embargo, los nuevos Reglamentos no introducen sanciones de otra naturaleza (como reducciones en las ayudas europeas o sanciones políticas de reducción de la capacidad de voto del Estado incumplidor). En tercer lugar, el mayor avance para agilizar la tramitación de los procedimientos en el marco del PEC es la introducción del sistema de voto inverso. No obstante, en este mecanismo de voto el Consejo sigue manteniendo la posibilidad de rechazar, por mayoría cualificada, la recomendación de la Comisión. Por tanto, la toma de decisiones en última instancia sigue quedando en manos de un órgano de marcado carácter político.

Para reforzar ambas vertientes, además de la reforma de los dos Reglamentos existentes, se aprueba un nuevo Reglamento sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria de la zona del euro. Este Reglamento recoge nuevas sanciones financieras aplicables tanto en la fase de supervisión como en la fase correctora. De los cambios introducidos por el nuevo Reglamento destacan dos aspectos: el primero, que las sanciones en ambas vertientes se aplican en momentos iniciales del procedimiento, bien cuando se comprueba que no se está llevando a cabo el ajuste necesario para alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo, o bien cuando se produce la apertura del procedimiento de déficit excesivo. La principal novedad es la aplicación previa y progresiva de las sanciones, puesto que su naturaleza sigue siendo la misma (depósitos convertibles en multas). El segundo aspecto a destacar es el establecimiento de nuevas sanciones financieras a aquellos Estados que intencionalmente, o por negligencia grave, incumplan sus obligaciones estadísticas. Tras el largo proceso llevado a cabo por las instituciones europeas para garantizar la presentación de estadísticas fiscales fiables, la introducción de sanciones en caso de graves incumplimientos constituye una medida clave para evitar que los Estados persistan en la presentación de estadísticas tergiversadas. No puede obviarse que la existencia de estadísticas fiscales fiables es un factor determinante para la credibilidad del procedimiento de déficit excesivo.

En relación con el nuevo procedimiento para controlar los desequilibrios macroeconómicos que se puedan producir en los Estados miembros de la zona del euro, cabe señalar que este posee características diferenciales respecto del procedimiento de déficit excesivo (como el establecimiento de indicadores macroeconómicos y umbrales espe-

cíficos para evaluar la situación de cada Estado). Sin embargo, el nuevo procedimiento también posee importantes similitudes con el procedimiento de déficit excesivo (como la toma en consideración de un amplio conjunto de factores para la apertura del procedimiento –«examen exhaustivo»– o la capacidad del Consejo de rechazar las decisiones adoptadas por la Comisión en el mecanismo del voto inverso). Estos aspectos pueden comportar que el nuevo procedimiento adolezca de algunas de las deficiencias que hasta el momento ha presentado el procedimiento de déficit excesivo.

Por último, en la Directiva sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros se recoge un conjunto de obligaciones para los Estados en aspectos claves como la transparencia de la información, la prudencia en las previsiones presupuestarias y macroeconómicas o la creación de marcos presupuestarios comprensivos. Ahora bien, la novedad en este punto estriba más en el tratamiento conjunto y sistemático de estos mandatos que en su propia existencia, puesto que la mayoría de las obligaciones contenidas en la Directiva ya se recogían en términos similares en Reglamentos ya existentes.

En síntesis, el *Six Pack* establece las bases para una aplicación más estricta de los mandatos europeos de disciplina presupuestaria fijados en el TFUE, pero a su vez sigue dejando un importante margen de maniobra a la Comisión, y especialmente al Consejo, para la evaluación de la situación presupuestaria y macroeconómica de los diferentes Estados miembros. Solo una interpretación estricta de los criterios y de los plazos contenidos en los Reglamentos que conforman el *Six Pack* puede dotarlo de mayor eficacia; de lo contrario se pueden generalizar las excepciones a la apertura del procedimiento de déficit excesivo, mantenerse las demoras en la tramitación de las fases intermedias del procedimiento y no llegarse a imponer las medidas correctoras en él previstas.

El Sistema Europeo de Cuentas (SEC 95) en el contexto de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

Rosario Martínez Manzanedo

Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas
del Sector Público

INTRODUCCIÓN

La aprobación de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera cumple el mandato del artículo 135 de la Constitución Española, reformado en septiembre de 2011, en el que se establece la adecuación de todas las Administraciones Públicas al principio de estabilidad presupuestaria, limitando el déficit estructural y la deuda pública a los valores de referencia establecidos en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En el preámbulo de la Ley se pone de manifiesto el compromiso de España con el marco establecido por la gobernanza económica de la Unión Europea mediante la participación activa en el diseño de políticas y estrategias, asumiendo los principales elementos constituyentes de dicho marco, fundamentalmente una mayor coordinación, vigilancia y supervisión en materia presupuestaria y de responsabilidad fiscal de los Estados miembros. Para ello, en el ámbito europeo se han aprobado hace poco una serie de medidas legislativas destinadas a reforzar los mecanismos de control de los marcos presupuestarios, de estabilidad financiera y de coordinación de las políticas económicas en la Unión Europea, normativa a la que alude de manera reiterada la Ley Orgánica; todo ello con el propósito declarado de hacer frente de manera conjunta a las serias consecuencias que en todos los órdenes viene ocasionando la profunda crisis económica de alcance mundial que estamos padeciendo.

El núcleo esencial de este contexto de la nueva gobernanza económica europea aparece delineado en el denominado «Pacto Fiscal Europeo», es decir, el «Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria», al que también hace referencia la norma española; este Tratado fue acordado el 2 de marzo de 2012 y deberá ser ratificado por los Estados de la zona euro de acuerdo con sus respectivas normas constitucionales (está previsto que su entrada en vigor se produzca el 1 de enero de 2013, siempre que lo ratifiquen, al menos, 12 de los 17 países de la zona euro); a él podrán adherirse los demás Estados miembros de la Unión Europea que lo deseen.

La finalidad manifiesta de la Ley Orgánica es impulsar el crecimiento y la creación de empleo, para lo cual se considera fundamental salvaguardar la estabilidad presupuestaria como instrumento que contribuya a garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas, fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española y, como ya se ha visto, reforzar el compromiso con la Unión Europea. Esto requiere aplicar una política económica basada en la consolidación fiscal (eliminación del déficit público estructural y reducción de la deuda pública) y la realización de reformas estructurales.

Para ello, la Ley articula una serie de procedimientos, instrumentos, normas y mecanismos de actuación económica y financiera que deben seguir todas las Administraciones Públicas para garantizar, tanto la adecuación a la política presupuestaria definida para el sector público como la aplicación efectiva de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que constituyen el núcleo de la Ley.

EL SISTEMA EUROPEO DE CUENTAS (SEC 95) EN EL ÁMBITO DE LA NORMATIVA EUROPEA SOBRE SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Es importante subrayar que el «Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales» (SEC 95) como «... marco de referencia de normas, definiciones, clasificaciones y normas contables comunes destinado a la elaboración de cuentas de los Estados miembros para las necesidades de la Comunidad, permitiendo así obtener resultados comparables entre los Estados miembros», constituye el fundamento sobre el que se desarrolla el núcleo del sistema estadístico europeo, con un desarrollo específico en lo relativo a las finanzas públicas. Como ya es conocido, su aplicación obligatoria para todos los Estados miembros de la Unión

Europea aparece legislada en el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo.

La utilización del SEC 95 alcanza a todas las necesidades de información estadística requeridas por las normas europeas en todo lo relacionado con la supervisión de la disciplina presupuestaria, tal como se desarrolla en las principales normas comunitarias. Así, de forma particular hay que destacar, por su relación directa con el contenido de la Ley de Estabilidad, las principales reglamentaciones que contienen menciones explícitas al uso del SEC 95:

– El «*Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo*» (PDE), anejo al Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, está actualmente desarrollado por el Reglamento (CE) 479/2009 del Consejo, parcialmente modificado por el Reglamento (CE) 679/2010 del Consejo en lo tocante a la calidad de los datos estadísticos. En estas normas se regula todo el procedimiento relativo al proceso de suministro de información que los Estados miembros deben notificar a EUROSTAT, sin demora y de forma periódica, respecto a los déficits previstos y reales y el nivel de deuda. Asimismo, EUROSTAT (que actúa como autoridad estadística en nombre de la Comisión) tiene el mandato de evaluar la calidad de los datos notificados que se utilizan para supervisar y examinar la observancia de la disciplina presupuestaria en cuanto a los criterios de déficit y deuda públicos. El control de la calidad se lleva a cabo mediante un diálogo permanente de EUROSTAT con las autoridades estadísticas de los Estados miembros, para lo cual se establecen «visitas de diálogo» (cuya finalidad es revisar los datos notificados, examinar cuestiones de metodología, así como fuentes y procesos estadísticos y evaluar el cumplimiento de las normas y criterios contables del SEC) y, si se considera procedente, está prevista la realización de «visitas metodológicas» que están diseñadas para el fin de controlar los procesos y tener acceso a las cuentas de las entidades públicas (a nivel central, autonómico, local y Seguridad Social) y a toda la documentación en las que se basan los datos notificados, lo que permitirá extraer conclusiones detalladas sobre la calidad de los datos reales, es decir, su nivel de adecuación con las normas contables, su integridad, fiabilidad, puntualidad y coherencia con los datos estadísticos.

– El «*Pacto de Estabilidad y Crecimiento*» (PEC) tiene como objetivo reforzar la supervisión de las situaciones presupuestarias, la coordinación de las políticas económicas, así como acelerar y aclarar el PDE, mediante la formulación de orientaciones políticas de aplicación rigurosa para ajustarse a objetivos a medio plazo de situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o de superávit, y para adoptar me-

didias correctoras en el ámbito presupuestario con el fin de alcanzar los objetivos fijados en los programas de estabilidad y convergencia elaborados por los Estados miembros. El PEC está desarrollado por el Reglamento (CE) 1466/97 del Consejo (modificado por el Reglamento (CE) 1055/2005 del Consejo y por el Reglamento (CE) 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo), así como por el Reglamento (CE) 1467/97 del Consejo (modificado por el Reglamento (CE) 1056/2005 del Consejo y por el Reglamento (CE) 1177/2011 del Consejo).

– La «*Directiva 2011/85/UE del Consejo*», de 8 de noviembre de 2011, desarrolla los requisitos que deben aplicarse a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, con el fin de promover con eficacia la disciplina presupuestaria y la sostenibilidad de las finanzas públicas. Establece normas detalladas sobre las características que deben presentar dichos marcos presupuestarios, y los criterios a tener en consideración en materia de transparencia de las Administraciones Públicas, con objeto de que puedan utilizarse para garantizar el cumplimiento de las obligaciones que el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) impone a los Estados miembros a efectos de evitar los déficit públicos excesivos. En relación a los sistemas nacionales de contabilidad pública, en el artículo 3 se establece, entre otras disposiciones, la necesidad de que los Estados dispongan de unos «...*sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las Administraciones Públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC 95. Los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes*».

– El «*Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria*» se ha diseñado con el fin de mejorar la estabilidad y gobernanza en la zona euro mediante una coordinación más estrecha de las políticas económicas que logre la consecución de unas finanzas públicas saneadas, para lo cual establece normas específicas como una regla de equilibrio presupuestario y un mecanismo automático de adopción de medidas correctoras. El «*Pacto Presupuestario*» (artículo 3) dispone que los países de la zona euro deben alcanzar una situación presupuestaria de equilibrio o de superávit para sus Administraciones Públicas, norma que se «... *considerará respetada si el saldo estructural anual de las Administraciones Públicas alcanza el objetivo nacional específico a medio plazo, definido en el PEC, con un límite inferior de déficit estructural del 0,5% del PIB...; por saldo estructural anual de las Administraciones Públicas se entenderá el saldo anual ajustado en función del ciclo una vez excluidas las medidas puntuales y las de carácter temporal*».

VINCULACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA DE ESTABILIDAD CON EL SEC 95

En cuanto a los sujetos de la Ley

La primera referencia explícita a la utilización de la metodología de contabilidad nacional del sistema europeo se dispone en el ámbito de aplicación subjetivo de la Ley (artículo 2), estableciendo que la cobertura institucional del sector Administraciones Públicas se efectúa conforme con las definiciones y criterios del SEC 95. Por lo tanto, se produce una igualdad metodológica plena entre la delimitación institucional de las unidades públicas que se utiliza en la sectorización de las «Cuentas de las Administraciones Públicas» (CAP), que viene elaborando la IGAE y que se integran en la «Contabilidad Nacional de España» (CNE), que publica el INE, y la clasificación subjetiva que sanciona la Ley a lo largo de su articulado.

Así pues, el inventario de unidades incluidas en el sector Administraciones Públicas es el mismo para la elaboración de los datos que se notifican a EUROSTAT en el contexto del PDE que el que debe utilizarse a efecto de las disposiciones de la normativa de estabilidad.

Como es evidente, con relación al resto de entidades públicas a las que se refiere el artículo 2.2 de la Ley, aunque no se mencione de forma directa, debe entenderse que su clasificación sectorial ha de realizarse, igualmente, de acuerdo a los criterios de delimitación de la contabilidad nacional. Así, los sujetos del artículo 2.2 corresponden a unidades institucionales públicas que están integradas en los sectores «Sociedades no financieras» o «Instituciones financieras», según los casos, de la economía nacional.

La estabilidad presupuestaria

El artículo 3 delimita el alcance de este principio esencial al establecer que *«la elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y demás actuaciones que afecten a los gastos o ingresos de los distintos sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación esta Ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria coherente con la normativa europea»*.

La estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas se expresa como la situación de **«equilibrio o superávit estructural»**; para las unidades públicas del artículo 2.2, la estabilidad se entiende como la posición de equilibrio financiero.

Al instrumentar el principio de estabilidad, el artículo 11.2 dispone que ninguna Administración Pública podrá incurrir en **«déficit**

estructural», concepto definido como «*déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales*», para cuyo cálculo «... se aplicará la metodología utilizada por la Comisión Europea en el marco de la normativa de estabilidad presupuestaria».

Con el fin de poder identificar con la mayor claridad posible qué se entiende por «déficit estructural», manteniendo la debida coherencia con la normativa europea, a la que se alude de forma reiterada, hay que indicar que en la regulación del PEC el concepto de «**saldo estructural**» se define como el **saldo presupuestario** ajustado en función del ciclo una vez excluidas las medidas puntuales y otras medidas de carácter temporal. Por otro lado, como ya se ha mencionado anteriormente, el «Pacto Presupuestario» que promueve el «Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Europea» establece el criterio de estabilidad de las Administraciones Públicas aludiendo de forma explícita al mismo concepto de «saldo estructural» del PEC y mencionando de manera directa la aplicación de las definiciones que desarrolla el PDE, es decir, ratificando la utilización de los criterios del SEC 95.

Estos dos casos ponen de manifiesto el paralelismo de la norma española con las disposiciones europeas análogas, estableciendo referencias constantes a lo largo de su articulado. Por ello, aunque no se explicita con la precisión que tal vez fuera deseable, por pura coherencia metodológica resulta evidente que el cálculo del «déficit estructural» (en la Ley de Estabilidad) o del «saldo estructural» (normativa europea) se realiza a partir del concepto de «déficit» (en el primer caso) y del «saldo presupuestario» (en el segundo). De igual manera, no hay ninguna duda de que en ambos casos se está haciendo referencia al concepto de la contabilidad nacional «**capacidad o necesidad de financiación**», saldo de las operaciones no financieras en términos del SEC 95. El cálculo del otro componente del saldo estructural (el ajustado en función del ciclo) habrá que aplicar la metodología de la Comisión Europea, tal y como establece la Ley.

Sobre la utilización del concepto de «saldo estructural» se puede mencionar la apreciación efectuada por el Consejo de Estado, en su examen del Proyecto de Ley, sobre la indefinición de la metodología de cálculo del «déficit estructural», al remitirla a «*la utilizada por la Comisión Europea en el marco de la normativa de estabilidad presupuestaria*» y a su desarrollo reglamentario, sin que se efectúe ninguna referencia explícita a las normas europeas en las que se respalda o a las líneas o procedimiento que debe seguir dicha metodología.

No obstante, si bien se puede decir que persiste una cierta indefinición en cuanto a su método de cálculo, se conviene que el «saldo

estructural» se define como la parte del déficit independiente de las fluctuaciones del ciclo económico. El saldo estructural no es una magnitud directamente observable, sino que tiene que ser estimado; de hecho, aunque se conocen varios procedimientos teóricos para su cálculo, todos coinciden en la existencia de dos elementos: determinar la posición cíclica de la economía, y cuantificar la influencia de esa situación cíclica sobre los ingresos y gastos públicos (sensibilidad del saldo presupuestario).

De acuerdo a lo que dispone la Ley, el Ministerio de Economía y Competitividad es el encargado de elaborar un informe en el que, además de otras variables, se especificará la previsión de evolución del PIB, la brecha de la producción (que relaciona el PIB potencial con el PIB observado), la tasa de referencia de la economía española y el saldo cíclico del conjunto de las Administraciones Públicas, distribuido entre sus subsectores.

Así, una vez estimada la parte cíclica, el «saldo estructural» se obtiene por la diferencia entre el «saldo observado» y la «parte cíclica». Es obvio, como no puede ser de otra manera, que el «saldo observado» se corresponde con el déficit o superávit calculado de acuerdo a los criterios del SEC 95, es decir, la «capacidad o necesidad de financiación», que es la referencia metodológica obligada.

La diferencia entre la norma española y la europea se encuentra en la aplicación del principio de estabilidad a las unidades públicas. Para la normativa europea (PEC y Pacto Fiscal), la estabilidad se considera respetada si no se sobrepasa el límite inferior del «saldo estructural» anual de las Administraciones Públicas, fijado en un 0,5% del PIB. En la Ley española no se permite que ninguna Administración Pública incurra en «déficit estructural», si bien se admite que podrá alcanzar el 0,4% del PIB para el conjunto de las Administraciones Públicas (o el establecido en la norma europea si fuera menor), solo en el «caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo».

En cuanto a su aplicación desde la óptica institucional, la Ley permite que excepcionalmente el Estado y las Comunidades Autónomas puedan incurrir en déficit estructural en casos de fuerza mayor: «*catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados. Esta desviación temporal no puede poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo*». Si esto ocurre deberá aprobarse un plan de reequilibrio que permita la corrección del déficit.

Por su parte, las Corporaciones Locales «... deberán mantener una posición de equilibrio o superávit presupuestario». Igualmente, las Administraciones de Seguridad Social mantendrán una situación de equilibrio o superávit presupuestario, si bien se prevé la posibilidad excepcional de que puedan «... incurrir en un déficit estructural de acuerdo con las finalidades y condiciones previstas en la normativa del Fondo de Reserva de la Seguridad Social. En este caso, el déficit estructural máximo admitido para la Administración Central se minorará en la cuantía equivalente al déficit de la Seguridad Social».

En cuanto a los plazos de cumplimiento de los límites establecidos para la estabilidad presupuestaria, la Ley dispone un período transitorio (Disposición transitoria primera) en el que se fija el año 2020 como horizonte para reducir el déficit estructural del conjunto de las Administraciones Públicas, al menos, un 0,8% del PIB en promedio anual. «Esta reducción se distribuirá entre el Estado y las Comunidades Autónomas en función de los porcentajes de déficit estructural que hubiesen registrado el 1 de enero de 2012. En caso de Procedimiento de Déficit Excesivo, la reducción del déficit se adecuara a lo exigido en el mismo», límites que serán aplicables en los casos de excepcionalidad, ya mencionados, de fuerza mayor. Para alcanzar el límite previsto se establece un proceso de control intermedio en los años 2015 y 2018 en los que se revisará la senda de reducción del déficit estructural.

En la actualización del «Programa de Estabilidad 2012-2015», el «saldo cíclico» de las Administraciones Públicas para 2011 se ha estimado en un -1,8% del PIB, lo que supone que el «saldo estructural» se sitúa en torno al -7,0% del PIB. El objetivo de la Ley exige que en 2020 el «saldo estructural» sea cero, cuya supervisión se llevará a cabo en 2015 y 2018 a través del mecanismo de vigilancia legalmente previsto.

La regla de gasto

El artículo 12 regula la regla de gasto y establece que el «gasto computable» de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo de la economía española. Esta regla aparece contemplada, en términos análogos, en la normativa europea, en el PEC y en el Pacto Fiscal.

La limitación en el crecimiento del «gasto computable» podrá ajustarse en los supuestos de desequilibrio estructural o de una deuda pública superior al objetivo; en estos casos, el crecimiento del gasto se vinculará a la senda que se haya establecido en los respectivos

planes económico-financieros y de reequilibrio que se hubieran presentado.

En este caso, la Ley hace una nueva referencia explícita al SEC 95 al definir el «gasto computable» como *«los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación»*; estas partidas que se excluyen a los empleos para el cálculo del gasto parece que, en principio, se pueden identificar con claridad.

La tasa de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo será calculada por el Ministerio de Economía y Competitividad, para lo que utilizará la metodología que aplique la Comisión Europea conforme a su normativa. En los casos en los que se produzcan cambios normativos que alteren la recaudación (aumentándola o disminuyéndola), el nivel del «gasto computable» deberá ajustarse en la cuantía equivalente, en más o en menos.

Como colofón a la regla de gasto se dispone que si se obtienen ingresos por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir la deuda pública.

El principio de sostenibilidad financiera

Una de las novedades de mayor importancia que introduce esta Ley respecto a la anterior normativa de estabilidad presupuestaria es la regulación del principio de sostenibilidad financiera, por el que se limita el volumen de deuda pública en circulación al valor de referencia del 60% del PIB, coherente con la regulación de la Unión Europea.

La sostenibilidad financiera alcanza a todos los sujetos a los que se refiere la Ley, y se define como *«la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública, conforme a lo establecido en esta Ley y en la normativa europea»*.

La limitación de la deuda pública y su definición se relacionan explícitamente con lo establecido en el PDE en vigor para la Unión Europea. De acuerdo a esto, la deuda pública corresponde al valor nominal de las obligaciones brutas del sector Administraciones Públicas pendientes a final del año, excepto los activos financieros que estén en manos de las Administraciones Públicas (operaciones inter-

nas), y está constituida por la suma de las operaciones incluidas en las rúbricas del SEC 95: «efectivo y depósitos», «valores distintos de acciones» (excluidos los productos financieros derivados) y «préstamos». A efectos del cálculo de la deuda pública en el contexto del PDE y de la Ley, no se incluye la deuda comercial de las Administraciones Públicas (variación en las operaciones pendientes de pago). El límite superior para la deuda de las Administraciones Públicas se sitúa en el 60% del PIB nacional, expresado en términos nominales, o el que se establezca por la normativa europea.

La distribución institucional de este límite se ha fijado en el 44% para la Administración Central, el 13% para el conjunto de las Comunidades Autónomas y el 3% restante para el conjunto de las Corporaciones Locales. La limitación individualizada para cada Comunidad Autónoma se ha establecido en el 13% de su PIB regional.

Si una Administración supera el límite de deuda no podrá realizar operaciones de endeudamiento neto. Los casos de excepcionalidad son los de causa mayor, igual que los permitidos para la estabilidad presupuestaria, y habrá de aprobarse un plan de reequilibrio.

Las autorizaciones para emitir deuda o contraer créditos están contempladas en los apartados 4 y 5 del artículo 13. Así, el Estado y las Comunidades Autónomas deberán estar autorizados por Ley. La autorización del Estado a las Comunidades Autónomas (de acuerdo al artículo 14.3 de la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas) tendrá en cuenta el cumplimiento de los objetivos de estabilidad, de deuda y del resto de principios y obligaciones que dispone la Ley. La autorización a las Corporaciones Locales (por parte del Estado, o en su caso de las Comunidades Autónomas), de acuerdo al artículo 53 del TRLRHL, tendrá en cuenta, igualmente, el cumplimiento de los objetivos y obligaciones que impone la Ley de Estabilidad.

De manera paralela a lo dispuesto para la estabilidad presupuestaria, la Ley determina el año 2020 como el objetivo temporal del cumplimiento del límite establecido para la instrumentación del principio de sostenibilidad financiera; de tal forma que cada Administración deberá reducir su ratio deuda/PIB al ritmo necesario, en promedio anual, para que se alcancen los límites fijados. Adicionalmente se exige que la senda de reducción de la deuda cumpla con los siguientes requisitos:

1. La variación de los empleos no financieros de cada Administración no podrá superar la tasa de crecimiento real del Producto Interior Bruto de la economía española.

2. A partir del momento en que la economía nacional alcance una tasa de crecimiento real de, al menos, el 2% anual o genere empleo neto con un crecimiento de, al menos, el 2% anual, la ratio de deuda pública se reducirá anualmente, como mínimo, en dos puntos porcentuales del Producto Interior Bruto nacional.

«No obstante, siempre que a dicha fecha no se superara el valor máximo de endeudamiento fijado por la Unión Europea, si alguna Administración superara el límite de deuda previsto en el artículo 13 habiendo cumplido con el objetivo de saldo estructural deberá reducir anualmente la desviación entre la ratio de deuda y su límite, sin que el cómputo total del plazo de ajuste pueda superar el previsto en la normativa europea a contar desde la entrada en vigor de esta Ley.»

Para alcanzar el límite previsto se establece un proceso de control intermedio en los años 2015 y 2018 en los que se revisará la senda de reducción de la deuda pública, límites que no serán de aplicación en los casos excepcionales aludidos.

El principio de transparencia y su instrumentación

En la normativa europea, *«Directiva 2011/85/UE del Consejo»*, la transparencia se considera *«... un elemento esencial para garantizar la calidad de los datos presupuestarios..., que debe implicar la disponibilidad pública de tales datos con carácter periódico»*. En el desarrollo del objeto de esta norma, que se refiere a las reglas y procedimientos aplicables a los marcos presupuestarios, se parte de la evidencia de sistemas de contabilidad pública en las Administraciones Públicas de los Estados miembros (sistemas que alcanzan a todas las unidades públicas y que incluyen funciones como contabilidad, control interno, presentación de información financiera y auditoría), así como que dichos sistemas deben diferenciarse de los datos estadísticos que reflejan los resultados de las finanzas públicas basados en metodologías estadísticas (el sistema de contabilidad nacional europeo), y de las previsiones o programaciones presupuestarias referidas a la evolución futura de las finanzas públicas.

Es un hecho incontestable, tal como establece esta Directiva, que la producción de estadísticas de gran calidad que aseguran las comparaciones homogéneas entre las economías se basa en el mantenimiento de prácticas de contabilidad pública que sean completas y fiables en todas las Administraciones Públicas. De ahí la exigencia de transparencia a los Estados miembros para que garanticen *«... la disponibilidad pública, oportuna y periódica de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las Administraciones Públicas...»*, por lo que se les

requiere a que publiquen, en particular, datos basados en la contabilidad de caja (o cifra equivalente de la contabilidad pública) para los subsectores de la Administración Central, Comunidades Autónomas y Administraciones de Seguridad Social con periodicidad mensual (con un desfase de 30 días respecto al mes de referencia), y datos trimestrales del subsector Corporaciones Locales antes de la finalización del trimestre siguiente. También se requiere la publicación de un cuadro que muestre con detalle la relación entre la metodología de caja (o cifra equivalente de la contabilidad pública) y los datos elaborados conforme a las normas del SEC 95.

En la Ley de Estabilidad española, la transparencia es uno de los principios generales que, como tal, se expone en el apartado 1 del artículo 6: *«La contabilidad de las Administraciones Públicas y demás sujetos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta Ley, así como sus Presupuestos y liquidaciones, deberán contener información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera y la observancia de los requerimientos acordados en la normativa europea en esta materia».*

La relación con los requisitos de la normativa europea se pone de manifiesto en el artículo 27 de la Ley, en el que se disponen las obligaciones que tienen que cumplir las unidades públicas en cuanto al suministro de la información necesaria que permita el cumplimiento del principio de transparencia, y se realiza una nueva referencia explícita al SEC 95. Así, en el apartado 1 se dispone: *«Los Presupuestos de cada Administración Pública se acompañarán de la información precisa para relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del Presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación calculada conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.»*

De manera particular se habilita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para que pueda recabar de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales toda la información que se considere precisa para cumplir con los requerimientos, tanto en términos presupuestarios como de contabilidad nacional.

La coordinación de estos flujos de información está prevista en el apartado 4 del mencionado artículo 27, en el que se establece: *«La concreción, procedimiento y plazo de remisión de la información a suministrar por Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como la documentación que sea objeto de publicación para conocimiento general, serán objeto de desarrollo por Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunida-*

des Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local, en sus ámbitos respectivos».

Para cumplimentar las disposiciones del principio de transparencia se faculta al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para que lleve a cabo la provisión de la disponibilidad pública de la «... *información económica y financiera de las Administraciones Públicas con el alcance, metodología y periodicidad que se determine conforme a los acuerdos y normas nacionales y las disposiciones comunitarias*».

Entre la información que dispone la Ley hay que señalar el nuevo informe previsto, que deberá elaborarse antes del 1 de abril de cada año, y que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas elevará al Gobierno, «... *sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública en los Presupuestos iniciales de las Administraciones Públicas. Igualmente, el informe recogerá el cumplimiento de la regla de gasto de los Presupuestos de la Administración Central y de las Comunidades Autónomas*».

De igual manera, antes del 1 de octubre, se elaborará un informe sobre el grado de cumplimiento de los objetivos de estabilidad, de deuda y de la regla de gasto del ejercicio del año anterior; en él se recogerá la evolución real de la economía y las desviaciones que se hubieran producido respecto de la previsión inicial. Este informe incluirá los datos previstos del año en curso que sea coherente con la información que tiene que notificarse a la Comisión Europea en la misma fecha en el marco del PDE.

Además de lo anterior, como una parte importante de la instrumentación del principio de transparencia, hay que considerar la publicación puntual de estadísticas de las Administraciones Públicas con distinta periodicidad, de forma coherente con lo dispuesto en la Directiva 2011/85 del Consejo, ya mencionada, y que supone ampliar la oferta de información que actualmente está disponible.

Así, se harán públicas las cuentas trimestrales de las Administraciones Públicas, de cada uno de sus subsectores, y en el caso de las Comunidades Autónomas para cada una de ellas.

Con periodicidad mensual se publicarán cuentas mensuales de los subsectores de la Administración Central, Comunidades Autónomas y Administraciones de Seguridad Social, lo que supone un avance considerable con la situación actual en la que sólo se publica información mensual relativa al Estado.

El calendario de publicación y toda la información relativa a los datos de las Administraciones Públicas, plazos, procedimientos, etc.,

serán regulados mediante Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, respecto a la información que les afecte.

Estos informes y estadísticas, que deberán elaborarse y hacerse públicos, suponen la adecuación de la transparencia como un principio esencial que facilita anticipar los posibles riesgos de incumplimiento de los objetivos que se fijen. Esta información permitirá contribuir a la mejora de la calidad de los datos públicos en la medida que va a posibilitar la realización de seguimientos detallados de los diferentes aspectos de la actividad pública.

LA LEY DE ESTABILIDAD Y LA CALIDAD DE LOS DATOS

En las páginas anteriores ha quedado patente la vinculación de la Ley con la normativa comunitaria sobre los fundamentos esenciales de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. También se ha constatado la relación directa de los mecanismos de control del cumplimiento de los principios generales de la Ley con la utilización del sistema estadístico europeo basado en el SEC 95 de forma coherente con los criterios europeos.

Uno de los asuntos que más se ha desarrollado en la legislación europea sobre las cuentas nacionales ha sido el decidido interés por la mejora incesante de la calidad de los datos estadísticos que los Estados miembros tienen que suministrar a las instituciones comunitarias. Esto se ha hecho evidente, sobre todo, con relación a la necesidad de control de los datos notificados en el contexto del Procedimiento de Déficit Excesivo en la Unión Europea (PDE), conforme con el Reglamento (CE) 479/2009 del Consejo, modificado por el Reglamento (UE) 679/2010 del Consejo.

En el centro de la regulación del PDE se encuentra la preocupación por asegurar la credibilidad de la vigilancia presupuestaria, cuya dependencia de la calidad y fiabilidad de los datos notificados es incontestable. El buen funcionamiento del marco de gobernanza europeo en materia de estadística fiscal necesita de la cooperación de los Estados miembros para que se pueda disponer de información coherente y contrastada que sea de gran calidad.

Por ello, en la normativa del PDE, además de apelar a la responsabilidad de las autoridades estadísticas nacionales, se ponen a disposición de EUROSTAT, que actúa como autoridad estadística europea en nombre de la Comisión, los mecanismos de control que se

consideran necesarios para garantizar que los datos comunicados se ajustan a lo dispuesto en el marco del procedimiento, en cuanto a definiciones, plazos, normas y ámbito de aplicación, así como la adecuación a los criterios y normas contables subyacentes del SEC 95.

En este sentido, sobre todo considerando el compromiso asumido por nuestro país de participar activamente en el marco de gobernanza europea, colaborando en la adecuación de los instrumentos de vigilancia y supervisión de la política presupuestaria dirigida a la consolidación fiscal, la Ley de Estabilidad española se dispone como una contribución decisiva de ejercicio de la responsabilidad en el nivel interno para fortalecer las bases de una estructura sólida que ofrezca las garantías necesarias sobre la calidad de la información estadística del sector público y que sirva a los propósitos de cubrir los requerimientos de información cada vez más numerosa y exigente, tanto en España como en la Unión Europea.

La nueva Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera¹

Violeta Ruiz Almendral

Letrada del Tribunal Constitucional. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario (en servicios especiales)

RESUMEN

Este artículo examina la reforma del artículo 135 de la Constitución y la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera que la desarrolla, prestando atención al debate económico sobre la limitación de la deuda y el déficit y el impacto que este debate ha tenido en la Unión Monetaria Europea (UME). Las reformas internas españolas están estrechamente vinculadas a la construcción de la Constitución económica en la Unión Europea, que ha transformado el Título VII de la Constitución española. La reforma se construye como un auténtico «pacto interno de estabilidad presupuestaria» imprescindible en un país que, como España, tiene un alto nivel de descentralización del gasto público.

Palabras clave: Constitución económica, Ley de Estabilidad Presupuestaria, Pacto de Estabilidad, Unión Monetaria, Federalismo fiscal, Deuda pública, déficit.

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de este breve trabajo es hacer una evaluación preliminar de la recién aprobada Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LEPSF, en adelan-

¹ Este trabajo es una continuación, y recoge además las principales conclusiones de RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional», *Revista Europea de Derecho Europeo* (Civitas), nº 41/2012.

te), prestando particular atención a su encaje en el nuevo orden jurídico europeo de la estabilidad presupuestaria.

Tras la reforma del artículo 135 CE, se aprobó la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento mediante seis normas conocidas como *Six Pack*², que ya habían sido reformados tras los incumplimientos de los límites de déficit causados por Francia y Alemania³. El *Six Pack* está llamado a convivir con el nuevo Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria (TECG, en adelante), que si bien formalmente es un Tratado intergubernamental, y por tanto independiente, aprobado conforme al Derecho internacional público, contiene vínculos expresos con res-

² El Pacto de Estabilidad y Crecimiento se recogía en: la Resolución del Consejo Europeo de 17 de junio de 1997; el Reglamento 1466/97 del Consejo, de 7 de julio, relativo al reforzamiento (*sic*, fortalecimiento) de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas («Reglamento de supervisión»); el Reglamento 1467/97 del Consejo, de 7 de julio, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo («Reglamento de procedimiento»), ambos reformados en junio de 2005 mediante el Reglamento (CE) n.º 1055/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1466/97 y el Reglamento (CE) n.º 1056/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1467/97. Asimismo forma parte del régimen jurídico de la estabilidad la Resolución del Consejo Europeo (97/C 236/01), además de otros documentos no normativos (*soft law*), como el Código del Conducta adoptado por el Consejo del ECOFIN el 10 de julio de 2001, que ha sido reemplazado por el *Specifications on the implementations of the Stability and Growth Pact and Guidelines on the format and content of the Stability and Convergence Programmes*, aprobado por el Consejo ECOFIN el 11 de octubre de 2005. Este Código de Conducta contiene un «modelo» de programa de estabilidad.

El *Six Pack* se integra por cinco Reglamentos y una Directiva:

Reglamento (UE) n.º 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro. Reglamento (UE) n.º 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro. Reglamento (UE) n.º 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. Reglamento (UE) n.º 1176/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos. Reglamento (UE) n.º 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo. Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

³ En detalle *vid.* QUADRA SALCEDO JANNINI, T.: «La discrecionalidad política del ECOFIN en la aplicación del procedimiento por déficit excesivo. Reflexiones tras la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 2004», *Revista de Estudios Políticos*, 126/2004, pp. 151-176.

pecto del Derecho de la Unión Europea⁴. Este Tratado fue firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012⁵, y ha sido ya ratificado por las Cortes. Una vez ratificado por los correspondientes miembros, su entrada en vigor se producirá el 1 de enero de 2013.

Además de con el Derecho de la Unión Europea de la estabilidad presupuestaria, el TCEG está vinculado con el Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE en adelante), ratificado por España el 2 de marzo de 2012 y que funciona como un mecanismo de «rescate» o préstamo a los Estados miembros⁶, de ahí su vinculación con el Fondo Monetario Internacional (FMI).

El «Tratado fiscal» o TCEG tiene como finalidad central reforzar el Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado (Reglamento nº 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011), apuntalando los mecanismos de corrección del déficit y la deuda. Pese a su formal independencia con respecto al Derecho de la Unión Europea, su diseño pretende amoldarse a dicho Derecho europeo, de manera que el mismo «será de aplicación en la medida en que sea compatible con los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea y con el Derecho de la Unión Europea. No afectará a las competencias de la Unión para actuar en el ámbito de la unión económica» (art. 2.2 TCEG).

El refuerzo de la estabilidad se ve impulsado, de forma fundamental, por el sistema de voto por mayoría cualificada inversa, introducido por el *Six Pack* pero poco conocido⁷. Además, la estabilidad se define en términos sustancialmente más estrictos.

⁴ Sobre esto, véase CLOSA MONTERO, J.: «Jugando a ratificar: las reglas de entrada en vigor del nuevo Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza del Euro», ARI 15/2012, Real Instituto Elcano. (Disponible aquí: http://www.realinstitutoelcano.org/wps/portal/rielcano/Imprimir?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/elcano/Elcano_es/Zonas_es/ARI15-2012, acceso 16.06.2012)

⁵ El proceso de ratificación se puede seguir en esta página: <http://www.iiea.com/blogosphere/the-stability-treaty-ratification-map---infographic> (acceso 12.06.2012).

⁶ Como se afirma en el artículo 3 del MEDE, su finalidad radica en «movilizar fondos y proporcionar apoyo a la estabilidad bajo una estricta condicionalidad, adaptada al instrumento de asistencia financiera elegido, a los miembros del MEDE que experimenten o corran el riesgo de experimentar graves problemas de financiación, cuando ello sea indispensable para salvaguardar la estabilidad financiera de la zona del euro en su conjunto y de sus Estados miembros».

⁷ El sistema se contiene en el artículo 7 del TCEG: «Las partes contratantes cuya moneda es el euro se comprometen, en el pleno respeto de los requisitos procedimentales establecidos en los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea, a apoyar las propuestas o recomendaciones formuladas por la Comisión Europea

Las anteriores reformas seguramente reflejan que la Constitución económica de los Estados miembros es ahora la Constitución económica europea, de forma que el artículo 135 CE sólo sería la culminación formal del proceso de mutación constitucional del título VII de nuestra Constitución⁸.

II. LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA COMO DERECHO EUROPEO

En la Unión Europea, la estabilidad tiene un contexto preciso, pues se enmarca en el proyecto de moneda única europea y no se circunscribe a la elaboración del Presupuesto o a sus resultados, como sucedía con el antiguo principio de equilibrio, sino que constituye un instrumento de coordinación de políticas económicas⁹. De ahí que la exigencia de estabilidad sólo sea vinculante en sentido estricto (con la posibilidad de imposición de sanciones) para los Estados integrantes de la zona euro. En el fondo, en política monetaria y económica, ya hay dos «velocidades» de integración, al menos a la luz de los distintos regímenes jurídicos que a los países euro y no-euro les son de aplicación.

Aunque el antecedente inmediato de la adopción del denominado Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) en 1997 y los motivos para su implantación se encuentren en la preocupación por la inestabilidad económica y presupuestaria en algunos Estados, en particular de Alemania¹⁰, la razón jurídica de su adopción radica en el pro-

cuando esta considere que un Estado miembro de la Unión Europea cuya moneda es el euro incumple el criterio del déficit en el marco de un procedimiento de déficit excesivo. Esta obligación no será aplicable cuando se constate que una mayoría cualificada de las partes contratantes cuya moneda es el euro, calculada por analogía con las disposiciones pertinentes de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea y sin tener en cuenta la posición de la parte contratante afectada, se opone a la decisión propuesta o recomendada.» Véase el editorial, titulado «The Fiscal Compact and the European Constitutions: “Europe Speaking German”», de la revista *European Constitutional Law Review*, February 2012, vol. 8, pp. 1-7.

⁸ Esta idea, con mayores referencias, *vid.* RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional», *Revista Europea de Derecho Europeo* (Civitas), nº 41/2012 (pp. 33-112).

⁹ GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 11 y ss. SCHELKLE, W.: «EU Fiscal Governance: Hard Law in the Shadow of Soft Law?», *Columbia Journal of European Law*, vol. 13/2007, pp. 706 y ss. Con mayores referencias me permito remitir al lector a RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*, Madrid, La Ley-Wolters Kluwer, 2008, pp. 60 y ss.

¹⁰ ARTIS, M. J.: «The Stability and Growth Pact: Fiscal Policy in the EMU», en BREUSS, F.; FINK, G.; GRILLER, S. (Eds.): *Institutional, Legal and Economic Aspects of EMU*, Viena/Nueva York, Springer, 2003, pp. 102 y ss.

ceso de coordinación de políticas económicas ligadas a la UME, elemento de armonización previo y necesario al control de la estabilidad¹¹. Sin embargo, es producto de un crecimiento asimétrico, pues la idea originaria de la unión monetaria implicaba una mayor integración política (*an ever closer Union...*), en ausencia de la cual no se concebía. Éste es, con creces, el principal problema de diseño de la unión monetaria, como se había apuntado hace tiempo por la doctrina y ha puesto de manifiesto en la actualidad la práctica totalidad de la prensa¹².

Como es sabido, la noción de estabilidad ha sido acotada por relación a dos magnitudes –deuda y déficit–, a las que remite el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE en adelante). El concepto de estabilidad presupuestaria adquiere matices especiales en nuestro ámbito nacional, pues con él se hace sobre todo referencia al conjunto de técnicas y procedimientos presupuestarios establecidos para lograr los objetivos de fijados en el ordenamiento jurídico-europeo.

El marco jurídico de la estabilidad presupuestaria, en la Unión Europea, implica un proceso de coordinación de políticas presupuestarias en los Estados miembros que afecta tanto al resultado de sus Presupuestos (déficit/endeudamiento) como de manera particularmente minuciosa a los procedimientos presupuestarios, que pasan ahora a formar parte de un procedimiento más amplio a nivel comunitario. El poder presupuestario no es ya un poder de los Estados miembros.

En fin, el citado *Six Pack* refuerza el «gobierno económico» en la UE, lo que se pone de manifiesto en todos los aspectos de la normativa. Si antes del *Six Pack* la estabilidad presupuestaria en la UE suponía un control continuo de la política presupuestaria de los Estados miembros, que tenía lugar antes, durante y después¹³, ahora la normativa se concentra de manera más evidente en la política económica y sus resultados, incidiendo directamente sobre todas las medidas

¹¹ El origen de la UME y las distintas propuestas presentadas puede verse en SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. DE): *The evolution of EU Law*. Oxford: Oxford University Press, 1999, pp. 421 y ss.; CRAIG, P.; BÜRCA, G. DE: *EU Law. Text, Cases and Materials*. Oxford, Oxford University Press, 2003, pp. 685 y ss.

¹² Me limito a remitir a las referencias contenidas en: RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España...*, cit. pp. 62 y ss., y *Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional...*, cit. pp. 45 y ss.

¹³ En detalle, véase RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España...*, cit. pp. 130 y ss.

materiales adoptadas por los Estados y pudiendo sugerirse otras, que deberán ser cumplidas. La modificación es sustancial y su análisis requerirá en el futuro un trabajo más detallado, que en todo caso deberá tener lugar una vez que ésta comience a aplicarse y por tanto puedan vislumbrarse algunas de sus consecuencias. En cuanto al «Tratado Fiscal» o TCEG, su alcance es potencialmente mucho mayor, pues implica, además de sanciones, intervención directa en los Presupuestos del Estado.

III. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL LÍMITE DE DÉFICIT

1. Entre otras ideas erróneas sobre lo que los límites del déficit y deuda significan persiste una cierta tendencia a identificar dicha estabilidad con la limitación del gasto público, lo que seguramente es sólo un reflejo de que la noción de estabilidad presupuestaria es contingente al momento histórico y a la ideología económica preponderante en él (la «sabiduría económica» o *economic wisdom*)¹⁴.

Descartada esta identificación¹⁵, debe, sin embargo, advertirse del peligro intrínseco de constitucionalizar esta clase de normas de manera inflexible, reflejando cifras específicas sobre el papel, que bien podría asimilarse al intento de constitucionalizar normas que indiquen qué porcentaje de los recursos del Estado han de proceder de tributos. Por ello, la constitucionalización de los límites de déficit debe incorporar una relativa flexibilidad.

La reforma del artículo 135 CE supone la incorporación expresa del principio de estabilidad presupuestaria a la Constitución, culminando así un proceso que comienza a principios de los años noventa, con los escenarios de consolidación presupuestaria¹⁶, y avanza con la

¹⁴ HERDEGEN, M. J.: «Price Stability and Budgetary Restraints in the Economic and Monetary Union: The Law as Guardian of Economic Wisdom», *Common Market Law Review*, vol. 35, nº 1/1998, pp. 9 y ss.

¹⁵ Desde la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria de 2001 en nuestro país, parte de la doctrina ha criticado la restricción al gasto público que ello había de suponer, o incluso la injusticia de limitar el déficit o la deuda. He criticado estas posturas en los citados trabajos (2008 y 2012), pues ni el marco jurídico de la estabilidad significa automáticamente menor gasto público, ni desde luego tiene incidencia sobre la justicia en el gasto. Sobre el problema del déficit en relación con los gastos públicos debe verse el viejo trabajo, aunque de plena actualidad, de A. RODRÍGUEZ BEREJO: «El sector público español: su déficit sistemático», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3/1979, pp. 149 y ss. Por el mismo autor, *vid.* el trabajo, en impresión en los momentos de escribir estas líneas (junio 2012) y de próxima publicación en la revista *Otrosí*: «La reforma constitucional del artículo 135 CE y la crisis financiera del Estado».

¹⁶ Un análisis de la coordinación presupuestaria, que arranca con el Acuerdo del CPFF 1/1992, de 20 de enero, primero en ocuparse de la estabilidad presupues-

aprobación de las primeras leyes de estabilidad presupuestaria, que implican el establecimiento de un auténtico «pacto interno» de estabilidad, en el sentido de que traslada al ámbito interno –y sobre todo a las Comunidades Autónomas, aunque también a los entes locales, parte del esquema de supervisión de la Comisión con respecto de los Estados miembros¹⁷.

La estabilidad presupuestaria no está, sin embargo, limitada al reparto de competencias financieras entre los diferentes órdenes de gobierno. En ese sentido, el nuevo artículo 135 CE confirma que la integración de España en la Unión Europea ha dado lugar a una auténtica transformación del Derecho financiero y, en particular, del Derecho del gasto público y del papel del Presupuesto.

Finalmente, la reforma sigue de cerca la reforma del artículo 115.2 de la Constitución alemana acometida en 2009. Entre tanto, en Francia está prevista la futura reforma del artículo 34 de su Constitución, y en Italia la del artículo 81, ambas con la misma finalidad de incorporar límites de déficit en sus Constituciones.

Antes de la aprobación del TCEG, cuyo artículo 3 exige la aprobación de límites de déficit por los Estados miembros, la necesidad de la reforma constitucional se ha justificado por una razón coyuntural precisa: la explosión de la prima de riesgo en el mes de agosto de 2011 y la consiguiente necesidad de asegurar a los inversores exteriores la solvencia de España. Se trata así inmediatamente de una reforma que nace «para calmar a los mercados». Esta función de dar seguridad al inversor no es nueva, y es obvio que el antiguo 135 CE también cumplía dicho objetivo, que incluso era su razón de ser, al asegurar la inclusión automática de los créditos para el pago de la deuda en el Presupuesto, que no pueden ser discutidos por el Parlamento (a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, en Estados Unidos).

Pero más allá de la situación coyuntural, que exigió una reforma de urgencia, existían razones de fondo para hacer aconsejable esta modificación. Resumidamente, pueden apuntarse las siguientes:

taria, puede verse en: ARELLANO PARDO, P.; PAJARES ROJO, R.; RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, L.: «El nuevo sistema de financiación en un entorno de estabilidad presupuestaria», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 62/2011, pp. 162 y ss. Los acuerdos del CPFF están todos publicados, si bien la mayoría insertos en las «Memorias de actuación», disponibles aquí:

<http://www.meh.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Informes%20y%20Memorias/Paginas/Memorias%20de%20actuacion.aspx>

¹⁷ Esto es particularmente evidente tras el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 17/18 de enero de 2012.

a) En primer lugar, es cierto que España tenía hasta hace poco un nivel de endeudamiento público sobre PIB no sólo sustancialmente inferior a los países rescatados o en riesgo de rescate (Irlanda, Grecia, Portugal e Italia), sino también muy inferior a Alemania y Francia¹⁸. Sin embargo, el nivel de deuda privada (entidades financieras, otras empresas y particulares) es muy elevado y su crecimiento ha sido también muy alto en los últimos años (2008-2012). Adicionalmente, las previsiones sobre la economía española inciden directamente sobre la (falta de) credibilidad de la deuda. Es esto lo que en realidad convierte a la deuda, y al déficit, en un problema estructural en la situación actual española. La deuda y el déficit *públicos* son sólo un síntoma de una enfermedad estructural que seguramente sólo se agrava acelerando en exceso la corrección de los primeros.

b) En segundo lugar, la economía española tenía problemas económicos estructurales de los que ya venían advirtiendo los informes de la Comisión Europea, como la baja productividad, el paro estructural (incluso en tiempos de bonanza), la excesiva dependencia de un sector (o subsector) económico con escasa capacidad de innovación y poco empleo en términos relativos de mano de obra altamente cualificada, como es la construcción, o, finalmente, la asombrosa dificultad de crear empresas (nº 133 en el *ranking* mundial)¹⁹.

c) En tercer lugar, el alto nivel de descentralización de ingresos y gastos no ha ido acompañado de mecanismos de coordinación adecuados, o al menos es posible afirmar que éstos no han arrojado los resultados esperados²⁰, lo que ha provocado la dificultad práctica de controlar el déficit y el endeudamiento de las haciendas autonómicas y, en menor medida, locales.

Aunque, finalmente, hay argumentos sólidos para defender la limitación del déficit y la deuda en la Constitución (equidad intergeneracional, buen gobierno, etc.), en España el reto de la coordinación presupuestaria no es desdeñable, no sólo hay un alto nivel de descentralización, sino que éste se ha alcanzado en un periodo de tiempo relativamente breve:

¹⁸ Este dato está presente en todos los informes publicados en la materia. Véase, por ejemplo, el gráfico publicado por el semanario *The Economist* en «Europe's deepening crisis», el 10 de noviembre de 2011 (disponible aquí: http://www.economist.com/blogs/dailychart/2010/12/europes_economies, acceso 13.01.2012).

¹⁹ Tomo este dato del informe publicado en *The Economist* el 12 de noviembre de 2011, titulado «Destructive creation», y disponible en: <http://www.economist.com/node/21536865> (acceso 13.01.2012).

²⁰ Como demuestra, en un análisis breve pero imprescindible en esta materia, CUENCA, A.: «Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico en la crisis», *Cuadernos de Derecho Público*, mayo 2012.

TABLA I.
DESCENTRALIZACIÓN DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA
(PORCENTAJE SOBRE EL TOTAL)²¹

Nivel/año	1982	1996	2009
Estado	53,0	37,5	20,9
Seguridad Social	32,5	29,2	29,9
Comunidades Autónomas	3,6	22,3	35,6
Entidades locales	10,6	11,6	13,6

Este reparto de gasto público contrasta con un sistema de centralización de ingresos relativamente alto. Los sistemas de financiación autonómica, que sobre todo desde 1997 implican un sustancial reparto del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas, fundamentalmente mediante la cesión de impuestos, no han podido sin embargo garantizar el desarrollo de la «corresponsabilidad fiscal»²², ni tampoco han establecido suficientes incentivos para limitar el déficit y el recurso al endeudamiento, a pesar de haberse empleado los mecanismos disponibles en el marco legal vigente²³, que sin embargo no han arrojado resultados del todo satisfactorios, lo que seguramente constituye el argumento más sólido a favor de una reforma constitucional como la llevada a cabo sobre el artículo 135 CE. El crecimiento del déficit autonómico, y del endeudamiento, son en ese sentido elocuentes, más aún si se tiene en cuenta el citado factor de marginal ejercicio de potestades normativas en impuestos cedidos²⁴.

²¹ *Vid.*: CUENCA, A.: «Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico en la crisis...», cit.

²² Es particularmente llamativo que la delegación (mediante ley marco del artículo 150.1 CE) de potestades normativas sobre impuestos cedidos, acometida por primera vez en 1997 y ampliada sustancialmente en 2001, haya tenido como principal consecuencia el establecimiento de diferentes rebajas tributarias, en particular en impuestos directos (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), en muchos casos estableciendo medidas seguramente contrarias al Derecho de la Unión Europea; a esta conclusión llegué en 2004 (*Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal...*, cit.), pero es también mantenible en la actualidad (RUIZ ALMENDRAL, V.: *Sharing Taxes and Sharing the Deficit in Spanish Fiscal Federalism*», *Journal of Tax Research* (Australia), volume 10, nº 1/2012, pp. 88-125).

²³ CUENCA, A.: «Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico en la crisis», *Cuadernos de Derecho Público*, mayo 2012.

²⁴ Me remito al artículo de A. CUENCA *supra* citado y a los datos contenidos en RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional», pp. 45 y ss., y en RUIZ ALMENDRAL, V.: *Sharing Taxes and Sharing the Deficit in Spanish Fiscal Federalism...*, cit. pp. 98 y ss.

Parte del problema radica, como apuntaba el profesor A. Rodríguez Bereijo, en que las Haciendas autonómicas se han concebido desde el inicio, «de manera un tanto esquizofrénica», como «Haciendas de gasto, con muy escasa o nula corresponsabilidad», lo que ha propiciado que el crecimiento del gasto autonómico, medido en relación al PIB, haya crecido más y con mayor velocidad que el estatal²⁵. Así, y aunque el principio de corresponsabilidad fiscal ha adquirido ya carta de naturaleza incluso en el examen jurisprudencial de la financiación autonómica, las Comunidades Autónomas siguen adoptando la posición de receptoras de fondos en contraste con el amplísimo poder tributario que ostentan, en particular a la luz del alcance y condiciones de la cesión de tributos que, de acuerdo con la Ley 22/2009 y las leyes marco (del art. 150.1 CE) la hacen aplicable en cada Comunidad Autónoma; a raíz de este marco jurídico, «*el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado*» (STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8).

2. El artículo 135 CE contiene un régimen acabado de estabilidad presupuestaria, integrando un auténtico «pacto interno de estabilidad».

El apartado primero («*Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria*») supone la inclusión del principio de estabilidad presupuestaria, y en particular la constatación de que éste vincula también al Estado, algo que en las actuales normas de estabilidad no era del todo evidente, aunque lógicamente no ignoraran que el Estado se encuentra vinculado frente a la Unión Europea. Con todo, este precepto no puede desdeñarse, pues al igual que sucede con el resto de mandatos sustantivos del artículo 135 CE, por mucho que se haga una remisión al Derecho de la UE de manera que, en el fondo, nada cambia, el hecho de que se trate de normas constitucionales tiene una consecuencia inmediata en cuanto a su control por el Tribunal Constitucional, ya que si el Derecho de la UE no es parámetro de

²⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Constitución Española y financiación autonómica», *La financiación Autonómica*, AELPA, Tecnos, 2010, p. 33. Véase, con los correspondientes datos, CUENCA, A. «Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico en la crisis 2008-2011», *Cuadernos de Derecho Público*, mayo de 2012.

control, las normas de la Constitución sí. En consecuencia, el nuevo artículo 135 CE, al incorporar buena parte del régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria, aunque sea por remisión –bien al TFUE, bien a la Ley Orgánica–, incrementa, transformándolo, el ámbito de examen del Tribunal Constitucional. Ésta no es una consecuencia menor, pues quizá implique traer al análisis constitucional nacional buena parte de las circunstancias que hasta la reforma del 135 CE eran objeto de examen por la Comisión.

Aunque la reforma del régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria acometida por el *Six Pack* no haya merecido atención mediática ni casi doctrinal, es evidente que ésta estaba en la mente del legislador de la reforma, pues sólo desde esa perspectiva se entiende el nuevo artículo 135.3, párrafo tercero («*El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*»), que introduce por primera vez en nuestro ordenamiento un límite al endeudamiento que ni estaba establecido en las Leyes de Estabilidad Presupuestaria ni tampoco se había desarrollado, pese a mencionarlo los Tratados, en las normas de estabilidad presupuestarias europeas hasta la reforma del *Six Pack*, que también por primera vez lo recoge.

Al igual que hacen las normas europeas, el artículo 135.4 prevé una vía de escape o flexibilización que ha de permitir superar los límites de déficit y endeudamiento: «*Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.*» Este límite, con las evidentes diferencias, recuerda en su configuración al previsto en el artículo 86 CE como presupuesto habilitante para el uso del Decreto-ley, si bien en el caso del 135 CE se deja a las Cortes el examen de las extraordinarias circunstancias. Pues bien, cabe preguntarse cuál será el alcance del control constitucional en estos supuestos, pues el precepto parece querer dejar a las Cortes dicha decisión, que si bien no se enmarca en sus potestades legislativas tampoco puede quedar extramuros del examen constitucional, al menos para comprobar si la apreciación es razonable desde una perspectiva anterior (STC 137/2011, de 14 de septiembre, FFJJ 4 a 6).

El «trasplante» de la normativa europea a la interna es evidente, pues el papel del Tribunal Constitucional que el artículo 135 CE y la LEPSF configuran se ha construido a imagen y semejanza del papel que el marco europeo otorga al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (arts. 3 y 8 del TCEG). Al margen de las dudas que esto plantea, cabe además preguntarse si habría tenido mayor sentido otorgar este papel al Tribunal de Cuentas, que ya tiene encomendado el control de legalidad y también de oportunidad del gasto público (STC 187/88, de 17 de octubre), siendo su misión, según el artículo 2 de su Ley orgánica reguladora, la «fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público». En fin, teniendo en cuenta además que su función no se limita al control (externo) de la ejecución del gasto público (enjuiciamiento contable), sino también en la fiscalización de la actividad financiera del Estado (los ingresos públicos) atendiendo a los principios de legalidad, eficiencia y economía²⁶.

Finalmente, el artículo 135.6 CE contiene, por primera vez en nuestro texto constitucional, lo cual es lógico, pues en 1978 no había Comunidades Autónomas, un mandato directo a éstas: «Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias.» Este mandato también plantea numerosos problemas que me limitaré a enunciar en este lugar: el principal es que la referencia a «disposiciones que procedan» no se limita lógicamente a leyes, sino que debe tener un alcance mayor, haciendo referencia global a la propia actuación en política económica de la Comunidad Autónoma, que, en definitiva, deberá hacer «todo lo que pueda» para cumplir la norma. Si esto puede parecer extremo, e incluso problemático desde la perspectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no debe perderse de vista las consecuencias previsibles del *Six Pack*, que en esencia suponen dar carta de naturaleza a la práctica ya seguida por la Comisión: dar indicaciones precisas o incluso mandatos a los Estados para que cumplan los límites de déficit y deuda, asumiendo que el TFUE contiene un mandato evidente de que los Estados deberán hacer «todo lo que puedan» para dar debido cumplimiento a las normas de la Unión Europea.

²⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «El control parlamentario de la política económica», *Hacienda Pública Española*, nº 97, 1985, pp. 127 y ss.

IV. LA LEY DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

En términos parcialmente similares a los del artículo 157.3 CE, el nuevo artículo 135.5 CE remite a una Ley Orgánica para fijar el reparto interno de los límites de déficit y endeudamiento, estableciendo:

«5. Una Ley Orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera.

En todo caso, regulará:

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

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

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

La exigencia de estabilidad presupuestaria y los cambios legislativos que su cumplimiento ha propiciado en España una auténtica «revolución presupuestaria»²⁷, transformando el régimen jurídico del gasto público, de manera que no sólo incide sobre su programación, sino también sobre su ejecución y control, además de proyectarse sobre todos los sujetos integrantes del sector público estatal, autonómico y local.

El principal problema de esta norma radica en algo inherente a todo el marco jurídico de la estabilidad presupuestaria, europea y estatal, y es el apego a los conceptos jurídicos indeterminados procedentes de la economía²⁸. Cabe preguntarse por los peligros de que el sistema descansa, de una manera tan fundamental, sobre estimaciones económicas, teniendo en cuenta la fungibilidad de las previsiones macroeconómicas, que si bien va ínsita en el término «previsión» tiende a interpretarse como casi una pro-

²⁷ Según J. PASCUAL GARCÍA en «Seguimiento y control de la estabilidad presupuestaria», REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, nº 13/2003, p. 99.

²⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma Constitucional...», cit. pp. 56 y ss.

mesa, lo cual en parte viene propiciado por la propia configuración normativa del sistema de estabilidad presupuestaria. Es particularmente ilustrativo de este problema, y de sus consecuencias, el artículo de Martin Wolf, en el *Financial Times* de 8 de diciembre de 2011, «*Mind the gap: the perils of forecasting output*»²⁹, que si bien se refiere a los constantes cambios en las previsiones de crecimiento económico elaboradas por los técnicos economistas de la «*Office for Budgetary Responsibility*», creada en el Reino Unido, es perfectamente extrapolable a otros Estados.

La pregunta que debe plantearse es si es realmente posible que todo un régimen jurídico, con sus consecuencias (sanciones y sus derivados) más o menos inmediatas, tome como presupuesto de hecho central elementos tan fungibles como las previsiones de crecimiento económico o el lugar del ciclo económico en que se encuentra la economía de un país. El problema no es nuevo, pero no por ello debe plantearse la pregunta. Por poner sólo un ejemplo reciente, si las previsiones de crecimiento para 2009 hubieran sido acertadas no se habría previsto un crecimiento del 2,9% del PIB para ese año y las Comunidades Autónomas no se habrían visto obligadas a devolver elevadas (insostenibles) cantidades en 2011³⁰, algo motivado porque la previsión de ingresos del IRPF para 2009 era también muy optimista.

Tanto la reforma de la Constitución como la nueva LEPSF se refieren al déficit y deuda *estructurales*, lo que significa que en situación de crecimiento económico cero el presupuesto de capital deberá ser financiado con endeudamiento y el corriente con el sistema tributario. En situación de crecimiento, el presupuesto corriente tendrá superávit, que será utilizado para financiar también el de capital, de manera que éste también sea financiado con tributos, y finalmente en situación de crecimiento negativo se podrá incurrir en déficit, que será financiado con endeudamiento³¹.

²⁹ Artículo disponible en:

<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/34eec244-20f0-11e1-8a43-00144feabdc0.html#axzz1jLQVnOPm>, con acceso 18.01.2012).

³⁰ Datos en RUIZ ALMENDRAL, V.: «Sharing Taxes and Sharing the Deficit in Spanish Fiscal Federalism»..., cit. pp. 90 y ss.

Ver datos de liquidación en: <http://www.meh.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Estadisticas%20territoriales/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>

³¹ *In extenso*, sobre el déficit y la deuda en el debate económico, me permito remitir al lector a mi trabajo de 2012, *supra* citado, y a las referencias allí contenidas.

La LEPSF tiene como precedente el Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, en el que se establece por primera vez un «techo de gasto», aunque su estructura y efectos son un claro reflejo del *Six Pack* y también del Pacto Fiscal (TEGC), que durante la discusión de la LPE estaban siendo objeto de debate. Esto es evidente en una breve comparación, en la que, sin embargo, se ponen también de manifiesto algunas disonancias que podrían haberse evitado:

LEPSF	TEGC
<p>¿Cuál es el objetivo de estabilidad presupuestaria? (art. 3.2): «Se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural.» Déficit «cero» (art. 11.2) «Ninguna Administración Pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales. No obstante, en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea, podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones Públicas un déficit estructural del 0,4% del Producto Interior Bruto nacional, expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior.» (art. 3.3): Subprincipio de «sostenibilidad financiera», que será «la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública conforme a lo establecido en esta Ley y en la normativa europea», vinculada a la deuda (art. 13). Además, «regla de gasto» (art. 12.1): «La variación del gasto computable de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española.»</p>	<p>¿Cuál es el objetivo de estabilidad presupuestaria? (art. 3.1): «La situación de "equilibrio o de superávit", lo que significa que el saldo estructural anual de las Administraciones Públicas alcanza el objetivo nacional específico a medio plazo, definido en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado, con un límite inferior de déficit estructural del 0,5 % del Producto Interior Bruto a precios de mercado.» ¿Qué es el saldo estructural? (art. 3.3.a): «Por "saldo estructural anual de las Administraciones Públicas" se entenderá el saldo anual ajustado en función del ciclo, una vez excluidas las medidas puntuales y las de carácter temporal.»</p>
<p>¿Cuándo debe alcanzarse el objetivo? 2020 (DT 1.ª, dispone que los límites de déficit y deuda deberán cumplirse entonces).</p>	<p>¿Cuándo debe alcanzarse el objetivo? (art. 3.1): «El calendario para lograr dicha convergencia lo propondrá la Comisión Europea tomando en consideración los riesgos específicos para la sostenibilidad de cada país.»</p>

LEPSF	TECG
<p>¿Excepciones? Sí, pero no para las entidades locales ni la Seguridad Social (salvo 11.5).</p> <p>Artículo 11.3: «Excepcionalmente, el Estado y las Comunidades Autónomas podrán incurrir en déficit estructural en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados. Esta desviación temporal no puede poner en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo. A los efectos anteriores, la recesión económica grave se define de conformidad con lo dispuesto en la normativa europea. En cualquier caso será necesario que se dé una tasa de crecimiento real anual negativa del Producto Interior Bruto, según las cuentas anuales de la contabilidad nacional. En estos casos deberá aprobarse un plan de reequilibrio que permita la corrección del déficit estructural teniendo en cuenta la circunstancia excepcional que originó el incumplimiento.»</p>	<p>¿Excepciones? Artículo 3.3.b: «Por «circunstancias excepcionales» se entenderá aquel acontecimiento inusual que esté fuera del control de la parte contratante afectada y tenga una gran incidencia en la situación financiera de las Administraciones Públicas o aquellos períodos de grave recesión económica a tenor del Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado, siempre que la desviación temporal de la parte contratante afectada no ponga en peligro la sostenibilidad presupuestaria a medio plazo.»</p>
<p>Deuda pública Límite del 60% (art. 13.1): «Este límite se distribuirá de acuerdo con los siguientes porcentajes, expresados en términos nominales del Producto Interior Bruto nacional: 44% para la Administración Central, 13% para el conjunto de Comunidades Autónomas y 3% para el conjunto de Corporaciones Locales. Si, como consecuencia de las obligaciones derivadas de la normativa europea, resultase un límite de deuda distinto al 60%, el reparto del mismo entre Administración Central, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales respetará las proporciones anteriormente expuestas. El límite de deuda pública de cada una de las Comunidades Autónomas no podrá superar el 13% de su Producto Interior Bruto regional. 2. La Administración Pública que supere su límite de deuda pública <i>no podrá realizar operaciones de endeudamiento neto.</i></p> <p>Autorización del endeudamiento mediante Ley del Estado (art. 13.4, que reitera el art. 14 de la LOFCA y art. 54 del TRLRHL).</p>	<p>Deuda pública Límite del 60% Siguiendo el procedimiento del artículo 126 TFUE y del Reglamento 1467/97 (modificado por el 1177/2011). (art. 4) «Cuando la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto de una parte contratante rebasa el valor de referencia del 60% (...) tal parte contratante la reducirá a un <i>ritmo medio de una veinteava parte al año como referencia.</i>» No consecuencias (legales) sobre operaciones de endeudamiento.</p>

LEPSF	TECG
<p>Consecuencias del procedimiento de déficit excesivo (art. 8): Responsabilidad en función de quién incumpla. «Las Administraciones Públicas que incumplan las obligaciones contenidas en esta Ley, así como las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado.»</p> <p>Medidas preventivas (arts. 18 y 19). Medidas correctivas (arts. 20 a 24). Medidas coercitivas (arts. 25 y 26). Recurso al Tribunal Constitucional (DA 3ª) y consecuencias de la suspensión.</p> <p>«2. En el caso de que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 161.2 de la Constitución, la impugnación de una Ley de Presupuestos produzca la suspensión de su vigencia se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los Presupuestos del ejercicio siguiente al impugnado, hasta la aprobación de una ley que derogue, modifique o sustituya las disposiciones impugnadas o, en su caso, hasta el levantamiento de la suspensión de la ley impugnada.»</p>	<p>Consecuencias del procedimiento de déficit excesivo</p> <p>1) «Programa de colaboración presupuestaria y económica en el que incluya una descripción pormenorizada de las reformas estructurales que se deberán adoptar y aplicar a fin de garantizar una corrección efectiva y duradera de su déficit excesivo» (art. 5.1). Su ejecución se revisará por el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea (5.2).</p> <p>2) Recomendaciones de la Comisión, verificación de su cumplimiento y eventual demanda ante el TJUE (arts. 6 a 8).</p> <p>3) Incluso multa (art. 8.2) «Si el Tribunal de Justicia declara que la parte contratante afectada ha incumplido su sentencia podrá condenarla al pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva adaptada a las circunstancias, que no excederá del 0,1 % de su Producto Interior Bruto.»</p>
<p>Medidas de coordinación política económica No se prevén en la Ley.</p>	<p>Medidas de coordinación política económica (art. 9): «Las partes contratantes se comprometen a cooperar en aras de una política económica que fomente el correcto funcionamiento de la unión económica y monetaria y el crecimiento económico mediante una convergencia y competitividad reforzadas. Con este fin, las partes contratantes adoptarán las iniciativas y medidas necesarias en todos los ámbitos que sean esenciales para el correcto funcionamiento de la zona del euro, de conformidad con los objetivos de fomento de la competitividad, promoción del empleo, contribución a la sostenibilidad de las finanzas públicas y refuerzo de la estabilidad financiera.» (art. 11): «Con el fin de establecer como referencia las prácticas más idóneas y de cooperar en aras de una política económica más estrechamente coordinada, las partes contratantes garantizan que todas las grandes reformas de política económica que proyecten llevar a cabo se debatirán previamente y, en su caso, se coordinarán entre sí.»</p>

Las Comunidades Autónomas han comenzado a aprobar normas específicas, en desarrollo del mandato del artículo 135 CE; hasta ahora, Cataluña (Ley 6/2012, de 17 de mayo, de Estabilidad Presupuestaria) y Aragón (Ley 5/2012, de 7 de junio, de Estabilidad Presupuestaria de Aragón).

De forma necesariamente no exhaustiva, las principales características y novedades de la LEPSF con respecto del marco jurídico anterior pueden resumirse como sigue:

1. Título competencial. La LEPSF se ampara directamente en el artículo 135 CE (DF 1ª LEPSF), sin mencionar por tanto los títulos competenciales del artículo 149.1 CE que, de acuerdo con la jurisprudencia del TC (SSTC 134/2011, de 20 de julio, y 120/2012, de 5 de junio, por citar sólo dos recientes) podrían amparar dicha competencia. Por otro lado, el artículo 135 CE no es un título competencial, sino que se trata de un precepto que «corroboración la competencia del Estado en esta materia, que ya había declarado este Tribunal aplicando el artículo 149.1, 13 y 14, por un lado, y 11 y 18, por otro –STC 134/2011, ya citada, FJ 8–.» (STC 157/2011, de 18 de octubre, FJ 1).

2. Sujetos. El ámbito de aplicación subjetivo es igual en ambas normas, si bien la nueva LEP lo aclara, haciendo expresa referencia a «Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales aprobado por el Reglamento (CE) 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996»; esto es importante porque uno de los problemas del ámbito subjetivo son las prácticas de contabilidad creativas («*fiscal gimmickry*»)³².

3. Principios. Entre los principios, la principal novedad es la mayor elaboración de los mismos que contiene la LEPSF, lo que en parte implica alguna reiteración (ej., el art. 9 hace referencia al principio de lealtad institucional, ya recogido en la LOFCA). Se define el principio de estabilidad presupuestaria en los mismos términos en ambas normas, si bien la anterior LEP remitía expresamente a la norma europea, mientras la nueva prefiere mencionar el principio de «déficit estructural» (art. 3). La nueva LEP añade un nuevo principio que denomina «Principio de sostenibilidad financiera» (art. 4): «Se entenderá por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública, conforme a lo establecido en esta Ley y en la normativa europea.»

4. Potestades del gobierno central. La habilitación al gobierno es particularmente amplia, pues el artículo 10 otorga una suerte de ha-

³² RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España...*, cit. página 269.

bilitación «al gobierno», esto es, a la potestad reglamentaria, para que éste pueda establecer «mecanismos de coordinación entre todas las Administraciones Públicas para garantizar la aplicación efectiva de los principios contenidos en esta Ley y su coherencia con la normativa europea».

5. Déficit cero. Se consagra el «déficit cero», aunque con límites y referido al déficit estructural (art. 11.2. «Ninguna Administración Pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales. No obstante, en caso de reformas estructurales con efectos presupuestarios a largo plazo, de acuerdo con la normativa europea, podrá alcanzarse en el conjunto de Administraciones Públicas un déficit estructural del 0,4% del Producto Interior Bruto nacional, expresado en términos nominales, o el establecido en la normativa europea cuando este fuera inferior»).

6. Regla de gasto. La regla de gasto está mejor definida en la nueva LEPSF (art. 12), siendo ahora de aplicación a todas las Administraciones Públicas.

7. Deuda. Se incorpora por primera vez una limitación de endeudamiento (art. 13), repartiendo el mismo entre las Administraciones en la propia norma. En todo caso, tanto los límites al endeudamiento como el déficit cero (art. 11) sólo entrarán en vigor en 2010. Hasta entonces serán vinculantes los límites acordados con la Comisión Europea.

8. Prioridad en el pago. La prioridad absoluta en el pago de la deuda pública queda cristalizada (art. 14), aunque reiterando lo dispuesto en el artículo 135 CE.

9. El auténtico «pacto interno de estabilidad». Pero sin duda lo más relevante es que se arbitra, en el Capítulo IV, un sistema de prevención, corrección y coerción mimético al europeo, y que como éste puede dar lugar a la intervención de las propias Comunidades Autónomas.

9.1. La fase de «prevención» implica tanto la limitación del endeudamiento (art. 18) como medida «automática» de prevención, como la «advertencia» del riesgo (art. 19), que se hará pública, exigiendo que la Administración (autonómica o local) adopte «las medidas necesarias para evitar el riesgo» en el plazo de un mes. Si éstas no se adoptan, o se consideran insuficientes, podrán entrar en funcionamiento las «medidas correctivas» [arts. 20 y 21, y 25, apartado 1 a)].

9.2. La fase de «corrección», al igual que la anterior, comienza también con la adopción de medidas «automáticas» de corrección

(art. 20), entre las que se encuentran la presentación de planes «económico-financieros» y de «reequilibrio».

9.3. Finalmente, las medidas «coercitivas» y de «cumplimiento forzoso» (arts. 25 y 26) implican la imposición de sanciones, además de la intervención.

10. Gestión presupuestaria. Finalmente, se extienden los mecanismos de gestión presupuestaria a todas las Administraciones, en particular el marco presupuestario a medio plazo (art. 29), los límites de gasto (art. 30) o el Fondo de contingencia (art. 31); todos ya establecidos para el Estado con anterioridad.

V. Y AHORA, ¿QUÉ? (A MODO DE CONCLUSIÓN)

1. En los momentos de escribir estas líneas España ha obtenido ya una ayuda financiera («rescate bancario») y se encuentra al borde del rescate total, o al menos de las cifras que propiciaron el rescate a otros países³³. Cualquier conclusión que se alcance sobre el nuevo marco jurídico no puede obviar una referencia a la presente crisis y a las medidas adoptadas para paliar sus consecuencias presupuestarias. En fin, una vez asumida la bondad de limitar déficit y deuda, caben dudas sobre los plazos de reducción. En particular debe tenerse en cuenta, como se ha apuntado, que España no tenía un problema de deuda y déficit antes de la crisis, y sin embargo sí tenía problemas estructurales en su sistema productivo (exceso de peso del sector inmobiliario, baja productividad, etc.) que han agravado la crisis y disparado la deuda y el déficit. En todo caso, si el calendario excesivamente rápido de la austeridad puede ser criticable, los problemas de la economía española no son imputables a terceros por mucho que pueda ser más cómo achacar la responsabilidad a «los mercados» o incluso a conspiraciones de la prensa anglosajona³⁴.

Adicionalmente, resulta paradójico que, al menos teóricamente, el Pacto de Estabilidad y su normativa de desarrollo, reformada en suce-

³³ Según las noticias aparecidas en los principales medios nacionales (*ABC*, *El País* y *El Mundo*), el 18 de junio de 2012 la prima de riesgo ha llegado a los 570 puntos y el tipo de interés de la deuda ronda el 7%. Las conclusiones del G-20, hechas públicas el 19 de junio, apuntan a un futuro rescate de España, algo que el diario *The Guardian* daba por hecho en su edición del 20 de junio de 2012.

³⁴ Una buena descripción de esta dañina actitud está en el artículo de Víctor MALLET: «Spain should listen to the outside world», publicado el 8 de junio de 2012 y accesible aquí: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/1241edc2-b158-11e1-bb9b-00144feabdc0.html#axzz1xlwTILID> (acceso comprobado: 14.06.2012).

sivas ocasiones³⁵, había de evitar los denominados «*inflationary debt bail-outs*» o la situación consistente en que todos los Estados de la UME puedan sufrir los efectos de una política fiscal arriesgada por parte de un Estado y deban acudir a su rescate³⁶. Es decir, en su diseño se habían incorporado (al menos teóricamente) mecanismos para evitar parte de la situación actual (al menos, su impacto presupuestario).

2. La estrechez de los márgenes de deuda y déficit han sido cuestionados desde el momento en que se establecieron (primer Pacto de Estabilidad en 1997). Así, se ha afirmado que la limitación del déficit desde fuera coarta la propia dirección política interior de los Estados, lo que conduce en el fondo al problema democrático de la UE³⁷. En el fondo, este tipo de razonamiento explica lo que constituye una paradoja, aunque sólo en apariencia: que las reglas integrantes del Pacto pueden ser más útiles cuanto mayor sea el margen de actuación de los Estados, pues ello les permite apropiárselas como suyas a la vez que aceptarlas y cumplirlas sin propiciar la impresión ante su electorado de que se están limitando a seguir una serie de directrices establecidas en una instancia superior. Mayor margen de actuación, se afirma, implica también mayores posibilidades de cumplir³⁸. Desde esa perspectiva, la reforma constitucional es altamente positiva, pues hace propios los límites al déficit/deuda, que dejan de ser algo impuesto desde fuera, para ser lo que en realidad siempre han sido: una condición para estar en la UME.

3. El impacto del régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria sobre la institución presupuestaria ha sido enorme y desde diferentes perspectivas. Con todo, en la práctica, y por lo que hace al papel del Parlamento español, paradójicamente el sistema de pesos y contrapesos del artículo 134 CE no se ve alterado, de manera que no se afecta a las potestades del gobierno y del Estado, sino que éstas se transforman en su conjunto al ser permeadas por el objetivo de estabilidad. En realidad, la mayor restricción es a las potestades del Ejecutivo en el papel de dirección de la política económica, pero esto no es consecuencia de la estabilidad presupuestaria, sino de la integra-

³⁵ En detalle sobre el régimen jurídico de la estabilidad presupuestaria y sus sucesivas reformas, RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España...*, cit. pp. 69 y ss.

³⁶ EICHENGREEN, B.; WYPLOSZ, C.: «The Stability Pact: More than a Minor Nuisance?», *Economic Policy*, vol. 13, nº 26, EMU, 1998, pp. 71 y ss., y 78 y ss.

³⁷ TORRENT MACAU, R.: «¿Cómo gobernar aquello que se desconoce?: el caso de la Comunidad Europea en tanto que Unión Económica y Monetaria», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, CEPC, nº 20, 2005, p. 85.

³⁸ SCHELKLE, W.: «EU Fiscal Governance: Hard Law in the Shadow of Soft Law?», *Columbia Journal of European Law*, vol. 13, 2007, pp. 707 y ss.

ción en la Unión Europea y muy en particular de la zona euro, que supone, como es obvio, la confirmación de una Europea a dos velocidades. Adicionalmente, la limitación del endeudamiento como recurso público es positiva, entre otras razones, porque disminuye un elemento de los ingresos públicos que puede demostrar una alta volatilidad. Desde esta perspectiva, el auténtico déficit democrático en la deuda pública radica en que no se haya podido consultar a los ciudadanos acerca del crecimiento desmesurado de la deuda.

Por otro lado, el contexto actual hace que cobre vigencia un viejo debate acerca del papel del Presupuesto que expone A. Rodríguez Bereijo en su «Estudio preliminar» a la obra de P. Laband³⁹. El impacto sobre la institución presupuestaria del marco jurídico de la estabilidad presupuestaria (europeo y nacional) se aprecia tras la lectura del trabajo, aunque como muestra puede constatarse la matización actual del papel del Parlamento sobre el Presupuesto como manera de asegurar «el control democrático por la representación popular no sólo de la actividad financiera del Estado, sino también de las directrices y de la orientación de la política del gobierno» (p. LVI). En la hora actual, el Parlamento no tiene ni mucho menos el monopolio de enjuiciar la actividad financiera del Estado; de hecho, su papel es claramente secundario con respecto del que representan las instituciones europeas.

4. Se ha destacado que la Unión Monetaria debería haber facilitado la construcción de una auténtica constitución financiera (*Finanzverfassung*) europea, y sin embargo esta cuestión ha quedado prácticamente relegada al debate académico⁴⁰. De manera fundamental, la crisis ha traído al debate público el problema de diseño del modelo de integración económica de la Unión Europea, que supone disociar la política monetaria de la política económica⁴¹, de manera que se trata de una unión económica sin Estado.

Este problema se agrava porque el sistema jurídico, jalonado de conceptos económicos, otorga máxima importancia a los «indicado-

³⁹ Véase la nueva edición de P. LABAND, *Derecho presupuestario*. Madrid: Tecnos, 2012.

⁴⁰ Como se señala, con cierto pesimismo, en JOCHIMSEN, R.: *Perspektiven der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1998, p. 214.

⁴¹ HERDEGEN, M. J.: «Price stability and budgetary restraints in the Economic and Monetary Union: The law as guardian of economic wisdom»..., cit. pp. 11 y ss.; HAHN, H. J.: «The Stability Pact for European Monetary Union – Compliance with deficit limit as constant legal duty», *Common Market Law Review*, nº 35, 1998, pp. 80 y ss.; LOUIS, J. V.: «The Economic and Monetary Union: Law and Institutions», *Common Market Law Review*, nº 41, 2004, p. 575.

res» y las «previsiones, de manera que el sistema entero pivota sobre magnitudes económicas que son revisables y de hecho se revisan con una frecuencia incompatible con sus consecuencias⁴². A esto hay que añadir la ausencia de mecanismos efectivos de control político acerca de las causas y consecuencias que están detrás de los indicadores económicos. En el caso de la normativa europea, la causa evidente es la ausencia de una integración política que haya acompañado a la integración económica. En el caso español, sin embargo, también pueden apreciarse muestras de un supuesto control automático casi obsesivo, que en la práctica implica un intercambio de «cuadros de indicadores económicos», uno cuando se detecta una situación que incumple la normativa de estabilidad, y otro, como respuesta, para justificar por qué se incumple.

En fin, es problemático que las decisiones políticas se vean automáticamente sustituidas por indicadores económicos que se utilizan como *drones* de control presupuestario, que habrían de operar con un automatismo que no sólo es incompatible con el propio papel de los Estados (o de las instituciones de la Unión Europea) en la dirección de la política económica, sino que fundamentalmente resulta incompatible con el carácter fungible, variable y en general poco previsible de los indicadores económicos. El problema no es que se trate de «conceptos jurídicos indeterminados», sino que su determinación es altamente imprecisa por volátil. Y, sin embargo, el sistema entero descansa sobre ellos.

Con todo, y con las cautelas ya expresadas, hay razones para la constitucionalización de una limitación al déficit y al endeudamiento⁴³. La razón principal por la que su incorporación a una norma constitucional puede que sea la única solución es que el déficit es estructural al tipo de instituciones de los Estados democráticos y a su funcionamiento, lo que en muchos casos se debe a la persistente separación, en el debate político y en el popular, entre ingresos y gastos; en suma, entre decisiones sobre el gasto público y sobre reformas tributarias⁴⁴.

⁴² He expresado esta preocupación en RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional», pp. 96 y ss.

⁴³ RUIZ ALMENDRAL, V.: «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional»..., cit. pp. 38 y ss.

⁴⁴ Además de los trabajos de A. RODRÍGUEZ BEREJO, *supra* citados, esta idea en: ELLIOTT, E. D.: *Regulating the Deficit after Bowsler v. Synar*, *Yale Journal on Regulation*, vol. 4, 1987, p. 352, y referencias allí citadas. En general sobre el crecimiento del gasto público en la segunda mitad del siglo XX y el carácter inevitable del déficit en algunas fases del crecimiento, véase: CAMERON, D. R.: «On the Limits of the Public Economy», *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, vol. 459, Government and Economic Performance, 1982, pp. 50 y ss.

BIBLIOGRAFÍA

- ARELLANO PARDO, P.; PAJARES ROJO, R., y RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, L.: «El nuevo sistema de financiación en un entorno de estabilidad presupuestaria», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 62/2011.
- ARTIS, M. J.: «The Stability and Growth Pact: Fiscal Policy in the EMU», en BREUSS, F.; FINK, G.; GRILLER, S. (Eds.): *Institutional, Legal and Economic Aspects of EMU*. Viena/Nueva York: Springer, 2003.
- CAMERON, D. R.: «On the Limits of the Public Economy», *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, vol. 459, Government and Economic Performance, 1982.
- CLOSA MONTERO, J.: «Jugando a ratificar: las reglas de entrada en vigor del nuevo Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza del Euro», *ARI* 15/2012, Real Instituto Elcano.
- CRAIG, P., y BÜRCA, G. DE.: *EU Law. Text, Cases and Materials*, Oxford, Oxford University Press, 2003.
- CUENCA, A.: «Estabilidad presupuestaria y endeudamiento autonómico en la crisis», *Cuadernos de Derecho Público*, mayo 2012.
- EICHENGREEN, B., y WYPLOSZ, C.: «The Stability Pact: More than a Minor Nuisance?», *Economic Policy*, vol. 13, nº 26, EMU, 1998.
- ELLIOTT, E. D.: «Regulating the Deficit after *Bowsher v. Synar*», *Yale Journal on Regulation*, vol. 4, 1987.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.: *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la Ley de Estabilidad Presupuestaria en perspectiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- HAHN, H. J.: «The Stability Pact for European Monetary Union – Compliance with deficit limit as constant legal duty», *Common Market Law Review*, nº 35/1998.
- HERDEGEN, M. J.: «Price Stability and Budgetary Restraints in the Economic and Monetary Union: The Law as Guardian of Economic Wisdom», *Common Market Law Review*, vol. 35, nº 1/1998.
- JO CHIMSEN, R.: *Perspektiven der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion*, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1998.
- LOUIS, J. V.: «The Economic and Monetary Union: Law and Institutions», *Common Market Law Review*, nº 41/2004.
- PASCUAL GARCÍA, J.: «Seguimiento y control de la estabilidad presupuestaria», *REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO*, nº 13/2003.

- QUADRA SALCEDO JANNINI, T. «La discrecionalidad política del ECOFIN en la aplicación del procedimiento por déficit excesivo. Reflexiones tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 2004», *Revista de Estudios Políticos*, 126/2004.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Constitución Española y financiación autonómica», *La financiación autonómica*, AELPA, Tecnos, 2010.
- : «El control parlamentario de la política económica», *Hacienda Pública Española*, nº 97/1985.
- : «El sector público español: su déficit sistemático», *Presupuesto y Gasto Público*, nº 3/1979.
- : «Estudio preliminar» a LABAND, P.: *Derecho presupuestario*. Madrid: Tecnos, 2012.
- : «La reforma constitucional del artículo 135 de la CE y la crisis financiera del Estado», *Otrosí* (2012).
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *Estabilidad presupuestaria y gasto público en España*. Madrid, La Ley-Wolters Kluwer, 2008.
- : «Sharing Taxes and Sharing the Deficit in Spanish Fiscal Federalism», *Journal of Tax Research* (Australia), vol. 10, nº 1/2012.
- : «Estabilidad presupuestaria y reforma constitucional», *Revista Europea de Derecho Europeo*, Civitas, nº 41/2012.
- SCHELKLE, W.: «EU Fiscal Governance: Hard Law in the Shadow of Soft Law?», *Columbia Journal of European Law*, vol. 13/2007.
- SNYDER, F.: «EMU Revisited: Are We Making a Constitution? What Constitution Are We Making?», en: AA.VV. (Eds.: CRAIG, P.; BÜRCA, G. DE.): *The evolution of EU Law*. Oxford, Oxford University Press, 1999.
- TORRENT MACAU, R.: «¿Cómo gobernar aquello que se desconoce?: el caso de la Comunidad Europea en tanto que Unión Económica y Monetaria», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, CEPC, nº 20/2005.

Responsabilidad contable y tratamiento jurisprudencial de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles. Conexión y contraste con la responsabilidad de los administradores de fondos públicos

Purificación Martorell Zulueta

Magistrada Sección 9ª de la Audiencia Provincial de Valencia

ABSTRACT

The scope of responsibilities is not identical between the trading company managers and the public funds administrators. It is a fact that both figures have similarities and differences, which must be identified and analyzed.

Starting from the regulations applicable to each one of the respective spheres of action, and studying the judgements pronounced by the Civil Court – particularly, the First Chamber from de High Court– as well as the judging function of the countable responsibility from the Court of Audit, some common problems can be identified.

Consequently, this study examines from the perspective of the identification of these abovementioned problems, with the aim of running a comparison task between the legal matters which can be encountered, as well as the different solutions which are used by the different jurisdictions.

The distinction between the functions, the countable responsibilities trials, the inquiry reports probative value, the action prescription, the legal standing or the requirements to spur on responsibility are some of the matters which will be compared and examined.

1. INTRODUCCIÓN

El ámbito de responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles y el de los administradores de fondos públicos no

es idéntico. Sin embargo, pueden encontrarse puntos de conexión y de contraste que merece la pena identificar y analizar.

Se enfoca este trabajo desde la perspectiva de la búsqueda de los problemas comunes y diversos, analizados por ambas jurisdicciones sobre la responsabilidad de los gestores de fondos (desde las respectivas normativas aplicables), con la finalidad de realizar una tarea de comparación y contraste de los temas jurídicos planteados y de las soluciones aplicadas. Para ello partiremos tanto del marco normativo correspondiente a cada una de los respectivas esferas de actuación como del examen de las resoluciones dictadas en sede mercantil por los Tribunales de la Jurisdicción Civil –eminentemente de la Sala Primera del Tribunal Supremo– y de las dictadas en el entorno de la función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Intentaremos encontrar una problemática común, teñida, sin duda, de los matices propios de cada uno de los dos ámbitos comparados, y trataremos de definir si las soluciones ofrecidas por cada una de las jurisdicciones son o no análogas.

Se puede anticipar que de las resoluciones contrastadas resultan alegaciones de temas jurídicos coincidentes: la prescripción de la acción y el cómputo del plazo prescriptivo, la legitimación para soportar la acción de responsabilidad (ya residenciada en el cese del gerente y en el alcance temporal de su responsabilidad, ya en la cuestión del gestor formal y del gestor de hecho), la excepción de falta de litisconsorcio pasivo necesario, la concurrencia o no de los presupuestos requeridos para el nacimiento de la responsabilidad o la carga de la prueba, entre otros.

Y también aspectos particulares o propios de cada área de enjuiciamiento. En el caso del Tribunal de Cuentas y en relación a la responsabilidad de los gestores de fondos públicos se identifican contenidos específicos como el relativo a la distinción entre la función fiscalizadora y la función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables, o el valor probatorio de los informes de fiscalización (que puede ponerse, a su vez, en conexión con la problemática de la responsabilidad del auditor en el marco de las sociedades mercantiles¹,

¹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2010 (ROJ: STS 7726/2010. Pte. Sr. Ferrándiz Gabriel) condenó a la entidad auditora de una cooperativa a resarcir el daño patrimonial ocasionado como consecuencia de su actuación profesional. Se había alegado por los demandantes que los informes de auditoría sobre las cuentas de la cooperativa en diversos ejercicios se realizaron deficientemente al no poner de manifiesto las graves irregularidades de que aquellas adolecían y que ocultaban la práctica insolvencia de la sociedad. El Tribunal, con cita de la Sentencia de 9 de octubre de 2008, destacó que la actividad de los auditores, en cuanto garantía

la transparencia de la información contable y el valor probatorio de los informes de auditoría).

Ciertamente la conexión y el contraste entre estos espacios de enjuiciamiento diversos es interesante y sugerente². Y es especialmente útil, pues permite tener una visión global del tratamiento de la información contable en el ámbito público y en el ámbito privado, así como completar el círculo de la responsabilidad derivada de la gestión de fondos ajenos.

2. EL MARCO NORMATIVO APLICABLE

2.1. En el ámbito mercantil³

En materia de responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles se ha de estar actualmente al Real Decreto

de la veracidad de las cuentas que por ellos son auditadas –señaladamente en los casos en que la norma la impone, como es el que contempla el recurso– tiene un indudable interés general, resaltando que se trata de «un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas». Afirma, igualmente, el Tribunal Supremo que los auditores están «obligados a llevar a cabo su trabajo con la diligencia debida, son responsables de los perjuicios que hayan causado por negligencia no sólo frente a quienes a ellos estén vinculados por la relación contractual en cuyo funcionamiento se produjo el deficiente cumplimiento de su prestación, sino también frente a los terceros que entren en relación con la sociedad auditada».

² A veces, incluso en el límite competencial. Así, por ejemplo, se examina la competencia para el conocimiento de las cuestiones controvertidas. La alegación de la falta de competencia de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas por considerar que el conocimiento del asunto debió residenciarse ante los Juzgados de lo Mercantil se aborda, entre otras resoluciones, en la Sentencia 2/2009, de 18 de febrero de 2009, en cuyos Fundamentos Jurídicos Séptimo, Octavo y Noveno se analiza la constitución y composición de la sociedad afectada, la titularidad de sus fondos y los servicios prestados con la finalidad de determinar la jurisdicción competente, estimándose, en el caso indicado, que el conocimiento del asunto correspondía al Tribunal de Cuentas. Entre otras alegaciones se había razonado que la demanda se fundamentaba en la responsabilidad de los administradores, a lo que la Sala respondió diciendo que lo postulado era la declaración de la existencia de un perjuicio a los fondos públicos y la declaración de los demandados como responsables contables, lo que constituye una pretensión distinta de la propia del orden civil, que conocería de las pretensiones de responsabilidad de los administradores que se pudieran promover al amparo de la legislación mercantil.

³ La normativa que se cita es la actualmente vigente, sin perjuicio de las menciones que puedan hacerse a los artículos 127, 133 a 135 y 260 y 262 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, así como a los artículos 69, 104 y 105 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (de los que trae causa el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital), ya que, en términos generales, las resoluciones que se citarán del Tribunal Supremo o de las Audiencias Provinciales se refieren, en muchos casos y por razones estrictamente temporales, a la normativa precedente.

Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (con la modificaciones introducidas por Ley 25/2011, de 1 de agosto) y al artículo 172 bis de la Ley 22/2003 Concursal, conforme a la modificación legal operada por la Ley 38/2011 de 10 de octubre. Y ello sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio o en el Código Civil, por ejemplo, en lo que se refiere a la prescripción de la acción, su cómputo y la interrupción del instituto prescriptivo.

Empezamos haciendo mención del artículo 225 del RDL 1/2010, relativo al deber de los administradores de las sociedades mercantiles de desempeñar su cargo «con la diligencia de un ordenado empresario», viniendo obligado a observar el deber de lealtad y de defensa del interés social a que se refiere el artículo 226. Vinculado a esos deberes de lealtad⁴ y defensa del interés social, el artículo 228 establece una prohibición de aprovechamiento de oportunidades de negocio en beneficio propio o de las personas vinculadas al administrador, un deber de poner en conocimiento de la sociedad las eventuales situaciones de conflicto de intereses y, finalmente, el de guardar secreto en los términos que resultan de los artículos 229 a 231, incluso con posterioridad al cese en sus funciones.

La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital se contempla, en primer término, en los artículos 236⁵ y 241, relativos a la acción individual de responsabilidad por daño del precedente artículo 133 del TRLSA en relación con el artículo 135. El artículo 237 establece el carácter solidario de la obligación.

La acción social de responsabilidad contemplada en el artículo 134 del TRLSA se encuentra ahora en el artículo 238⁶. El apartado

⁴ La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2011 (ROJ 2022/2011) se refiere al deber de desempeño del cargo con la diligencia de un ordenado comerciante y representante leal referida al momento en que se produjeron los hechos, concluyendo, en el caso examinado, que el administrador omitió tal deber al vender una parte importante de la actividad de la sociedad y remitir a otra, perteneciente al mismo grupo, un porcentaje considerable del importe.

⁵ Dice: «1. Los administradores de derecho o de hecho, como tales, responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo.

2. En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.»

⁶ Dice: «1. La acción de responsabilidad contra los administradores se entablará por la sociedad, previo acuerdo de la junta general, que puede ser adoptado a solicitud de cualquier socio, aunque no conste en el orden del día. Los estatutos no podrán establecer una mayoría distinta a la ordinaria para la adopción de este acuerdo.

cuarto destaca que la aprobación de las cuentas anuales no impide el ejercicio de la acción social ni supone la renuncia a la acción acordada o ejercitada⁷.

En cuanto a la acción de responsabilidad por deudas, el artículo 367, en relación con el artículo 363, relativo a las causas de disolución, dispone que los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad (en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución) responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución. Se establece, asimismo, la presunción de que las obligaciones sociales reclamadas son de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior.

Finalmente, y sin perjuicio de la remisión al contenido de la específica normativa contable, conviene la cita del artículo 172 bis de la Ley Concursal en cuanto en el seno del concurso y en la pieza de calificación cabe la condena de todos o a algunos de los administradores, liquidadores, de derecho o de hecho, o apoderados generales de la persona jurídica concursada que hubieran sido declarados personas afectadas por la calificación, a la cobertura, total o parcial del déficit. En caso de pluralidad, cabe individualizar la cantidad a satisfacer por cada uno de ellos de acuerdo con la participación en los hechos que hubieran determinado la calificación del concurso.

2.2. En la esfera de conocimiento del Tribunal de Cuentas⁸

El ámbito subjetivo de los posibles responsables contables se define en los artículos 2 y 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo

2. En cualquier momento la junta general podrá transigir o renunciar al ejercicio de la acción, siempre que no se opusieren a ello socios que representen el 5% del capital social.

3. El acuerdo de promover la acción o de transigir determinará la destitución de los administradores afectados.

4. La aprobación de las cuentas anuales no impedirá el ejercicio de la acción de responsabilidad ni supondrá la renuncia a la acción acordada o ejercitada.»

⁷ Los artículos 239 y 240 regulan la legitimación subsidiaria de la minoría y de los acreedores para el ejercicio de la acción social.

⁸ Se ha de estar al contenido de los artículos 38 a 43 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

—quienes tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos porque los administren, recauden, intervengan, etc.—, en relación con el artículo 38, que establece la responsabilidad de quien por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos, quedando obligado a su reparación, y 49.1 de la Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, del que resulta la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública por los daños jurídicos causados como consecuencia de la actuación determinante del menoscabo patrimonial (en caso de alcance, saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, a tenor del artículo 72 de la Ley de Funcionamiento 7/88). La responsabilidad contable puede ser directa⁹ o subsidiaria¹⁰, siendo la primera solidaria y completa en el sentido de comprender todos los perjuicios causados, y operando la segunda sólo en el caso de que no pueda hacerse efectiva la responsabilidad directa. Tanto una como la otra se transmiten a los causahabientes¹¹ de los responsables por la aceptación expresa o tácita de la herencia en los términos que establece el artículo 38 de la Ley 2/1982.

A los gestores de fondos públicos de las sociedades públicas se les aplica el régimen de responsabilidad por daños de las sociedades de

⁹ El artículo 42 de la LO 2/1982, de 12 de mayo, refiere la responsabilidad directa a quienes hayan ejecutado, forzado o inducido o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución. Se añade en el apartado 2 la referencia a los cuentadantes.

¹⁰ El artículo 43 de la LO 2/1982, de 12 de mayo, señala que son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas.

¹¹ En el ámbito de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles, la Sección 9ª de la Audiencia Provincial de Valencia, en Sentencias de 9 de diciembre de 2005 y de 5 de diciembre de 2006 (ROJ SAP V 4310/2006), entiende, respecto de la acción de responsabilidad por deudas que «si la sanción civil propia de la acción entablada es de carácter personalísima, puesto que va indisolublemente vinculada a la persona del administrador, en cuanto ostenta el cargo de administrador social, y además penalizadora (civilmente), no puede ser impuesta por trasmisión hereditaria a los llamados herederos de quien fue administrador social, ya que amén de ser contrario a la propia naturaleza de sanción es que no suceden en el cargo de administrador, pues con su fallecimiento se ha producido la extinción de esa responsabilidad. Diferente sería que esa responsabilidad ya estuviese sancionada judicialmente, y como consecuencia de tal sanción ya hubiese nacido la obligación de asumir las deudas solidarias, supuesto que no es el enjuiciado, donde la muerte del demandado (administrador) acontece pendiente el proceso».

capital vigente en el momento en que se produjeron los hechos sometidos al conocimiento del Tribunal de Cuentas. El Tribunal de Cuentas, en estos casos, cita la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo.

3. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES EN LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA PRIMERA DEL TRIBUNAL SUPREMO

3.1. Aspectos generales

Como señala Pérez Benítez¹² y como se desprende de los preceptos citados en el marco normativo de referencia, es trascendente la distinción de dos grandes bloques en el ámbito mercantil en el que puede operar la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles: 1) aquella que opera en «situaciones de normalidad», y 2) y aquella otra que surge en el ámbito de la crisis empresarial y más concretamente en sede concursal. En lo que a la primera se refiere, distinguimos, a su vez, entre la responsabilidad por daños (acciones social e individual de carácter resarcitorio) y la llamada responsabilidad por deudas, denominada a veces «responsabilidad sanción» (responsabilidad objetiva o cuasi objetiva).

La cuestión no es baladí a los efectos que nos ocupa, pues tendremos ocasión de constatar que la responsabilidad contable tiene naturaleza resarcitoria (o no sancionadora), lo que la aleja de la responsabilidad objetiva o cuasi objetiva y nos sitúa en el marco de la acción de responsabilidad por daño.

A. La distinción entre acción de responsabilidad por daños y acción de responsabilidad por deudas

Sobre este aspecto se ha venido pronunciando desde antiguo el Tribunal Supremo. Se ocupa especialmente de los presupuestos que deben concurrir para la estimación de cada una de las respectivas acciones que se pueden ejercitar en el proceso civil de forma separada o acumulada.

¹² PÉREZ BENÍTEZ, J. J.: «Algunas cuestiones de interés sobre derecho de sociedades a propósito de la entrada en vigor de la Ley de Sociedades de Capital. Especial referencia a la Junta General y al régimen de la responsabilidad de los administradores sociales en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.» CENDOJ. Año 2011. *Cuadernos Digitales de Formación*.

Sin perjuicio de la evolución que se ha ido manifestado en las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Supremo en torno a la naturaleza de la llamada «responsabilidad por deudas»¹³, el punto de partida inicial es la configuración de la acción individual por daños como acción resarcitoria y el de la caracterización de la responsabilidad por deudas como responsabilidad marcadamente objetiva¹⁴.

En el caso de la responsabilidad por daño, se exige:

- a) La concurrencia de una acción u omisión, culposa o negligente, de quien ostenta la condición de administrador.
- b) La existencia de daño o lesión a los intereses de terceros.
- c) La relación de causalidad entre la acción u omisión del administrador y el resultado lesivo.
- d) Que dicha relación sea «directa» entre la actuación del administrador y el daño.

En el régimen de responsabilidad por deuda, la Sentencia Tribunal Supremo de 30 octubre de 2000¹⁵ precisa los siguientes requisitos:

- a) La existencia de una deuda de la sociedad.
- b) La concurrencia de alguna de las causas de disolución de la sociedad previstas legalmente.
- c) La pasividad del órgano de administración, que no convoca junta a fin de adoptar el acuerdo de disolución o de remoción de las

¹³ Se parte, al efecto, de la Sentencia del pleno de 28 de abril de 2006 y se citan seguidamente las Sentencias de 20 de febrero de 2007, 14 de mayo de 2009 y 12 de febrero de 2010, introduciendo la reflexión en torno a la dulcificación del rigor de la responsabilidad por deudas, argumentando que no cabe una absoluta abstracción de la evolución de la sociedad y la conducta de los administradores.

¹⁴ La discusión en torno a la naturaleza sancionadora o no de la responsabilidad por deudas se manifestó en el contexto de la discusión en torno a la retroactividad de la Ley 19/2005. En la Sentencia de la Sala Primera de 9 de enero de 2006 se incluye un *óbiter dicta* favorable a la retroactividad de la norma. Las Sentencias de 31 de enero y 7 de febrero de 2007 destacan la carencia de efectos retroactivos, añadiendo la de 26 de septiembre de 2007 que la norma no forma parte del derecho sancionador, indicando textualmente la de 25 de marzo de 2008 que no hay un problema de aplicación retroactiva de la Ley 2/1995 y que tal afirmación exime del análisis de la naturaleza de las acciones, «sin perjuicio de señalar que sólo de modo impreciso pueden ser calificadas como sancionadoras cuando se ciñen a establecer la responsabilidad civil por consecuencia del incumplimiento de ciertos deberes». Finalmente, las Sentencias de 23 de febrero de 2011 (ROJ 1068/2011) y 4 de abril de 2011 (ROJ 2016/2011) han negado el carácter punitivo de las normas reguladoras de la responsabilidad por deudas, optando por la no aplicación retroactiva.

¹⁵ Nº 977/2000. RJ 2000/9909.

causas de disolución dentro del plazo de dos meses desde la concurrencia de aquellas¹⁶.

Son numerosas las resoluciones judiciales que ponen de manifiesto la distinción entre ambos regímenes de responsabilidad. Es el caso, entre otras, de las Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 2000, 30 de enero de 2001¹⁷ y 18 de julio de 2002¹⁸.

La distinción no es intrascendente en caso de presentación de una eventual demanda contra administradores societarios. Al margen de la adecuada descripción fáctica que deberá contener la demanda, la elección de la acción adquiere una singular importancia no sólo respecto de los presupuestos que deben concurrir en uno u otro supuesto y en orden a la carga probatoria, sino muy especialmente en relación con las consecuencias jurídicas de la elección, en conexión con el principio de congruencia que debe presidir las resoluciones judiciales. El Tribunal Supremo incide en ello en la Sentencia de 20 de julio de 2001¹⁹.

B. Acción individual y acción social. Las diversas finalidades perseguidas

Sin perjuicio de la eventual acumulación de ambas acciones²⁰ –situación frecuente en la práctica– el aspecto a destacar en este momen-

¹⁶ En la Sentencia de 14 de mayo de 2009 se contempla expresamente el hecho de que la demandante hubiera sido consejera de la sociedad deudora y conocedora de la situación de insolvencia, afirmando en el Fundamento Quinto que «aun cuando un amplio grupo de sentencias de esta Sala han perfilado la responsabilidad ex artículo 262.5 como un supuesto de responsabilidad objetiva o cuasi objetiva [...], otro grupo numerosos de sentencias han precisado que requiere la aplicación de las técnicas y las reglas de responsabilidad civil, evaluando los problemas de imputación objetiva, entre los cuales se encuentran el conocimiento por los reclamantes de la situación de la sociedad en el momento de la generación del crédito [...]» Y con cita de las Sentencias de 20 de julio de 2001 y 27 de mayo de 2004 dice: «El consentimiento de la situación por los socios o el conocimiento de la infracapitalización por el acreedor al momento de contratar con la sociedad no les autoriza para dirigirse luego contra los administradores [...] el perjudicado no puede fundamentar la responsabilidad del administrador en aquellas circunstancias que conocía o debía conocer al tiempo de contratar, y entre ellas las dificultades económicas existentes en el momento del pacto para saldar la deuda.» Por otra parte, la Sentencia de 12 de febrero de 2010 permite la consideración de factores de índole subjetiva relativos a la actuación de los administradores dirigida a reflotar la sociedad como elemento mitigador de la responsabilidad objetiva.

¹⁷ N.º 56/2001. RJ 2001/1683.

¹⁸ N.º 766/2002. RJ 2002/6256.

¹⁹ N.º 749/2001. RJ 2001/6863.

²⁰ Ya sea por acumulación de ambas de forma principal, ya de forma subsidiaria, como en la Sentencia de 23 de octubre de 2009 (ROJ 6295/2009)

to es el relativo a la diversa finalidad que se persigue con cada una de ellas. Mientras que la acción individual tiene por objeto el resarcimiento del daño padecido por el sujeto que insta la acción con causa en la actuación del administrador de la sociedad mercantil (por daño o por deuda), en la acción social de responsabilidad la finalidad que se persigue es resarcir a la propia sociedad del menoscabo sufrido²¹ como consecuencia de la gestión del administrador, de la que ha derivado el daño²². Quizá sea en el marco de análisis de la acción social donde podamos encontrar el mayor número de puntos de conexión en el proceso comparativo con los supuestos de responsabilidad contable enjuiciados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, en las Sentencias de 16 de febrero de 2004²³ y en la de 22 de marzo de 2006, declara que «*la acción social de responsabilidad se funda en la ejecución por el administrador o administradores de una conducta, positiva u omisiva, en el ejercicio de su cargo que comporte una lesión para el patrimonio social y tenga carácter anti-jurídico por ser contraria a la ley o a los estatutos o consistir en el incumplimiento de los deberes impuestos legalmente a los administradores*»²⁴.

C. La responsabilidad del administrador en situaciones de crisis empresarial

La Ley 38/2011 de reforma de la Ley Concursal incide en el sistema de responsabilidad de los administradores durante el concurso. Como se ha indicado precedentemente, el artículo 172 bis –intitulado «responsabilidad concursal»– contempla la responsabilidad de los administradores, liquidadores y/o apoderados generales del deudor concursado por la cuantía (total o parcial) del déficit en la sección de calificación. Esta norma se ha de poner en conexión con los precep-

²¹ SAP Audiencia Provincial de Valencia de 22 de julio de 2010 (ROJ: SAP V 3873/2010).

²² La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2010 (ROJ 4621/2010) se pronuncia acerca de la acción social ejercitada frente a los administradores de la sociedad que habían satisfecho una retribución extraordinaria al consejero delegado para la adquisición de acciones de la propia sociedad. La Sala estima que se trata de un acto contrario a la ley y causante de un daño patrimonial apto para generar la responsabilidad civil de los administradores frente a aquella.

²³ RJ 2004/648.

²⁴ La Sentencia de la sección 9ª de la Audiencia Provincial de Valencia de 26 de marzo de 2008 (ROJ: SAP V 1514/2008) analizaba la imputación de responsabilidad a los administradores sociales por las deficientes declaraciones tributarias de la empresa, aunque no fueran ellos los redactores y autores de las mismas, concluyendo que en el supuesto examinado no procedía la condena atendidas las particulares circunstancias resultantes de la prueba practicada.

tos de la Ley Concursal relativos a la calificación culpable del concurso y especialmente –respecto del tema que nos ocupa– con los artículos 164.2.1º y 5º en cuanto establece la calificación culpable «en todo caso» cuando el obligado a llevar contabilidad incumpliera sustancialmente esta obligación, llevara doble contabilidad o hubiera cometido irregularidad relevante para la comprensión de su situación patrimonial o financiera, o cuando durante los dos años anteriores a la fecha de la declaración del concurso hubieran salido fraudulentamente del patrimonio del deudor bienes o derechos, y 165.3º, que establece una presunción *iuris tantum* de dolo o culpa grave de quien estando obligado a la llevanza de contabilidad no hubiera formulado las cuentas anuales o no las hubiera sometido a auditoría debiendo hacerlo (entre otros supuestos)²⁵.

3.2. La responsabilidad contable: problemas específicos y soluciones judiciales

En mi experiencia profesional, el mayor número de procedimientos planteados ante los Tribunales en materia de responsabili-

²⁵ A mero título de ejemplo, por tratarse de resoluciones anteriores a la última reforma operada: la Sentencia de la Audiencia Provincial de Soria de 6 de Julio de 2007 (ROJ: SAP SO 186/2007) estudió la cuestión de la calificación del concurso desde la perspectiva de la contabilidad mercantil y sus exigencias, y atendido el hecho de la inexistencia de los libros de contabilidad –pues no fueron aportados al expediente pese a los distintos requerimientos efectuados a los administradores de la concursada– concluyó en la calificación del concurso como culpable, diciendo que «... se constata que los administradores de la sociedad concursal han realizado consciente, voluntaria y deliberadamente la ocultación de los libros de contabilidad, lo que ha impedido y dificultado el cobro de los créditos por parte de los distintos acreedores y han agravado la situación de insolvencia, encontrándonos por ello ante un concurso culpable que acertadamente determina el juez de instancia en la sentencia recurrida». La Sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 29 de noviembre de 2007 (ROJ: SAP PO 2964/2007 Recurso) analiza el contenido del artículo 164.1 de la Ley Concursal para declarar culpable –a tenor de la prueba practicada– el concurso sometido a su enjuiciamiento, vista la actuación de la administración social de la concursada. Se trataba de un supuesto en el que el deudor y su hijo –cómplice– habían preparado de forma intencionada la desaparición de la sociedad, participando en la enajenación de bienes (una furgoneta) con posterioridad a la declaración del concurso, con integración en el patrimonio de otra sociedad constituida en previsión de la desaparición de la primera. En interpretación del artículo 172.3 –antes de la reforma– el Tribunal Supremo, en Sentencias de 23 de febrero, 6 de octubre y 12 de septiembre de 2011, declaraba que la condena no es una consecuencia necesaria de la calificación del concurso como culpable, sino que requiere que el juez valore conforme a criterios normativos los distintos elementos subjetivos y objetivos del comportamiento del administrador en relación con la actuación que ha determinado la calificación como culpable, ya sea por el apartado 1 del artículo 164, ya por el apartado 2 de dicha norma.

dad de administradores societarios tiene por objeto la acumulación de las acciones de responsabilidad por daños y de responsabilidad por deuda, destacando en el relato fáctico que se ofrece al Tribunal bien la existencia de pérdidas por debajo de la mitad del capital social, o bien el cierre de la sociedad sin haber acudido a los mecanismos de una ordenada liquidación²⁶, normalmente vinculado a la omisión del deber legal de convocar junta para la disolución de la sociedad.

La problemática contable es menos habitual.

O bien se plantea discusión en orden a los criterios de contabilización con ocasión de la impugnación de acuerdos sociales dirigidos a la aprobación de las cuentas correspondientes a un concreto ejercicio económico, o bien se valora a los efectos de la infracapitalización, o, como se ha apuntado anteriormente, es en el ámbito del ejercicio de la acción social de responsabilidad –que ahora nos interesa– en el que se pretende el reintegro a la sociedad del menoscabo sufrido como consecuencia de la actuación del gestor.

Respecto de la acción social de responsabilidad, la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011 (que se ocupa de un supuesto en que por la recurrente se había alegado la existencia de «daño contable») fija –siguiendo la propia doctrina constante y reiterada sobre la cuestión– los presupuestos que deben concurrir para que pueda prosperar la acción, y dice:

«1. Que la condena de los administradores a indemnizar a la sociedad al amparo de la previsión contenida en los artículos 133 y 134 de la Ley de Sociedades Anónimas –hoy 236 a 240 de la Ley de Sociedades de Capital–, como declara la Sentencia 477/2010, de 22 de julio, exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Un comportamiento activo o pasivo desplegado por los administradores, sin que a ello fuese obstáculo que en la redacción anterior a la Ley 26/2003, de 17 de julio, de transparencia, el texto de la norma se refiriese exclusivamente a «acción».

b) Que tal comportamiento sea imputable al órgano de administración en cuanto tal.

²⁶ Son los motivos más frecuentes, pero, obviamente, no los únicos que pueden alegarse.

c) Que la conducta sea antijurídica por infringir la ley, los estatutos o no ajustarse al estándar o patrón de diligencia exigible a un ordenado empresario y a un representante leal.

d) Que la sociedad sufra un daño.

e) Que exista relación de causalidad entre el actuar del administrador y el daño.»

4. CONEXIÓN Y CONTRASTE CON LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE FONDOS PÚBLICOS

En la búsqueda de los puntos de conexión y de contraste entre el enjuiciamiento de los administradores de las sociedades mercantiles y los administradores de fondos públicos se hace necesario partir del análisis de las cuestiones que con más frecuencia se suscitan y resuelven por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas. Y fijadas tales cuestiones las relacionaremos con los problemas más frecuentes planteados ante la jurisdicción civil respecto de los administradores de sociedades privadas de capital, con examen de las respuestas judiciales en uno y otro caso.

Se ofrece seguidamente una enumeración de temas tratados, indicando, en cada uno de ellos, si se trata de una cuestión particular del ámbito de la responsabilidad contable de que conoce el Tribunal de Cuentas, o si se trata de un problema común a cada uno de los dos espacios de conocimiento, y en este segundo caso, el concreto tratamiento del problema por cada una de las diversas jurisdicciones.

Importante resaltar que nos encontramos en el marco de la responsabilidad patrimonial –y no en el de la responsabilidad sancionadora–, constituyendo la responsabilidad contable una subespecie de la responsabilidad civil, según declara la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en Sentencia 29/2009 de 15 de diciembre. Esta consideración influye en las particularidades que se describirán en orden al propio concepto de responsabilidad o los presupuestos que deben concurrir para la estimación de la acción o, finalmente, una serie de aspectos no menos relevantes, tales como la distinción entre responsabilidad directa y responsabilidad subsidiaria. E, incluso, condicionará la constante remisión a la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo.

4.1. La distinción entre la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y la función de enjuiciamiento de las responsabilidades contables

Son diversas las resoluciones de la Sala de Justicia en las que se insiste en esta distinción²⁷ y se destaca que el ejercicio de la actividad de enjuiciamiento no tiene carácter revisor de la actividad fiscalizadora realizada por el mismo Tribunal, tanto por razón de los distintos fines de cada una de tales actividades como por los principios separados en los que se sustentan²⁸.

A destacar la idea de que la Sala de Justicia no puede pronunciarse sobre la adecuación o no a derecho de los informes de fiscalización²⁹, sin perjuicio de su valor probatorio en el procedimiento jurisdiccional³⁰, debiendo efectuarse su valoración conjuntamente con el resto de la prueba practicada en el proceso. En la Sentencia 16/2010, de 8 de septiembre de 2010, se afirma que *«la finalidad de un informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas no es otro que informar a las Cortes Generales sobre la adecuación de la gestión económico-financiera del sector público fiscalizado a los principios que constitucionalmente [...] informan el gasto público»*, sin que nazcan, en ningún caso, con vocación de ser utilizados como prueba³¹ en un procedimiento judicial.

Este tema es particular del ámbito de la responsabilidad contable sometida al conocimiento del Tribunal de Cuentas. Salvando las distancias y en lo relativo al valor probatorio de los informes de fiscaliza-

²⁷ Es el caso, por ejemplo, de las Sentencias 20/2009, de 20 de septiembre, y 29/2009, de 15 de diciembre, o la 16/2010, de 8 de septiembre de 2010.

²⁸ La Sentencia 17/2010 de la Sala de Justicia, de fecha 8 de septiembre de 2010, afirma que el objeto del procedimiento fiscalizador es un sector o subsector público, o una entidad pública o parte de ella, pero no el análisis de la gestión desarrollada por determinadas personas con el propósito de detectar indicios de responsabilidad contable.

²⁹ Sentencia 16/2010, de 8 de septiembre de 2010.

³⁰ En la Sentencia 16/2010, de 8 de septiembre de 2010, se incide en que no cabe pronunciamiento sobre la adecuación o no de los informes de fiscalización porque «ello supondría atribuirse una competencia que constitucionalmente no le corresponde». También se hace referencia al valor probatorio de tales informes en el conjunto de la valoración de la prueba y se le atribuye un valor semejante al de cualquier otro documento administrativo de los incluidos en los números 5 y 6 del artículo 317 de la LEC.

³¹ Otra cuestión es la relativa a la determinación de su naturaleza y los efectos de su incorporación al proceso. Sin perjuicio de lo reseñado en orden a la atribución de valor documental, en la Sentencia 17/2010, también de 8 de septiembre de 2010, se indica que los informes de fiscalización participan, por su contenido, de los caracteres de la pericia, pero no tienen la fuerza probatoria plena que se atribuye a los documentos públicos.

ción aportados al proceso, podría buscarse una equivalencia en la problemática relativa al valor probatorio de los informes de auditoría aportados en los litigios en que se enjuicia la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles³². De hecho, en las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 14/1998, de 31 de julio, y 18/2004, de 13 de septiembre, se analiza también el valor probatorio de los informes de auditoría realizados por empresa privada, concluyendo que no constituyen prueba de cargo suficiente para acreditar un alcance cuando en el trabajo desarrollado por el auditor falta un requisito fundamental: el debido contraste de las cifras por el obligado a rendir cuentas. La Sala de Justicia contable, en otras ocasiones, también ha tratado el tema del valor probatorio de los informes de los órganos autonómicos de control externo, así como el de los informes de los órganos de control interno (Sentencias, entre otras, 32/04, de 29 de diciembre, y 16/03, de 23 de diciembre).

4.2. La tutela judicial en los procesos contables

El Tribunal de Cuentas, en la Sentencia 20/2009, de 29 de septiembre de 2009, declara: *«El contenido de la tutela judicial que se hace efectiva a través de los procesos contables es la declaración y exigencia de responsabilidad contable que trata de lograr la indemnidad de los caudales públicos, es decir, la restitución íntegra a la Hacienda Pública que ha sufrido un daño económico como consecuencia del incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones por parte del gestor de los fondos públicos menoscabados.»*

Se han descrito, anteriormente, las finalidades perseguidas en los procedimientos judiciales en materia de responsabilidad de admi-

³² En el supuesto resuelto por la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 2008 (ROJ: STS 6663/2008) se había alegado como motivo de casación la desnaturalización del valor probatorio del informe de auditoría aportado al proceso, reconocido implícitamente por los demandados, y que incorporaba un balance de situación que, a juicio del recurrente, demostraba que la empresa se encontraba en situación de quiebra técnica como consecuencia de pérdidas acumuladas. El Tribunal declara: «La doctrina jurisprudencial de este Tribunal ha determinado el valor probatorio de un documento privado conjugándolo con otras pruebas (SSTS 8 de noviembre de 1994, 29 de marzo de 1995 y 12 de diciembre de 2000), ya que la prueba que emana del mismo no es superior a las demás pruebas (SSTS 28 de noviembre de 1986, 2 de diciembre de 2003 y 19 de febrero de 2004) y no constituye prueba legal o tasada respecto de su veracidad intrínseca, que puede ser desvirtuada por los demás elementos probatorios (SSTS de 8 de febrero y 9 de mayo de 1995, 14 de febrero de 2003, 18 de octubre de 2004, etc.). La Sala de Instancia no ha desconocido el informe a que se refiere el motivo, sino que examina su contenido y concluye, examinando el resto de los medios probatorios, que carece de virtualidad suficiente para demostrar la negligencia de los administradores de la sociedad.»

nistradores de sociedades mercantiles, remitiéndome a lo indicado *ut supra*.

4.3. La prescripción de la acción de responsabilidad contable

La responsabilidad derivada de la gestión de los administradores está sujeta a un plazo de prescripción, por lo que es frecuente su alegación como excepción material o de fondo. Se aprecia, efectivamente, la invocación de la prescripción ante cada una de las dos jurisdicciones contrastadas, siendo importante destacar su diferente tratamiento por razón, precisamente, de las diferencias existentes entre ellas, sin perjuicio de los aspectos comunes propios de la institución.

La Sentencia 20/2009 de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas de fecha 29 de septiembre de 2009 pone de relieve el régimen distinto de tratamiento de la prescripción respecto de la jurisdicción civil³³. El Tribunal declara que la institución, en su marco de enjuiciamiento, no se rige por lo dispuesto en el Código Civil o en la normativa societaria, sino que se rige por la propia regulación de plazos especiales prevista en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988. La Sentencia 17/2010, de 8 de septiembre, precisa que la acción de responsabilidad contable es distinta de la contemplada en el Código de Comercio, con una regulación propia y plazos prescriptivos propios.

Cuestión que se plantea de forma habitual en ambas jurisdicciones es la relativa a la interrupción del plazo, si bien en la jurisdicción contable se analiza un aspecto específico derivado de la actividad fis-

³³ Consecuentemente, la problemática planteada en una y otra sede no es absolutamente coincidente al margen de los lugares comunes relativos a la naturaleza de la institución, o las discusiones –como objeto de controversia– en referencia al cómputo del plazo o a la interrupción del mismo. En el ámbito civil, uno de los problemas más controvertidos fue el relativo a la determinación de la propia extensión del plazo en referencia a las diversas acciones de responsabilidad de los administradores, lo que fue zanjado por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de 15 de marzo de 2002 (RJ 2002/2846) para concluir que el plazo era el de cuatro años del artículo 949 del Código de Comercio y no el de un año del artículo 1968 del Código Civil, y tanto en referencia a la acción por daño como respecto de la acción por deuda. Otro tema muy discutido es el de la fijación del día inicial del cómputo en los supuestos en que se alega el cese del administrador y respecto al momento en que opera la inscripción en el Registro Mercantil, cuestión de la que se ocupan las Sentencias de 14 de abril de 2009, 11 de marzo, 15 de julio, 23 y 30 de noviembre de 2010 y 15 de febrero y 21 de marzo de 2011. También se ha discutido sobre el momento en que debe alegarse la excepción, que se sitúa en el escrito de contestación a la demanda y no con posterioridad.

calizadora del propio Tribunal. La Sentencia 29/2009, de 15 de diciembre de 2009, precisa que la doctrina de la Sala se ha ido consolidando en el sentido de considerar como acto interruptivo de dicho instituto jurídico la iniciación del procedimiento fiscalizador, sin necesidad de exigir el requisito de la notificación formal a tenor de lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera 3 de la Ley de Funcionamiento³⁴, diferenciándose esta regulación contable de la establecida en materia administrativa, tributaria y sancionadora. Con cita de la Sentencia 6/05, de 13 de abril, incide en que la responsabilidad contable tiene carácter exclusivamente reparatorio de los daños y perjuicios causados a los fondos públicos y, por tanto, un marcado carácter patrimonial y no sancionador. Y en interpretación de la norma citada *ut supra* señala que el precepto contempla como requisito para la interrupción de la prescripción el inicio de un procedimiento de examen de los hechos que la originan, pero no exige su conocimiento formal por los presuntos responsables contables³⁵, concluyendo en que el régimen de la prescripción se asemeja –que no identifica– al régimen de la prescripción en el ámbito civil y no al régimen de la misma en materia tributaria o sancionadora.

La Sentencia 17/2010, de 8 de septiembre de 2010, introduce el matiz del tratamiento restrictivo³⁶ en la aplicación y tratamiento del instituto de la prescripción extintiva³⁷.

³⁴ Criterio que se reitera en la Sentencia 16/2010, de 8 de septiembre de 2010.

³⁵ Se trataba de un supuesto en el que se había producido una amplia difusión mediática, por lo que la Sala de Justicia razonaba que los demandados debieron tener conocimiento de la fiscalización no sólo por el hecho de aquella difusión, sino también por otras actuaciones fiscalizadoras respecto de actos en los que los demandados también tenían protagonismo.

³⁶ En tal sentido, la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2010 dice: «Opera, además, a favor de esta decisión la procedencia de interpretar la prescripción con criterio restrictivo (SSTS 2 de noviembre de 2005, RC nº 605/1999, 25 de mayo de 2010; RC nº 1020/2005), que debe ser aplicado, según la jurisprudencia, para interpretar la voluntad del acreedor de conservación o abandono de su derecho (SSTS de 15 de julio de 2005, RC nº 673/1999, 26 de abril de 2008; RC nº 113/2001)...»

³⁷ El extenso Fundamento Sexto de la resolución citada, amén de referirse al tratamiento restrictivo de la prescripción y a los plazos de 3 y 5 años de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, incide en que para la interrupción de la prescripción no se exige otro requisito que el relativo al inicio del proceso fiscalizador, no siendo necesario el presupuesto del conocimiento formal. Se distingue entre el fundamento objetivo de la prescripción (seguridad jurídica) y el subjetivo (abandono del derecho por parte del titular) para concluir, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, que para apreciar el instituto de la prescripción han de concurrir el tiempo y el *animus*. Y afirma expresamente que no es de aplicación el plazo de cuatro años del artículo 949 del Código de Comercio por contemplarse legalmente plazos específicos en materia de responsabilidad contable.

Y a modo de síntesis, en la Sentencia de la Sala en Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas 2/2009, de 18 de febrero de 2009, se hace la siguiente precisión: *«En definitiva, no se debe perder de vista que el instituto de la prescripción opera de distinta forma (esto es, con distintos requisitos, plazos, formas de interrupción, etc., en atención a los distintos intereses en juego) en los diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico. Y en el campo que nos ocupa –el de la responsabilidad contable– habrá de estarse a la regulación del Código Civil en todo lo que no se encuentre específicamente en la legislación propia del Tribunal de Cuentas; en este sentido, el artículo 1969 del Código Civil fija, para el inicio del cómputo de la prescripción en las acciones civiles, el día en que pudieron ejercitarse y no el día en que se tuvo conocimiento de ello, y el artículo 1973 del mismo texto legal tampoco exige ese conocimiento al regular las causas de interrupción de la prescripción civil.»*

Los criterios apuntados están consolidados en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 de julio y 3 de diciembre de 2010, 30 de junio de 2011 y 2 de marzo de 2012 (por las que se desestima el recurso de casación deducido contra la Sentencia de la Sala de Justicia 18/2010, de 8 de septiembre), que, en interpretación de la Disposición Adicional Tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, concluye: *«1º La LFTC prevé dos plazos de prescripción, uno general de cinco años y otro de tres aplicable a aquellos supuestos en que existe responsabilidad contable bien por ser detectada en un procedimiento fiscalizador previamente iniciado o declarada por sentencia firme. 2º Cada uno de esos plazos tiene sus respectivos días a quo, fecha de comisión de los hechos para el primero y fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o de firmeza de la sentencia en el segundo. 3º La interrupción del plazo de prescripción se produce por el inicio de cualquier actuación o procedimiento fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza que tuviera por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, no exigiendo el precepto legal el conocimiento por los interesados del hecho interruptivo de la prescripción, que nada tiene que ver con la intervención que, en su caso, les corresponda en los citados procedimientos en orden a ejercer su derecho de defensa y los efectos que pudieran derivarse de su inobservancia»; y añade, sobre la inexigencia del conocimiento formal por los interesados de la iniciación de alguno de los procedimientos referidos, que ello es consecuencia de la naturaleza reparadora y no propiamente sancionadora de la responsabilidad contable.*

Coinciden entre ambas jurisdicciones los criterios relativos a la interpretación restrictiva de la prescripción, pero divergen en otros,

como el relativo a los plazos aplicables, o la propia operativa de los actos interruptivos³⁸.

4.4. La gestión formal y la gestión de facto vinculada a la alegación de la excepción de falta de legitimación pasiva para soportar la acción de responsabilidad

Es frecuente en el ámbito de la jurisdicción civil –y se aprecia asimismo en el ámbito de enjuiciamiento de la responsabilidad contable por el Tribunal de Cuentas– la alegación defensiva consistente en afirmar la existencia de un mero título formal de gestor, correspondiendo la gestión efectiva a un tercero. Ello nos obliga a determinar quién ostenta la legitimación pasiva para soportar la acción.

A. Los legitimados pasivamente

En el ámbito de los procesos tramitados ante la jurisdicción civil³⁹.

A los efectos de residenciar la legitimación pasiva en las acciones de responsabilidad derivadas de nuestro derecho societario son administradores de derecho de las sociedades de capital quienes, reuniendo las condiciones para poder serlo han sido designados para ello en forma legal y han aceptado el nombramiento, que permanece vigente.

Siendo así sería suficiente con la conceptualización anterior del administrador de derecho para cerrar este apartado. No obstante lo anterior, en la tarea de identificación de los eventuales sujetos pasivos del procedimiento, no cabe agotar la reflexión con la mera conceptualización de los administradores de derecho en los términos efectuados, pues cabe contemplar dentro del contexto de la designación legal formal y con aceptación de nombramiento una serie de situa-

³⁸ La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 29 de julio de 2010 (ROJ: STS 7753/2010) declara que en relación con los interesados que no fueron parte en el proceso penal no entra en juego la data del archivo de las actuaciones cuando no se les ha hecho saber. Dice: «... en relación con los interesados que no fueron parte en el proceso penal [...], no entra en juego la data del archivo de las actuaciones cuando no se les ha hecho saber, sino aquella en que lo supo el perjudicado, «ya que la ausencia de esta comunicación procesal es susceptible de afectar con relevancia al derecho constitucional del perjudicado a acceder a proceso civil para hacer valer sus pretensiones a fin de obtener reparación del daño padecido...»

³⁹ MARTORELL ZULUETA, P.: «Administración, dirección y gestión de las sociedades mercantiles. Delimitación conceptual; análisis jurisprudencial», en la obra colectiva «La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles», *Estudios de Derecho Judicial*, nº 70, Consejo General del Poder Judicial.

ciones que bastará ahora con apuntar por exceder su análisis del objeto del estudio. Sería el caso de los liquidadores de las sociedades mercantiles, los administradores judiciales o, en su caso, la propia administración concursal.

Amén de los administradores de derecho, se maneja en la práctica civil el concepto y tratamiento de la responsabilidad de los llamados administradores fácticos, cuyo origen como «figura jurídica» arranca, según la doctrina científica, de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de junio de 1968⁴⁰, y más adelante de la Sentencia de la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Valencia de 27 de septiembre de 1999⁴¹, quedando consolidada la figura en otras resoluciones posteriores, como la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia de 18 de noviembre de 1999⁴², la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2001⁴³ o la Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca de 30 de julio de 2004⁴⁴, que delimita los caracteres del administrador fáctico. Dentro de la tipología⁴⁵ de los llamados administradores de hecho se suelen identificar los socios de control, los socios únicos en las sociedades unipersonales, el apoderado general dotado de amplísimas facultades, los directores generales o los casos de gestión indirecta en los grupos de sociedades.

Y en lo que a la práctica de los Tribunales se refiere, se advierten las siguientes situaciones: 1) la del administrador de derecho que alega que nunca ejerció como tal delegando sus facultades en otra persona; 2) el administrador que alega la falsedad de su nombramiento (como en el caso de la Sentencia de la Sección 15^a de la Audiencia Provincial de Barcelona de 17 de marzo de 2000⁴⁶); 3) el administrador que alega ignorancia del estado de la sociedad,

⁴⁰ El artículo 236 de la Ley de Sociedades de Capital contempla expresamente la responsabilidad de los administradores de derecho y de hecho, como también el artículo 172 bis de la Ley Concursal, citados anteriormente.

⁴¹ Base de Datos Tirant on Line: TOL 247548 SAPC_16492 (Pte. Sra. Andrés Cuenca). Dicha resolución tiene sus antecedentes en las resoluciones del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1998 y de 7 de junio de 1999, entre otras, así como en la de la Audiencia Provincial de Teruel de 22 de diciembre de 1998, que habían hecho referencia al administrador de hecho, aunque la responsabilidad no aparecía fundamentada en la figura del gestor fáctico.

⁴² AC2352/1999.

⁴³ RJA 7489/2001.

⁴⁴ TOL 5043777 SUPC_28223 (Pte. Sr. Pérez Serna).

⁴⁵ DÍAZ ECHEGARAY, José Luis: *El administrador de hecho de las sociedades*, Editorial Aranzadi, S. A., 2002.

⁴⁶ AC 2000/4255.

abordado, en la Sentencia Tribunal Supremo de 15 marzo⁴⁷, que no entendió aplicable la causa de exoneración contemplada en el artículo 133.2 del TRLSA (la solidaridad no alcanzará a los administradores que no habiendo intervenido en el acto lesivo prueben que desconocían su existencia); 4) los supuestos del administrador que continúa en la función de administración después de la renuncia o cese en el cargo, o de caducidad del nombramiento de administrador o de la pérdida de la condición de administrador y ausencia de inscripción registral, a que se refieren las Sentencias de la Sección 15^a de la Audiencia Provincial de Barcelona de 15 de marzo de 2000⁴⁸, la de la Audiencia Provincial de Zaragoza (Sección 4^a) de 28 de marzo de 2003⁴⁹, las Sentencias de la Audiencia Provincial de Córdoba de 2 de abril de 2001 y de 20 de junio de 2002⁵⁰, o en lo que concierne al Tribunal Supremo, la Sentencia 1025/2001 de la Sala Primera de 30 de octubre de 2001⁵¹ en un supuesto en el que fue parte actora la Tesorería General de la Seguridad Social y en el que los demandados alegaron la renuncia a los cargos de administrador dieciséis meses antes de la entrada en vigor de la LSA. Más recientemente, las Sentencias de 14 de abril y de 18 de junio de 2009 o la de 11 de marzo de 2010; 5) los administradores de hecho sin nombramiento formal; 6) los supuestos en los que se discute el carácter de factor mercantil o administrador de hecho del demandado o, finalmente, el de los apoderados generales cuya actuación es la de un verdadero administrador.

En el contexto de los procesos tramitados ante el Tribunal de Cuentas.

La legitimación para soportar la acción de responsabilidad contable por alcance resulta, entre otras, de la Sentencia 29/2009, de 15 de diciembre, que parte del concepto de responsabilidad de los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982 y 49.1 de la Ley 7/1988 para señalar que es exigible *«a los que deban rendir cuentas por tener a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos cuando origen en su menoscabo mediante dolo, culpa o negligencia grave.»* No comprende a quienes no ostentan la condición de cuentadantes, correspondiendo en este caso el conocimiento de la eventual acción de responsabilidad a la jurisdicción civil, según declara la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Senten-

⁴⁷ RJ 2002/2846

⁴⁸ AC 2000/4253.

⁴⁹ TOL 429680 (Pte. Sr. Seoane Prado).

⁵⁰ TOL 68805 y TOL 200519.

⁵¹ RJ 2001/8140.

cias de 8 de noviembre de 2006, 17 de abril de 2008, 4 de febrero de 2009 y 24 de mayo de 2010⁵².

En la Sentencias de 25 de noviembre de 1998 y 29 de noviembre de 2009 se precisa que se puede ostentar la condición de gestor de fondos públicos aun cuando no se sea titular de facultades que incluyan «*la intervención directa en el manejo de numerario*». Y en la 17/2010, de 8 de septiembre de 2010, se afirma que la asunción de los cargos de presidente, secretario y vocal del Consejo de Administración implica «*gestión de caudales o efectos públicos*» por establecerlo la legislación vigente, con la consecuente asunción de obligaciones y responsabilidades.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de mayo de 2010⁵³, afirma que el concepto de «*cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*» comprende tanto a los funcionarios como a quienes no ostenten tal condición, sean o no cuentadantes, porque el concepto de cuentadantes «*es un concepto jurídico determinado que corresponde no sólo a los funcionarios encargados de la gestión de ingresos y gastos de la Administración del Estado y a los presidentes o directores de los organismos autónomos o sociedades del Estado, sino también a los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado y a los perceptores de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sean personas o entidades públicas o privadas*».

B. Las consecuencias de la alegación de que el efectivo gestor de los fondos es un tercero

En los dos ámbitos la respuesta judicial es la misma: no puede ser alegado con éxito absolutorio el incumplimiento de un deber legal. Lo dice el Tribunal de Cuentas en la Sentencia 20/2009, de 29 de septiembre de 2009: «*La responsabilidad de la gestión patrimonial es única-*

⁵² Dice la última de las resoluciones citadas: «Si se sostuviese la tesis contraria de que la responsabilidad contable alcanza a cualquier persona, entonces la responsabilidad contable incluiría, en términos generales, la responsabilidad civil de terceros frente a la Administración Pública, con la consiguiente invasión en la esfera de competencias de otros órdenes jurisdiccionales.»

⁵³ Las ulteriores Sentencias de 21 de julio de 2011 y de 2 de marzo de 2012 fijan los criterios jurisprudenciales sobre la figura del cuentadante, analizando los elementos calificadores de la responsabilidad contable y la normativa aplicable. En la Sentencia de 2 de marzo de 2012, con cita de los artículos 69 de la LSRL y 133.2 del TRLSA, se estima que el recurrente incumplió, por omisión inexcusable, el ejercicio de sus funciones de vigilancia y control inherentes al cargo respecto de la salida injustificada de fondos de la empresa pública, y constata la falta de diligencia propia de un ordenado comerciante y representante legal como razón de la atribución de la responsabilidad exigida.

mente predicable y exigible de aquel que la tiene legalmente atribuida, produciendo efectos frente a terceros por su inscripción en el Registro Mercantil. Si dicha gestión era, como mantienen los apelantes, puramente formal, además de resultar irrelevante frente a terceros, nos encontraríamos ante un acto grave de negligencia de los administradores y gerente de la sociedad, ya que aceptaron y desempeñaron un cargo de forma fraudulenta a modo de testateferros.»

Y también se concluye en términos análogos en sede civil. Sin perjuicio del tratamiento de la responsabilidad de los llamados administradores *de facto* en el ámbito de las sociedades mercantiles, la Sentencia de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa de 30 de junio de 2000, en un supuesto en el que el apelante argumentó que era su padre quien tenía delegadas las facultades y quien suscribió el contrato de que traía causa la reclamación, afirmó que la tesis sostenida por el recurrente no podía ser acogida porque se sustentaba en un auténtico fraude de ley, ya que ello supondría dejar vacía de contenido la responsabilidad de los administradores establecida en la Ley de Sociedades Anónimas. En el mismo sentido la sentencia de la Sección 7ª de la Audiencia Provincial de Valencia de 23 de octubre de 2002⁵⁴, en la que el demandado –administrador de la sociedad, según se desprendía de la certificación del Registro Mercantil–, alegó que la efectiva administración de la sociedad la realizaba un tercero.

4.5. La falta de litisconsorcio pasivo necesario

Se destaca ahora el contenido del Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas nº 17/2010, de 8 de septiembre, en referencia a un supuesto en que se invocó la excepción por no haber sido demandados quienes ejercían de manera efectiva el control de la sociedad, y en concreto el interventor. La Sala argumentó que no cabía acoger la excepción por no proceder su llamada al litigio (el control no era previo), ya que había sido suspendido por el alcalde de la corporación municipal precisamente por haber facilitado información a la Sección de Enjuiciamiento del propio Tribunal de Cuentas.

En las Sentencias 21/2010, de 18 de noviembre de 2010 –con cita de las anteriores 16/05, de 26 de octubre; 23/05, de 1 de diciembre, y 8/2008, de 28 de mayo (entre otras)–, y en la 10/2011, de 20 de julio, el Tribunal aborda la cuestión desde la perspectiva de las obligacio-

⁵⁴ Publicada en la *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, nº 5, 2003, página 223.

nes solidarias. Argumenta, en síntesis, que ha de valorarse en cada caso concreto la concurrencia o no de la excepción por cuanto que el hecho de que la responsabilidad contable sea solidaria no significa que el origen de la misma haya que buscarlo en una obligación solidaria, siendo personalísima la de rendir cuentas.

Sobre la figura del litisconsorcio pasivo necesario, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencias de 18 de diciembre de 2009 y 3 de diciembre de 2010, declara la aplicabilidad de la misma a este tipo de procesos, añadiendo que *«son las partes las que deben configurar la relación jurídico-procesal, debiendo limitarse el Tribunal a vigilar la idoneidad de la misma y rechazarlo solamente cuando, de manera flagrante, esté mal constituida [...] la figura del litisconsorcio pasivo necesario debe ser admitida en la jurisdicción contable con suma cautela...»*.

Por su parte, y en cuanto a la Sala Primera del Tribunal Supremo, bastará la cita de la Sentencia de 13 de mayo de 2008⁵⁵ en la que se indica que la resolución recurrida subrayaba la responsabilidad solidaria de los administradores «entre sí y con la sociedad por las deudas sociales», que «subsiste» en los casos de disolución de la sociedad. El Tribunal desestimó el motivo de casación argumentando haber dicho muchas veces que *«en los supuestos de responsabilidad solidaria no se produce el litisconsorcio pasivo necesario, que es la razón de fondo utilizada por la sentencia recurrida, bastante por sí sola para rechazar el motivo. Así, entre muchas otras, SSTS 14 de noviembre de 2002, 4 de abril de 1997, 24 de septiembre de 1996, 14 de julio y 17 de octubre de 1995, 26 de enero de 1994, 26 de julio de 1991, etc.»*.

4.6. Los presupuestos de la responsabilidad

Conforme a la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, la acción de responsabilidad por daño frente a los administradores de las sociedades mercantiles exige la concurrencia de una serie de presupuestos sin los cuales no es viable el pronunciamiento de condena. Criterio que igualmente mantiene la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas cuando afirma que para la exigencia de la responsabilidad contable deben concurrir todos los elementos configuradores de la misma (Sentencia 18/2004, de 13 de septiembre).

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas parte de la consideración de que la responsabilidad contable es una subespecie de las responsabilidades civiles, entre otros, los administradores de las sociedades mercantiles, y por ello es frecuente que en la fundamentación de

⁵⁵ ROJ: STS 2019/2008.

las resoluciones de la Sala de Justicia se haga expresa cita y referencia a las resoluciones dictadas sobre la materia por la Sala Primera del Tribunal Supremo⁵⁶. Pero, asimismo, y por razón de su especialidad, y por razón de la propia naturaleza de las entidades fiscalizadas y deberes inherentes a los gestores de fondos públicos, los presupuestos para el nacimiento de la responsabilidad patrimonial se concretan y especializan⁵⁷ como se concreta y particulariza el propio concepto de responsabilidad contable por alcance y la distinción entre responsabilidad directa y responsabilidad subsidiaria.

*A. Los presupuestos que han de concurrir para la estimación de la acción*⁵⁸

La Sala de Justicia ha mantenido, en Sentencias de 24 de febrero de 1994, 18 de diciembre de 1998, 19 de julio de 2002, 20 de septiembre, 15 de diciembre de 2009, 8 de septiembre y 5 de octubre de 2010, entre otras, que deben concurrir los siguientes requisitos:

a) Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

⁵⁶ Fundamento Jurídico Noveno de la Sentencia de 29 de noviembre de 2009 y Fundamento Jurídico Séptimo de la Sentencia de 15 de diciembre de 2009, entre otras.

⁵⁷ Dice la Sentencia 29/2009 de la Sala de Justicia de 15 de diciembre de 2009 que «la regulación en el ordenamiento mercantil de la responsabilidad de los administradores societarios, así como a los gerentes de las sociedades mercantiles, interpretada por la doctrina jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo, debe, sin embargo, ser observada, y aplicada, por esta jurisdicción contable, asimismo, a tenor del ordenamiento jurídico regulador de la responsabilidad de naturaleza contable e, igualmente, de la jurisprudencia recaída acerca de la misma, pues debe tenerse presente que esta responsabilidad contable se enjuicia por el hecho de tratarse de una sociedad pública cuyos administradores y gestores han manejado fondos de naturaleza pública, ha sido calificada como una subespecie de la responsabilidad civil, y, en este orden, hay que impetrarla a la luz de las Leyes Orgánicas 2/1982 y de Funcionamiento 7/1988, del Tribunal de Cuentas, las cuales fijan un procedimiento jurisdiccional específico de reintegro por alcance, así como delimitan la misma como una responsabilidad de carácter subjetivo que exige dolo o culpa o negligencias graves en el gestor o en quien o quienes manejen caudales o efectos públicos, regulando, además, como posibles tipos de responsabilidad contable, la directa (arts. 38.3 y 42 de la citada Ley Orgánica 2/1982) y la subsidiaria regulada en los arts. 38.4, 40 y 43 de la señalada Ley».

⁵⁸ En lo que a las resoluciones del Tribunal Supremo se refiere, la Sentencia de 4 de abril de 2003 exige «la prueba no sólo del daño directo a la sociedad, los accionistas o los acreedores, sino también la de la falta de diligencia del administrador demandado y, por supuesto, la de la relación de causalidad entre ésta y aquél (SSTS de 26 de octubre de 2001, 19 de noviembre de 2001, 25 de febrero de 2002, 14 de noviembre de 2002, 20 de diciembre de 2002 y 24 de diciembre de 2002)».

b) Que la acción u omisión se desprenda de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien o manejen caudales o efectos públicos. Señalan las Sentencias de 25 de septiembre de 1998 y 29 de noviembre de 2009 que no sólo se puede incurrir en responsabilidad contable directa por acción, sino también por omisión, esto es, *«por no desarrollar la actividad que, estando incluida dentro de las funciones de la gestión encomendada, hubiera evitado los daños y perjuicios sufridos por los caudales y efectos públicos»*. La Sentencia 16/2010, de 8 de septiembre, se refiere a la imputación de responsabilidad por omisión de la diligencia debida como causa de la realización de pagos sin título justificativo y sin acreditación de la correspondiente contraprestación, declarando: *«Lo que determina la responsabilidad contable de los declarados responsables en la instancia es el concreto contenido de su actividad profesional y la relación específica de esta con los hechos generadores del alcance, y ello con independencia de la mayor o menor corrección de las conductas ajenas [...] el posible incumplimiento por otros de las obligaciones que tienen atribuidas nunca puede constituir causa para que uno deje de atender las propias»*, de manera que tales actuaciones ajenas ni atenúan el grado de negligencia ni interrumpen el nexo causal⁵⁹.

c) Que la mencionada acción u omisión suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable.

d) Que el menoscabo sea individualizado y que se produzca mediante dolo, culpa o negligencia grave. A destacar, en lo que a este presupuesto se refiere, el Fundamento Séptimo de la Sentencia 19/2010, de 5 de octubre, en la que se razona (citando la resolución precedente de 16 de enero de 2007) que *«en el ámbito contable hay que partir de que la diligencia exigible al gestor de fondos públicos es, al menos, la que correspondería a un buen padre de familia, a la que se refiere el artículo 1104 del Código Civil en su segundo apartado, si bien debe tenerse en cuenta que la obligación de rendición de cuentas, que incumbe a todo gestor de fondos públicos, deriva de una relación jurídica de gestión de fondos ajenos, cuya titularidad corresponde a una Administración Pública, por lo que debe exigirse una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta generadora de daños y perjuicios que puede considerarse socialmente reprochable. La culpa o negligencia consiste, conforme se desprende de lo dispuesto en el artículo 1104 del Código Civil, “en la omisión de aquella*

⁵⁹ La Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2011 (ROJ 2022/2011) afirma que en nada atenúan la responsabilidad del administrador que con su actuación vació de contenido económico a la sociedad, las instrucciones recibidas de una sociedad francesa, ni la situación económica real de la empresa al tiempo de la operación de venta de parte de la actividad social.

diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar”, y tal y como afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de marzo de 1994 existe una conducta culpable “a virtud de un resultado socialmente dañoso que impone la desaprobación de la acción o de la conducta por ser contraria a valores jurídicos exteriorizados; es decir, es una conducta socialmente reprobada”.

e) Que exista relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño producido en los efectos públicos.

La Sala de Justicia argumenta, a los efectos de imputar la responsabilidad contable por alcance, la indiferencia de que el descubierto obedezca a la simple ausencia de numerario o a la falta de justificación de ese numerario por ausencia de soportes documentales.

B. La especial referencia al presupuesto relativo al «daño»

El Tribunal de Cuentas, en las Sentencia 16/2010⁶⁰, de 8 de septiembre, afirma que *«el daño o menoscabo en los fondos públicos se ocasiona cuando se produce una salida injustificada de bienes o dinero público, o cuando la Hacienda Pública deja de percibir un ingreso debido; en tales casos el patrimonio público disminuye o no se ve incrementado como debía y esa disminución patrimonial o falta de incremento debido debe ser reparada por el gestor de los fondos públicos que, con su actuación ilegal y culpable, haya ocasionado el menoscabo»*. Y en la Sentencia 20/2009, de 29 de septiembre de 2009, declara: *«El daño determinante de responsabilidad contable debe ser económico, real y efectivo.»* Añade el Tribunal que para declarar la existencia de responsabilidad contable no basta la expectativa o presunción de que como consecuencia de una determinada acción u omisión del gestor de los fondos públicos se producirá o, menos aún, probablemente, un daño. Y con fundamento en el carácter reparador de la responsabilidad contable dice: *«En los casos de pagos sin justificación parece claro que hasta que el dinero público no haya salido de las arcas públicas el daño no se ha ocasionado, y en el caso de derechos de crédito o ingresos hasta que ese derecho de crédito no resulte incobrable por prescripción no se produce daño alguno efectivo para la Hacienda Pública.»* La conclusión es que necesariamente ha de concurrir un daño cierto y que en tanto no se ha producido una disminución patrimonial injustificada no existe quebranto patrimonial alguno que indemnizar⁶¹.

La carga de la prueba del daño sigue los parámetros del artículo 217 de la LEC. Corresponde al demandante probar que se ha pro-

⁶⁰ Con reiteración en la Sentencia 17/2010 de la misma fecha.

⁶¹ En el mismo sentido la Sentencia de 15 de diciembre de 2009.

ducido un menoscabo en los fondos públicos y que dicho menoscabo es consecuencia de la actuación ilegal y dolosa o gravemente culpable o negligente de los demandados. A estos últimos corresponde probar los hechos que impiden, desvirtúan o extinguen la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados (bien porque no existió realmente saldo deudor alguno, bien porque falta alguno de los requisitos que la Ley exige para que pueda imputarse responsabilidad contable), como declara la Sala de Enjuiciamiento.

La existencia de daño se erige en requisito necesario e imprescindible para que prospere la acción social de responsabilidad también en la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo (Sentencia de 4 de noviembre de 2011⁶²), de manera que la falta de acreditación del daño conduce a la desestimación de la acción.

4.7. La carga de la prueba en sus distintas vertientes

Es constante el tratamiento de este tema en las diversas resoluciones sobre responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles⁶³, como en los casos de responsabilidad por alcance competencia de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. No obstante, y en lo que a esta última se refiere, conviene distinguir:

A. La carga de la prueba como sustitutivo del principio de presunción de inocencia

Dice la Sentencia de la Sala de Enjuiciamiento de 15 de diciembre de 2009 que «*el principio de carga de la prueba sustituye en el enjuiciamiento contable al principio de presunción de inocencia, ya que este es específico del derecho sancionador*».

No encuentro referencias equivalentes en el ámbito de la jurisdicción civil.

B. La remisión al artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil

En la práctica totalidad de las resoluciones de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas que he tenido ocasión de examinar para la redacción de estas líneas se aborda la aplicación del artículo 217 de la Ley procesal civil en referencia a la distribución de la

⁶² ROJ: STS 8014/2011.

⁶³ Sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 2009 y 20 de julio de 2010 (ROJ 4621/2010), y 14 de marzo de 2011 (ROJ 2022/2011) entre otras.

carga de la prueba. Es el caso, entre otras, de las Sentencias 16 y 17 de 2010, de 8 de septiembre de 2010 (en la que, además, se aborda el alcance de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la prueba indirecta o indiciaria), o entre las más recientes la Sentencia 10/2011, de 20 de julio. Y esta misma cuestión es tema frecuentemente planteado ante los órganos de la jurisdicción civil.

4.8. La compatibilidad entre jurisdicciones

A. Jurisdicción contable y jurisdicción penal

Resulta, entre otras, de la Sentencias 18/2004, de 13 de septiembre, y 19/2010, de 5 de octubre.

El punto de partida en la primera de las resoluciones citadas es el de que la responsabilidad contable y la responsabilidad penal son distintas tanto por su naturaleza como por su finalidad, siendo posible declarar la inexistencia de delito y apreciar la responsabilidad contable determinante de la obligación de reparación del daño. Añade el Tribunal que la absolución penal consecuencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia ni impide el análisis y enjuiciamiento de los hechos para la determinación en vía civil del resarcimiento del daño, ni tampoco obsta al enjuiciamiento contable.

En la Sentencia 19/2010 se afirma que no se produce vulneración alguna del principio general *non bis in idem* porque el hecho objeto de enjuiciamiento se contempla desde diferentes perspectivas al no existir una identidad objetiva de ámbito competencial entre una y otra jurisdicción. Las resoluciones penales firmes no producen el efecto pleno de cosa juzgada, ya que, aun quedando vinculado el Tribunal por la declaración de hechos probados, no lo está respecto de la valoración que de los mismos haya realizado la jurisdicción penal.

Para finalizar este apartado, y en el marco de la comparación y contraste de cuestiones entre la jurisdicción civil y la contable, se hace cita de la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011⁶⁴, en la que, con ocasión del análisis de la interrupción de la prescripción de la acción civil ejercitada al amparo del artículo 260.4 TRLSA, por pendencia de proceso penal se argumenta que la cuestión no puede analizarse desde la exclusiva aplicación de la doctrina relativa al artículo 949 del Código de Comercio en cuanto supondría desconocer las peculiaridades que, por su propia naturaleza, presenta el objeto de la causa penal en comparación

⁶⁴ ROJ: STS 7209/2010. Pte. Sr. Xiol Ríos.

con el objeto del proceso a que da lugar la acción civil. El Tribunal razona la relevancia en el proceso civil de la fijación del patrimonio de la sociedad de la que eran administradores los demandados, a quienes se había imputado penalmente el falseamiento del estado contable de la sociedad y de las cuentas anuales de la sociedad, y confirma el criterio sostenido en la sentencia impugnada al considerar que la regularidad de la contabilidad objeto de investigación en el juicio penal era determinante para concretar la situación patrimonial de la sociedad, hecho fundamental para decidir sobre la responsabilidad de los administradores que constituye el objeto del proceso civil.

B. Jurisdicción contable y jurisdicción civil

En la Sentencia de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas 2/2009, de 18 de febrero de 2009, con ocasión de la desestimación de la excepción de exceso de jurisdicción⁶⁵, se declara la compatibilidad entre ambas jurisdicciones. Argumenta: «*No se aprecia incompetencia o exceso de jurisdicción de este Tribunal en cuanto a la pretensión que se ejercita [responsabilidad contable por alcance], que es compatible con la que, en su caso, pudiera ejercitarse en el orden civil, por lo que esta Sala debe rechazar, también, esta alegación en línea con la doctrina más reciente de esta Sala, plasmada en la Sentencia 18/08, de 3 de diciembre.*»

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

De cuanto ha quedado expuesto a lo largo de los diversos apartados anteriores, y sin perjuicio de las diferencias inherentes a cada uno de los ámbitos de actuación, cabe apuntar la existencia de importantes puntos de conexión entre el enjuiciamiento de la responsabilidad contable atribuido al Tribunal de Cuentas respecto de los gestores de fondos públicos y el marco de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles, tanto en lo que se refiere a los aspectos procesales que habitualmente se plantean en los respectivos procedimientos judiciales como desde el punto de vista del derecho sustantivo, lo que incide en las constantes citas que de la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo se contiene en las resoluciones de la Sala de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

⁶⁵ Me remito al contenido de los artículos 63 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento 1/2000 en lo relativo a la sustanciación de la declinatoria, sin perjuicio de la eventual apreciación de oficio de la falta de jurisdicción.

Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local

Daniel Carrasco Díaz

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Dionisio Buendía Carrillo

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Virginia Llorente Muñoz

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales

RESUMEN

En el contexto actual es incuestionable la necesidad de implantar y desarrollar sistemas de costes en la Administración Pública que permitan, por un lado, cumplir con los imperativos legales marcados por la legislación vigente y, por otro, obtener información necesaria para racionalizar el uso de los escasos recursos disponibles. De esta forma, en este trabajo se aporta la experiencia que sus autores han adquirido a través de su participación en el proyecto de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), basado en el cálculo del coste de diferentes servicios municipales prestados en ayuntamientos españoles, mediante la propuesta de un modelo de contabilidad analítica que, partiendo de los pronunciamientos generales para las Administraciones Públicas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), hemos adaptado a las Administraciones Locales.

ABSTRACT

Nowadays no one questions the need to implement and develop cost systems in Public Administration that allow fulfill with legal requirements and obtain

necessary information for rational use of public resources. This paper provides author's experience acquired while participation in FEMP project calculating cost of municipal services provided in Spanish municipalities, by proposing an analytical accounting model, based on the general pronouncements for Public Administrations issued by the IGAE, that we have adapted to Local Governments.

I. INTRODUCCIÓN

La crisis económica a nivel mundial que estamos atravesando ha puesto de manifiesto, una vez más, la necesidad de que las diferentes organizaciones se doten de sistemas de información lo más completos posibles que sirvan de base para una gestión más eficiente de los recursos de que disponen para desarrollar su actividad. Esta afirmación puede trasladarse a las Administraciones Públicas y, en especial, a las que desarrollan su actividad en el ámbito local, puesto que, además de necesitar dicho sistema de información desde una perspectiva legal para la fijación de tasas y precios públicos, han visto reducidos sus ingresos de forma alarmante.

Pues bien, estos sistemas de información deben diseñarse con el objetivo de suministrar datos rigurosos y objetivos que permitan a los gestores tomar decisiones de forma óptima, por lo que no es suficiente con disponer de los sistemas de información contable tradicionales de las Administraciones Públicas (contabilidad patrimonial y presupuestaria), sino que éstos deben complementarse con sistemas de contabilidad analítica y de indicadores de gestión que permitan evaluar la eficiencia de los servicios públicos prestados.

En este sentido e incidiendo en la importancia que tiene hoy en día la evaluación de la eficiencia en las Administraciones Públicas, algunas de las normas aplicables a entidades públicas en España, como son la Ley 47/2003, General Presupuestaria, o la Ley 57/2003, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, señalan la necesidad de controlar la utilización de los recursos públicos como método de análisis de la eficiencia y, consecuentemente, ponen de relieve la necesidad de implantación de la contabilidad analítica.

Siguiendo esta tendencia, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) vigente en España, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, establece en su introducción que «la información financiera y presupuestaria debe ser complementada con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la ges-

ción. En esta línea se ha incluido por primera vez en la memoria de las cuentas anuales información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que contribuirán a mejorar la calidad de la información contable en el sector público». En concreto, obliga a incluir como información de la memoria: un resumen general de costes de la entidad; el detalle de los costes de las actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos; un resumen de costes de actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos, y un resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas.

Por lo que respecta al ámbito municipal, en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local vigente en España, aprobado por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, también se hace constar en la memoria, en su apartado 21, la obligación de aportar información sobre indicadores financieros y patrimoniales, presupuestarios y de gestión, incluyendo en esta última categoría indicadores de costes.

Además, también existen diferentes normas legales a nivel local que hacen referencia a la necesidad de calcular el coste de los servicios públicos. De esta forma, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 2004 incluye diversas referencias de las que se deduce la necesidad de calcular de forma fiable el coste de los servicios públicos para la adecuada fijación de tasas, precios públicos y contribuciones especiales y llevar a cabo el control de la eficiencia.

Asimismo, el recientemente aprobado Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, recoge la necesidad de calcular el coste de los servicios públicos. Concretamente señala, en su artículo 7, la necesidad de que las entidades que quieran acogerse al mismo elaboren un plan de ajuste que deberá cumplir con una serie de requisitos, entre los que se encuentra «una adecuada financiación de los servicios públicos prestados mediante tasa o precios públicos, para lo que deberán incluir información suficiente del coste de los servicios públicos y su financiación».

Por otro lado, este reconocimiento legal de la necesidad y utilidad de emplear sistemas de contabilidad analítica en las Administraciones Públicas que ha existido en España en los últimos años ha venido ligado a algunos intentos de la Intervención General de la

Administración del Estado –IGAE– por normalizar modelos de cálculo de costes en diversos ámbitos del sector público. En concreto la publicación en los años 2004 y 2007, respectivamente, de los documentos de «Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas» y de «Indicadores de gestión en el ámbito del sector público» ha supuesto un importante impulso en este sentido.

Adicionalmente, y al objeto de facilitar el cumplimiento a lo establecido en el PGCP aprobado en 2010, el Ministerio de Economía y Hacienda dictó una Resolución, con fecha de 28 de julio de 2011, por la que se han regulado los criterios para elaborar la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales de dicho Plan y en la que se citan expresamente los documentos de «Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas» y de «Indicadores de gestión en el ámbito del sector público», que continuarán aplicándose siempre y cuando no se opongan a las normas desarrolladas en dicha Resolución, la cual será aplicable *a priori* únicamente a las organizaciones del sector público estatal.

Por su parte, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) inició en 2003 una experiencia novedosa en el ámbito de la Administración Local española, consistente en el diseño e implantación de un sistema de cálculo de costes e indicadores de gestión en determinados ayuntamientos españoles¹. Además, este proyecto ha sido recientemente ratificado por la propia FEMP en su X Asamblea General, que incluye en su undécima resolución de haciendas y financiación local que «la FEMP seguirá impulsando y recomendando, a través del Plan 2012-2016, la implantación de la metodología común de costes basada en las actividades, así como el establecimiento de indicadores para la comparabilidad, y realizará cuantas actuaciones sean precisas para su consolidación y expansión, así como para la colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en la realización de recomendaciones. Asimismo, la FEMP propondrá una metodología común para la elaboración de los informes económico-financieros que deben acompañar a cualquier modificación de las tasas municipales sobre los costes de las actividades y sobre la utilización del dominio público al objeto de facilitar su elaboración por parte de los distintos municipios, en especial los de menor población, y aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes».

¹ La web del proyecto se puede consultar en: <http://www.costes-indicadores.com/>

Fruto de este proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión ha sido la publicación de una serie de trabajos encaminados a conseguir que cualquier ayuntamiento puede aplicar la metodología de cálculo de costes y compararse con los datos del proyecto mediante la utilización de técnicas de *benchmarking*, siendo la última el *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local* (MAPISCAL), que pretende ser una guía general de cálculo de costes en la Administración Local española, publicado por la FEMP en el año 2011.

Sin embargo, después de diferentes reuniones mantenidas entre la IGAE y la Unidad Técnica del proyecto FEMP, se han llevado a cabo algunos ajustes en determinados aspectos del MAPISCAL al objeto de adaptarlo completamente a la reciente Resolución de 28 de julio de 2011, disponiendo actualmente de una nueva versión que aún está pendiente de publicación y que tomaremos como marco de referencia en la realización de este trabajo.

2. OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS DE UN SISTEMA DE COSTES PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Los objetivos que, con carácter general, deben considerarse a la hora de realizar una propuesta que conlleve el desarrollo e implantación de un sistema de costes en la Administración Local podrían concretarse, entre otros, en los siguientes:

a) Tomar como base los desarrollos que se quieran realizar en los ayuntamientos y la correspondiente personalización en cada uno de los servicios municipales aplicables.

b) Cuantificar los objetos de costes que permitan conocer el importe de las variables representativas de dichos procesos productivos, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional y, en su caso, realizar la comparación con los ingresos obtenidos.

c) En base a lo anterior, y a través de tales objetos de costes, poder responder a las preguntas fundamentales para una buena gestión económica municipal: ¿en qué se consume?, ¿quién consume? y ¿para qué finalidad se ha consumido?

d) Proponer criterios de distribución de los objetos de costes, consecuencia de las relaciones entre los mismos.

e) Definir los *outputs* informativos básicos que se concretarán en documentos esenciales para el análisis de costes y estudios según las necesidades de los gestores municipales.

El cumplimiento de tales objetivos deberá conducirnos a una adecuada implantación de un sistema de contabilidad analítica que debiera permitir, entre otras cuestiones:

- Determinar el coste de las actividades desarrolladas por estas organizaciones.
- Servir como referencia para la fijación de precios y tasas públicas a cobrar por la prestación de servicios públicos.
- Contribuir a la elaboración y evaluación de los presupuestos.
- Ayudar en la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios.
- Justificar las necesidades financieras para la prestación de servicios ante distintos organismos financiadores.
- Ayudar a la cumplimentación de las cuentas anuales a presentar por los distintos entes públicos en lo que se refiere a información sobre costes e indicadores de gestión.
- Facilitar la toma de decisiones para la mejora de la eficacia y eficiencia de los servicios, tomando como referencia las mejores prácticas de otros entes que presten servicios similares.

En otro orden de cosas, una vez señalados los objetivos que pretenden alcanzarse con el desarrollo e implantación de un sistema de costes en la Administración Local y antes de analizar en profundidad los diferentes componentes que lo integran, consideramos obligado sintetizar cuáles son las características esenciales a la que éste debe ajustarse, en concordancia con lo dispuesto en la normativa establecida por la IGAE.

En primer lugar, se ha optado por un modelo global que integre tanto a los centros como a las prestaciones y actividades de forma que obtengamos información tanto del proceso de formación del coste de las actividades intermedias y prestaciones como de la participación de los centros en dicho proceso, lo que, con frecuencia, puede resultar útil para la toma de decisiones y resaltar posibles ineficiencias que pudieran existir, permitiendo de esta forma su corrección.

En segundo lugar, y respecto al modelo de asignación de costes elegido, lo idóneo será utilizar un *full-costing* o modelo a costes completos frente a los modelos a costes parciales, puesto que la información suministrada por los primeros nos permitirá efectuar una correcta gestión en la realización de las prestaciones, siendo, a nuestro juicio, imprescindible ofrecer la información relativa a las mismas de forma escalonada de manera que dispongamos de información sobre

los costes de las prestaciones a diferentes niveles de agregación², lo que facilitará la toma de decisiones en la entidad, posibilitando asimismo el cálculo de diferentes márgenes de cobertura en caso de que fuera posible.

Finalmente hemos definido un modelo que procesa y suministra exclusivamente información *ex-post*, ya que, a nuestro parecer, será imprescindible obtener una suficiente experiencia en la determinación y conocimiento de los costes históricos o reales del ente con anterioridad a la utilización de técnicas de costes estándares, que aportarían como valor añadido al sistema la posibilidad de analizar las desviaciones producidas y, consecuentemente, identificar cuáles son los causantes de las posibles ineficiencias, ineficacias, etc., en la búsqueda de posibilitar los controles de eficiencia, eficacia y economía.

3. PROPUESTA DE UN SISTEMA DE COSTES PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Analizaremos a continuación los diferentes agregados que integran el modelo de cálculo de costes propuesto –elementos de coste, centros de coste, actividades/prestaciones y servicios e ingresos y márgenes–, así como las relaciones que deberán establecerse entre los mismos³.

3.1. Agregados contables: elementos de coste, centros de coste, actividades/prestaciones y servicios e ingresos y márgenes

La IGAE (2004: 33) define a los **elementos de coste** como «cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable».

Debemos considerarlos como agregados contables de primer nivel, el obligado punto de partida en el análisis de la estructura del proceso formativo del coste de cualquier ente público o privado y,

² No debemos de olvidar que una de las finalidades que persigue el proyecto de cálculo de costes es la comparabilidad. Para ello debemos de conseguir el máximo grado de homogeneidad entre el coste de los servicios a comparar, cuestión que resulta inviable si nos centramos exclusivamente en el coste total del servicio, simplemente por la diferente profundidad que tiene el servicio prestado dependiendo de la Comunidad Autónoma en que se encuentre el municipio.

³ Los agregados contables que finalmente aparecen en el modelo son el resultado del consenso entre el equipo de trabajo y los distintos responsables de los servicios municipales participantes en el proyecto FEMP.

consecuentemente, identificándose como el primer peldaño en la estructura de formación del coste de los entes locales.

En cuanto al catálogo, nuestro marco de referencia hace la siguiente clasificación agregada: costes de personal; adquisición de bienes y servicios; servicios exteriores; tributos; amortizaciones; costes financieros; coste de transferencias, y otros costes.

Por otro lado, el carácter directo o indirecto de un elemento de coste, respecto de su imputación a los otros objetos de costes –centros y actividades/prestaciones–, no depende de la propia naturaleza de los mismos, sino de la posibilidad de adscripción y medida para su incorporación a centros y/o actividades/prestaciones, evitando la aplicación de criterios de distribución para su imputación. Sin duda, dicha posibilidad de adscripción y medida depende de los atributos de información del sistema origen que lo soporte y de que este pueda, o no, llevarlas a cabo con unos costes soportables por la mejora de objetivación que se produce en el proceso de cálculo del modelo de costes.

Por lo que respecta a los **centros de coste**, la Resolución de 28 de julio de 2011 los define, en su punto segundo, como aquel «lugar físico dónde, como consecuencia del proceso productivo, se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades». Esto implica, como establece en su apartado séptimo, que «no se permitirá la existencia de centros de coste ficticios que supongan una mera agregación de elementos de coste para su adscripción posterior a actividades, sino que deben venir definidos por su relación con un espacio o su correspondencia con un objeto material en la organización».

Los centros de coste se configuran, pues, como operadores de captación de determinadas clases de coste (costes pendientes a actividades) que, en una fase posterior, serán objeto de imputación a las actividades, siendo, asimismo, susceptibles de convertirse en eficaces herramientas al servicio del control de gestión. De este modo, los centros de coste pueden desempeñar una doble función en la contabilidad de costes al servir tanto de instrumento para facilitar la imputación de los costes pendientes a actividades a las actividades/prestaciones como de medio para facilitar el control de la actuación llevada a cabo por las células operativas en que pueda descomponerse el ayuntamiento.

En cuanto a su clasificación, si atendemos a sus características y su participación en el proceso formativo del coste, siguiendo la citada Resolución, podemos distinguir los siguientes: centros principales;

centros auxiliares; centros directivos, administrativos y generales (centros DAG); centros anexos; centros-agrupaciones de costes, y centros mixtos.

Otra posible clasificación⁴ es aquella que atiende a su función y la naturaleza de las actividades/prestaciones que realizan, destacando:

- Centros de seguridad y protección.
- Centros de asuntos sociales.
- Centros de vivienda y urbanismo.
- Centros de cultura y deportes.
- Centros de comercio y mercados.
- Centros de medio ambiente.
- Centros de movilidad y transportes.
- Centros institucionales.
- Juntas de Distrito.
- Otros centros.

En cuanto a los posibles criterios de reparto a la hora de imputar el coste de los centros a los distintos objetos de coste, consideramos preciso señalar que los beneficiarios de las operaciones realizadas por un centro serán las distintas actividades/prestaciones desarrolladas por el mismo. No obstante, tendríamos que aclarar, como hace la IGAE (2004: 141), que no hay que imputar todo el coste de los centros a su actividades/prestaciones, sino sólo el coste que, por las razones que sean, no ha podido relacionarse con esas actividades/prestaciones. A partir de aquí se pueden producir dos situaciones:

– Que la relación entre el centro y la actividad/prestación sea directa. En este caso no es necesario utilizar criterio de distribución alguno para imputar los costes pendientes del centro a las actividades/prestaciones. Sólo se daría cuando se realice una sola actividad/prestación o cuando se posea una medición directa.

– Que, como suele ocurrir en la mayoría de las ocasiones, la relación entre el centro y la actividad/prestación no sea directa. En esta situación tendremos que elegir, siguiendo las pautas marcadas en los apartados precedentes, alguna variable que sirva como criterio de

⁴ Esta clasificación no aparece como tal en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero ha resultado de gran utilidad para los gestores de los servicios.

reparto de los costes del centro pendientes de imputar a las distintas actividades/prestaciones beneficiarias⁵.

La **actividad** queda definida por la Resolución de 28 de julio de 2011 como el «conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización».

Al igual que se hizo para los anteriores componentes del modelo es preciso abordar la cuestión de su clasificación. En tal sentido podemos considerar, al igual que hicimos con los centros de coste y con los mismos comentarios, la naturaleza de las actividades que se desarrollan y su participación en el proceso formativo del coste. De esta forma, y en cuanto al objetivo inmediato perseguido, podemos destacar: actividades finalistas o principales; actividades auxiliares; actividades directivas, administrativas y generales (actividades DAG); actividades anexas; actividades-organización, y trabajos realizados por la organización/ayuntamiento para su propio inmovilizado (actividades TROPI/TRAPI).

Por otro lado, si atendemos a la naturaleza de las mismas, podríamos diferenciar las siguientes:

- Actividades de seguridad y protección.
- Actividades de promoción social.
- Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo.
- Actividades culturales y deportivas.
- Actividades relacionadas con el comercio.
- Actividades relacionadas con la salubridad y el medio ambiente.
- Actividades de movilidad y transporte.
- Actividades de carácter general o institucional.
- Otras actividades.

Finalmente, y respecto a los posibles criterios de reparto que afectan a actividades, debemos contemplar el reparto del coste de las actividades auxiliares a los distintos centros de coste y las potenciales relaciones que pueden existir entre las distintas clases de actividades no auxiliares.

⁵ El criterio elegido deberá ser representativo de la causa-efecto que tenga la acción del centro en la ejecución de la prestación del servicio.

Con carácter general sería de aplicación lo ya comentado para centros de coste en el sentido de que cuando la adscripción no sea directa tendremos que escoger una variable (que puede ser de cantidad, de tiempo o de valor) que permita relacionar el coste de la actividad a distribuir con el centro/actividad a la cual vamos a imputar dicho coste.

En lo concerniente a la relación entre actividades seguimos lo marcado por la IGAE (2004:144-148), teniendo presente que el destino último del coste de las distintas actividades no finalistas van a ser las prestaciones –actividades finalistas o principales–, si bien el coste de las mismas debe figurar con un nivel de detalle tal que permita su correcta interpretación.

Por último haremos referencia a los **ingresos y márgenes**. A este respecto debemos señalar que, en un sentido muy amplio y tomando como referencia diferentes pronunciamientos y normas legales (IFAC, 2010; AECA, 2009; IGAE, 2004, 1995, 1994; Orden EHA/3565/2008; Orden EHA/4041/2004; Real Decreto Legislativo 2/2004), podemos definir los ingresos de las Administraciones Públicas como los incrementos en el patrimonio neto de la entidad producidos a lo largo del ejercicio contable en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúan como tales.

Si bien, desde un punto de vista teórico se puede determinar una gran variedad de márgenes confrontando ingresos obtenidos y coste incurridos, basándonos en el carácter práctico de nuestra aportación, nos centraremos en la información sobre ingresos necesaria para determinar los márgenes reseñados en la Resolución de 28 de julio de 2011.

De esta manera, con relación a los ingresos, nos vamos a centrar básicamente en las tasas y precios públicos, tendiendo las primeras a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 de la Ley 8/1989) y determinándose los segundos a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que sea equivalente a la utilidad derivada de los mismos (art. 25 de la Ley 8/1989).

Tal como señala la Resolución de 28 de julio de 2011, en sus apartados vigésimo cuarto y vigésimo quinto, los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se hayan definido como finalistas en la entidad local, existiendo la posibilidad de que ciertos

ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad, debiéndose, en ese caso, considerar que el ingreso afecta al conjunto de la entidad, no a las actividades definidas como «organización» en particular, y deberá relacionarse con el conjunto de costes de la misma.

3.2. Fases del modelo de cálculo e interrelaciones generales entre los agregados contables

Una vez analizados los diferentes componentes que configuran el modelo propuesto, debemos establecer las relaciones existentes entre éstos mostrando el recorrido de los costes en su proceso de formación hasta la obtención de la prestación del servicios, o la trazabilidad de su coste en su caminar por el proceso productivo del ente público en cuestión.

Dicha trazabilidad debe quedar claramente delimitada en fases que nos proporcionen información escalonada y, consecuentemente, relevante para la toma de decisiones sobre los objetos de costes de mayor significación, como son los centros y las actividades. De esta forma delimitaremos seis fases genéricas:

1. Cálculo del coste de los elementos.
2. Asignación de costes a objetos de coste.
3. Repartos entre estructuras (centros y actividades).
4. Asignación de ingresos a actividades.
5. Determinación de márgenes de cobertura por actividades.
6. Determinación de márgenes globales.

De esta forma se completará el recorrido o trazabilidad del coste con las tres primeras fases antes señaladas y que, de forma esquemática, podríamos resumir en:

1º Cálculo del coste total de los elementos, de los centros y coste operativo⁶ de las actividades/prestaciones.

– Determinación del coste de los elementos.

– Localización, en su caso, de los elementos de coste en centros e imputación simultánea, en su caso, de los elementos de coste a las actividades/prestaciones.

⁶ Este concepto como tal no aparece en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero creemos oportuno su uso para hacer referencia a este portador intermedio.

- Imputación de costes pendientes de centros no asignados previamente a las actividades/prestaciones realizadas por dichos centros.

- Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares.

- Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades.

2º Cálculo del coste agregado a nivel DAG⁷ de las actividades/prestaciones.

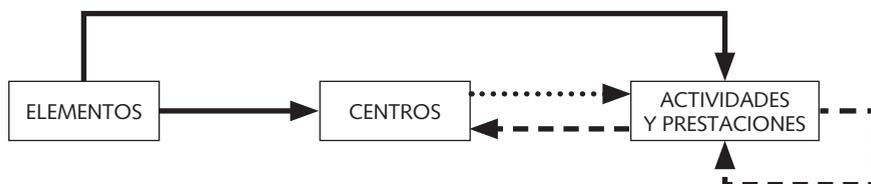
- Reparto de los costes de las actividades DAG a las actividades finalistas y asimiladas.

3º Cálculo del coste total de las actividades/prestaciones.

- Reparto de los costes de la actividad-organización a las actividades finalistas y asimiladas.

Todas estas interrelaciones pueden observarse a través de la siguiente figura:

FIGURA I.
INTERRELACIONES GENERALES



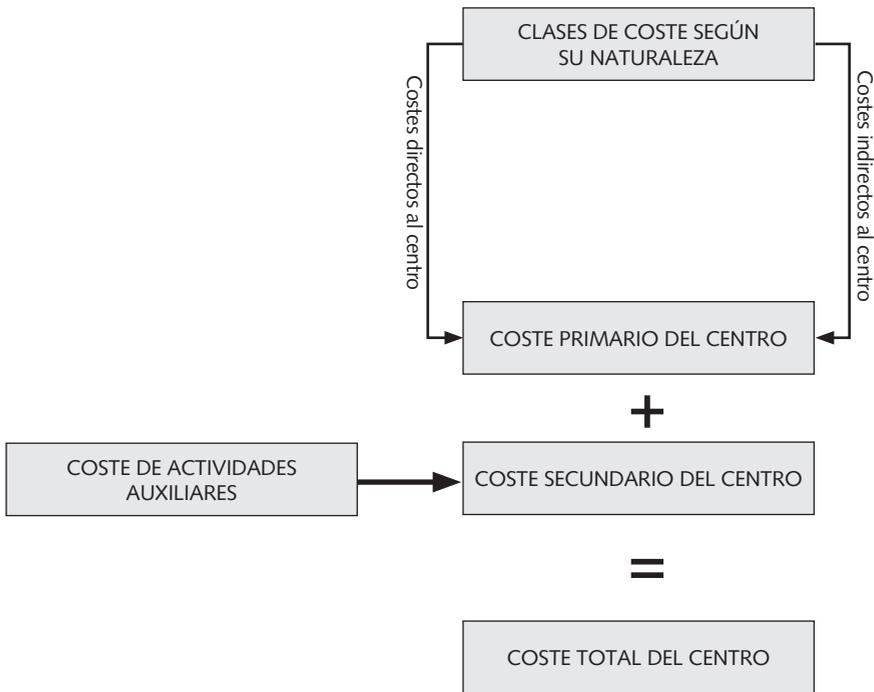
Fuente: Elaboración propia.

De esta forma, la estructura del coste total de un centro estará formada por la suma de los costes primarios y secundarios⁸ del mismo, siendo los primeros los derivados de la localización de los consumos de bienes y servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro, y los segundos los derivados del consumo de actividades auxiliares, como queda reflejado en la figura de la página siguiente.

⁷ Al igual que en el caso anterior este concepto no figura expresamente en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero hemos creído oportuno incluirlo en nuestro trabajo.

⁸ No debemos olvidar que pueden existir elementos de coste no asociados a centros.

FIGURA 2.
ESTRUCTURA DEL COSTE TOTAL DE UN CENTRO DE COSTE



Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, los portadores intermedios y finales que integran el coste de una actividad/prestación los podemos enumerar en la siguiente lista:

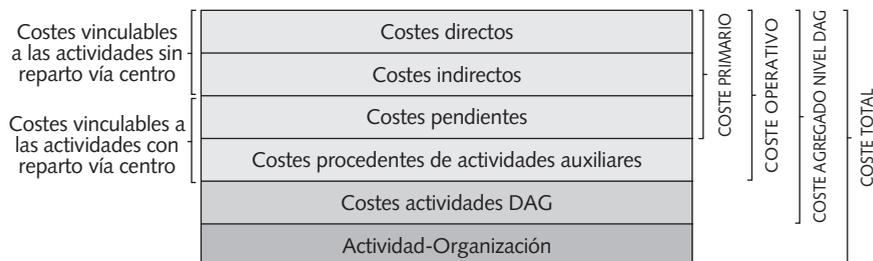
- Coste primario: se identifica con los elementos de coste asignados de manera directa o indirecta y con el coste de centros pendiente de reparto a las actividades/prestaciones.
- Coste secundario: estará integrado por el coste de las actividades auxiliares imputado a través de los centros al resto de actividades/prestaciones.
- Coste operativo: resultante de la agregación del coste primario y secundario de una actividad/prestación.
- Coste agregado a nivel DAG⁹: obtenido a partir de la suma del coste operativo anteriormente calculado y el coste de las actividades DAG.

⁹ A nuestro juicio, sería interesante calcular un portador intermedio adicional denominado *coste funcional*, que sería el resultado de agregar el coste operativo de la

– Coste total: determinado mediante la agregación del coste funcional anteriormente calculado y el coste de la actividad-organización.

Todo ello se resume en la siguiente figura:

FIGURA 3.
ESTRUCTURA DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES/PRESTACIONES



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2011:74).

4. MECANIZACIÓN Y *OUTPUTS* INFORMATIVOS DEL MODELO DE CÁLCULO

Actualmente, la ingente información con la que se trabaja en los entes locales, consecuencia de las diferentes actividades que en ellos se desarrollan y que la propia organización municipal requiere, si se pretende un adecuado grado de eficiencia, de una obligada informatización de los sistemas de información municipal en los aspectos económico, financiero y técnico –cuantificación de los servicios prestados– de sus diversas áreas funcionales.

Por otra parte, una vez la información está disponible para su utilización por la contabilidad analítica del ayuntamiento se inician las diversas y complejas operaciones, consecuencia de las posibles relaciones entre los diferentes agregados que definen el modelo de cálculo. Obviamente para la multiplicidad y complejidad de cálculos que requiere el modelo de costes, implícito en la referida contabilidad analítica, se hace imprescindible su absoluta mecanización o, en

prestación y el coste recibido de las actividades directivas, administrativas y generales que sean propias del centro de coste encargado de realizar las prestaciones. Esto sólo será posible en aquellos casos en los que se pueda discriminar, dentro del coste de las actividades DAG, aquellas que se refieren exclusivamente a un grupo de actividades concretas (por ejemplo, las principales enmarcadas dentro del grupo de actividades de bienestar social) de las que afectan a todo el ayuntamiento en su conjunto.

otros términos, resulta prácticamente inviable cualquier posibilidad de ejecución manual o, incluso, con escasa mecanización.

Cualquier administración municipal requiere utilizar para su mejor funcionamiento y, por ende, como base para el propio reparto de los recursos financieros que pretende distribuir entre los servicios que prestan a sus ciudadanos un conjunto de criterios e indicadores que reflejen, lo más fielmente posible, la propia diversidad de la realidad local en todos sus aspectos, especialmente en aquellos como la actividad realizada, la situación económico-financiera, la ejecución presupuestaria, etc.

El conocimiento de estos aspectos sólo puede llevarse a cabo de forma adecuada a través de un Sistema Integrado de Información Contable para Administraciones Municipales (SIICAM) que supere los aspectos parciales que sobre dicha realidad municipal proporcionan los diversos subsistemas informativos orígenes o fuentes que actualmente utilizan.

Aunque, actualmente, es cierto que en buena parte de los ayuntamientos existen centros de informática que se ocupan de la mecanización, desde una perspectiva global, del conjunto de las áreas funcionales de los mismos, pudiendo dar la impresión de la existencia de un sistema de información municipal bien integrado, no es menos cierto que las diferentes inquietudes sobre el control efectivo de los responsables de gestión de tales áreas –incluso de servicios concretos–, así como las limitaciones presupuestarias endémicas en la propia Administración Local, han dado lugar, en muchas ocasiones, a desarrollos informáticos o mecanizaciones muy variopintas en las citadas áreas y servicios, especialmente como consecuencia de su implementación en diferentes momentos y por diversos autores que, en general, requieren de una homogeneización y comunicación entre los mismos si nos proponemos, como es lógico, el objetivo de conformar en los ayuntamientos sistemas de información con la máxima integración.

Finalmente, como culminación del modelo propuesto, se hace preciso definir, *a priori*, qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario, circunstancia que aconseja la realización de un estudio para la identificación de las exigencias específicas de tales usuarios a efectos de adaptar la estructura del modelo para poder atender a la consecución de la información adecuada para cubrir sus necesidades.

Pero, ante todo, resulta preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que el propio usuario pueda personalizar tales infor-

mes periódicos normalizados e incluso requerir y obtener informes específicos no periódicos que recojan la información que necesite para sus tareas de gestión, objetivo para el que es preciso generar las herramientas y estructura de bases de datos adecuadas para su oportuno cumplimiento.

Por otro lado, para que el modelo informativo alcance su adecuada culminación, los informes elaborados, sobre la base de indicadores de coste generados a partir de su contabilidad analítica, deben completarse con indicadores de gestión –monetarios y no monetarios, elaborados sobre datos internos y externos, etc.– que permitan elaborar paneles de control a los distintos niveles de gestión, que constituyen las herramientas integrales que el gestor de la Administración Local necesita para orientar sus tareas de toma de decisiones.

En definitiva, delimitamos los siguientes grandes grupos de *outputs* informativos:

- Informes de elementos de coste.
- Informes de elementos de ingreso.
- Informes de centros de coste.
- Informes de coste de actividades/prestaciones.
- Informes de márgenes de cobertura.
- Informes de criterios de reparto e imputación.
- Informes de conciliación.

5. CONCLUSIONES

La necesidad de una correcta implantación de un sistema de contabilidad analítica en cualquier organización pública es una cuestión que hoy en día no admite debate, máxime con la crisis financiera tan profunda que atraviesan tales instituciones. En el caso de las Administraciones Locales dicha necesidad no sólo viene motivada por las cuestiones de tipo legal, sino también por la existencia de una creciente demanda por parte de los gestores de los servicios públicos de disponer de sistemas de información más completos que apoyen la toma de decisiones para una gestión más eficiente de los recursos, cada vez más escasos, de que disponen para desarrollar su actividad.

Asimismo, los propios órganos de control externo se han pronunciado al respecto emitiendo distintas recomendaciones sobre la necesidad de la implantación de sistemas contabilidad analítica en las Ad-

ministraciones Públicas españolas, preocupándose cada vez más por la calidad de la gestión pública.

De esta forma, ya no es suficiente con disponer de los sistemas de información contable tradicionales de las Administraciones Públicas, como son la contabilidad patrimonial y presupuestaria, sino que éstos se deben complementar con un sistema de contabilidad analítica y de indicadores de gestión que permita evaluar la eficiencia de los servicios públicos prestados.

Por otro lado, es evidente el esfuerzo normalizador realizado por la IGAE durante los últimos años en materia de contabilidad analítica para las Administraciones Públicas, como demuestran sus diversas publicaciones al respecto y la inclusión a través de las notas 25 y 26 de la Memoria del Plan General de Contabilidad Pública de 2010 de la obligatoriedad de elaborar información sobre el coste de las actividades y sobre indicadores de gestión, cuyos criterios de elaboración se desarrollan en la Resolución de 28 de julio de 2011.

Todo ello, unido a la experiencia adquirida a lo largo de los últimos ocho años en la aplicación de un modelo de coste en diferentes Administraciones Locales a través del proyecto FEMP, justifica que se presente este modelo que, basado en las directrices de la IGAE, pretende realizar una personalización adaptada a las Administraciones Locales lo suficientemente flexible para poder ser aplicado por la gran mayoría de las mismas, con independencia de su tamaño, competencias asignadas, etc.

Así, la aplicación del modelo de cálculo de costes que hemos propuesto presenta, entre otras, las siguientes ventajas:

- a) Adaptabilidad a diferentes ayuntamientos.
- b) Facilitar la rendición de cuentas.
- c) Aumentar la motivación del personal.
- d) Estimular el interés de los ciudadanos en las entidades públicas.
- e) Ayudar a los gestores en la toma de decisiones suministrándoles una información de calidad.
- f) Clarificar los objetivos.
- g) Obtener información sobre las actividades y prestaciones realizadas.
- h) Aumento de la transparencia informativa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA (2009): *Los ingresos de las administraciones públicas*. Documento nº 4 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público, AECA, Madrid.
- (1997): *La contabilidad de gestión en las administraciones públicas*. Documento nº 15 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.
- CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A., y VIÑAS XIFRÁ, J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*, Civitas-Cámara de Cuentas de Andalucía.
- CARRASCO DÍAZ, D.; LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.; ÁLVAREZ RAMOS, D.; HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J.; GONZALO ANGULO, J. A.; MORALES CAPARRÓS, M. J.; SÁNCHEZ TOLEDANO, S.; PAVÓN DE PAULA, M.; OTAL FRANCO, S.; PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L., y GARCÍA VALDERRAMA, T. (2011): *Libro blanco de los costes en las universidades* (3ª edición), OCU, Madrid.
- CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D., y NAVARRO GALERA, A. (2011): *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (MAPISCAL)*, FEMP, Madrid.
- HYVÖNEN, T.; NÄSI, S.; PELLINEN, J.; JÄRVINEN, J., y RAHKO, T. (2011): «Developing public sector cost accounting systems-case finnish defence forces», *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(2), páginas 97-110.
- IGAE (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- (1994): *Contabilidad analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto CANOA*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- IFAC (2010): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York.
- LEY 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local (2003), España, *BOE*, nº 301, de 17 de diciembre.
- 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (2003), España, *BOE*, nº 284, de 27 de noviembre.
- 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (1989), España, *BOE*, nº 90, de 15 de abril.

- ORDEN 1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, 2010, España, *BOE*, nº 102, de 28 de abril.
- EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local, 2004, España, *BOE*, nº 296, de 9 de diciembre.
- PRIETO MARTÍN, C., y ROBLEDA CABEZAS, H. (coord.) (2006): *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*, FEMP, Madrid.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, 2004, España, *BOE*, nº 59, de 9 de marzo.
- REAL DECRETO-LEY 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, 2012, España, *BOE*, nº 48, de 25 de febrero.
- RESOLUCIÓN de 28 de julio, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, 2011, España, *BOE*, nº 188, de 6 de agosto.

Control de eficiencia en el sistema de educación superior español: el modelo de contabilidad analítica para las universidades

Daniel Carrasco Díaz

Catedrático de la Universidad de Málaga

Daniel Sánchez Toledano

Profesor titular de la Universidad de Málaga

M^a Jesús Morales Caparrós

Profesora titular de la Universidad de Málaga

RESUMEN

La situación de las Administraciones Públicas en el marco de la actual coyuntura económica otorga una importancia crítica al control de la eficiencia con la que se aplican los recursos públicos. La universidad no puede quedar ajena a esta corriente, precisando de herramientas para su gestión eficiente. Entre éstas, la contabilidad analítica constituye una pieza fundamental de la estrategia fijada para el sistema español de educación superior. En este ámbito de acción, la Oficina de Cooperación Universitaria, junto a algunas universidades e investigadores, han abordado iniciativas para su implantación (*Libro blanco de los costes en las universidades*) que han sido respaldadas por la publicación por parte del Ministerio de Educación del *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades*, en el que se desarrolla el «Modelo de contabilidad analítica para universidades públicas. Particularización del Modelo CANOA para las universidades», que introduce un marco efectivo para su implantación generalizada en nuestras universidades en aras a mejorar su transparencia informativa por las obligaciones de *reporting* que establece.

ABSTRACT

Efficiency in Government Public Services under current economic situation become critical. University cannot remain outside development of tools for efficient management. Among these ones, Management Accounting is a milestone for Spanish Higher Education System strategy. In this scope, Oficina de Cooperación Universitaria, along, along with some universities and researchers have addressed initiatives for implementation (Libro Blanco de los Costes en las Universidades) that have been endorsed by Spanish Education Office publication «Management Accounting Model for Public Universities. CANOA Model for Universities», which introduces an effective framework for deployment in order to improve transparency in Spanish Universities.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años del siglo xx y primeros del siglo xxi se han producido cambios críticos en el entorno social, político y económico de las sociedades más desarrolladas que han otorgado a las actividades de creación, desarrollo y transmisión del conocimiento, y a los esfuerzos en investigación, desarrollo e innovación un papel central para garantizar la calidad de vida de nuestras comunidades y su competitividad en entornos de creciente globalización.

En este contexto de reformulación del papel de los agentes partícipes del mismo –universidades públicas y privadas, empresas, Administraciones Públicas, etc.– estamos inmersos en un proceso de continua revisión y reformulación que se ha traducido, en el ámbito del sistema de educación superior español y europeo, en importantes reformas e iniciativas para actualizar su marco legal, la estructura de sus titulaciones y, por supuesto, los recursos con los que se financian y el control económico de sus actividades. Todo ello ha configurado un nuevo escenario estratégico en el que la universidad europea ha de reformular sus planteamientos para afianzar un sistema de educación superior que garantice la competitividad de nuestra sociedad en el marco de las naciones más avanzadas, objetivo que sólo resulta posible a través del mantenimiento de los sistemas educativos más desarrollados¹.

¹ No sólo frente al modelo anglosajón, y en especial norteamericano, en el que se sitúan las universidades más prestigiosas, sino frente al emergente desarrollo de las nuevas potencias asiáticas –China, India, ...– (según el *ranking* ARWU 2011, elaborado por la Universidad Jiao Tong, de Shangai, las diez mejores universidades del mundo –Harvard (USA), Stanford (USA), Instituto Tecnológico de Massachusetts MIT (USA), California in Berkeley (USA), Cambridge (UK), Instituto Tecnoló-

Es por ello que existe una convicción creciente acerca de la necesidad de dotar de racionalidad económica la gestión de las universidades que permita, además, interpretar objetivamente sus decisiones y hacerlas entendibles tanto para los gestores universitarios y académicos como para la sociedad, que requiere información para enjuiciar el cumplimiento del mandato que otorga a las universidades y la eficacia, eficiencia, y economía con que aplican los recursos que les confían.

Por otra parte, tan sólo la necesaria planificación estratégica de nuestras instituciones de enseñanza superior y su completa integración con los niveles de operatividad real de las mismas puede garantizar la coherencia de sus políticas, procedimientos, decisiones y acciones, otorgando a éstas una herramienta de decisiva importancia para traducir y alinear la misión y visión estratégica de la universidad con los objetivos –de enseñanza, investigación, extensión cultural y deportiva, económicos, etc.– que resulta necesario establecer, permitiendo enlazarlos de manera verdaderamente efectiva con programas y presupuestos en el marco de sistemas de financiación que se encuentran en un proceso de reformulación.

En consecuencia, la Estrategia Universidad 2015 del Ministerio de Educación, destinada a la modernización del sistema universitario español, ha dirigido sus esfuerzos a la promoción de la excelencia docente y científica y a la internacionalización de nuestro sistema universitario al objeto de potenciar su implicación en el cambio de modelo económico hacia uno basado en el conocimiento que permita mejorar y potenciar la innovación.

Dicho planteamiento obliga a poner de relieve la dimensión social de dicho proceso a través de la colaboración interuniversitaria y de la agregación estratégica con otras instituciones y agentes (empresas, Administraciones Públicas, etc.) como único camino para mejorar y ampliar el impacto del sistema universitario español, consiguiendo universidades más reconocidas socialmente, competitivas, de prestigio internacional y situadas entre las mejores de Europa y el mundo.

En este orden de cosas, un conjunto de universidades españolas haciendo gala de una especial sensibilidad por la mejora de su gestión y del servicio que prestan a la sociedad han mostrado tradicionalmente un gran interés y un especial protagonismo en la introducción

gico de California (USA), Princeton (USA), Columbia (USA), Chicago (USA) y Oxford (UK)– se sitúan en dicho ámbito. Y de las 500 de mayor reputación, el denominado G7, que incluye a las siete economías más desarrolladas del mundo, incluye 350. Tan sólo 11 universidades españolas aparecen en dicho *ranking* de las 500 mejores universidades).

de las técnicas de gestión económico-financiera más avanzadas y han decidido dotarse de una contabilidad analítica que les permita un importante salto de calidad de su sistema de información económico.

En el marco de este propósito, consideraron oportuno tomar como marco de referencia las sugerencias contenidas en el *Libro blanco de los costes en las universidades* (Carrasco *et al.*; Oficina de Cooperación Universitaria, 1ª edición de marzo de 2004) y el modelo de contabilidad analítica de referencia propuesto en éste².

Sin embargo, en abril de 2010, el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprobaron, en reunión conjunta, el documento de «Mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del sistema universitario español (SUE)»; documento en el que se define un Plan de Acción para los años 2010 y 2011 en el que se prevé la implantación de un sistema normalizado de información universitario que incluye como objetivo irrenunciable disponer de un modelo de contabilidad analítica para las universidades públicas españolas.

Como consecuencia de ello, en marzo de 2011 se publica el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades públicas*. Particularización del Modelo CANOA para universidades³ (Ministerio de Educación, 2011) en el que se presenta la propuesta que se marcaba como objetivo en el mencionado Plan de acción 2010-2011⁴ y se establece un marco de desarrollo de modelos de contabilidad analítica como herramienta clave para la gestión de la universidad pública española.

² Posteriormente desarrollado en su tercera edición para incorporar los contenidos derivados de las reglas de normalización del *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades españolas*, elaborado por la Comisión creada al efecto por el Ministerio de Educación, así como para incorporar la experiencia real de personalización a las universidades que han ejecutado trabajos de implantación; facilitar la comprensión del modelo y de su utilidad a los usuarios, y explicar el papel de la tecnología en la aplicación de un modelo de costes y recomendar un modelo de automatización.

³ En adelante Modelo CANOA-Universidades.

⁴ En el ámbito de la Administración del Estado, el vigente Plan General de Contabilidad Pública introduce en la memoria de las cuentas anuales dos notas relativas a la información sobre costes –Nota 25. Información sobre el coste de las actividades– e indicadores de gestión –Nota 26. Indicadores de gestión– cuyos criterios de elaboración se desarrollan por la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

2. OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES

Como se ha señalado anteriormente, la gestión de los servicios públicos y, en particular, los prestados por las universidades exige una aplicación eficiente de los recursos que la sociedad dedica a su cobertura. Ello obliga a desarrollar herramientas adecuadas para el procesamiento y comunicación de la información necesaria para los distintos usuarios interesados, desde los gestores de dichas instituciones a los distintos niveles de decisión hasta los estamentos políticos responsables de la asignación de fondos para su financiación, o la propia sociedad, que debe valorar la acción de las mismas (futuros alumnos, empresas, etc.) y participar y beneficiarse de los resultados formativos y de generación de nuevos conocimientos que caracterizan la actividad de la universidad.

Obviamente, dentro de dicho sistema constituye una pieza clave la generación de información sobre el coste de los servicios universitarios, adecuada para el más amplio cumplimiento de los anteriores fines.

Para obtener dicha información y estructurarla de forma útil para los diferentes usuarios de la misma es preciso alcanzar un adecuado conocimiento de los procesos inherentes a las distintas actividades universitarias, labor que constituye imprescindible referencia para la cuantificación de los recursos consumidos en su desempeño.

De las anteriores reflexiones cabe, por tanto, identificar los siguientes objetivos básicos para el sistema de contabilidad analítica de las universidades:

- a) Cálculo del coste:
 - De los servicios universitarios finalistas (docencia, investigación...).
 - De otros servicios universitarios intermedios (mantenimiento, reprografía...).
 - De las actividades de dirección y administración.
 - De los recursos empleados.
 - De los centros de actividad y responsabilidad.
- b) Valoración de activos generados por su actividad.
- c) Cálculo de márgenes de cobertura de los servicios universitarios.

- d) Evaluación de la eficiencia y economía con la que se gestionan los recursos públicos.
- e) Obtención de información adecuada para orientar la toma de decisiones en la universidad.
- f) Confección de información para orientar la fijación de tasas y precios públicos de los servicios universitarios.
- g) Generación de información para facilitar la presupuestación y el control.
- h) Elaboración de información para la captación de financiación de entidades públicas o privadas.
- i) Cumplimiento de las obligaciones de información fijadas por las Administraciones Públicas.
- j) Comparabilidad con otras universidades nacionales o extranjeras.

Para el oportuno cumplimiento de los anteriores fines se hace necesario estructurar de forma adecuada las herramientas que integran el modelo para que, de una parte, las reclasificaciones y agregaciones de costes que definan el correspondiente flujograma permitan atender al conocimiento de los *outputs* informativos requeridos y, de la otra, para que resulte viable la necesaria conexión con el sistema de información económica de la universidad que haga posible la integración del modelo de contabilidad analítica en su seno a efectos de posibilitar su mecanización, incorporando sus *inputs* a partir de los correspondientes sistemas origen y facilitando sus *outputs* a las estructuras de *Datawarehouse* de dicho sistema.

En este sentido constituye obligado punto de partida la definición de las características básicas a las que éste debe ajustarse.

– En primer lugar es preciso aproximarse a la estructura de los datos procesados por el sistema de contabilidad analítica en relación al sistema informativo económico. Obviamente, la elección viene condicionada por el modelo contable previsto en el Modelo CANOA-Universidades que adopta la forma de sistema contable dualista radical, caracterizado por una delimitación formal de la contabilidad analítica respecto a la contabilidad financiera o externa, ocupada de la fijación de la situación patrimonial y financiera de la entidad, así como de sus resultados.

Por su parte, junto a dicho sistema patrimonial se desarrolla igualmente el sistema presupuestario, ocupado de la problemática relativa a las previsiones de gastos e ingresos que se derivan de las propuestas de asignación de recursos a los fines perseguidos por el ente.

En consecuencia, desde el punto de vista de su operatividad técnica, adquiere decisiva importancia el estudio de las conexiones entre tales sistemas en relación al suministro recíproco de información y al origen de los datos empleados por el sistema de contabilidad analítica, que prevé la posibilidad de operar con datos externos o internamente calculados, no sólo en el seno del sistema contable, sino del sistema integral de información del ente –académico, investigación, etc.

– En segundo lugar debemos atender a la definición del sistema de asignación de costes que se considere adecuado seguir.

A tal respecto cabe elegir entre modelos a costes completos, que relacionan la producción con el coste de la totalidad de los consumos incurridos para su obtención, y modelos a costes parciales, que incorporan a aquélla sólo una parte de los costes generados en la actividad, eliminando, en este último caso, la subjetividad en la asignación de aquellos elementos de coste no imputados a la producción, así como respecto a la inventarización de costes a ella vinculados, generándose márgenes de cobertura adecuados para el análisis y la toma de decisiones.

No obstante, con independencia de las disquisiciones doctrinales sobre las condiciones concretas de compatibilidad y aplicabilidad de ambos planteamientos en el ámbito de las Administraciones Públicas, y en el de los servicios universitarios en particular, como prestadores de servicios de interés general, habitualmente no financiados íntegramente por las aportaciones de los usuarios directos de tales servicios, difícilmente puede plantearse la toma de decisiones orientada a la prestación o eliminación de determinados servicios⁵ o al establecimiento de precios orientados a la consecución de adecuados niveles de rentabilidad⁶, dado el carácter no lucrativo de tales instituciones. Por el contrario, la información suministrada por la contabilidad analítica estará orientada a la racionalización y mejora continua de la gestión de los recursos aplicados en la consecución de servicios de calidad creciente.

Por otra parte, los servicios prestados son de carácter inmaterial y, por tanto, no inventariables, circunstancia que, junto a las anteriores,

⁵ Tal cuestión sólo se plantea para algunos servicios universitarios (postgrados, determinadas actividades de extensión, etc.) o para determinadas condiciones de su prestación (oferta geográfica de titulaciones por campus, etc.).

⁶ Pues resulta obvio que los servicios universitarios deben ser socialmente rentables, pero no por comparación de los precios pagados por el usuario de los mismos y sus costes de prestación, sino en relación a la contraposición de todos sus costes y beneficios sociales.

justifica la aplicabilidad de un modelo a costes completos para el cálculo de los servicios universitarios, planteamiento por el que se decanta el Modelo CANOA-Universidades y se introduce por la Resolución de 28 de julio de 2011 de la Intervención General de la Administración del Estado⁷.

En consecuencia, parece lógico pensar que es preciso informar a los usuarios sobre la totalidad de los costes vinculados con la prestación de los servicios universitarios, aunque ésta se estructure de manera que pueda escalonarse la forma en que se desarrolla el proceso de agregación, permitiendo extraer información útil para propósitos específicos alternativos, previsión que redundará, sin duda alguna, en una mayor flexibilidad del modelo.

– En tercer lugar es preciso hacer referencia al tratamiento del proceso de agregación de costes, a la captación y representación de los elementos que lo integran y a las herramientas de distribución empleadas.

En este sentido, si bien es cierto que existen dos sustratos informativos irrenunciables en cualesquiera de las concepciones que podemos imaginar del modelo de contabilidad analítica, identificables, a nivel técnico, con las entradas –factores o medios de producción empleados– y salidas del sistema –bienes y servicios ofertados– y, desde un plano contable, con la estructura de los sistemas inorgánicos, no lo es menos que dicha concepción resulta claramente insuficiente al no informar adecuadamente del proceso de formación del coste de los servicios finales.

De esta forma, si en un sistema inorgánico se atiende al cálculo del coste de los medios empleados –elementos de coste– y de los portadores finales –bienes y servicios ofertados por el ente– mediante la imputación inmediata de aquéllos a éstos, en un sistema de tipo orgánico se atiende además a la determinación del coste de los centros en que se estructura la organización, lo que obliga a efectuar la oportuna localización del coste de los factores. Así, además de conseguir una más ajustada asignación del coste a la producción, se genera información intermedia de gran utilidad para los gestores, propuesta por la que se decanta el Modelo CANOA-Universidades, que, junto al cálculo del coste de las actividades desarrolladas por la universidad, prevé como elemento básico de su propuesta el cálculo del coste de los centros.

⁷ Esta última norma limita el coste de producción desarrollado en el contenido del PGCP a efectos exclusivos de valorar tanto los activos fabricados o construidos por la propia organización como las existencias.

– En cuarto lugar, el modelo puede plantearse para procesar y suministrar información estrictamente *ex-post* o enriquecerlo mediante el tratamiento de información predeterminada que, a partir de la determinación de estándares de referencia, permita el control de la gestión universitaria mediante la comprobación del grado de cumplimiento de los mismos, y la correspondiente regulación del sistema para la consecución de los objetivos fijados por la organización y la propia evolución de éstos y del entorno económico y social en que operan.

Parece lógico pensar que, en un primer momento, deberían dirigirse los esfuerzos a la consecución de un adecuado nivel de implantación del modelo que permita alcanzar la suficiente experiencia en la determinación y conocimiento de los costes históricos o reales del ente para, una vez alcanzada ésta, iniciarse en el cálculo de costes *a priori* que permita el establecimiento de modelos predeterminados, opción por la que se decanta el Modelo CANOA-Universidades.

Ello no debe ser, sin embargo, un obstáculo para que en el proceso de implantación el modelo se estructure de manera que posibilite identificar los costes con los responsables de su gestión⁸ a efectos de sentar las bases para un posterior desarrollo del modelo predeterminado que permita el control económico efectivo de su gestión, culminando los objetivos afectos a esta rama del sistema informativo gerencial.

– En quinto lugar resulta preciso reflexionar sobre los *outputs* informativos suministrados por el modelo.

A tal respecto, en principio, se hace preciso definir qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario de la misma, circunstancia que obliga a que cualquier estudio para su implantación identifique a tales usuarios, segmentando la información para hacerla adecuada a las necesidades específicas de los mismos.

En este sentido, a partir de un estudio de los mismos, cabe considerar cuatro grandes niveles de grupos de usuarios⁹ (*Libro blanco de los costes en las universidades*, 2007):

⁸ Obviamente, la fijación de estándares debe efectuarse al mismo nivel de desagregación con que se articula el modelo, lo que hace interesante tener en cuenta su posterior desarrollo cuando se realizan los trabajos para la implantación del modelo histórico.

⁹ Sobre dicha base se realizó una encuesta a gestores de las universidades públicas españolas que puede consultarse en el correspondiente anexo incluido en las dos primeras ediciones del *Libro blanco de los costes en las universidades*.

1. Nivel 1: Órganos de alta dirección (rector, consejo económico-social, gerente). Requieren información agregada y de carácter general sobre los costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios universitarios.

2. Nivel 2: Órganos de gestión funcional intermedia (decanos y directores de centro, directores de departamento, jefes de servicio). Precisan información específica sobre el funcionamiento del centro o servicio que gestionan.

3. Nivel 3: Órganos de gestión funcional operativa (responsables de gestión del gasto, responsables económicos de los servicios administrativos). Demandan información específica para el adecuado desempeño de sus funciones (cumplimiento de la legalidad, información a otros usuarios, rendición de cuentas, relaciones con auditores, etc.). Están vinculados con el mantenimiento de los sistemas transaccionales de procesamiento de la información.

4. Nivel 4: Usuarios externos a la universidad (Administración, empresas privadas, etc.). Demandan información agregada y genérica sobre los recursos aplicados y logros conseguidos por la organización.

En este sentido, y respecto a este último nivel, el Modelo CANOA-Universidades establece un conjunto de informes normalizados de obligado cumplimiento e indicadores de gestión como *output* fundamental del Modelo.

Por otra parte es preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que, con independencia de tales informes periódicos normalizados, el propio usuario interno pueda requerir y obtener informes específicos no periódicos que recojan la información que éste necesite para sus procesos gerenciales, objetivo para el que es preciso generar las herramientas y estructura de bases de datos adecuadas para su oportuno cumplimiento.

Asimismo, para que el modelo informativo alcance su adecuada culminación, los informes elaborados sobre la base de indicadores de coste generados a partir de su contabilidad analítica deben completarse con indicadores de gestión –monetarios y no monetarios, elaborados sobre datos internos y externos...– que permitan elaborar cuadros de mando a los distintos niveles de gestión, que constituyan las herramientas integrales que el gestor actual del sistema universitario necesita para orientar sus tareas de toma de decisiones.

3. EL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS UNIVERSIDADES: COMPONENTES Y ESTRUCTURA

El modelo de contabilidad analítica descrito en el anterior epígrafe integra los siguientes componentes:

- a) Estructuras de coste:
 - Elementos de coste.
 - Elementos de ingreso.
 - Centros de coste y responsabilidad.
 - Actividades/servicios.
- b) Relaciones internas:
 - Relaciones entre estructuras.
 - Criterios de reparto e imputación.
- c) Relaciones externas¹⁰:
 - Sistemas de gestión que proporcionan información al modelo.
 - Sistemas de gestión a los que proporciona información el modelo.

a) Estructuras de coste

Son los componentes nucleares del modelo en cuanto constituyen los objetos de coste finales e intermedios sobre los que es preciso generar información para cumplir con los objetivos generales y particulares que persigue.

Elementos de coste

«Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable» (IGAE, 2011).

Representan, por tanto, el coste de los factores productivos aplicados en la realización de su actividad. Aunque la clasificación primaria de los mismos, correspondiente con la estructura del informe nor-

¹⁰ Aunque, en puridad, podría considerarse que los sistemas informativos de la universidad no son, en sí mismos, estructuras del modelo de contabilidad analítica, en su consideración de sistemas origen de la información de que éste se nutre constituyen, sin lugar a duda, otro de los elementos básicos que es preciso considerar cuando se define el modelo y su implantación a la realidad de las universidades.

malizado incluido en el Modelo CANOA-Universidades, se vincula con su naturaleza, el desarrollo de las potencialidades informativas de la contabilidad analítica para orientar y evaluar la gestión de las universidades puede aconsejar reclasificaciones complementarias de los mismos (por su variabilidad respecto al nivel de servicio, por su controlabilidad por el gestor, etc.).

Se agrupan en ocho grandes rúbricas:

- Coste de personal.
- Coste de adquisición de bienes y servicios.
- Coste de servicios exteriores.
- Coste de tributos.
- Coste financiero.
- Coste de amortizaciones.
- Coste de transferencias.
- Otros costes.

Elementos de ingreso

«Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los ingresos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable» (IGAE, 2011).

Al igual que lo comentado para los elementos de coste, a partir de la clasificación primaria de los mismos sobre la base de su naturaleza el modelo puede requerir para culminar sus necesidades informativas clasificaciones complementarias, entre las que resulta crucial la que se vincula con su afectación a las actividades/servicios, pues tan sólo los relacionados con tales actividades/servicios pueden contraponerse con el coste de éstos para formar los correspondientes márgenes.

Se agrupan en siete grandes apartados (IGAE, 2011):

- Tasas, precios públicos, venta de bienes y otros ingresos.
- Transferencias corrientes.
- Transferencias de capital.
- Ingresos patrimoniales.
- Ingresos por la enajenación de inversiones reales.
- Ingresos procedentes de activos financieros.
- Ingresos calculados.

Centros de coste

«Lugar, físico o no, donde, como consecuencia del proceso productivo, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios¹¹» (IGAE, 2004).

Su clasificación primaria responde a la función y naturaleza de sus actividades, agrupándose en las siguientes grandes tipologías (*Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011):

- Centros de docencia e investigación. Departamentos.
- Centros de enseñanza. Facultades y escuelas universitarias.
- Centros de investigación. Institutos universitarios y grupos de investigación.
- Otros centros de enseñanza, investigación y creación artística.
- Centros de extensión universitaria.
- Centros de apoyo a la docencia y a la investigación.
- Servicios auxiliares.
- Centros de dirección y administración.
- Otros centros.

Junto a otras posibles clasificaciones complementarias, adquiere especial importancia la derivada de su participación en el proceso formativo del coste, de acuerdo a la que cabe considerar la existencia de (IGAE, 2011):

- Centros principales.
- Centros auxiliares.
- Centros de dirección, administración y generales.
- Centros anexos.
- Centros mixtos.
- Centro «agrupaciones de costes¹²».

¹¹ Posteriormente la IGAE limita dicha definición exclusivamente a lugares físicos tanto en el Modelo CANOA-Universidades como en la Resolución 28 de julio de 2011, donde se definen como «lugar físico donde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades» (IGAE, 2011).

¹² «Agregado contable que permite la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos al no desarrollarse en ellos ninguna actividad

Actividades/servicios

«Conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización» (IGAE, 2011).

Al igual que para anteriores estructuras, pueden clasificarse de acuerdo a diferentes criterios, distinguiéndose dos grandes categorías básicas:

– «En función del comportamiento de actividades/productos de acuerdo con las reglas de funcionamiento del modelo basadas en la doctrina contable», criterio a partir del que pueden identificarse los siguientes tipos de actividades (IGAE, 2011):

- Actividades finalistas, principales o asimiladas.
- Actividades auxiliares.
- Actividades directivas, administrativas y generales y asimiladas.
- Actividad almacenaje.

– «En función de los fines marcados por la normativa vigente desarrollada por cada ente en su propia reglamentación», criterio del que se derivan las siguientes clases de actividades (IGAE, 2011):

- Dirección y administración general de la universidad.
- Soporte de la gestión de la universidad.
- Administración y dirección de facultades, escuelas, institutos y centros.
- Administración y dirección de departamentos y otras unidades docentes e investigadoras.
- Actividades de docencia.
- Actividades de investigación y transferencia del conocimiento.
- Actividades deportivas y de extensión universitaria.
- Actividades anexas.
- Actividad de organización.
- Trabajos realizados por la universidad para su propio inmovilizado (TRUPI).
- Subactividad.

(locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la organización, pero necesarias por imperativo legal (locales sindicales) o por otras causas» (IGAE, 2011).

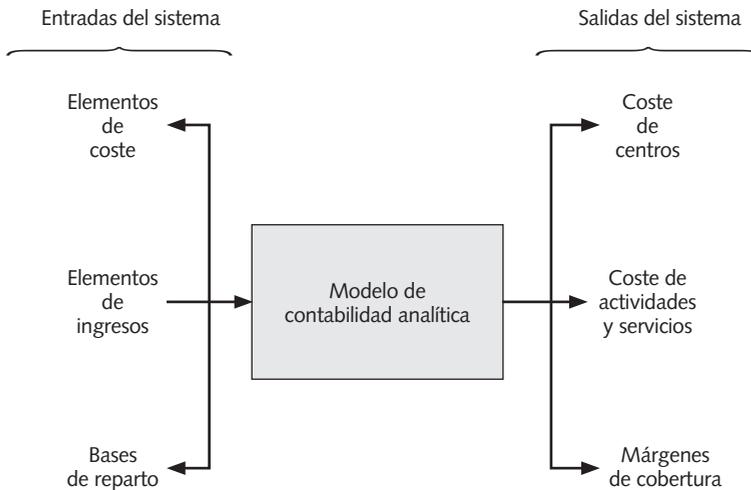
b) Relaciones internas

Relaciones entre estructuras

Analizados los componentes que integran el modelo, cuestión aparte se corresponde con el estudio de la forma en que se estructuran las relaciones entre dichos elementos y, por consiguiente, el propio funcionamiento del modelo.

Éste presenta entradas de datos que debidamente procesados permitirán la obtención de la información que se espera de él. En concreto se han delimitado unos agregados contables de primer nivel –o entradas básicas del sistema–, materializados en los elementos de coste y de ingreso que constituyen, junto con los criterios de reparto e imputación¹³, los *inputs* primarios del modelo y, junto a ellos, se identifican los agregados específicos considerados, que constituyen reclasificaciones del coste formuladas a través de su identificación con objetos de coste específicos –centros, actividades y productos/servicios.

FIGURA I



Fuente: *Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011.

Consecuencia de lo anterior, una parte fundamental del modelo de contabilidad analítica para universidades se sitúa en la fijación de las relaciones entre tales agregados, propósito que supone, en esen-

¹³ En relación a la información relativa a los valores alcanzados por las variables de referencia utilizadas tanto como base para el reparto de coste como para el cálculo de indicadores de gestión.

cia, la propia definición del proceso de formación del coste previsto en el modelo.

Dado el conjunto de componentes o estructuras –elementos de coste, elementos de ingreso, centros y actividades/servicios– considerado, cabe pensar en un amplio conjunto de posibilidades teóricas de relación entre ellas. Sin embargo, tales relaciones van a venir condicionadas por la propia estructura lógica del proceso de formación de costes y márgenes propio del proceso productivo de las universidades, vinculada a cuatro fases genéricas:

1. Cálculo del coste de los elementos.
2. Formación del coste de los centros.
3. Determinación del coste de la actividades.
4. Cálculo de ingresos y márgenes de cobertura.

Las que definen, asimismo, las relaciones derivadas del consumo de factores realizado por los correspondientes portadores finales e intermedios y la relación de éstos, en su caso, con la estructura de ingresos de la entidad a fin de efectuar la oportuna determinación de los márgenes de cobertura de sus actividades.

FIGURA 2



Criterios de reparto e imputación

Las relaciones entre estructuras descritas en el apartado anterior implican un proceso de reclasificación de costes al objeto de identificar los consumos realizados para la prestación de los servicios ofertados por la universidad y la realización de las operaciones propias de los distintos centros que configuran su estructura orgánica.

Sin embargo, la mencionada cuantificación del consumo efectuado por los diferentes portadores –centros y actividades– va a estar condicionada por las posibilidades efectivas de identificación de los mismos y, en consecuencia, su consideración como coste directo o indirecto respecto a la estructura de referencia.

En este sentido cabe pensar en las siguientes posibilidades de relación entre estructuras –elementos de coste respecto a centros y actividades/servicios:

- Costes directos al centro y directos a la actividad (DCDA).
- Costes directos al centro e indirectos a la actividad (DCIA).
- Costes indirectos al centro y directos a la actividad (ICDA).
- Costes indirectos al centro e indirectos a la actividad (ICIA).

Y, por tanto, dado que, como tuvimos ocasión de señalar, tan sólo en algunas ocasiones existe una relación directa entre los elementos de coste y los objetos de coste considerados –centros o actividades/servicios– (costes directos). En el resto de los casos (costes indirectos) es preciso llevar a cabo un proceso de asignación de costes que obliga a introducir criterios o claves de reparto específicos para su realización que, de acuerdo con la IGAE (2011), podemos definir como «la herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí».

En cualquier caso, tales bases de reparto se materializan en variables cuya medida sea fácilmente realizable y que se utilizan para cuantificar el consumo que los objetos de coste de que se trate realizan del elemento, centro o actividad de coste sujeto del reparto. Su elección descansa, por tanto, en la consideración de que existe una relación de proporcionalidad entre dicha unidad de medida y el coste del objeto considerado y, obviamente, con los requisitos de permanencia temporal de los criterios que garanticen la consistencia y fiabilidad de la información¹⁴.

¹⁴ La Resolución de 28 de julio de 2011 establece que «los criterios empleados para la determinación de costes e ingresos en todas las fases de cálculo del sistema

En consecuencia, la elección de tales unidades estará condicionada por el estudio de las alternativas identificadas para escoger entre ellas las que presenten una mayor correlación estadística con el objeto de coste y una mayor facilidad para su obtención (coste-efectiva).

FIGURA 3



Fuente: Elaboración propia.

c) Relaciones externas

Sistemas de información que proporcionan información al modelo

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, el modelo de contabilidad analítica procesa datos que recibe del exterior o calcula internamente y que constituyen los *inputs* a partir de los que es capaz de generar la información ofertada a los usuarios del sistema –*outputs*.

Además, los diferentes componentes del sistema de información económica, del que forma parte el modelo de contabilidad analítica, deben establecer relaciones entre sí mediante las que circulan los datos a partir de los que procesan su información.

En concreto, los elementos de coste e ingresos, las unidades de medida de las variables utilizadas como criterios de reparto e imputación y los datos operacionales vinculados a las propias actividades realizadas por la universidad constituyen las entradas básicas de datos del mode-

deberán mantenerse inalterables a lo largo del ejercicio. Cuando se produzca el paso de un ejercicio a otro los criterios de asignación de costes e ingresos podrán ser variados siempre que existan razones objetivas para proceder a dicho cambio».

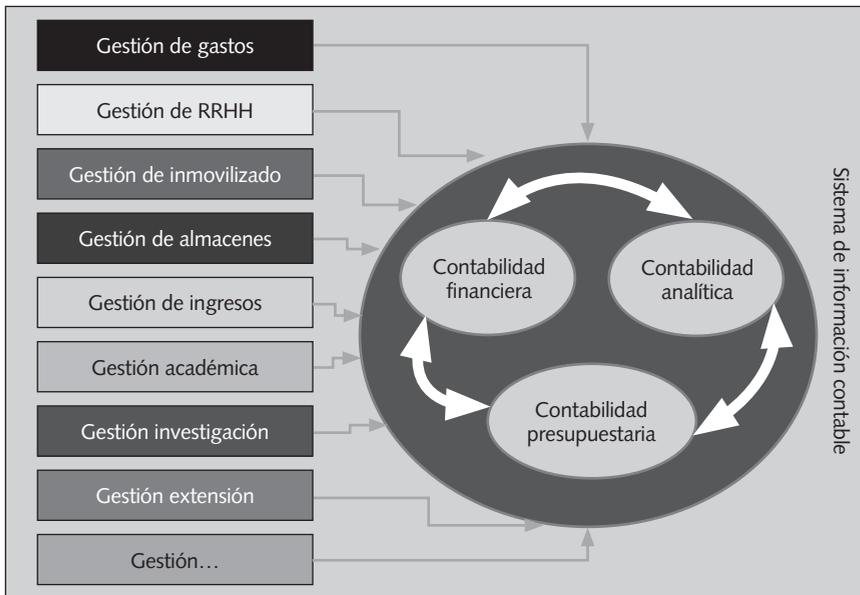
lo de contabilidad analítica para cuya obtención, por lo tanto, es preciso establecer vínculos con los subsistemas que los procesan.

De esta forma cabe pensar en las siguientes relaciones:

- Sistema de gestión de justificantes de gastos.
- Sistema de gestión de personal.
- Sistema de gestión de inmovilizado.
- Sistema de gestión de almacenes.
- Sistema de gestión de ingresos.
- Sistema de gestión académica.
- Sistema de gestión de investigación.
- Sistema de gestión de actividades deportivas y de extensión.
- Sistema de gestión de publicaciones.
- ...

FIGURA 4

Sistema información económica



Fuente: *Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011.

En consecuencia es preciso establecer mecanismos y protocolos para la obtención y carga automática de los datos que residen en los

diferentes sistemas de información de la Universidad para su procesamiento en el modelo de contabilidad analítica de acuerdo al nivel de periodicidad que se establezca.

De esta forma, para cada uno de los sistemas origen de referencia, resulta necesario definir las entidades clave para su aprovisionamiento en el modelo de contabilidad analítica, definiendo las oportunas equivalencias con las estructuras del Modelo:

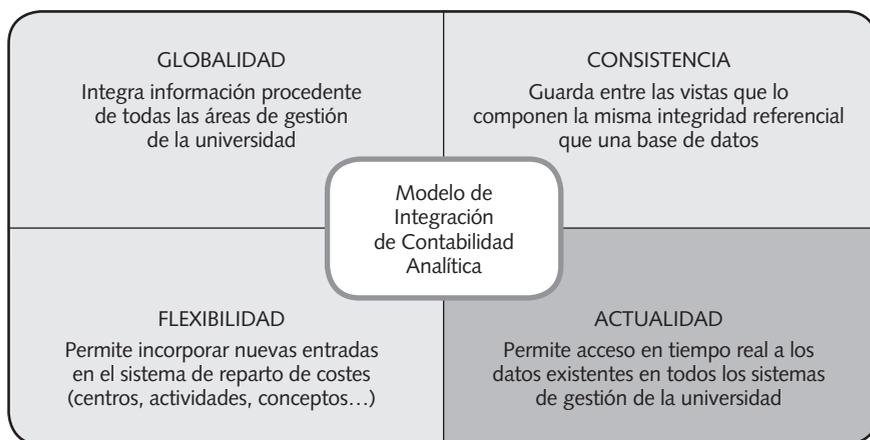
- Centros académicos, investigadores, extensión, etc., definidos en el correspondiente sistema origen y representativos de los centros responsables de las correspondientes actividades.
- Actividad docente, investigadora, extensión, etc., identificadas en los respectivos sistemas origen, vinculadas a las titulaciones, proyectos de investigación, actividades deportivas, etc., realizadas por la universidad.
- Conceptos de gasto e ingreso imputados a las anteriores actividades.
- Gastos e ingresos. Importes de gastos e ingresos a obtener del correspondiente sistema origen desglosados en función de los anteriores conceptos de gasto e ingreso definidos.
- Dedicaciones. Datos relativos a las unidades seleccionadas para la medición de las dedicaciones del personal a las actividades definidas en el sistema origen (dedicación docente e investigadora del PDI, etc.).
- Valores criterios. Datos relativos a las unidades seleccionadas para definir los criterios y claves de reparto elegidas en el modelo (nº de alumnos, superficie en m² de centros y dependencias, horas de ocupación de aulas, etc.).

FIGURA 5



Sistemas de información a los que proporciona información el modelo

Como hemos tenido ocasión de señalar, el modelo de contabilidad analítica forma parte del sistema de información de la universidad y al igual que para obtener los datos que necesita para cumplir los fines que persigue debe relacionarse con el resto de subsistemas que lo integran, del Modelo se obtiene información que precisa ser utilizada en otras áreas y por otros sistemas informativos gerenciales (cuadros de mando, indicadores de gestión, contabilidad financiera, etc.), circunstancia por la que es preciso dotarse de interfaces de comunicación del Modelo con el resto de subsistemas de manera que pueda exportarse la información procesada por ésta a las estructuras de *Datawarehouse* de la universidad para su uso generalizado a efectos analíticos.

FIGURA 6

Fuente: Elaboración propia.

4. INFORMES DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA. OBLIGACIONES DE REPORTING Y ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA DE LA UNIVERSIDAD Y UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES

Las estructuras anteriormente descritas y las relaciones entre éstas definen la configuración del modelo de contabilidad analítica. Éste presenta entradas de datos que, procesadas de acuerdo con los itinerarios, criterios y bases de reparto previstos en el modelo, conducirán a la obtención de la información que se espera de él.

De hecho, la propia delimitación de tales agregados contables representa el ámbito en que se enmarcan sus potencialidades informa-

tivas, estructuradas sobre la base de la información procesada y elaborada por el modelo, materializada en la diversidad de objetos de coste –elementos, centros, actividades y productos/servicios– considerados, que constituyen, en definitiva, las salidas últimas de éste como sistema de información.

A tal respecto, y como se señaló anteriormente, se hace preciso definir, *a priori*, qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario de la misma a efectos de adaptar la estructura del modelo para poder atender a la consecución de la información adecuada para cubrir sus necesidades gerenciales, y ante todo resulta preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que el propio usuario pueda personalizar tales informes.

En la propuesta relativa a la información susceptible de ser producida por el sistema, recogida en el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades* (Ministerio de Educación, 2011), se distingue entre «informes normalizados» e «indicadores», dando lugar a los siguientes tipos de informes (IGAE, 2011):

– Informes normalizados, de carácter obligatorio y que constituirán la información básica a remitir por las distintas universidades a las Administraciones Públicas, que garanticen la necesaria homogeneidad y comparabilidad en el cumplimiento de las obligaciones de información requeridas. Tales informes se elaborarán de acuerdo con las reglas de normalización establecidas en el capítulo 8º de dicho documento¹⁵, que establece tanto los informes como indicadores que se exigirán a las universidades.

– Informes propios de cada organización obtenidos según el nivel de información de cada universidad cuyo objetivo es complementar

¹⁵ La selección de informes normalizados que se remitirán al Ministerio de Educación y estarán incluidos en el sistema integrado de información universitaria son los siguientes:

1. Informes sobre elementos de coste:
 1. Resumen por clases de coste.
 2. Resumen general de elementos de coste.
 3. Resumen general de costes de personal.
2. Informes sobre ingresos:
 1. Resumen general de ingresos por naturaleza.
 2. Resumen general de ingresos/actividades.
3. Informes sobre actividades:
 1. Resumen por tipo de actividades por fines.
 2. Resumen de actividades según su comportamiento.
 3. Resumen coste de actividades.
 4. Composición coste actividades docentes.
 5. Resumen margen y grado de cobertura.

la información normalizada con la incorporación de información procedente de los subsistemas de información de cada universidad.

Es decir, el Modelo CANOA-Universidades introduce obligaciones de *reporting* de gran interés para incrementar la transparencia informativa de las universidades y definir un marco apropiado para mejorar la eficiencia de su gestión y un modelo de financiación más equilibrado.

Sin embargo, con independencia de la orientación externa de esta iniciativa, las potencialidades del modelo culminan en su perspectiva interna orientada a los gestores de las universidades en cuanto constituye una herramienta de gran valor para orientar su toma de decisiones.

Los informes normalizados y los no normalizados que cada universidad desarrolle para sus diferentes niveles gerenciales facilitan un conocimiento profundo y riguroso de su proceso productivo, visualizando los inductores de coste y valor de sus actividades y agentes (centros, departamentos, etc.), y las palancas para su gestión eficiente. A tales efectos adquieren un protagonismo esencial las diversas técnicas para el análisis de la información que de ellos se derivan.

En particular, resultan especialmente útiles las técnicas de análisis convencionales de estados contables tales como:

- Análisis vertical o estructural.
- Análisis horizontal o comparativo.
- Análisis de tendencias.
- Análisis de ratios.

Tales técnicas de análisis, lejos de excluirse entre sí, se complementan. De ahí que su uso, para la elaboración y estudio de los *outputs* informativos, convenientemente correlacionados, sea fundamental para el proceso de análisis y para una objetiva interpretación de los datos que integran el conjunto total de los informes de agregados contables e indicadores generados por el modelo de contabilidad analítica para universidades.

Análisis vertical o estructural

Se trata de determinar el peso proporcional (porcentual) que tiene cada componente analizado –elemento de coste, centro, actividad, etc.– respecto del total de la universidad. Nos permite determinar la composición y estructura de los costes e ingresos anali-

zados por centros y actividades/servicios, o en forma global, para una adecuada interpretación de su realidad en un determinado ejercicio o periodo.

Análisis horizontal o comparativo

Se centra en la comparación entre ejercicios, tanto en términos absolutos como relativos, determinando la variación experimentada por los componentes de los agregados contables analizados y permitiendo enjuiciar su evolución.

Obviamente, dicha comparación puede realizarse respecto a las propias cifras de la universidad para el período o frente a una determinada referencia –objetivos previstos en el plan estratégico, previsiones para el período, datos promedios de los últimos períodos, datos promedio de las universidades de la Comunidad Autónoma o del Estado, datos de una determinada universidad elegida como referente, etc.

Las comparaciones pueden hacerse tanto para los datos primarios de costes, ingresos y márgenes como para indicadores de costes y de gestión –costes promedio de titulación de grado, costes por alumno, ingresos investigación por profesor, etc.

Análisis de tendencias y forecasting

Consiste en el análisis de tendencias en las magnitudes de la universidad a partir de la comparación de un ejercicio base, elegido como referente, con otros posteriores para conocer la tendencia de la magnitud analizada y prever su evolución futura.

Dicho estudio puede presentarse a partir de números índices¹⁶, análisis de regresión y otras técnicas para el análisis de tendencias y previsión o *forecasting*.

Análisis de ratios

De acuerdo al *Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española*, ratio se define como «cociente de dos números o, en general, de dos cantidades comparables entre sí».

¹⁶ Para elaborar informes con números índices, la cifra base inicial de comparación se hace, por lo general, igual a 100, y el resto de los números se expresan en proporción a dicho valor a efectos de facilitar una rápida visión de conjunto de los aumentos y disminuciones correspondientes a las magnitudes analizadas y su evolución, tanto en forma numérica como a través de gráficos representativos.

Por tanto, la relación existente entre ellas transmite información sobre equilibrios o proporciones entre las magnitudes utilizadas para su definición. Dichas magnitudes pueden ser, a su vez, simples y complejas.

Obviamente, la cuestión más complicada y relevante a efectos de abordar esta clase de análisis es la selección de las ratios más adecuadas para alcanzar, en cada momento, el objetivo perseguido con el análisis o estudio abordado.

De hecho, este tipo de análisis adquiere gran protagonismo en el Modelo CANOA-Universidades (Ministerio de Educación, 2011), en cuanto entre sus *outputs* informativos dedica un apartado a indicadores de gestión¹⁷ que define como «instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas» (IGAE, Indicadores de gestión en el ámbito de la Administración Pública, 2007) y materializa en ratios calculados para los distintos ámbitos del modelo.

Para que resulten útiles deben cumplir determinados requisitos: fiabilidad, relevancia, comprensibilidad, oportunidad, consistencia y comparabilidad (GASB, 1998), debiendo presentarse en un número reducido para potenciar una visión sintética de los puntos críticos de la gestión.

De esta forma, el Modelo CANOA-Universidades propone una amplia batería de indicadores articulada en los siguientes apartados:

- Indicadores relativos a las actividades de la universidad.
- Indicadores relativos a los elementos de coste.
- Indicadores relativos a centros de coste.
- Indicadores relacionados con ingresos.
- Indicadores relacionados con la cobertura de costes.

¹⁷ En esencia, tales *outputs* informativos constituyen indicadores agrupables en dos grandes apartados: indicadores primarios –los propios valores contenidos en los informes obtenidos del modelo de contabilidad analítica (coste de elementos, centros, actividades, ingresos, y márgenes) o variables representativas de valores absolutos obtenidos como resultado de observaciones simples (número de alumnos, número de profesores, número de doctores, número de empleados, número de proyectos de investigación, etc.– e indicadores secundarios o de gestión –materializados en ratios que relacionan dichas magnitudes primarias (valores de coste e ingresos o variables simples).

5. CONCLUSIONES

Aunque han existido intentos desde hace más de dos décadas con el propósito de introducir el cálculo del coste de los servicios en algunas universidades públicas, tan sólo en los últimos años existe una concienciación suficiente para potenciar este objetivo.

De una parte, en el propio ámbito general de las Administraciones Públicas, para las que, como indica el preámbulo de la Resolución de 28 de julio de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, «los nuevos retos que deben afrontar las Administraciones Públicas en un contexto en el que la gestión de los recursos públicos debe estar presidida por una actuación rigurosa y, sobre todo, eficiente, agudizan la necesidad de contar con herramientas cada vez más eficaces para facilitar esa gestión a la vez que se debe posibilitar el conocimiento de la misma a los diversos agentes sociales».

«Una de las técnicas que más puede ayudar en ese conocimiento y en esa eficiencia en la gestión la constituye, sin ninguna duda, la contabilidad analítica, configurada como el instrumento capaz de segmentar organizaciones tan complejas como las que integran el ámbito de las Administraciones Públicas y posibilitar un conocimiento que incide especialmente en su gestión más eficiente.»

De esta forma, en el ámbito de la Administración del Estado, el vigente Plan General de Contabilidad Pública introduce en la memoria de las cuentas anuales dos notas relativas a información sobre costes –Nota 25. Información sobre el coste de las actividades– e indicadores de gestión –Nota 26. Indicadores de gestión– cuyos criterios de elaboración se desarrollan por la citada Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

De otra parte, en el ámbito específico de las universidades, para el que la mencionada iniciativa del Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria manifestada en la mencionada publicación del documento de «Mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la exce-

lencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del sistema universitario español (SUE)», que prevé la implantación de un sistema normalizado de información universitario que incluye como objetivo irrenunciable disponer de un modelo de contabilidad analítica para las universidades públicas españolas.

Consecuencia de ello, en marzo de 2011, se publicó el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades públicas*. Particularización del Modelo CANOA para universidades (Ministerio de Educación, 2011), que introduce, con carácter formal, la obligatoriedad de introducir el modelo de contabilidad analítica que propone en las universidades, respaldando el establecimiento de un verdadero impulso para el desarrollo e implantación de modelos de contabilidad analítica como herramienta crítica para la gestión de la universidad pública española.

Dichos modelos, a partir de los *outputs* informativos, informes de costes, ingresos y márgenes e indicadores de gestión que introduce con carácter normativo o los que las universidades desarrollen con carácter complementario y de acuerdo a las necesidades de su gestión constituyen una herramienta de gran valor para la mejora de la eficiencia y la gestión de las universidades españolas, permitiendo orientar sus procesos de toma de decisiones en multitud de ámbitos, entre los que destacan los siguientes:

- Determinar el coste de las titulaciones oficiales y otras enseñanzas impartidas por la universidad.
- Cálculo de costes totales, y promedios por crédito, alumnos, profesor, etc., útiles para orientar la política educativa, de inversiones y de contratación de personal de la institución.
- Enjuiciar la eficiencia de los distintos departamentos y centros de la universidad, permitiendo:
 - Potenciar la gestión eficiente de los recursos (personal, gestión de compras –material de docencia, material de laboratorio, etc.–, servicios –teléfono, seguridad, limpieza, vigilancia, etc.).
 - Potenciar la gestión eficiente en la adquisición y uso del inmovilizado (equipamientos, espacios, instalaciones, etc.).
- Ayudar a evaluar las diferentes alternativas de contratación y régimen de uso y financiación de los activos –propiedad, arrendamiento, *leasing*, *renting*, etc.
- Facilitar información para analizar y evaluar las fortalezas y debilidades de una gestión con mayor o menor nivel de descentralización.

– Evaluar la conveniencia de externalización de los servicios de no obligatoria prestación por mandato legal.

– Proporcionar bases informativas para la negociación con unidades orgánicas internas (departamentos, centros de enseñanza e investigación, etc.) y agentes externos (proveedores, suministradores de servicios, concesionarios, etc.).

– Facilitar información para argumentar las bases para la negociación de la financiación entre las universidades y las Administraciones financiadoras (Comunidades Autónomas, Ministerio de Educación, UE, etc.).

– Proporcionar los datos necesarios para competir por la consecución de recursos privados a través de contratos, convenios y, en general, para financiar programas de gasto.

– Mostrar la dedicación de los recursos humanos a las actividades de docencia, investigación, etc., y su localización en departamentos, centros de enseñanza e investigación, etc.

– Facilitar el análisis para potenciar la dedicación de mayores recursos en los programas y grupos de financiación más eficientes y competitivos y con mayor productividad científica y capacidad para generar ingresos.

– Proporcionar datos para potenciar la dedicación de recursos a las actividades de extensión (culturales, deportivas, etc.) más eficientes (mayor rentabilidad social, mayor impacto mediático y de creación de imagen para la universidad, etc.) y para enjuiciar la acción de los centros responsables de su prestación.

– Posibilitar la comparabilidad de la información y el *benchmarking* entre las universidades, la asignación eficiente de recursos, una mayor rentabilidad social de las titulaciones y enseñanzas ofertadas y de sus actividades de investigación y extensión.

En definitiva, entendemos que el modelo de contabilidad analítica debe dar respuesta, entre otras, a preguntas tales como:

– ¿Qué tipologías, cantidades y coste de recursos son utilizados para el desarrollo de su actividad?

– ¿Pueden ser sustituidos algunos tipos de recursos por otros que cubran las necesidades de la universidad sin afectar a la calidad de la prestación de sus servicios?

– ¿Cuáles son los *outputs* o prestaciones de la universidad?

– ¿Han sido definidas y, en su caso, cómo pueden definirse las unidades de medida de las prestaciones?

- ¿Qué aspectos del rendimiento de las prestaciones y unidades orgánicas son controlados y, en su caso, cómo controlarlos?
- ¿Quién establece las medidas del rendimiento y hasta dónde llega su fiabilidad?
- ¿Cómo se informa de este rendimiento a los distintos interesados: centros, departamentos?
- ¿Quién se responsabiliza del nivel de rendimiento obtenido?
- ¿Con qué nivel de eficiencia trabajan los distintos departamentos y centros?
- ¿Cuál es el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en el Plan Estratégico de la Universidad?
- ¿Cuál es el grado de cobertura de los costes de los distintos servicios ofertados por la universidad?
- ...

6. BIBLIOGRAFÍA

- ARWU(2011). Disponible en Academic Ranking of World Universities. www.arwu.org
- CARRASCO DÍAZ, D., *et al.* (2006): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 1ª edición, Madrid.
- (2007): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 2ª edición, Madrid.
- (2011): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 3ª edición, Madrid.
- CONSEJO DE UNIVERSIDADES Y CONFERENCIA GENERAL DE POLÍTICA UNIVERSITARIA (2010): *Documento de mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del sistema universitario español (SUE)*. Disponible en www.educacion.gob.es/dctm/eu2015/documento-de-financiacion-26042010.pdf?documentId=0901e72b800d97ce.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. GASB (1987): *Concepts Statement*, nº 1, Objectives of Financial Reporting. GASB.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas*, Madrid.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007): *Indicadores de gestión en el ámbito de la Administración Pública*, Madrid.
- (2011): Resolución de 28 de julio, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre costes e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, Madrid, *BOE*, 6 de agosto.
- LEY ORGÁNICA 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones Públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN (2011): *Documento sobre contabilidad analítica para la universidades. Particularización del Modelo CANOA para Universidades*, Madrid.
- OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA (OCU) (2010): *Tendencias universidad 2020*, Estudio de prospectiva, Madrid.
- ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Planificación y bases reguladoras de las subvenciones

Javier Vázquez Garranzo

Letrado-Jefe del IB-SALUT

Letrado de la Administración de la Seguridad Social

1. EL ESTABLECIMIENTO DE SUBVENCIONES

La Constitución, en sus artículos 31.2 y 103.1, exige que la asignación de los recursos públicos se realice de forma equitativa y eficiente, con sometimiento pleno a la Ley.

La subvención, según la jurisprudencia¹, se configura tradicionalmente como una de las medidas que utiliza la Administración Pública para fomentar la actividad de los particulares hacia fines considerados de interés general². Con esa actividad administrativa de fomento, la Administración atiende de manera directa e inmediata a lograr el progreso y el bienestar social mediante el otorgamiento de ventajas al sujeto fomentado, generándose a su vez una relación jurídica entre éste y aquélla de naturaleza contractual, una relación sinalagmática en la que la entrega de la cantidad como subvención por la Administración no es expresión de un ánimo de liberalidad, sino que

¹ Por todas, SSTS 22-11-2004 (RJ 2004/7548) y 7-4-2003 (RJ 2003, 3541).

² Siguiendo la STSJ Navarra de 10-3-1997 (RJCA 1997/2063), «en verdad que debe distinguirse entre la subvención en sentido estricto, dirigida al fomento de la actividad de los particulares hacia fines considerados de interés general, comprendiendo el concepto toda clase de favorecimiento mediante la concesión de estímulos económicos, ya signifiquen éstos una pérdida de ingresos para la Administración a través de las exenciones y desgravaciones fiscales, ya con desembolso inmediato de dinero público destinado a dicha función de fomento o promoción, y la subvención en un sentido más amplio que abarcara a la anterior, y la subvención configurada como un medio de gestión administrativa, como un vehículo de financiación más de los servicios públicos establecidos en favor de entidades u organismos públicos».

encuentra su justificación en la promoción de los fines perseguidos con la misma. Es decir, se comporta la subvención como una atribución dineraria al beneficiario a cambio de que éste adecue el ejercicio de su actuación a los fines perseguidos con la indicada medida de fomento y que sirve de base a su otorgamiento. Existe, por tanto, carácter condicional en la subvención en el sentido de que su otorgamiento se produce bajo la condición resolutoria de que el beneficiario tenga un determinado comportamiento o realice una determinada actividad en los concretos términos en que procede su concesión³.

Por su parte, la jurisprudencia constitucional⁴ ha señalado que el Estado puede regular las condiciones esenciales de otorgamiento de ayudas donde lo permita su competencia general o básica y, en todo caso, dentro de la ordenación básica del sector para evitar que se sobrepase la cuantía global de fondos afectados y para garantizar la igualdad de posibilidades en la obtención y disfrute por parte de potenciales destinatarios. Por ello habrá de aparecer, en cada caso, razonablemente justificada o deducirse sin esfuerzo la naturaleza y contenido de la medida de fomento de que se trate.

De acuerdo con lo señalado en su Exposición de Motivos, el legislador consideró necesario introducir en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante LGS), de forma expresa, un conjunto de principios generales que deben inspirar la actividad subvencional, procurando minimizar los efectos distorsionadores del mercado que pudieran derivarse del establecimiento de subvenciones. Asimismo, y tomando como referencia el régimen jurídico de la contratación administrativa⁵, la LGS recoge los principios que han de informar la gestión de subvenciones (igualdad, publicidad, transparencia, objetividad, eficacia y eficiencia), y los requisitos que deben necesariamente cumplirse para proceder al otorgamiento de subvenciones y para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora.

Pero, además, el establecimiento de subvenciones viene condicionado por el Derecho comunitario, porque las políticas internas de mercado deben respetar los principios de economía de mercado y libre competencia. Los Estados miembros tienen la potestad para establecer y para otorgar ayudas, pero con sometimiento a las limitaciones comunitarias, en especial los artículos 87 y 88 del Tratado

³ Al respecto puede verse SJCCA nº 5 de 11-12-2001 (JUR 2002/76091).

⁴ SSTC núms. 13/1992 (RTC 1992/13), 330/1993 (RTC 1993/330), 213/1994 (RTC 1994/213) y 59/1995 (RTC 1995/59).

⁵ Actualmente, en especial, el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

Constitutivo de la Unión Europea (TCE), a los que, sumariamente siquiera, nos referiremos posteriormente.

El establecimiento de subvenciones⁶ se inscribe dentro de la potestad discrecional de la Administración. Sin embargo, una vez que la subvención ha sido anunciada y regulada normativamente, termina la discrecionalidad y comienza la regla, y el reparto concreto escapa del puro voluntarismo de la Administración. Más concretamente, el otorgamiento de la subvención ha de estar determinado por el cumplimiento de todas las condiciones exigidas por la normativa correspondiente, pues de lo contrario resultaría arbitraria y totalmente atentatoria a la seguridad jurídica la discrecionalidad del actuar de la Administración⁷.

Concluiremos este epígrafe, siguiendo a Pascual García, que se plantea la cuestión de si existe, o no, un derecho al establecimiento de subvenciones, a que se cree una subvención. Para el citado autor, *«la respuesta es claramente negativa. En la CE, principalmente en el capítulo tercero del título I, se contienen los principios rectores de la política social y económica, y entre ellos los hay relativos a prestaciones que los poderes públicos deben asegurar a los ciudadanos. Dentro de dichas prestaciones tienen cabida muchas de las líneas de subvención establecidas por la Administración y otras que pudieran establecerse. Ahora bien, tales formulaciones constitucionales no confieren derechos subjetivos al ciudadano frente a la Administración, sino a lo sumo una posición de interés débilmente protegida»*⁸.

2. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

2.1. Introducción

La racionalización del gasto público y el cumplimiento de las directrices de política presupuestaria exigen que las Administraciones, mediante un plan estratégico, concreten los objetivos, efectos, plazos, costes, financiación, etc., en materia de subvenciones.

⁶ Insistimos en que, sujeto a un procedimiento administrativo regido por principios como el de igualdad, publicidad, objetividad, eficacia y eficiencia, es objeto esencial de informes, fundamentalmente de los servicios jurídicos y de la Intervención Delegada, para asegurar el cumplimiento de dichos principios de conformidad con la regulación específica.

⁷ SSTC 25/1989, de 3 febrero (RTC 1989/25) y 39/1989, de 16 febrero (RTC 1989/3). SSTS 21-9-1995 (RJ 1995/6617), 17-10-1997 (RJ 1997/7053), 22-11-2004 (RJ 2004/7548), y 14-5-2009 (RJ 2009/5199). SAN 3-5-2002 (RJCA 2003/74); STSJ Madrid 25-1-2005 (JUR 2005/94232); etc.

⁸ *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, pág. 119.

Se trata de lograr, en palabras de la Exposición de Motivos de la LGS, «un incremento de los niveles de eficiencia y eficacia en la gestión del gasto público subvencional», y por ello, según la citada Exposición de Motivos y con el fin de mejorar la eficacia, se establece en la LGS «la necesidad de elaborar un plan estratégico de subvenciones que introduzca una conexión entre los objetivos y efectos que se pretenden conseguir, con los costes previsibles y sus fuentes de financiación, con el objeto de adecuar las necesidades públicas a cubrir a través de las subvenciones con las previsiones de recursos disponibles con carácter previo a su nacimiento y de forma plurianual».

Al respecto, el Dictamen del Consejo de Estado nº 1756/2003, de 26 de junio, sobre el Anteproyecto de Ley General de Subvenciones⁹, señaló que «el anteproyecto incorpora este nuevo trámite del Plan Estratégico de Subvenciones, concibiéndolo como el eslabón a través del cual se produce la unión entre la fase de asignación de recursos públicos y la fase de ejecución de las políticas de fomento. Se trata, en resumen, de un instrumento destinado, por una parte, a valorar el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y, por otra, a lograr una mayor coordinación entre las distintas líneas de subvenciones individualmente consideradas. El Consejo considera positiva la introducción del Plan Estratégico de Subvenciones, pero entiende que el anteproyecto adolece de cierta indeterminación en la regulación de sus características y requisitos». Sobre estas indeterminaciones de la LGS volveremos posteriormente, pudiendo adelantarse en este momento que el Reglamento ha paliado en gran medida tales indeterminaciones en la regulación legal de los planes estratégicos.

El plan estratégico, siguiendo a Pascual García, supone «una aplicación de criterios de buena gestión inspirada en técnicas del sector privado, por cuanto no hace sino trasladar, con las necesarias adaptaciones, al ámbito de la actividad subvencional lo que en términos empresariales se estudia bajo la denominación «análisis estratégico de negocio»¹⁰, y debe preceder tanto a las normas sectoriales de creación de subvenciones como a las bases reguladoras. Para Del Barco la necesidad de elaborar un Plan Estratégico de Subvenciones «conecta directamente con la inquietud social de conocer qué se hace y qué resultados se obtienen con el dinero público que se materializa a través del gasto subvencional y en qué medida da respuesta a las demandas socio-económicas vigentes»¹¹.

⁹ Puede consultarse en: http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos_ce/doc.php?coleccion=ce&id=2003-1756

¹⁰ Régimen jurídico de las subvenciones públicas, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, págs. 102 y 103.

¹¹ En VVAA: Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 78.

2.2. El artículo 8 LGS

La necesidad de elaborar un plan se contempla en el artículo 8 de la LGS, que señala que *«los órganos de las Administraciones Públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones, con carácter previo, deberán concretar en un plan estratégico de subvenciones los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria»*. Del citado artículo 8 se puede inferir:

2.2.1. El Plan Estratégico se impone, con carácter general y sin excepciones, a todos los órganos de las Administraciones Públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones

Como es sabido, y de conformidad con su artículo 3, a los efectos de la LGS son Administraciones Públicas la Administración General del Estado las entidades que integran la Administración Local y la Administración de las Comunidades Autónomas. Y a la misma deben ajustarse las subvenciones otorgadas por los organismos y demás entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas citadas en la medida en que las subvenciones que otorguen sean consecuencia del ejercicio de potestades administrativas. A mayor abundamiento, el artículo 8 de la LGS es básico conforme a la disposición final 1ª de la Ley¹².

Esta imposición legal, siguiendo la Exposición de Motivos de la LGS, *«supone un paso más en el proceso de perfeccionamiento y racionalización de nuestro sistema económico, incardinándose en el conjunto de medidas y reformas que se ha venido instrumentando desde que se iniciara el proceso de apertura y liberalización de la economía española»*.

Además, el Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS establece en su artículo 10 dos previsiones:

¹² Carece, sin embargo, de carácter básico la disposición adicional decimotercera, según la cual:

«Los planes y programas relativos a políticas públicas sectoriales que estén previstos en normas legales o reglamentarias tendrán la consideración de Planes Estratégicos de Subvenciones de los regulados en el apartado 1 del artículo 8 de esta Ley siempre que recojan el contenido previsto en el citado apartado.»

Por tanto, esta prescripción es aplicable directa y únicamente a la AGE y a aquellas Corporaciones Locales sitas en Comunidades Autónomas que no hayan asumido competencias en el ámbito del régimen local.

– La Administración General del Estado debe promover, a través de las correspondientes conferencias sectoriales, que las medidas contenidas en los planes se coordinen con las políticas de las demás Administraciones Públicas, debiendo guardar la coherencia necesaria para garantizar la máxima efectividad de la acción pública que se desarrolle a través de subvenciones.

– Los Planes Estratégicos de Subvenciones deben ser coherentes con los programas plurianuales ministeriales en la Administración del Estado previstos en el artículo 29 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria¹³ y deben ajustarse, en todo caso, a las restricciones que en orden al cumplimiento de los objetivos de política económica y de estabilidad presupuestaria se determinen para cada ejercicio.

Finalmente debe tenerse en cuenta la reciente Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Estabilidad Financiera, que tiene como objetivos garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas; fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española; y reforzar el compromiso de España con la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria. En lo que aquí importa debemos destacar el artículo 20 cuando, al regular las medidas automáticas de corrección, establece en su apartado 3 que en los supuestos de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de deuda pública o de la regla de gasto, la concesión de subvenciones o la suscripción de convenios por parte de la Administración Central con Comunidades Autónomas incumplidoras precisará, con carácter previo a su concesión o suscripción, informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2.2.2. *El Plan Estratégico es un presupuesto ineludible para el otorgamiento de subvenciones*

En este sentido, J. R. Fernández Torres, dado que el deber de insertar y programar las subvenciones en el marco de la planificación estratégica es inequívoco, afirma que *«en rigor carecen de soporte legitimador aquellas otras subvenciones que se pretendan conceder, aislada e individualizadamente, al margen del Plan Estratégico que haya elaborado y aprobado cada Administración Pública o entidad instrumental bajo su dependencia»*¹⁴.

¹³ Artículo 29. Programas plurianuales ministeriales.

¹⁴ EN FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (Director): *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson-Civitas, 2005, pág. 268.

No obstante, la planificación no tiene únicamente carácter prospectivo o de futuro, pues, siguiendo al mismo autor, la planificación estratégica de las subvenciones está orientada «no sólo hacia la definición de finalidades y responsabilidades, sino además hacia el señalamiento de plazos y ritmos en su concesión, con el fin de optimizar los recursos públicos destinados a tal fin»¹⁵. Además, el control y evaluación de resultados derivados de la aplicación de los Planes Estratégicos, conforme a la disposición adicional decimoséptima LGS, es realizado por la Intervención General de la Administración del Estado, y sin perjuicio de las competencias que atribuye la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado a los departamentos ministeriales, organismos y demás entes públicos.

2.2.3. *El Plan Estratégico debe contener los objetivos y efectos que se pretenden con las subvenciones, el plazo necesario para su materialización, los costes previsibles y sus fuentes de financiación*

Ya hemos indicado que el Dictamen del Consejo de Estado número 1756/2003, de 26 de junio, sobre el Anteproyecto de Ley General de Subvenciones, advertía, pese a considerar positiva la introducción del Plan Estratégico de Subvenciones, que la misma «adolece de cierta indeterminación en la regulación de sus características y requisitos. El precepto comentado no determina, por ejemplo, la periodicidad con la que debe elaborarse el mencionado Plan Estratégico, ni el instrumento jurídico que debe utilizarse para su aprobación. [...] En consecuencia, sin perjuicio de efectuar una remisión reglamentaria expresa para introducir una mayor flexibilidad, deberían precisarse algo más en el texto de la Ley las características y requisitos del citado Plan Estratégico; en particular, la periodicidad que debe tener su aprobación, la forma que debe revestir ésta y la eficacia que se atribuye al Plan para el caso, por ejemplo, de que se desee conceder subvenciones no contempladas en éste».

Pues bien, pese a la advertencia, la Ley omite cualquier referencia a la periodicidad con la que debe elaborarse el Plan, la forma jurídica en que debe aprobarse o los efectos del Plan en caso de conceder subvenciones al margen del mismo¹⁶.

¹⁵ Ob. cit., pág. 265.

¹⁶ La aprobación de una subvención al margen de un Plan Estratégico supone infringir el artículo 8.1 LGS, por lo que, en principio y de conformidad con el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, nos encontraríamos ante un vicio de anulabilidad, que invalidaría, o podría invalidar, tal actuación administrativa.

Esta indeterminación o vacío de la LGS se ha tratado de cubrir mediante el Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, que en su Preámbulo afirma que el mismo «*aborda la regulación de los Planes Estratégicos de Subvenciones con rigor, pero con la suficiente flexibilidad como para que los órganos de las Administraciones Públicas asuman el valor que, en términos de eficacia, eficiencia y transparencia, supone su adecuada aprobación y seguimiento*».

La sección 1ª del capítulo III del título preliminar del Reglamento (arts. 10 y ss.) está dedicada a los Planes Estratégicos de Subvenciones, que se conciben como un instrumento necesario para conectar la política de asignación presupuestaria a los rendimientos y objetivos alcanzados en cada política pública gestionada a través de subvenciones. Según el artículo 10 del Real Decreto 887/2006, los Planes Estratégicos de Subvenciones «*se configuran como un instrumento de planificación de las políticas públicas que tengan por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública*», y el artículo 11 señala como regla general que se debe aprobar un Plan Estratégico para cada Ministerio, que abarcará las subvenciones tanto de sus órganos como de los organismos y demás entes públicos a él vinculados. No obstante, se podrán aprobar Planes Estratégicos especiales, de ámbito inferior al ministerial, cuando su importancia justifique su desarrollo particularizado, o Planes Estratégicos conjuntos cuando en su gestión participen varios Ministerios u organismos de distinto ámbito ministerial. Fácilmente puede verse que, a tenor del artículo 11 del Reglamento, en función de su ámbito el Plan Estratégico puede ser **clasificado**¹⁷ como:

a) Departamental o ministerial: que abarcará las subvenciones tanto de los órganos de un Ministerio o Consejería como de los organismos y demás entes públicos a él vinculados.

b) Especial: de ámbito inferior al ministerial, cuando su importancia justifique su desarrollo particularizado.

c) Conjunto: cuando en su gestión participen varios Ministerios u organismos de distinto ámbito ministerial.

¹⁷ Otro criterio de clasificación se da como consecuencia del artículo 12.2 del Reglamento, que permite que el contenido del Plan Estratégico pueda reducirse a la elaboración de una memoria explicativa de los objetivos, los costes de realización y sus fuentes de financiación en ciertos casos, que veremos posteriormente.

Asimismo, de conformidad con el artículo 14 del Reglamento, se pueden clasificar según deban, o no, ser objeto de un seguimiento especial por la Intervención General de la Administración del Estado.

Por lo que se refiere a la **competencia para su aprobación**, en el ámbito de la AGE y de conformidad con el artículo 13 del Real Decreto 887/2006, estos Planes Estratégicos serán aprobados por el ministro o ministros responsables de su ejecución y se remitirán a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, y a las Cortes Generales para su conocimiento.

En cuanto al **plazo**, el artículo 11.4 del Reglamento establece que los Planes Estratégicos contendrán previsiones para un período de vigencia de tres años, salvo que por la especial naturaleza del sector afectado sea conveniente establecer un Plan Estratégico de duración diferente. Al no ser un precepto básico, las Comunidades Autónomas pueden establecer un período de vigencia diferente para sus Planes Estratégicos de Subvenciones¹⁸.

Según el artículo 8, el Plan debe contener los objetivos y efectos que se pretenden con las subvenciones, el plazo necesario para su materialización, los costes previsibles y sus fuentes de financiación. Más concretamente, en desarrollo del artículo 8, el artículo 12 del Reglamento especifica que los Planes Estratégicos tendrán el siguiente **contenido**:

a) Los objetivos estratégicos, que describen el efecto e impacto que se espera lograr con la acción institucional durante el período de vigencia del Plan y que han de estar vinculados con los objetivos establecidos en los correspondientes programas presupuestarios. Si los objetivos estratégicos afectan al mercado, se deben identificar además los fallos que se aspira a corregir, con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 8 de la Ley General de Subvenciones, cuestión sobre la que volveremos más adelante.

b) Las líneas de subvención en las que se concreta el plan de actuación. Para cada línea de subvención deberán explicitarse los siguientes aspectos:

1º Las áreas de competencia afectadas y sectores hacia los que se dirigen las ayudas.

2º Los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación.

3º El plazo necesario para su consecución.

4º Los costes previsibles para su realización y fuentes de financiación, donde se detallarán las aportaciones de las distintas Administraciones Públicas, de la Unión Europea y de otros órganos públicos o

¹⁸ En este sentido, COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 247.

privados que participen en estas acciones de fomento, así como aquellas que, teniendo en cuenta el principio de complementariedad, correspondan a los beneficiarios de las subvenciones.

5º El plan de acción, en el que concretarán los mecanismos para poner en práctica las líneas de subvenciones identificadas en el Plan, se delimitarán las líneas básicas que deben contener las bases reguladoras de la concesión (que posteriormente analizaremos), el calendario de elaboración y, en su caso, los criterios de coordinación entre las distintas Administraciones Públicas para su gestión.

c) El régimen de seguimiento y evaluación continua aplicable a las diferentes líneas de subvenciones que se establezcan. A estos efectos se deben determinar para cada línea de subvención un conjunto de indicadores relacionados con los objetivos del Plan que, recogidos periódicamente por los responsables de su seguimiento, permitan conocer el estado de la situación y los progresos conseguidos en el cumplimiento de los respectivos objetivos.

d) Los resultados de la evaluación de los Planes Estratégicos anteriores en los que se trasladará el contenido de los informes emitidos.

No obstante, con el fin de no introducir rigideces innecesarias en el proceso de planificación estratégica, se admite en el RD 887/2006 la posibilidad de reducir el contenido del Plan para determinadas subvenciones. Así, el artículo 12.2 permite que el contenido del Plan Estratégico pueda reducirse a la elaboración de una memoria explicativa de los objetivos, los costes de realización y sus fuentes de financiación en los siguientes casos:

a) Las subvenciones que se concedan de forma directa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 22.2 de la Ley General de Subvenciones¹⁹.

b) Las subvenciones que, de manera motivada, se determinen por parte del titular del Departamento ministerial en atención a su escasa relevancia económica o social como instrumento de intervención pública.

¹⁹ «Podrán concederse de forma directa las siguientes subvenciones:

a) Las previstas nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales en los términos recogidos en los convenios y en la normativa reguladora de estas subvenciones.

b) Aquellas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal, que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa.

c) Con carácter excepcional, aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública.»

Los Planes Estratégicos tienen mero carácter programático y por ello su contenido no crea derechos ni obligaciones, y su efectividad queda condicionada a la puesta en práctica de las diferentes líneas de subvención, atendiendo, entre otros condicionantes, a las disponibilidades presupuestarias de cada ejercicio. Los Planes se constituyen, en esencia, en un instrumento fundamental para orientar los procesos de distribución de recursos en función del índice de logro de fines de las políticas públicas.

Al **seguimiento de Planes Estratégicos** de Subvenciones se refiere el artículo 14 del Reglamento, estableciendo las siguientes prescripciones:

a) Anualmente se realizará la actualización de los Planes de acuerdo con la información relevante disponible.

b) Cada Departamento ministerial emitirá antes del 30 de abril de cada año un informe sobre el grado de avance de la aplicación del Plan, sus efectos y las repercusiones presupuestarias y financieras que se deriven de su aplicación.

c) Dicho informe, junto con el Plan actualizado, será remitido a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y comunicado por cada Departamento ministerial a las Cortes Generales.

d) La Intervención General de la Administración del Estado realizará el control financiero de los Planes Estratégicos de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional decimoséptima de la Ley General de Subvenciones²⁰.

Además, y con carácter anual, el ministro de Economía y Hacienda, a través de la Orden Ministerial de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, seleccionará los Planes Estratégicos que deben ser objeto de un seguimiento especial por la Intervención General de la Administración del Estado.

Los **efectos del incumplimiento** del Plan Estratégico de Subvenciones se contemplan en el artículo 15 del Reglamento, previendo que si como resultado de los informes de seguimiento emitidos por los Ministerios y de los informes emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado, existen líneas de subvenciones

²⁰ Conforme a la cual, «el control y evaluación de resultados derivados de la aplicación de los Planes Estratégicos a que se hace referencia en el artículo 8 de esta Ley será realizado por la Intervención General de la Administración del Estado y sin perjuicio de las competencias que atribuye la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, a los departamentos ministeriales, organismos y demás entes públicos».

que no alcanzan el nivel de consecución de objetivos deseado, o el que resulta adecuado al nivel de recursos invertidos, podrán ser modificadas o sustituidas por otras más eficaces y eficientes o, en su caso, podrán ser eliminadas.

2.2.4. *El Plan Estratégico está supeditado en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria*

Los objetivos de estabilidad presupuestaria se encontraban, inicialmente, definidos en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que vino a otorgar seguridad jurídica y continuidad en la aplicación a los principios inspiradores de la consolidación presupuestaria, definía la envolvente actividad financiera del sector público e introducía cambios en el procedimiento presupuestario para mejorar sustancialmente tanto la transparencia en la elaboración, ejecución y control del presupuesto como la asignación y gestión de los recursos presupuestarios en un horizonte plurianual orientado por los principios de eficacia, eficiencia y calidad de las finanzas públicas. Una vez definido por dicha Ley el marco general del equilibrio presupuestario y establecido un techo de gasto para el Estado –que le impide gastar más y le impele a gastar mejor–, era necesario, según la Exposición de Motivos LGS, «descender a una esfera microeconómica para trasladar los principios rectores de la Ley de Estabilidad Presupuestaria a los distintos componentes del presupuesto», que es lo que sucede en la LGS.

De acuerdo con el hoy derogado Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria²¹, se entendía por estabilidad presupuestaria:

1.²² La situación de equilibrio o de superávit computada, a lo largo del ciclo económico, en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuen-

²¹ Artículos 2, 3 y 19.

²² Respecto a:

– La Administración General del Estado, los organismos autónomos y los demás entes públicos vinculados o dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales, así como los órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado.

– La Administración de las Comunidades Autónomas, así como los entes y organismos públicos dependientes de aquella que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

tas Nacionales y Regionales y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones Públicas.

2.²³ 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.

3.²⁴ La situación de equilibrio o de superávit computada, a lo largo del ciclo económico, en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales²⁵, o la situación de equilibrio o de superávit en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales²⁶.

4.²⁷ La posición de equilibrio financiero.

En la actualidad, de forma más sencilla, de acuerdo con la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Estabilidad Financiera se entenderá por estabilidad presupuestaria de las Administraciones Públicas la situación de equilibrio o superávit estructural (art. 3.2) y en relación con el resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de las Administraciones Públicas, se entenderá por estabilidad presupuestaria la posición de equilibrio financiero (art. 3.3).

2.3. La corrección de fallos del mercado

De entre los objetivos del Plan Estratégico, la corrección de fallos del mercado es prioritario en la política de otorgamiento de subvenciones. Al respecto, el apartado 2 del artículo 8 indica que *«cuando los*

²³ Respecto a las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

²⁴ Respecto a las entidades locales, los organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquellas que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.

²⁵ De entre las entidades locales incluidas en el ámbito subjetivo definido en el artículo 111 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la Comisión Nacional de Administración Local, a propuesta de las asociaciones de las entidades locales representadas en ella, establece cada año aquellas que, en el ámbito de sus competencias, ajustarán sus Presupuestos al principio de estabilidad presupuestaria así entendido. En caso de no recibirse propuesta en la Comisión Nacional de Administración Local, las entidades a que se refiere este apartado se determinarán por el gobierno.

²⁶ El resto de las entidades locales no contempladas anteriormente.

²⁷ Respecto al resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público vinculados o dependientes de la Administración del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y no comprendidos anteriormente.

objetivos que se pretenden conseguir afecten al mercado, su orientación debe dirigirse a corregir fallos claramente identificados, y sus efectos deben ser mínimamente distorsionadores».

El artículo 8.2 LGS reproduce, esencialmente, los compromisos adquiridos por los Estados miembros en el Consejo Europeo de Estocolmo²⁸, en el que las conclusiones 20ª y 21ª de la Presidencia establecen que «deberá reducirse el nivel de ayudas públicas en la Unión Europea y dotar de mayor transparencia al sistema», debiendo los Estados miembros «demostrar una tendencia a la baja de las ayudas públicas en relación con el PIB para 2003, teniendo en cuenta la necesidad de desviar la ayuda hacia objetivos horizontales de interés común, incluidos los de cohesión».

Para Pascual García, este principio (la corrección de fallos del mercado y efectos mínimamente distorsionadores) es una prolongación del señalado en el artículo 8.1, «que opera en el momento de concretar los objetivos... Tras este principio hay una exigencia constitucional, la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38 C.E.), y una exigencia de Derecho comunitario: la libre competencia dentro del mercado común (art. 87 TCE); por tanto, serán vinculantes no sólo cuando las subvenciones se crean o establecen mediante normas reglamentarias, sino también cuando derivan de normas de rango legal»²⁹. Por eso, afirma Del Barco, «una línea de subvenciones públicas que no respete el principio de igualdad puede vulnerar el derecho a la libertad de empresa, pues puede situar a determinados empresarios en ventajosas condiciones de competencia frente a otros que, de otro modo, se verían impedidos o limitados en el ejercicio de tal derecho reconocido en el referido artículo 38CE»³⁰.

En definitiva, como indica J. R. Fernández Torres, la LGS hace suya «la creciente sensibilización de las instituciones comunitarias hacia los incentivos económicos que afectan al funcionamiento natural del mercado y que pueden en su caso distorsionar de forma grave el mecanismo de la libre competencia en estricto acatamiento, pues, de los ineludibles mandatos europeos»³¹. Este mismo autor señala, asimismo, que la prescripción

²⁸ Días 23 y 24 de marzo de 2001. Dichos compromisos se renovaron en el Consejo Europeo de Barcelona, de 15 y 16 de marzo de 2002 (conclusión 18ª); Consejo Europeo de Bruselas, de 20 y 21 de marzo de 2003 (conclusión 26ª); etc.

²⁹ Régimen jurídico de las subvenciones públicas, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, pág. 102.

³⁰ En VVAA: Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 80. Asimismo se refiere a los principios constitutivos de la Unión Europea y a las competencias de la Comisión en orden a evitar que se falsee o amenace la competencia.

³¹ Ob. cit., pág. 277. Donde se remite, en este punto, a la Comunicación de la Comisión sobre la «Revisión 2002 de la estrategia para el mercado interior. Cumplir las promesas», COM (2002) 171 final, de 11 de abril de 2002.

del artículo 8.2 LGS se incardina con los principios constitucionales de igualdad y de libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, citando a título ilustrativo la STC 64/1990, de 5 de abril, conforme a la cual:

*Cabe, por consiguiente, que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional; se generen barreras financieras en torno a alguna de ellas, o se desvirtúen artificialmente, con el concurso de factores externos al mercado, la igualdad de medios y posibilidades de desplazamiento de las industrias que concurren en el mismo espacio económico. Y ello no sólo a través de medidas coactivas que directamente impongan trabas injustificadas a la circulación de industrias o a su desarrollo en condiciones básicas de igualdad, sino **también mediante medidas de naturaleza graciable y acogimiento voluntario como ayudas, subvenciones u otro tipo de auxilios**, que, en el marco de la actual Administración prestacional, adquieren, junto a su tradicional configuración como medios de fomento, promoción y protección empresarial, una innegable virtualidad de instrumentos de intervención económica, de los que **puede llegar a hacerse un uso incompatible con las exigencias del mercado único** por propiciar, en mayor o menor grado, la disociación en ciertas zonas o sectores de reglas económicas que han de permanecer uniformes.*

Como hemos visto, el artículo 12 del Reglamento, al regular el contenido de los Planes Estratégicos señala que los mismos deben establecer los objetivos estratégicos; describir el efecto e impacto que se espera lograr con la acción institucional durante el período de vigencia del Plan, y estar vinculados con los objetivos establecidos en los correspondientes programas presupuestarios. Cuando los objetivos estratégicos afecten al mercado, se deben identificar además los fallos que se aspira a corregir, con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 8 de la Ley General de Subvenciones.

3. BASES REGULADORAS

3.1. Introducción

El origen de las bases reguladoras lo encontramos en la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, cuya disposición adicional decimosexta establecía que las ayudas y subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado que no tuvieran en los mismos asignación nominativa lo serían con arreglo a criterios de publicidad, concurrencia y objetividad en la concesión, y que, a tal efecto, por los

Ministerios correspondientes se establecerían caso de no existir, y previamente a la disposición de los créditos, las oportunas normas reguladoras de la concesión³².

Ya hemos señalado que en el artículo 9 LGS se regulan los requisitos para el otorgamiento de subvenciones, estableciendo los párrafos 2 y 3 lo siguiente:

«2. Con carácter previo al otorgamiento de las subvenciones deberán aprobarse las normas que establezcan las bases reguladoras de concesión en los términos establecidos en esta Ley.

3. Las bases reguladoras de cada tipo de subvención se publicarán en el Boletín Oficial del Estado o en el diario oficial correspondiente.»

Es meridianamente claro, por tanto, que un requisito esencial de toda subvención³³ es la aprobación y publicación de sus bases reguladoras, dándose así cumplimiento al principio de legalidad y al principio de seguridad jurídica. Y no es ocioso insistir en que el artículo 8.3 de la LGS establece que la gestión de las subvenciones debe realizarse de acuerdo con los principios de publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación.

Como ha manifestado la jurisprudencia, en materia de subvenciones hay que atenerse a los términos de la norma que los crea y regula³⁴, y que si bien el establecimiento de las subvenciones se encuentra dentro del marco de la potestad discrecional de la Administración lo cierto es que, una vez anunciadas, termina la discrecionalidad y comienza la regla, y el reparto concreto escapa del puro voluntarismo de la Administración³⁵. Más concretamente, el otorgamiento de las subvenciones ha de estar determinado por el cumplimiento de las condiciones exigidas por la norma correspondiente, pues de lo contrario resultaría arbitraria y atentatoria al principio de seguridad jurídica³⁶; y cuando ni siquiera se estable-

³² Como precedente esencial también debemos citar el artículo 81.6 del TRLGP (Real Decreto Legislativo 1091/1988).

³³ Al tratarse de un artículo básico, excepto, el párrafo *d*) del apartado 4, es aplicable a todas las Administraciones Públicas. La regulación específica en el ámbito de la Administración General del Estado, así como de los organismos públicos y restantes entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de aquélla, se encuentra en el artículo 17 de la LGS.

³⁴ SSTS 17-7-1998 (RJ 1998, 6098); 9-5-1997 (RJ 1997/4187).

³⁵ SSTS 3-3-1993 (RJ 1993, 2094); 21-9-1995 (RJ 1995/6617); 17-10-1997 (RJ 1997/7053); 22-11-2004 (RJ 2004/7548); y 14-5-2009 (RJ 2009/5199). STSJ Madrid 25-1-2005 (JUR 2005/94232); etc.

³⁶ SAN 24-9-2001 (RJCA 2001/1302); STSJ Madrid nº 687/2005, de 14 julio (JUR 2005/205156).

cen unas reglas que permitan examinar la discrecionalidad ni los elementos reglados que han de presidir el establecimiento de cualquier ayuda pública se produce una actuación contraria a derecho³⁷. Asimismo, el administrado, al solicitar una subvención económica, medida de fomento que los Poderes Públicos establecen en determinado sector de interés general, se somete necesariamente a las condiciones jurídicas y económicas impuestas para la concesión de la misma³⁸. Literalmente, la STS 2-4-2004 (RJ 2004/1856) señala que *«en todo caso, tal y como ha reiterado la Jurisprudencia del TS y del T. Constitucional (SSTS Sala 3ª de 3-3-1993 [RJ 1993, 2094], de 07-7-1995 [RJ 1995, 5973] y de 21-9-1995 [RJ 1995, 6617], y SST Const. 25/1989, de 3-2 [RTC 1989, 25], y 39/1989, de 16-2 [RTC 1989, 39]), si bien el establecimiento de la subvención se inscribe dentro de la potestad discrecional de la Administración, en cambio su otorgamiento y Reglamento concreto queda sujeto a las reglas y bases establecidas en la normativa que la regula. Es decir, que habremos de estar a las bases reguladoras de la correspondiente subvención para determinar los márgenes de apreciación que la Administración haya podido reservarse en orden al otorgamiento o denegación de la subvención, pues lo contrario resultaría arbitrario y atentatorio al principio de seguridad jurídica. De modo que, en definitiva, establecida la subvención será su regulación concreta la que determinará el margen de discrecionalidad con que cuenta la Administración en su otorgamiento o denegación»*.

Por tanto, las bases reguladoras de las subvenciones tienen una doble función. Por un lado, fijan los criterios objetivos y racionales que permitan seleccionar a los beneficiarios de las mismas de forma justificada, objetiva y razonable. Por otro, establecen las normas que regulen el contenido de la relación jurídica subvencional en lo que no establezca la LGS (o exceptuando lo que esta establezca si así lo permite la misma). Tal como afirma Del Barco, *«las bases reguladoras determinan el establecimiento de la subvención y constituyen el elemento esencial que conforma su régimen jurídico singular»*³⁹, y *«en cuanto norma jurídica de carácter general emanada de la Administración, las bases tienen un valor subordinado de la LGS, que puede adoptar elementos normativos nuevos siempre que no entren en contradicción con ella. En otro caso daría lugar a su nulidad radical por mor del principio de jerarquía normativa, recogido en el artículo 9 de la CE»*⁴⁰.

³⁷ STSJ Burgos 27-1-2003 (RJCA 2003/2).

³⁸ STSJ Andalucía, Granada, nº 990/2002, de 29 julio de 2002 (RJCA 2002/869).

³⁹ En VVAA: *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 90.

⁴⁰ Ob. cit., pág. 144.

3.2. Naturaleza jurídica de las bases reguladoras

Las bases reguladoras tienen naturaleza reglamentaria con carácter general. En el ámbito de la Administración General del Estado, así como de los organismos públicos y restantes entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de aquélla, según el artículo 17 LGS, los ministros correspondientes establecerán las oportunas bases reguladoras de la concesión, que se aprobarán por orden ministerial de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno⁴¹, y previo informe⁴² de los servicios jurídicos y de la Intervención Delegada correspondiente, y serán objeto de publicación en el *Boletín Oficial del Estado*⁴³.

El Dictamen del Consejo de Estado nº 1756/2003, de 26 de junio, sobre el Anteproyecto de Ley General de Subvenciones, señaló que *«debería valorarse la posibilidad de introducir una excepción a esta regla de aprobación de las bases reguladoras por simple Orden ministerial, de tal forma que, cuando se trate de subvenciones de cuantía especialmente importante, dichas bases deban ser aprobadas por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros»*. Sin embargo, la LGS establece de forma unívoca que las bases reguladoras se deben aprobar, en el ámbito de la AGE, mediante Orden ministerial⁴⁴.

A diferencia de las bases reguladoras, la convocatoria⁴⁵, que desarrolla el procedimiento para la concesión de las subvenciones y se regula en el artículo 23 de la LGS, es un acto administrativo plúrimo. La diferencia entre acto administrativo y reglamento es, de forma sumaria, que este último tiene un carácter normativo, general y abstracto, no referido a destinatarios concretos, y crea o innova

⁴¹ Artículo 24. Del procedimiento de elaboración de los Reglamentos.

Vid. asimismo SSTS 30-4-2010 (JUR/2010/162070); 24-2-2010 (RJ/2010/1559); 24-11-2009 (RJ/2010/1822); 21-10-2009 (RJCA/2009/786); 21-10-2009 (RJCA/2009/851); 19-5-2009 (RJ/2009/4628); 8-5-2009 (RJ/2009/3244); 12-2-2002 (RJ 2002/2562); etc.

⁴² Respecto a la necesidad, o no, de Dictamen del Consejo de Estado, pueden verse las SSTS 16-7-1996 (RJ 1996/6428); 28-1-1997 (RJ 1997/534); 19-6-2000 (RJ 2000/6242); 12-2-2002 (RJ 2002/2562); etc.

⁴³ En el ámbito de las Comunidades Autónomas se publicará en el correspondiente diario oficial, y en el de las entidades locales, en su caso, en el *Boletín Oficial de la Provincia*.

⁴⁴ No obstante, en caso de concesión directa prevista en el artículo 22.2.c) de la LGS, se aprobarán mediante Real Decreto (art. 28.2 LGS).

⁴⁵ *«Son las bases de la convocatoria para el otorgamiento de subvenciones, en consecuencia la más próxima manifestación del principio de legalidad que informa la relación subvencional, y que vinculan tanto a la Administración como al solicitante-beneficiario»* (STSJ Andalucía, Sevilla, de 22-11-2001, RJCA/2002/140).

derecho (el acto administrativo sólo lo aplica). El régimen jurídico de uno y otro son distintos en aspectos esenciales, como el procedimiento de elaboración, el régimen de impugnación, la eficacia, etc. Siguiendo la STSJ Galicia nº 251/2010, de 9 de marzo (JUR 2010/132119), *«lo decisivo para conocer si estamos ante un acto o una norma se encuentra en el contenido material que trasciende a la actuación administrativa, es decir, que sólo nos hallaremos ante una norma si se está ante una ordenación o regulación abstracta destinada a ser ulteriormente aplicada en una pluralidad absolutamente indeterminada de casos concretos y no ante un mandato o decisión consistente en declarar una concreta situación jurídica en aplicación de una regulación preexistente, con unos destinatarios delimitados potencialmente y unos efectos claramente determinados, porque este supuesto solamente se podrá calificar de acto y no de norma»*. Y, desde una óptica finalista, la sentencia indica que *«para calificar de disposición general una actuación administrativa es menester que aquélla tenga una finalidad normativa y se integre en el ordenamiento jurídico, mientras que los actos administrativos como las Órdenes mencionadas, por el contrario, ya tengan por destinatario una o una pluralidad indeterminada de personas (acto plúrimo), persiguen una finalidad particularizada (STS de 15 de noviembre de 2005)»*.

Por su parte, la STS de 7 junio 2001 (RJ 2001/6235)⁴⁶ afirma que *«la naturaleza de disposición de carácter general o acto administrativos no viene determinada simplemente por una diferencia cuantitativa, destinatarios generales o indeterminados para el Reglamento y determinados para el acto administrativo, sino que la diferencia sustancial entre disposición de carácter general y acto administrativo es una diferencia de grado, o, dicho de otro modo, la diferencia está en que el Reglamento innova el ordenamiento jurídico con vocación de permanencia, en tanto que el acto se limita a aplicar el Derecho subjetivo existente, máxime cuando [...] se admite pacíficamente la figura de los actos administrativos generales que tienen por destinatario una pluralidad indeterminada de sujetos»*. Y la STS de 9 marzo 2001 (RJ 2001/1708) señala que *«lo fundamental es decidir si nos hallamos ante la aplicación de una norma del ordenamiento –acto ordenado– que agota su eficacia, o si, por el contrario, se trata de un instrumento ordenador que, como tal, se integra en el ordenamiento jurídico, completándolo y exigiéndose en pauta rectora de ulteriores relaciones y situaciones jurídicas, y cuya eficacia no se agota en una aplicación, sino que permanece, situada en un plano de abstracción»*.

⁴⁶ Pueden verse también la SAN de 24 junio 2005 (RJCA 2005/983); STSJ Islas Canarias, Las Palmas, nº 226/2002 de 5 abril (RJCA 2002/1204); etc.

Por otro lado, de forma menos tajante, la STSJ Cataluña, 25 de abril 2005 (JUR 2006/52331), siguiendo su propia Sentencia 838/2002, de 12 de julio (JUR 2002/278883), afirma, respecto a una Orden reguladora de las acciones a promover por Dirección General de Empleo, que *«su naturaleza jurídica podríamos clasificarla, en adecuada sistemática jurídica, de híbrida al participar de elementos que podría encuadrarla entre las normas jurídicas, pero también de otros que la colocarían claramente entre los actos administrativos destinados a una pluralidad de sujetos. Naturaleza jurídica esta ecléctica de las Órdenes de convocatoria de subvenciones públicas no excepcional en nuestro Derecho. Basta pensar en aquellas otras convocatorias públicas: las de oposiciones o concursos»*⁴⁷.

Doctrinalmente, en palabras de Pascual García, las diferencias *«son patentes, tanto si se atiende al procedimiento de elaboración como a su contenido. La norma aprobatoria de las bases complementa y desarrolla la Ley... no es un acto meramente aplicativo, sino innovador del ordenamiento, susceptible de una pluralidad indefinida de cumplimientos. Contrariamente, la convocatoria, aunque su contenido se refiera a una pluralidad indeterminada de sujetos, es un acto ordenado, producido en el seno del ordenamiento y por éste previsto como aplicación del mismo; en definitiva, es un mero acto administrativo y, como tal, se agota en su cumplimiento... Naturalmente las diferencias se oscurecen en los casos en que, con una técnica inadecuada, en una misma Orden ministerial se contienen las bases y la convocatoria, debiendo tenerse presente, en todo caso, que la LGS únicamente permite la acumulación en supuestos excepcionales»*⁴⁸. En efecto, no obstante esta distinción, debe señalarse que la propia LGS, en su artículo 23.2.a), permite, en atención a la especificidad de las bases reguladoras, que en la propia convocatoria se incluyan las mismas. Esta excepción a la regla general, que obliga a que el contenido de la convocatoria incluya, necesariamente, indicación de la disposición que establezca las bases reguladoras y del diario oficial en que está publicada, puede plantear dificultades de distinción en el ámbito de la AGE, donde la misma Orden ministerial puede contener, insistimos en que en caso de especificidad de las bases reguladoras, éstas y la convocato-

⁴⁷ Afirma además que, *«aceptadas las bases de la convocatoria por el que a ella concurre, la entidad «P., S. L.» en este caso, para obtener una de las ayudas en la misma previstas y regladas, mal puede ir ahora contra aquellos actos propios venire contra facta propria non licet, después que le han sido denegadas una parte de las ayudas solicitadas, impugnando aquellas bases en las que, por demás, los vicios que señala la actora en modo alguno serían determinantes de nulidad de pleno derecho...»*.

⁴⁸ Régimen jurídico de las subvenciones públicas, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, pág. 75.

ria⁴⁹. Asimismo, esta excepción hace estimar a Collado Beneyto «*que la LGS tácitamente está distinguiendo entre lo que serían las bases reguladoras generales, que tendrían carácter normativo porque tendrían vocación de permanencia e innovarían el ordenamiento jurídico, y las bases reguladoras singulares, que se aprobarían mediante acto administrativo general al limitar su eficacia a uno o varios ejercicios concretos y tener carácter ordenado...*»⁵⁰.

Finalmente, otra peculiaridad se prevé en el artículo 17.1 de la LGS cuando permite que no sea necesaria la promulgación de Orden ministerial cuando las normas sectoriales específicas de cada subvención incluyan las citadas bases reguladoras con el contenido mínimo previsto en la norma, al que nos referimos a continuación.

3.3. Contenido mínimo de las bases reguladoras

Al tema se refiere el artículo 17.3 LGS, exigiendo que la norma reguladora de las bases de concesión de las subvenciones concrete, como mínimo, los siguientes extremos⁵¹:

3.3.1. La definición del objeto de la subvención⁵²

Se trata de determinar el proyecto, la acción, conducta o situación financiada que debe tener por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública. Esta determinación es esencial y fundamental, pues el resto son complementarias de la misma y están destinadas a garantizar su efectivo cumplimiento. Téngase en cuenta que la convocatoria de la misma debe contener, entre otros y de conformidad con el artículo 23.2.c) de la LGS, el «*objeto, condiciones y finalidad de la concesión de la subvención*».

⁴⁹ Lo que, como señala la generalidad de la doctrina, no sucederá con los organismos públicos (al corresponder, ex artículo 10 LGS, al director o presidente la competencia para convocar, mientras que corresponde al ministro la aprobación de las bases); ni con las entidades locales (pues las bases reguladoras «*se deberán aprobar en el marco de las bases de ejecución del presupuesto a través de una ordenanza general de subvenciones o mediante una ordenanza específica para las distintas modalidades de subvenciones*», según el artículo 17.2 LGS). En el caso de las Comunidades Autónomas, les corresponde a las mismas elegir el instrumento normativo adecuado.

⁵⁰ COLLADO BENEYTO, P. J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 387.

⁵¹ No obstante, la propia LGS amplía el contenido de las bases reguladoras en supuestos específicos y concretos. Así, en los artículos 12.1, 13.1 y 2, 15.1, 18.3, 19.1 y 4, 22.1, 23.4, 24.3, 27, 29.2 y 7, y 31.4, 6 y 7.

⁵² Esta previsión tiene carácter básico.

En palabras de J. R. Fernández Torres *«la vocación finalista de las subvenciones conlleva la especificación de los términos y las características de la actividad subvencional, así como los compromisos, obligaciones, límites y condiciones que deben hacer suyos sus beneficiarios. De este modo, el legislador busca asegurar el cumplimiento de los principios de eficacia en la observancia de los objetivos fijados por la Administración otorgante y de eficiencia en la asignación y utilización de los fondos públicos»*⁵³. Y, para Del Barco, *«su explicitación viene a clarificar y concretar de forma precisa la naturaleza de la actividad subvencional y las condiciones, obligaciones y compromisos que se asumen por los beneficiarios con su otorgamiento, constituyéndose en una garantía esencial tanto para la Administración como para los beneficiarios»*⁵⁴.

3.3.2. *Los requisitos que deberán reunir los beneficiarios para la obtención de la subvención y la forma y plazo en que deben presentarse las solicitudes*⁵⁵

Al respecto debe tenerse en cuenta, de acuerdo con el artículo 11 de la LGS, dos especialidades, a las que se remite el propio artículo 17.3 de la LGS. Por un lado, que si el beneficiario es una persona jurídica, los miembros asociados del beneficiario que se comprometan a efectuar la totalidad o parte de las actividades que fundamentan la concesión de la subvención en nombre y por cuenta del primero tendrán igualmente la consideración de beneficiarios, siempre que así se prevea en las bases reguladoras. Por otro, que cuando se trate de agrupaciones de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas sin personalidad, deben hacerse constar expresamente, tanto en la solicitud como en la resolución de concesión, los compromisos de ejecución asumidos por cada miembro de la agrupación, así como el importe de subvención a aplicar por cada uno de ellos, que tendrán igualmente la consideración de beneficiarios.

Los requisitos⁵⁶ que deben reunir los beneficiarios⁵⁷ se regulan en el artículo 13 LGS, únicamente queremos señalar que la justificación

⁵³ Ob. cit., pág. 315.

⁵⁴ En VVAA: *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 151.

⁵⁵ Esta previsión tiene carácter básico.

⁵⁶ Sobre este tema pueden verse, Garcés Sanagustín, M., y Palomar Olmeda, A. (coordinadores): *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, págs. 331 y ss., Aranzadi, 2011.

⁵⁷ Su incumplimiento no puede presumirse. Al respecto puede verse la STSJ Galicia de 31-3-1998 (RJCA 1998/784) conforme a la cual, *«establecido en la convocatoria que las personas naturales o jurídicas que pretendiesen el otorgamiento de subvención habrían de carecer de ánimo de lucro en su actuación, no puede denegarse la subvención por la única razón de no reunir este requisito si no es mediante la cumplida demostración de que*

por parte de las personas o entidades de no estar incurso en las prohibiciones para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora, indicadas en los apartados 2 y 3 del artículo 13 de la LGS, podrá realizarse mediante testimonio judicial, certificados telemáticos o transmisiones de datos, o certificación administrativa, según los casos, y cuando dicho documento no pueda ser expedido por la autoridad competente podrá ser sustituido por una declaración responsable otorgada ante una autoridad administrativa o notario público. En este sentido, el Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, en su artículo 26 afirma que en los casos no previstos en los artículos anteriores el beneficiario o la entidad colaboradora acreditarán que no están incurso en ninguna de las prohibiciones previstas en el artículo 13 de la Ley mediante la presentación de declaración responsable ante el órgano concedente de la subvención.

La forma y el plazo⁵⁸ de presentación de las solicitudes deben estar determinados por la Orden aprobatoria de las bases reguladoras,

la persona solicitante tiene ese ánimo. El ayuntamiento demandado ha dado por demostrado, o, mejor dicho, ha dado el mismo tratamiento que si estuviese demostrado que la recurrente tiene ánimo de lucro a una presunción de ello por las simples circunstancias de encontrarse afiliada como empresario a la Seguridad Social y de alta también en el Impuesto de Actividades Económicas. Para que esta presunción pudiese considerarse como hecho cierto sería preciso, aplicando los principios sobre prueba que se contienen en el Código Civil (art. 1253), que entre el hecho demostrado (alta en la Seguridad Social y en el Impuesto) y el que se pretende deducir (ánimo de lucro) existiese un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que es condición que no se cumple en este caso, porque el sometimiento al régimen de Seguridad Social como empresa o empleador alcanza a todos aquellos que utilicen trabajo ajeno retribuido, lo que puede ser necesario para realizar actividades de pura beneficencia, y la sujeción al Impuesto de Actividades comprende algunas que por su contenido tanto pueden prestarse por un precio, con ánimo de lucro, o gratuitamente con espíritu de pura liberalidad (enseñanza, asistencia a niños, enfermos, ancianos, etc.), y si bien es verdad que en este último caso, como alega la parte demandada, esas actividades se realizan gratuitamente se benefician de una exención, no puede concluirse que el hecho de no estar acogido a ella acredite la existencia de ánimo de lucro. Por consecuencia, la presunción apreciada por la Administración demandada queda reducida a una simple sospecha que justifica y determina la conveniencia de mayor investigación de los hechos a que se refiere, pero no permite la adopción de una decisión que dé por probado el hecho de que se trate».

⁵⁸ La STSJ Madrid nº 207/2006, de 26 septiembre (JUR 2007/87182), permite la ampliación del plazo, señalando que «no puede hablarse de una aplicación retroactiva de la citada Orden, que por cierto no es una disposición sancionadora no favorable o restrictiva de derechos individuales (art. 9.3 CE), ya que se trata de una mera modificación de la regulación de estas ayudas que se aplica a las solicitudes del propio ejercicio, previendo la ampliación de su plazo de presentación y dando oportunidad la Administración a los anteriores solicitantes para acomodar, en su caso, su solicitud a dicha modificación, respetando además la antigüedad de tales solicitudes precedentes.

El recurrente no puede válidamente pretender la congelación de la normativa de tales ayudas (STC 97/90 [RTC 1990, 97] y concordantes, sobre la petrificación del ordenamiento jurí-

pero será la correspondiente convocatoria la que concrete, en cada caso, los requisitos de solicitud de la concesión y la forma de acreditarlos, de acuerdo con el artículo 23 LGS.

3.3.3. *Las condiciones de solvencia y eficacia que hayan de reunir las personas jurídicas*⁵⁹

A las mismas se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la LGS, que permite considerar entidades colaboradoras los organismos y demás entes públicos, las sociedades mercantiles participadas íntegra o mayoritariamente por las Administraciones Públicas, organismos o entes de derecho público y las asociaciones a que se refiere la disposición adicional quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, así como las demás personas jurídicas públicas o privadas que reúnan las condiciones de solvencia y eficacia que se establezcan.

Las bases reguladoras deberán concretar la aptitud técnica, económica, profesional, financiera, etc., según la naturaleza y objeto de la subvención, que deben justificarse para ser beneficiario de la subvención⁶⁰. Así, por vía de ejemplo, es perfectamente razonable que la

dico), siendo así que la modificación de la Orden se aprueba incluso antes de 30-4-01 (aun cuando se publique con posterioridad), fecha en que se producía la finalización del plazo de solicitud de las ayudas para ensayos a finalizar en el propio ejercicio de 2001, conforme a la redacción precedente del citado artículo 6 de la norma, siendo así además que, respecto de los ensayos a finalizar en el ejercicio siguiente, el plazo de solicitud finaba a 30-11-01».

⁵⁹ Esta previsión no tiene carácter básico.

⁶⁰ Al tema se refiere la interesante STSJ Comunitat Valenciana 17-10-2001 (JUR 2002/39413) cuando establece que «el normador, en uso de la antedicha discrecionalidad a la hora de regular subvenciones y en concreto para elaborar los requisitos precisos para el acceso a la subvención, puede, como es el caso, introducir fórmulas genéricas que impongan como requisito el cumplimiento de la legalidad por parte del solicitante, en concreto, «las obligaciones que la legislación específica les imponga». Obviamente, también podría el normador concretar el requisito concreto de legalidad que debe ser observado por el solicitante a fin de poder obtener la subvención y, en concreto, puede fijar los criterios objetivos por medio de los que entiende cumplido el requisito, en razón de la naturaleza de éste... hubiera sido del todo recomendable una particularización de las condiciones exigibles para entender cumplido este requisito a fin de una mayor facilidad en la subsunción los datos de la empresa solicitante a los requisitos de la convocatoria. Del mismo modo, para el caso –como en el presente– en el que el cumplimiento de obligaciones particulares por el solicitante sea constatable en un periodo que supera el espacio temporal propio a la orden de subvenciones, también hubiera sido deseable una precisión a efectos de la convocatoria de los requisitos exigibles al momento del periodo de presentación; todo ello en razón de la necesaria adecuación a una convocatoria que tiene fijado en el tiempo el periodo de presentación y resolución, así como, en general, a favor de la necesaria seguridad jurídica

...
La falta de especificación expresa en la Orden de los requisitos concretamente exigidos queda suplida por esta remisión genérica, que si en principio es válida, en su aplicación concreta puede generar situaciones contrarias al ordenamiento jurídico. No en vano, en el supuesto tan particu-

Administración que concede determinada subvención requiera, como presupuesto para otorgar la misma, que quien aspire a su concesión se encuentre al corriente en el pago de sus débitos económicos respecto a esa Administración, especialmente si se trata de débitos (los de Seguridad Social) que guardan plena relación con el objetivo de la subvención y con el campo de actividad en que se pretende que la medida de fomento surta efecto (empleo)⁶¹.

3.3.4. El procedimiento de concesión de la subvención⁶²

El procedimiento de concesión⁶³ es objeto de regulación en los artículos 22 a 28 LGS, señalando que el procedimiento puede ser en régimen de concurrencia competitiva o, en los casos previstos en el artículo 22.2, de concesión directa.

El Reglamento aborda, en el título I (arts. 55 y ss.), el procedimiento de concesión, dedicando el capítulo I a tres disposiciones generales que tienen relevancia directa sobre este momento de la vida de la subvención: por un lado, se prevé que las bases reguladoras puedan exceptuar motivadamente la prelación de solicitudes cuando el crédito consignado en la convocatoria sea suficiente; de otra parte, se regula expresamente el sistema de tramitación anticipada que permite avanzar la tramitación de la convocatoria en el ejercicio precedente al de la resolución y, de este modo, anticipar la gestión de procedimientos de concurrencia competitiva en el tiempo, lo que permite administrar óptimamente el tiempo y los recursos administrativos, y, por último, se regula el régimen de las subvenciones plurianuales, reconociendo la posibilidad de reajustar anualidades en aquellos supuestos de modificación de la ejecución de la actividad subvencionada.

lar jurídicamente como en el que nos encontramos, la opción por esta técnica puede llevar, como es el caso, a exigencias para la concesión o no de la subvención que resultan absolutamente irrazonables e incongruentes con relación a la propia naturaleza y finalidad de la subvención».

⁶¹ STSJ Andalucía, Granada, nº 990/2002, de 29 julio 2002 (RJCA 2002/869). En esencia, el caso examinado en esta sentencia se refiere a «*si podemos entender que una persona física o jurídica se halla al corriente de la Seguridad Social por el hecho de tener recurridas algunas cuotas. En este punto no se puede concluir que el hecho de tener impugnadas unas cuotas inhabilite para pedir subvenciones hasta que recaiga resolución final, sería una forma de coacción indirecta para las empresas que les impediría defenderse por miedo a perder subvenciones de la Administración; por otro lado, no es posible afirmar que por el mero hecho de recurrir se cumple con el requisito de estar al corriente con la Seguridad Social o Hacienda».*

⁶² Esta previsión tiene carácter básico.

⁶³ Sobre este tema puede verse GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y PALOMAR OLMEDA, A. (coordinadores): *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, págs. 379 y ss., Aranzadi 2011.

En la STSJ Cataluña de 4-6-2003 (RJCA 2003/1025) se analiza si la inconcreción de un plazo máximo para que la Administración conceda o deniegue las subvenciones solicitadas causa indefensión. Al respecto, distingue dos posibilidades, pues la Administración podrá optar por conceder las subvenciones según fecha de recepción de la solicitud (estricto orden de antigüedad), o bien conceder la subvención a las peticiones mejor valoradas (conurrencia competitiva). Como en este segundo supuesto la Administración debe resolver en un solo acto la concesión o denegación de las subvenciones solicitadas y previamente valoradas, el Tribunal concluye que *«la norma no puede dejar en la indefinición el plazo para entender que una petición es denegada, aunque sea a los meros efectos de apreciar el silencio negativo y abrir el acceso a la jurisdicción. La norma reguladora de la subvención tiene que obligar a la Administración a resolver en un plazo determinado»*⁶⁴.

3.3.5. *Los criterios objetivos de otorgamiento de la subvención y, en su caso, ponderación de los mismos*⁶⁵

Se trata de asegurar, así, el cumplimiento de los principios señalados en el artículo 8.3 LGS, es decir, tanto los principios de publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación como los de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados por la Administración otorgante y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

La sujeción al principio de legalidad y al control jurisdiccional de la potestad administrativa exige la determinación previa de la normativa a la que se sujetará la Administración en su actuación. En materia de subvenciones, la Administración debe predeterminedar la finalidad que pretende su acción y las condiciones no sólo formales, sino también materiales que exige. Así, en las subvenciones otorgadas en régimen de libre concurrencia el acto de concesión no es un acto discrecional y la Administración no está facultada para escoger cualquiera de las posibles soluciones válidas, sino que sólo puede escoger la mejor solución entre las diversas posibles. Para ello, en la norma

⁶⁴ La STSJ Madrid 25-1-2005 (JUR 2005/94232) señala que *«alega el recurrente el incumplimiento por la Administración de la obligación de fijar el número máximo de la lista de espera que cuando sea superado motive la inadmisión a trámite de la solicitud, y esta Sala y Sección considera que esta omisión de información incumple la normativa fijada a estos efectos, por lo que el recurso debe ser estimado en parte para que la Administración motive la inadmisión de la solicitud de financiación complementaria, especificando el número que integra la lista de espera de esa convocatoria para justificar la inadmisión de la solicitud, por lo que resulta procedente concluir en una solución estimatoria parcial del recurso entablado»*.

⁶⁵ Esta previsión tiene carácter básico.

reguladora de la subvención o, en su caso, en la convocatoria deben incluirse los criterios de valoración de las solicitudes y conforme a éstos la Administración deberá evaluar las peticiones efectuadas.

El cumplimiento de los requisitos es condición necesaria, pero no suficiente, para el otorgamiento de una subvención, pues, de acuerdo con la jurisprudencia, *«el mero cumplimiento por los peticionarios de los requisitos legales no significa que se tenga derecho a la subvención, ya que, ante la limitación de medios económicos destinados a estos fines, la Administración tendrá que valorar las diferentes propuestas presentadas, dando preferencia a aquellas que de una forma más clara cumplan los objetivos previstos en el mencionado artículo 4 y rechazando aquellas otras que, por su escasa inversión, sea difícil, si no imposible, cubrir tales objetivos. En esta valoración cuenta la Administración con una discrecionalidad que sólo puede ser revisada jurisdiccionalmente en casos de arbitrariedad o manifiesto error»*⁶⁶.

En la medida en que los recursos económicos son escasos es necesario que la Administración valore los distintos proyectos y establezca un orden de prioridades. Es decir, al no ser recursos ilimitados, obviamente la Administración debe valorar los proyectos y, dependiendo de los elementos establecidos (magnitud del proyecto en cuanto a inversión y empleo, inversión por puesto de trabajo, explotación de recursos, etc.), otorgar la ayuda en función de su prioridad⁶⁷.

⁶⁶ SSTs de 4 de julio (RJ 2001, 5405) y 10 de diciembre de 2001 (RJ 2001, 10287), 15 (RJ 2002, 4688) y 24 de abril (RJ 2002, 4175), 29 de mayo de 2002 (RJ 2002, 4743) y 11-12-2002 (RJ 2002/10740), entre otras. Las SSTs 25-3-2004 (RJ 2005/2147), 10-3-2004 (RJ 2005/2591), 3-3-2004 (RJ 2004/1945) y 24-2-2004 (RJ 2004/1892) afirman:

«La referencia que se hace tanto en aquel informe como en la resolución a criterios de prioridad no significa que debe hacerse un examen comparativo de los distintos proyectos, sino que deberán desecharse aquellos que no cumplan unos mínimos previamente establecidos y de acuerdo con el orden de prioridades establecidos [...] De esta forma, aun dentro de los propios criterios fijados en la convocatoria, no hay inconveniente que los proyectos que cumplan sean seleccionados en función de un determinado grado en la adecuación al ser insuficientes los recursos asignados. Por ello, tanto el exigir una calificación alta como no dar preferencia a los que las dotaciones asignadas para 1997 eran notoriamente insuficientes, o proyectos a ejecutar en zonas en las que ya existían otros programas de desarrollo, está dentro de los márgenes de la discrecionalidad administrativa, pues se persigue con ello permitir dar entrada en el régimen subvencional a los solicitantes que en una mayor medida van a cumplir los objetivos de la subvención, ya que no se trata de subvencionar a todos los que lo soliciten y cumplan los fines de reindustrialización, sino de entre ellos designar a los que lleguen a un determinado nivel de cumplimiento, y rechazar a los que no lleguen a esa altura».

⁶⁷ SAN 1-7-2002 (JUR 2003/68829), y en similares términos la SAN 19-9-2000 (JUR 2000/312071), en la que se afirma que *«la limitación de medios disponibles determina que la Administración haya de valorar la prioridad de los distintos proyectos para los que se solicita subvención en función de todas las circunstancias concurrentes, sin que el criterio técnico adoptado por el órgano administrativo competente, en el ejercicio de una facultad discrecional que, en los términos y con las limitaciones anteriormente expuestos, tiene legalmente conferida, pueda verse sustituida por el criterio de este Tribunal, máxime cuando no se aprecia que se haya producido un*

Según el artículo 60 del Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, en las bases reguladoras deben recogerse los criterios de valoración de las solicitudes, y cuando se tome en consideración más de un criterio debe precisarse la ponderación relativa atribuida a cada uno de ellos. En el caso de que el procedimiento de valoración se articule en varias fases, se debe indicar igualmente en cuáles de ellas se irán aplicando los distintos criterios, así como el umbral mínimo de puntuación exigido al solicitante para continuar en el proceso de valoración. Si, por razones debidamente justificadas, no es posible precisar la ponderación atribuida a cada uno de los criterios elegidos, se considerará que todos ellos tienen el mismo peso relativo para realizar la valoración de las solicitudes.

En la STSJ Cataluña 25-4-2005 (JUR 2006/52331) se afirma que *«la falta de criterios de valoración, junto con el hecho de que la Administración no se vea obligada a motivar el porqué de las decisiones adoptadas, y en base a qué criterios se concede a unos centros y a otros se deniegan las subvenciones solicitadas, vulnerando así lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 30/92, de 26 de diciembre LRJ-PAC, más la indeterminación del plazo de concesión de las subvenciones que ha provocado que la Administración no haya efectuado, en un mismo acto, la valoración de todas las solicitudes que concurrían en régimen de concurrencia competitiva a un mismo tipo de subvención, y la falta de publicidad del importe a que ascendían las diversas acciones que se subvencionaban, con infracción del principio de legalidad presupuestaria, así como la no publicación de la lista de todas las subvenciones concedidas y denegadas en los términos anteriormente expuestos, vician de nulidad radical las Órdenes impugnadas, puesto que conculcan de forma notoria los principios de objetividad, concurrencia y publicidad que deben regir en esta materia (art. 81 TRLGP en relación con el artículo 9.3 CE), así como infringen también las más elementales normas de procedimiento que deben presidir toda actuación administrativa...»*⁶⁸.

acto arbitrario». La SAN 24-9-2001 (RJCA 2001/1302) señala que *«es precisamente su artículo noveno, relativo al estudio y valoración de los proyectos, el que expresamente señala los elementos que han de tenerse en cuenta para valorar la determinación de la cuantía de la ayuda a conceder cuando se trate de proyectos de inversión empresarial, lo que en definitiva supone el establecimiento de una serie de prioridades y que implica, obviamente, la denegación de aquellos proyectos que aun siendo viables resulten, en comparación con otros, menos prioritarios si se tiene en cuenta el carácter limitado de los recursos públicos, siendo precisamente éste el motivo por el que a la actora se le deniega la subvención, tal y como expresamente se le comunica en la resolución impugnada –no porque la actividad proyectada no sea incluíble dentro del ámbito objetivo de las subvenciones, por lo que ningún pronunciamiento cabe realizar a dicho alegato–, considerando esta Sala que dicha fundamentación o motivación aún siendo genérica o escueta es suficiente y racional a los efectos del artículo 54 de la Ley 30/1992»*. En el mismo sentido, SAN 2-7-2001 (JUR 2001/295996).

⁶⁸ En el mismo sentido, la STSJ Cantabria nº 651/2006, de 6-11-2007 (JUR 2007/87306) señala:

Por su parte, la STSJ Cataluña de 4-6-2003 (RJCA 2003/1025) indica que «los criterios de valoración, establecidos previamente con carácter general, deben ser instrumentos susceptibles de conformar jurídicamente el criterio de la Administración, y, a su vez, éstos deben ser de tal entidad que permitan al juez de lo contencioso-administrativo poder revisar la decisión administrativa», y que «la Administración para valorar y resolver las solicitudes presentadas debe dotarse de los instrumentos de valoración precisos que aseguren que entre todas las opciones presentadas otorga la subvención a los peticionarios que ostenten mayores méritos u ofrezcan mejores condiciones. Asimismo, estos criterios de valoración y la aplicación de los mismos debe poder ser revisada judicialmente. El juez de lo contencioso-administrativo debe tener elementos de juicio suficientes para poder revisar la actuación administrativa y poder asegurar que la Administración ha obrado con criterios objetivos y de entre todas las soluciones posibles ha optado por la mejor. Cuando se impide al juez poder revisar la actuación administrativa se está abriendo una puerta a la arbitrariedad, cuya interdicción esgrime el artículo 9.3 de nuestra Constitución».

3.3.6. Cuantía individualizada de la subvención o criterios para su determinación⁶⁹

Esta previsión se contiene asimismo en el artículo 23.2. b) de la LGS al imponer que en la orden de convocatoria, como requisito mínimo, se contenga la cuantía total máxima de las subvenciones convocadas dentro de los créditos disponibles o, en su defecto, la cuantía estimada de las subvenciones. Sobre esta cuestión habrán de tenerse en cuenta además las disposiciones contenidas en los artículos 19 (financiación de las actividades subvencionadas), 31 (gastos subvencionables) y 33 (comprobación de valores) LGS.

Debe remarcarse que el importe de las subvenciones en ningún caso puede ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada.

«Como en el presente caso resulta palmario que el artículo 58.2 de la Ley 3/2003 de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para 2004 establece el preceptivo establecimiento de un sistema de ponderación de los criterios que se establezcan para concesión de las subvenciones que desarrolla la Orden recurrida que ésta no ha llegado a configurar, es por lo que su falta genera riesgo de arbitrariedad y una inseguridad jurídica que, finalmente, conduce a la estimación del recurso contencioso-administrativo y que se declare no ajustada a Derecho la Orden de 29 de noviembre de 2004 de la Consejería de Industria, Trabajo y Desarrollo Tecnológico por la que se aprueba y regula la convocatoria de ayudas a la inversión en adecuación de estructuras formativas con la consiguiente declaración de nulidad».

⁶⁹ Esta previsión no tiene carácter básico.

El importe de las ayudas no sólo viene determinado por los criterios especificados en las normas, sino que está limitado por la disponibilidad presupuestaria existente y la existencia de otros proyectos, entre los cuales habrá que establecer la correspondiente prioridad, y a tenor de la misma fijar la cuantía correspondiente a cada uno de ellos en función de la importancia de los mismos⁷⁰. El agotamiento del crédito presupuestario viene siendo considerado por consolidada doctrina jurisprudencial⁷¹ como causa suficiente y legítima para denegar la concesión de subvenciones, pero ello será así siempre que aparezca justificado que la consignación presupuestaria se agotó o quedó comprometida en la atención de solicitudes prioritarias⁷².

*3.3.7. Los órganos competentes para la ordenación, instrucción y resolución del procedimiento de concesión de la subvención y el plazo en que será notificada la resolución*⁷³

De conformidad con el artículo 10 LGS, en el ámbito de la AGE, los ministros y los secretarios de Estado y los presidentes o directores de los organismos públicos y demás entidades que tengan que ajustar su actividad al Derecho público son los órganos competentes para conceder subvenciones en sus respectivos ámbitos previa consignación presupuestaria para este fin. No obstante, para autorizar la concesión de subvenciones de cuantía superior a 12 millones de euros será necesario acuerdo del Consejo de Ministros o, en el caso de que así lo establezca la normativa reguladora de la subvención, de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. La competencia para conceder subvenciones en las Corporaciones Locales corresponde a los órganos que tengan atribuidas tales funciones en la legislación de régimen local. Lo mismo sucede, aunque no lo especifique expresamente la LGS, con respecto a las Comunidades Autónomas, donde habrá que estar a su normativa específica.

⁷⁰ SAN 19-9-2000 (JUR 2000/312071).

⁷¹ Se inicia con la STS de 28 de febrero de 1991 (RJ 1991/1379). La STS 14-5-2009 (RJ 2009/5199) afirma que «nuestra jurisprudencia también ha señalado que “la consignación presupuestaria agotada o comprometida impide que se otorguen las subvenciones, aunque en el tiempo en que se realizaron no estuviera materialmente agotada aquella, por no haberse resuelto todos los expedientes en trámite, sin que exista obligación alguna de proceder a un incremento del crédito presupuestado mediante transferencias u otros instrumentos sobre modificación del presupuesto” –sentencias de cuatro de diciembre de mil novecientos noventa y dos, y de dos (RJ 1993, 8743) y tres de noviembre de mil novecientos noventa y tres (RJ 1993, 8744)».

⁷² STSJ Galicia 24-9-1999 (RJCA 1999/3240).

⁷³ Esta previsión tiene carácter básico.

En cuanto a la resolución del procedimiento, el artículo 26 de la LGS prevé que se notificará a los interesados de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Asimismo, la práctica de dicha notificación o publicación se ajustará a las disposiciones contenidas en el artículo 59 de la citada Ley 30/1992.

Más específicamente, según los artículos 62 y 63 del Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, en la resolución de concesión deben quedar claramente identificados los compromisos asumidos por los beneficiarios (cuando el importe de la subvención y su percepción dependan de la realización por parte del beneficiario de una actividad propuesta por él mismo deberá quedar claramente identificada tal propuesta o el documento donde se formuló), y el órgano competente debe resolver el procedimiento de concesión en el plazo de quince días desde la fecha de elevación de la propuesta de resolución. Mediante resolución se acuerda tanto el otorgamiento de las subvenciones como la desestimación y la no concesión, por desistimiento, la renuncia al derecho o la imposibilidad material sobrevenida. La resolución de concesión pone fin a la vía administrativa, excepto en los supuestos establecidos en la Ley o que vengan determinados en las correspondientes bases reguladoras. Cuando así se haya previsto en las bases reguladoras, la resolución de concesión además podrá incluir una relación ordenada de todas las solicitudes que, cumpliendo con las condiciones administrativas y técnicas establecidas en las bases reguladoras para adquirir la condición de beneficiario, no hayan sido estimadas por rebasarse la cuantía máxima del crédito fijado en la convocatoria, con indicación de la puntuación otorgada a cada una de ellas en función de los criterios de valoración previstos en la misma.

Finalmente, en cuanto al plazo, señala el artículo 25.4 de la LGS que el plazo máximo para resolver y notificar la resolución del procedimiento no puede exceder de seis meses, salvo que una norma con rango de ley establezca un plazo mayor o así venga previsto en la normativa de la Unión Europea. El plazo se computa⁷⁴ a partir de la publicación de la correspondiente convocatoria, salvo que la misma posponga sus efectos a una fecha posterior.

⁷⁴ Según el mismo artículo, en el supuesto de subvenciones tramitadas por otras Administraciones Públicas en las que corresponda la resolución a la Administración General del Estado o a las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de ésta, este plazo se computa a partir del momento en que el órgano otorgante disponga de la propuesta o de la documentación que la norma reguladora de la subvención determine.

3.3.8. *La determinación, en su caso, de los libros y registros contables específicos para garantizar la adecuada justificación de la subvención*⁷⁵

Al regular las obligaciones de los beneficiarios, el artículo 14 de la LGS enumera, entre otras, la de disponer de los libros contables, registros diligenciados y demás documentos debidamente auditados en los términos exigidos por la legislación mercantil y sectorial aplicable al beneficiario en cada caso, así como cuantos estados contables y registros específicos sean exigidos por las bases reguladoras de las subvenciones, con la finalidad de garantizar el adecuado ejercicio de las facultades de comprobación y control.

El Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, tal como señala su Preámbulo contiene un título II que dedica el capítulo II a incorporar diversas modalidades de justificación de las subvenciones, basados en la necesidad de adecuar y modernizar las técnicas de gestión dentro de un contexto de una Administración que demanda soluciones eficientes y de calidad. Por ello, el Reglamento persigue como primer objetivo reducir las cargas innecesarias sobre los beneficiarios, sin merma alguna de la debida garantía para los intereses generales y para el control administrativo de la actividad subvencionada. De este modo, el Reglamento contempla hasta seis formas diferentes de justificación: cuenta justificativa con aportación de justificantes de gasto; cuenta justificativa con aportación de informe de auditor; cuenta justificativa sin aportación de facturas u otros documentos de valor probatorio equivalente; justificación a través de módulos; justificación a través de estados contables, y justificación telemática de subvenciones.

En cuanto a la cuenta justificativa con aportación de informe de auditor, si las bases reguladoras lo establecen, se presentará una cuenta justificativa reducida si se acompaña informe de auditor de cuentas sobre la justificación de la subvención del beneficiario. En estos casos, el beneficiario no estará obligado a aportar justificantes de gasto en la rendición de la cuenta a las Administraciones Públicas.

Respecto a la cuenta justificativa sin aportación de facturas u otros documentos de valor probatorio equivalente, para subvenciones de importe inferior a 60.000 euros, el contenido de la cuenta puede reducirse, bastando con presentar una memoria de actuación, una relación clasificada de gastos y un detalle de ingresos, sin necesidad de aportar como documentación complementaria los justificantes de gasto.

⁷⁵ Esta previsión no tiene carácter básico.

Otra alternativa que regula extensamente el Reglamento es la posibilidad de justificación a través de módulos en aquellos supuestos en los que la actividad subvencionable sea medible en unidades físicas, exista evidencia o referencia de valor de mercado de la actividad y el importe unitario de los módulos se determine sobre la base de un informe técnico motivado que se ha de acompañar a las bases reguladoras. A través de este procedimiento, la justificación se reduce a la presentación de una memoria de actuación y una memoria económica, y se dispensa a los beneficiarios de la presentación de libros o de cualquier otro justificante de gasto.

En aquellos supuestos en que la información contable, debidamente auditada, sea suficiente para acreditar la aplicación correcta de la subvención, la justificación puede llevarse a cabo mediante la presentación de estados contables.

En cuanto a la justificación telemática, podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de justificación de las subvenciones siempre que en las bases reguladoras se haya establecido su admisibilidad y el RD 887/2006, habilitaba al Ministerio de Economía y Hacienda para que desarrollara los trámites y el procedimiento que debe seguirse, lo cual realizó mediante la Orden EHA/2261/2007, de 17 de julio.

3.3.9. El plazo y la forma de justificación por parte del beneficiario o de la entidad colaboradora, en su caso, del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos percibidos⁷⁶

Se cumple así con uno de los requisitos propios de toda subvención, como es el establecido en el artículo 2.1.b) de la LGS, es decir, que la disposición dineraria esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.

Por la propia naturaleza jurídica de la subvención debe controlarse también su efectiva aplicación a la finalidad para la que fue concedida, procediendo, en otro caso, su reintegro, respondiendo a ello el control financiero de la Intervención⁷⁷.

⁷⁶ Esta previsión no tiene carácter básico.

⁷⁷ STSJ Madrid nº 687/2005 de 14 julio (JUR 2005/205156).

Asimismo se persigue, conforme al artículo 14 LGS, que enumera las obligaciones de los beneficiarios, la acreditación de que se ha cumplido el objetivo, ejecutado el proyecto, realizado la actividad o adoptado el comportamiento que fundamenta la concesión de las subvenciones. En este sentido es también una de las obligaciones del beneficiario conservar los documentos justificativos de la aplicación de los fondos recibidos, incluidos los documentos electrónicos, en tanto puedan ser objeto de las actuaciones de comprobación y control⁷⁸.

Como veremos posteriormente, el artículo 43 del Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, establece que las bases reguladoras de la subvención pueden exigir la constitución de garantías cuando se considere necesario para asegurar el cumplimiento de los compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras. Se regulan más específicamente en los artículos 53 y ss. del Reglamento.

Asimismo, y de acuerdo con el artículo 69 del Reglamento, la justificación por el beneficiario del cumplimiento de las condiciones impuestas y de la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión de la subvención podrá realizarse mediante cuenta justificativa, acreditación por módulos o presentación de estados contables.

Finalmente, según el artículo 71, la justificación de la subvención tendrá la estructura y el alcance que se determine en las correspondientes bases reguladoras, y cuando el órgano administrativo competente para la comprobación de la subvención aprecie la existencia de defectos subsanables en la justificación presentada por el beneficiario lo pondrá en su conocimiento, concediéndole un plazo de diez días para su corrección.

⁷⁸ La SAN 20-5-2010 (JUR 2010/182742) establece:

«Como señala la STS de 16 de julio de 2006 “no puede, por tanto, ignorarse el carácter modal y condicional, en los términos como ha sido contemplado por la jurisprudencia de esta Sala, al examinar la eficacia del otorgamiento de las subvenciones: su carácter finalista determina el régimen jurídico de la actuación del beneficiario y la posición de la Administración concedente. En concreto, para garantizar en todos sus términos el cumplimiento de la afectación de los fondos a determinados requisitos y comportamientos, que constituye la causa del otorgamiento, así como la obligación de devolverlos, en el supuesto de que la Administración otorgante constata de modo fehaciente el incumplimiento de las cargas asumidas, como deriva del propio esquema institucional que corresponde a la técnica de fomento que se contempla.” Así, las cantidades que se otorgan al beneficiario están vinculadas al pleno cumplimiento de los requisitos y al desarrollo de la actividad prevista al efecto. Y entre los requisitos a cumplir por el solicitante está el de los plazos establecidos.»

3.3.10. *Las medidas de garantía que, en su caso, se considere preciso constituir a favor del órgano concedente, medios de constitución y procedimiento de cancelación*⁷⁹

La LGS se remite en esta cuestión al Reglamento al señalar, en su artículo 21, que «el régimen de las garantías, medios de constitución, depósito y cancelación que tengan que constituir los beneficiarios o las entidades colaboradoras se establecerá reglamentariamente».

Para J. R. Fernández Torres «la amplia tipología de subvenciones, la multiplicidad de situaciones legitimadoras de su concesión y la variedad de objetos y causas susceptibles de ser perseguidos explican la remisión de la concreción de las garantías al ámbito reglamentario. Compete así a las bases reguladoras fijar el régimen de garantías aplicable a cada categoría de subvención. Es ahí donde se determinan su clase (garantías financieras, tales como fianzas, avales, etc., personales, registrales...) y sus medios de constitución, depósito y cancelación, en función del tipo de subvención objeto de otorgamiento y por extensión, de la actuación o proyecto que lo fundamenta»⁸⁰.

El Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, cierra el título preliminar con la sección 7ª del capítulo III (arts. 42 a 54) en la que se regula el régimen de garantías. Se pretende establecer un marco jurídico común tanto de las garantías en procedimientos de selección de entidades colaboradoras como en pagos anticipados y abonos a cuenta, y por compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras; todo ello con el propósito de facilitar soluciones uniformes y válidas que, en todo

⁷⁹ Esta previsión no tiene carácter básico.

⁸⁰ Ob. cit., págs. 326 y 327. El autor cita el artículo 31.4 de la LGS como caso especial de garantía contemplado por la LGS. En el mismo se establece:

«En el supuesto de adquisición, construcción, rehabilitación y mejora de bienes inventariables, se seguirán las siguientes reglas:

a) Las bases reguladoras fijarán el período durante el cual el beneficiario deberá destinar los bienes al fin concreto para el que se concedió la subvención, que no podrá ser inferior a cinco años en caso de bienes inscribibles en un registro público, ni a dos años para el resto de bienes.

En el caso de bienes inscribibles en un registro público, deberá hacerse constar en la escritura esta circunstancia, así como el importe de la subvención concedida, debiendo ser objeto estos extremos de inscripción en el registro público correspondiente.

b) El incumplimiento de la obligación de destino referida en el párrafo anterior, que se producirá en todo caso con la enajenación o el gravamen del bien, será causa de reintegro en los términos establecidos en el capítulo II del título II de esta Ley, quedando el bien afecto al pago del reintegro cualquiera que sea su poseedor, salvo que resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en caso de bienes muebles no inscribibles.»

caso, deberán concretarse en el proceso de aprobación de las diferentes bases reguladoras de las subvenciones.

Las reglas generales son las siguientes:

a) Procede la constitución de garantías en los supuestos en los que las bases reguladoras así lo impongan y en la forma que se determine en las mismas. En procedimientos en los que concurren varios solicitantes, las bases reguladoras pueden prever que determinados beneficiarios no constituyan garantías cuando la naturaleza de las actuaciones financiadas o las especiales características del beneficiario así lo justifiquen, siempre que quede suficientemente asegurado el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los mismos.

b) Se exonera de la constitución de garantía, salvo previsión expresa en contrario en las bases reguladoras, a las Administraciones Públicas, sus organismos vinculados o dependientes y las sociedades mercantiles estatales y las fundaciones del sector público estatal, así como análogas entidades de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales; los beneficiarios de subvenciones concedidas por importe inferior a 3.000 euros, salvo que su domicilio se encuentre radicado fuera del territorio nacional y carezcan de establecimiento permanente en dicho territorio; las entidades que por Ley estén exentas de la presentación de cauciones, fianzas o depósitos ante las Administraciones Públicas o sus organismos y entidades vinculadas o dependientes; las entidades no lucrativas, así como las federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas que desarrollen proyectos o programas de acción social y cooperación internacional.

c) Salvo que las bases reguladoras establezcan lo contrario, están obligados a constituir garantía las personas o entidades cuyo domicilio se encuentre radicado fuera del territorio nacional y carezcan de establecimiento permanente en dicho territorio y no tengan el carácter de órganos consultivos de la Administración española, sin perjuicio de las especialidades que pudieran establecerse.

d) Las bases reguladoras de la subvención pueden exigir la constitución de garantías en los siguientes supuestos: procedimientos de selección de entidades colaboradoras, cuando se prevea la posibilidad de realizar pagos a cuenta o anticipados y cuando se considere necesario para asegurar el cumplimiento de los compromisos asumidos por beneficiarios y entidades colaboradoras.

3.3.11. *La posibilidad de efectuar pagos anticipados y abonos a cuenta, así como el régimen de garantías que, en su caso, deberán aportar los beneficiarios*⁸¹

La realización de pagos a cuenta o pagos anticipados, así como el régimen de garantías vistos anteriormente, deben preverse expresamente en la normativa reguladora de la subvención. Como es sabido, y según establece el artículo 34 de la LGS, la regla general es que el pago de la subvención se realiza previa justificación, por el beneficiario, de la realización de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento para el que se concedió en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención.

No obstante, en ocasiones puede ser necesario poner a disposición del beneficiario los fondos precisos para costear la ejecución de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento antes de su justificación. Esta excepción se contempla en la LGS, pues cuando la naturaleza de la subvención así lo justifique pueden realizarse pagos a cuenta. Pagos a cuenta que podrán suponer la realización de pagos fraccionados que responderán al ritmo de ejecución de las acciones subvencionadas, abonándose por cuantía equivalente a la justificación presentada. También se pueden, y dicha posibilidad y el régimen de garantías deberán preverse expresamente en la normativa reguladora de la subvención, realizar pagos anticipados que supondrán entregas de fondos con carácter previo a la justificación como financiación necesaria para poder llevar a cabo las actuaciones inherentes a la subvención.

El artículo 43 del Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, establece que las bases reguladoras de la subvención pueden exigir la constitución de garantías cuando se prevea la posibilidad de realizar pagos a cuenta o anticipados. El artículo 47 insiste en la cuestión al indicar que «*cuando las bases reguladoras contemplen la posibilidad de realizar pagos a cuenta o anticipados podrán establecer un régimen de garantías de los fondos entregados*», y el artículo 48 al señalar que cuando las bases reguladoras exijan la prestación de garantías en caso de pagos a cuenta o anticipados se constituirán, a disposición del órgano concedente, en las modalidades y con las características y requisitos establecidos en el Reglamento de la Caja General de Depósitos.

⁸¹ Esta previsión no tiene carácter básico.

3.3.12. *Las circunstancias que, como consecuencia de la alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, podrán dar lugar a la modificación de la resolución*⁸²

Al regular la financiación de las actividades subvencionadas, el artículo 19.4 de la LGS establece que toda alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención, y en todo caso la obtención concurrente de otras aportaciones fuera de los casos permitidos en las normas reguladoras, puede dar lugar a la modificación de la resolución de concesión en los términos establecidos en la normativa reguladora de la subvención. En palabras de Pascual García, «la resolución de concesión de la subvención es acto declarativo de derechos y de suyo inmodificable; no obstante, pueden existir razones objetivas basadas en un cambio de las condiciones tenidas en cuenta en la concesión, y nunca en la discrecionalidad administrativa, que justifiquen una modificación de la resolución. Tal alteración debe estar predeterminada en las bases»⁸³.

El artículo 64 del Real Decreto 887/2006, de 21 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, señala que una vez recaída la resolución de concesión, el beneficiario puede solicitar la modificación de su contenido, antes de que concluya el plazo para la realización de la actividad, si concurren las circunstancias previstas a tales efectos en las bases reguladoras. Se podrá autorizar siempre que no dañe derechos de tercero.

Al igual que sucede en materia de contratación administrativa⁸⁴, y como señala Del Barco, la alteración «de las condiciones primigenias del acto de concesión comporta una desnaturalización del sistema de concesión de subvenciones e introduce un factor de inseguridad jurídica y de arbitrariedad incompatible con un Estado de Derecho»⁸⁵. Por ello se exige que no se

⁸² Esta previsión no tiene carácter básico.

⁸³ *Las subvenciones públicas*, 1ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007, página 113.

⁸⁴ *Vid.* artículo 219 TRLCSP. El «Libro verde sobre la contratación pública en la Unión Europea» (comunicación adoptada por la Comisión el 27 de noviembre de 1996) advierte de que las modificaciones durante la ejecución del contrato pueden dar lugar, si no están contempladas *a priori*, al quebrantamiento del principio de igualdad, por lo que sólo son aceptables cuando un acontecimiento imprevisible las hace necesarias o cuando están justificadas por razones de orden público, seguridad o salud públicas. Al respecto existe abundante jurisprudencia e informes de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa (Informes 52/2000 y 59/2000, ambos de 5 de marzo de 2001) y del Consejo de Estado (dictámenes nº 45176/1983, de 19 de mayo de 1983; nº 1629/1991, de 23 de enero de 1992; nº 1508/1993, de 10 de febrero de 1994, y nº 3357/2003, de 20 de noviembre de 2003).

⁸⁵ En VVAA: *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, pág. 160.

dañe los derechos de tercero alguno y que la modificación se realice única y exclusivamente por las circunstancias explicitadas en las normas reguladoras de la subvención.

A título ilustrativo⁸⁶ podemos citar la STSJ Cantabria de 15-10-2002 (JUR 2003/17722), que afirma que *«existió una alteración sustancial de los términos de la convocatoria durante su desarrollo, pues se modificó el presupuesto aplicable que llegó a multiplicarse por seis. Que, aunque con ello no se alteran los términos literales en que ésta se redacta, pues se refiere genéricamente a la aplicación presupuestaria identificada con su número, y ésta es la misma, no puede negarse que, de facto, la situación varió de manera relevante y evidente. No es lo mismo, en efecto, solicitar una ayuda cuando el presupuesto previsto es de diez millones de pesetas que cuando éste es de setenta. Ni las posibilidades de obtenerla son las mismas, ni los proyectos que pueden acceder a ella son de iguales características»*.

3.3.13. La compatibilidad o incompatibilidad con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales⁸⁷

El artículo 19.2 obliga a que la normativa reguladora de la subvención determine el régimen de compatibilidad o incompatibilidad para la percepción de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.

El artículo 33 del Real Decreto 887/2006 obliga, cuando se solicite una subvención para un proyecto o actividad y se hubiera concedido otra anterior incompatible para la misma finalidad, a hacer constar esta circunstancia en la segunda solicitud. En este supuesto la resolución de concesión deberá, en su caso, condicionar sus efectos a la presentación por parte del beneficiario de la renuncia en relación con las subvenciones previamente obtenidas, así como, en su caso, al reintegro de los fondos públicos que hubiese percibido. Una vez obtenida, en su caso, la nueva subvención el beneficiario lo comunica a la entidad que le hubiera otorgado la primera, la cual

⁸⁶ La STS de 28 de octubre de 1921 declaraba ya que la Administración es la primera obligada a no ir contra sus propios actos y a observar los preceptos que previamente dictó por constituir una norma de ineludible cumplimiento para quien voluntariamente se la impuso.

⁸⁷ Esta previsión no tiene carácter básico.

podrá modificar su acuerdo de concesión en los términos establecidos en la normativa reguladora. El acuerdo de modificación podrá declarar la pérdida total o parcial del derecho a la subvención concedida y el consiguiente reintegro, en su caso, en los términos establecidos en la normativa reguladora. De cualquier modo, procede exigir el reintegro de la subvención cuando la Administración tenga conocimiento de que un beneficiario ha percibido otra u otras subvenciones incompatibles con la otorgada sin haber efectuado la correspondiente renuncia.

Se trata de evitar una sobrefinanciación, tal como señala el artículo 37.3 de la LGS, pues el importe de las subvenciones nunca puede ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada.

3.3.14. Los criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones. Estos criterios resultan de aplicación para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar y deben responder al principio de proporcionalidad⁸⁸

La afectación de los fondos públicos a determinados comportamientos determina el carácter modal y condicional del otorgamiento de la subvención, y cuando la acción u omisión que constituye la causa de su otorgamiento se incumple, surge la obligación de devolverlos⁸⁹. El Tribunal Supremo tiene declarado que la subvención tiene la naturaleza de una donación *ob causam futuram*, y por ello cuando se concede la subvención, el organismo público concedente asume la carga financiera de su abono con la finalidad que en cada caso prevea la norma que la autorice, identificable como condición, supeditando la efectividad de la subvención al cumplimiento por el subvencionado de los fines para los cuales justificó su petición. De esta forma, si el interesado cumple la condición dentro de plazo tendrá derecho a la subvención, y si no cumple, o si lo hace fuera del plazo fijado, carecerá de tal derecho, sin que haya lugar a subsanación alguna⁹⁰.

⁸⁸ Esta previsión no tiene carácter básico.

⁸⁹ SSTS, Sala 3ª, 20-6-1997 (RJ 1997/5299); 15-4-1998 (RJ 1998/7956); 16-6-1998 (RJ 1998/6322); 7-7-1999 (RJ 1999/5163). Asimismo SJCCA nº 5, de 22-9-2001 (JUR 2002/25000).

⁹⁰ STSJ Madrid 1-3-2001 (JUR 2001/220439).

Los artículos 36 y ss. de la LGS contienen las normas aplicables al reintegro de subvenciones. Así, cabe recordar que cuando el cumplimiento por el beneficiario o, en su caso, entidad colaboradora se aproxime de modo significativo al cumplimiento total y se acredite una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos, la cantidad a reintegrar vendrá determinada por la aplicación de los criterios enunciados en las bases reguladoras o, en su caso, las establecidas en la normativa autonómica reguladora de la subvención.

No obstante, como advierte Rebollo Puig *«esas normas reguladoras de las bases no son libres para establecer esto de cualquier forma. Por un lado, “deberán responder al principio de proporcionalidad” [art. 17.3.n)] y, por otro, deben partir de un cumplimiento que “se aproxime de modo significativo al cumplimiento total y se acredite por éstos (el beneficiario o, en su caso, la entidad colaboradora) una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos”, según establece el mismo artículo 37.2 18. Por otra parte, si se dan esas mismas condiciones y, aun a falta de previsión expresa de las bases, el principio de proporcionalidad resultará de aplicación directa y debe presidir en todo caso la decisión de reintegro. Así lo confirma la jurisprudencia⁹¹ y así debe mantenerse, pese a que el artículo 37.2 no lo diga con claridad, por el valor y eficacia directos de los principios generales del Derecho. Más aún, en algunos casos ese principio de proporcionalidad debe llevar, y de hecho ha llevado a los tribunales, ante incumplimientos menores o simples irregularidades no significativas, a no estimar procedente ni siquiera el reintegro parcial»⁹².*

El procedimiento de reintegro no ostenta naturaleza sancionadora, pues se trata de un procedimiento dirigido a obtener el reintegro

⁹¹ El autor cita la STS de 28 de febrero de 1997 (RJ 1997/1533), que, sin precepto legal, ya hablaba de la procedencia del reintegro parcial cuando la conducta del beneficiario *«se aproxima de modo significativo al cumplimiento total, acreditando además el subvencionado una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos»*. En el mismo sentido, la STS de 3 de mayo de 1996 afirma que: *«... no sería justo ni proporcional que un incumplimiento parcial sin mala fe por parte de la empresa llevase a una pérdida total de los beneficios concedidos, cuando lo justo y razonable es establecer una regla de proporcionalidad entre el incumplimiento y sus consecuencias»*.

⁹² En «Comentario al artículo 37 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones: causa de reintegro de las subvenciones», *Estudios y Comentarios Legislativos* (Civitas). BIB 2005/2964, el autor cita la STS de 7 de junio de 2000 (RJ 2000/5130), que rechaza interpretaciones rígidas, pues debe acogerse un «criterio flexibilizante» frente a una interpretación *«excesivamente formalista que quebranta el principio de proporcionalidad que ha de inspirar esa clase de decisiones»*, y ello le lleva a no observar ni siquiera un incumplimiento suficiente para acordar un reintegro parcial. Del mismo modo, las SSTS de 12 de julio de 2001 (RJ 2001/5026) y de 13 de enero de 2003 (RJ 2003/341). Esta última acepta que la *«devolución no procede cuando se produce un mero retraso parcial en la referida justificación...»*.

de cantidades entregadas en concepto de subvención y no destinadas a los fines previstos para tal subvención o, en otras palabras, dado que el acuerdo de reintegro de subvención no constituye un acto sancionador no debe tramitarse procedimiento sancionador alguno para dictar tal acto⁹³.

Cuando se trata del reintegro de subvenciones por incumplimiento de los requisitos o condiciones establecidas al concederse u otorgarse, basta la comprobación administrativa de dicho incumplimiento para acordar la devolución de lo percibido. O, dicho en otros términos, en tal supuesto no se produce propiamente la revisión de un acto nulo que requiera la aplicación de lo establecido en el artículo 102 LRJ-PAC o una declaración de anulabilidad del acto que requiera una declaración de lesividad, según el artículo 103 LRJ-PAC, sino que el acto de otorgamiento de la subvención, que es inicialmente acorde con el ordenamiento jurídico, no se declara ineficaz por motivo que afecte a la validez de su concesión, sino que despliega todos sus efectos, y entre ellos, precisamente, el del reintegro o devolución de las cantidades cuando no se ha cumplido la condición o se ha dado a aquéllas un destino diferente del que representa la finalidad para la que se otorgó la subvención. Es éste un efecto inherente al acto de otorgamiento de la subvención que ni se revisa ni se anula, en sentido propio, sino que la devolución representa la eficacia que corresponde a incumplimiento de la condición resolutoria con que se concede la ayuda⁹⁴.

Respecto al acto administrativo que declara la obligación de reintegro de toda o parte de la subvención por incumplimiento de la finalidad para la que se otorgó, no constituye un acto revocatorio

⁹³ SJCCA nº 5, de 2-1-2001 (JUR 2001/263351) y de 18-1-2001 (RJCA 2001/1054). Esta última establece que *«debe tenerse en consideración la claridad con la que se expresaba la normativa aplicable a la subvención examinada, así como la innecesariedad de que concurra elemento doloso o culposo alguno en la conducta del receptor de la subvención en relación al incumplimiento de los fines de la misma, bastando para justificar el reintegro de la cantidad no destinada a dichos fines tal desviación de los mismos sin más»*.

⁹⁴ STSJ País Vasco nº 706/2003, de 28 noviembre 2003 (JUR 2004/43445), que además señala:

«El fin que pretende procurarse se incorpora al acto administrativo, que de este modo queda causalizado; la causa del acto de concesión debe buscarse en el fin en consideración al cual se decide la disposición de fondos públicos, y la fidelidad a dicha causa se mide por la efectividad del servicio a este fin predeterminado por la Administración. El incumplimiento por el favorecido del fin en contemplación al cual se otorga la ayuda financiera erosiona la causa del acto hasta el punto de convertir una donación modal en una atribución gratuita o incondicionada de fondos públicos que el ordenamiento no puede tolerar, hasta el punto de que considera punible la conducta del que en desarrollo de una actividad subvencionada incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, y prevé los correspondientes instrumentos de reversión».

de otro declaratorio de derecho, ni de un acto sancionador desproporcionado respecto de la gravedad de la infracción, sino simplemente la constatación del cumplimiento de una condición resolutoria o de la inobservancia de los requisitos a los que se supeditaba el otorgamiento de la subvención⁹⁵. Dicho acto, evidentemente, debe ser motivado⁹⁶.

Finalmente, el plazo de prescripción previsto la Ley General Presupuestaria es aplicable a los supuestos en que la Administración ejerce el derecho a reclamar el reintegro de las subvenciones públicas, derivado del incumplimiento de las condiciones impuestas a los beneficiarios⁹⁷.

En definitiva, y como resumen de todo lo expuesto, el contenido de las bases reguladoras hace de las mismas *«un instrumento capital de la actividad subvencional a través del cual se objetiva el actuar administrativo y adquieren el suficiente grado de concreción las obligaciones del beneficiario, con los consiguientes efectos sobre la seguridad jurídica. De otra parte, su configuración flexible permite su adaptación a la realidad social, extremadamente compleja, sin otras concesiones a la discrecionalidad de los órganos de la Administración concedente que las inevitables para una gestión eficaz»*⁹⁸.

BIBLIOGRAFÍA

COLLADO BENEYTO, P.J.: *Comentario a la Ley General de Subvenciones y a su Reglamento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

⁹⁵ STS de 20-6-1997 (RJ 1997/5299); SAN 3-5-2002 (RJCA 2003/74). La SJCCA nº 5 22-9-2001 (JUR 2002/25000) concluye: *«... al no haber cumplido XYZ en plazo con la obligación de justificación de los costes incurridos como consecuencia del desarrollo de las acciones formativas y de acompañamiento a la formación financiadas ni haber acreditado la realización de tales acciones formativas, objeto de ayuda; al no presentar la documentación exigida a tal fin, incurriendo así en un absoluto incumplimiento de los deberes de justificación, incumplió un deber impuesto por la convocatoria para el mantenimiento de la ayuda concedida»*.

⁹⁶ Al respecto, y por vía de ejemplo, la STSJ Las Palmas 15-10-2001 (RJCA 2002/285), que concluye afirmando que *«es claro que del expediente administrativo resulta que el recurrente cumplió la obligación de justificación, sin que conste la motivación en virtud de la cual la Administración rechazó parte de la misma ordenando su reintegro parcial, lo que determina la estimación del recurso»*. También, entre otras muchas, STSJ Madrid nº 207/2006 de 26 septiembre (JUR 2007/87182); SJCCA nº 5, de 18-1-2001 (RJCA 2001/1054); etc.

⁹⁷ SSTS, Sala 3ª, de 4 (RJ 1999, 884) y 10 de febrero (RJ 1999, 1525], 14 (RJ 1999, 6020), 16 (RJ 1999, 5105), 23 (RJ 1999, 5485) y 28 de junio (RJ 1999, 6024), 13 de julio (RJ 1999, 5488) y 11 de octubre de 1999 (RJ 1999, 7441), entre otras muchas.

⁹⁸ PASCUAL GARCÍA, J.: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4ª edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004, págs. 102 y 103.

- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (Director): *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Thomson-Civitas, 2005.
- GÓMEZ RIVERO, M^a del Carmen: *El fraude de subvenciones*, 2^a edición, Tirant monografías, 372, Valencia, 2005.
- MANTECA VALDELANDE, Víctor: «Nuevo Reglamento de subvenciones». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n^o 716/2006, BIB 2006/1368.
- PALOMAR OLMEDA, Alberto: «La aproximación al cumplimiento en materia de subvenciones y el principio de proporcionalidad en la actuación de las Administraciones Públicas: la STS de 15 de abril de 2009», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n^o 4/2009, BIB 2009/662.
- PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZÁLEZ: *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, Dykinson, 1995.
- PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*, 4^a edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2004.
- : *Las subvenciones públicas*, 1^a edición, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2007.
- REBOLLO PUIG, Manuel: «Comentario al artículo 37 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones: causa de reintegro de las subvenciones», *Estudios y Comentarios Legislativos* (Civitas), BIB, 2005/2964.
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «Comentario al artículo 34 de la Ley 38/2003, General de Subvenciones: gestión presupuestaria de las subvenciones», *Estudios y Comentarios Legislativos* (Civitas), BIB 2005/2963.
- VVAA: *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004.
- : *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*. Coordinadores: GARCÉS SANAGUSTÍN, M., y PALOMAR OLMEDA, A. Aranzadi, 2011.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA



Primer cuatrimestre del año 2012

Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el primer cuatrimestre del año en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

En la primera parte, «Legislación y otros aspectos», constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica para facilitar su consulta.

La segunda parte, «Jurisprudencia», recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el *Boletín Oficial* de su publicación. En este cuatrimestre dicha tercera parte carece de contenido, porque no se ha publicado en el *Boletín Oficial del Estado* ninguna Fiscalización.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Leyes estatales

■ LEY ORGÁNICA 1/2012, de 3 de abril, por la que se excluye del ámbito de aplicación de la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, a determinados mecanismos de financiación (*BOE*, nº 81, de 4 de abril de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (*BOE*, nº 103, de 30 de abril de 2012).

1.2. Leyes autonómicas

1.2.1. Comunidad Autónoma del País Vasco

■ LEY 1/2012, de 20 de febrero, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2012 (*BOE*, nº 67, de 19 de marzo de 2012).

1.2.2. Comunidad Autónoma de Canarias

■ LEY 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

■ LEY 12/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2012 (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

1.2.3. Comunidad Autónoma de Cantabria

■ LEY 4/2011, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2012 (*BOE*, nº 12, de 14 de enero de 2012).

■ LEY 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOE, nº 12, de 14 de enero de 2012).

1.2.4. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ LEY 8/2011, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley 12/2010, de 19 de mayo, del Consejo de Gobiernos Locales (BOE, nº 12, de 14 de enero de 2012).

■ LEY 11/2011, de 29 de diciembre, de reestructuración del sector público para agilizar la actividad administrativa (BOE, nº 12, de 14 de enero de 2012).

■ DECRETO-LEY 4/2011, de 20 de diciembre, de necesidades financieras del sector público en prórroga presupuestaria (BOE, nº 28, de 2 de febrero de 2012).

1.2.5. Comunidad Autónoma de Galicia

■ LEY 11/2011, de 26 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2012 (BOE, nº 23, de 27 de enero de 2012).

■ LEY 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOE, nº 23, de 27 de enero de 2012).

1.2.6. Comunidad Autónoma de La Rioja

■ LEY 6/2011, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para 2012 (BOE, nº 12, de 14 de enero de 2012).

1.2.7. Comunidad Autónoma de Madrid

■ LEY 5/2011, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2012 (BOE, nº 53, de 2 de marzo de 2012).

■ LEY 6/2011, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOE, nº 53, de 2 de marzo de 2012).

1.2.8. Comunidad Foral de Navarra

■ LEY FORAL 19/2011, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 2012 (BOE, nº 27, de 1 de febrero de 2012).

■ LEY FORAL 20/2011, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (*BOE*, nº 27, de 1 de febrero de 2012).

■ LEY FORAL 21/2011, de 28 de diciembre, de Cuentas Generales de Navarra de 2010 (*BOE*, nº 27, de 1 de febrero de 2012).

1.2.9. Comunidad Autónoma del País Vasco

■ LEY 1/1995, de 12 de abril, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del País Vasco para el ejercicio 1995 (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

■ LEY 2/1995, de 23 de junio, por la que se aprueba la liquidación de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi correspondientes al ejercicio 1992 (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

■ LEY 6/1995, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 1996 (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

1.2.10. Comunidad Autónoma de Valencia

■ LEY 9/2011, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias (*BOE*, nº 23, de 27 de enero de 2012).

1.3. Reales Decretos

■ REAL DECRETO 1/2012, de 5 de enero, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 5, de 6 de enero de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 1886/2011, de 30 de diciembre, por el que se establecen las Comisiones Delegadas del Gobierno (*BOE*, nº 5, de 06 de enero de 2012).

■ REAL DECRETO 2/2012, de 5 de enero, por el que se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 5, de 6 de enero de 2012).

■ CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presu-

puestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (*BOE*, nº 8, de 10 de enero de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero (*BOE*, nº 30, de 4 de febrero de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (*BOE*, nº 36, de 11 de febrero de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales (*BOE*, nº 48, de 25 de febrero de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 5/2012, de 5 de marzo, de mediación en asuntos civiles y mercantiles. (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 447/2012, de 1 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 1823/2011, de 21 de diciembre, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 448/2012, de 5 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 449/2012, de 5 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 2583/1996, de 13 de diciembre, de estructura orgánica y funciones del Instituto Nacional de la Seguridad Social y de modificación parcial de la Tesorería General de la Seguridad Social (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 450/2012, de 5 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto 504/2011, de 8 de abril, de estructura orgánica y funciones del Instituto Social de la Marina (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 452/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Fomento y se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 453/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia y se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que

se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO 451/2012, de 5 de marzo, por el que se regula el régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades (*BOE*, nº 56, de 6 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (*BOE*, nº 60, de 10 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores (*BOE*, nº 60, de 10 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 10/2012, de 23 de marzo, por el que se modifican determinadas normas financieras en relación con las facultades de las autoridades europeas de supervisión (*BOE*, nº 72, de 24 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (*BOE*, nº 78, de 31 de marzo de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo (*BOE*, nº 96, de 21 de abril de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 15/2012, de 20 de abril, de modificación del régimen de administración de la Corporación RTVE, previsto en la Ley 17/2006, de 5 de junio (*BOE*, nº 96, de 21 de abril de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones (*BOE*, nº 98, de 24 de abril de 2012).

1.4. Acuerdos y Resoluciones

■ RESOLUCIÓN de 25 de enero de 2012, de las Mesas del Congreso de los Diputados y del Senado, por el que se modifica el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Defensor del Pueblo (*BOE*, nº 52, de 1 de marzo de 2012).

2. JURISPRUDENCIA. TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 1/2012, de 31 de enero. Recurso de apelación nº 3/11. Procedimiento de reintegro nº 7/09. Ramo de Entidades Locales ... Provincia de ... Ponente: Excma. Sra. Doña Ana María Pérez Tórtola.

Recuerda la Sala de Justicia la naturaleza del recurso de apelación y señala, asimismo, que el derecho a la presunción de inocencia equivale a reconocer que nadie puede ser condenado sin que existan pruebas de hecho que fundamenten la condena, habiendo señalado el Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 26 de febrero de 2002, que actúa siempre que deba adoptarse una resolución judicial o administrativa que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado punitivo, sancionador o limitativo de sus derechos, y por ello no es aplicable a los supuestos de mera imposición de la responsabilidad civil. Añade, por tanto, que dada la naturaleza patrimonial o reparadora de la responsabilidad contable, en cuanto se trata obtener el reintegro de los daños causados por los gestores de los fondos públicos menoscabados, la aplicación del principio de presunción de inocencia no tiene cabida en el ámbito contable al tratarse de un principio específico del derecho sancionador que en el enjuiciamiento contable se ve sustituido por el principio de carga de la prueba.

Sigue afirmando la Sala que en el ámbito contable resultan aplicables las normas generales sobre carga de la prueba que contempla la legislación procesal común, con expresa mención del artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, Ley 1/2000, de 7 de enero. Conforme a ello, incumbe al demandante probar que se ha producido un menoscabo en los fondos del Ayuntamiento y que éste es consecuencia de la actuación ilegal y dolosa, gravemente culpable o negligente del demandado, de lo que deriva la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios causados. Y corresponde al demandado probar los hechos que impiden, desvirtúan o extinguen la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados, lo que en el caso de autos se traduce en probar que no existió saldo deudor o que falta alguno de los requisitos legalmente exigidos para que pueda imputarse responsabilidad contable.

Continúa la Sala señalando que, salvo circunstancias fácticas concretas, debidamente valoradas, o jurídicas limitativas o vulneradoras de derechos fundamentales, la valoración de la prueba llevada a cabo

con apoyatura en criterios de crítica racional es competencia del juzgador de instancia y, por ello, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada contenga, no puede sin más, ni mucho menos, prevalecer meras alegaciones de parte, máxime si sólo se basan en simples apreciaciones subjetivas carentes de soportes documentales y pruebas racionales y fehacientes.

Declara la aplicabilidad al pleito del Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el régimen de retribuciones de los funcionarios de la Administración Local, por entender derogados los convenios entre municipios que se opusiesen a la norma reglamentaria y señala, respecto a que se doblasen las pagas extraordinarias, que se deberían haber abonado esas cantidades en concepto de complemento específico, que es el que está destinado a retribuir las condiciones particulares de algunos puestos de trabajo en atención a su especial dificultad técnica, dedicación, etc.

Enumera la sentencia los requisitos configuradores de la responsabilidad contable, haciendo especial referencia al elemento subjetivo, la concurrencia de dolo o de grave imprudencia y reiterando lo dicho en la instancia en cuanto al «dolo civil», caracterizado por un elemento intelectual, que es la conciencia o conocimiento de que la actuación que se está realizando puede causar un resultado de daños, y otro volitivo, como voluntad de causar ese resultado.

Finalmente, la Sala corrige un error en la cuantificación del importe total del alcance, y en cuanto a las costas de la instancia señala que es de aplicación el principio del vencimiento, no debiendo confundirse lo que es la estimación parcial de la demanda, concesión de menos de lo pedido frente a todos y cada uno de los demandados, con lo que es la desestimación total de la demanda frente a uno de los demandados, aunque se admita, en todo o en parte, respecto de los demás.

■ SENTENCIA 2/2012, de 31 de enero. Recurso de apelación nº 12/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº A-139/09. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la regulación en el ámbito local del derecho administrativo de casa-habitación atribuido a los secretarios de la Administración Local por razón de su cargo, señalando que el R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril, y el R. D. 1174/1987, de 18 de septiembre, derogaron la normativa anterior en esta materia, eliminando expresamente el derecho a percibir cualquier clase de indemnización por tal concepto, que estaba prevista como compensación para el caso de que resultara imposible proporcionar vivienda. Sin embargo, señala la Sala

que dicha modificación normativa no estableció la obligación de extinguir o resolver jurídicamente las situaciones existentes a la entrada en vigor de aquélla, ni estableció mandato alguno que obligara a los órganos competentes del Ayuntamiento a establecer y exigir un canon, precio o renta al usuario de una vivienda titularidad del Ayuntamiento.

Discrepa la Sala de los razonamientos jurídicos de la sentencia de instancia, referidos a la controvertida naturaleza jurídica de la vivienda que aparecía catalogada en el inventario de bienes municipales como bien de servicio público, ni la aplicación analógica de la jurisprudencia recaída sobre el derecho de casa-habitación de los maestros de escuela.

Sigue señalando la Sala de Justicia que los hechos no discutidos por las partes, según resultan del acervo probatorio practicado, permiten a este órgano *ad quem*, a partir del ordenamiento jurídico regulador del derecho de casa-habitación de los secretarios de Administración Local, aplicar sus propios criterios interpretativos y valorativos, desde la perspectiva del enjuiciamiento contable, sin necesidad de acudir a otros como el analógico, de aplicación restrictiva y cuyo empleo y acomodo resulta delicado y complejo, tal como establece la jurisprudencia, cuando señala que *«la aplicación de la ley por analogía sólo es viable para llenar una laguna de la misma ley, aplicando extensivamente los principios de ésta a un caso no previsto por ella»*.

Para juzgar la valoración llevada a cabo por el órgano de instancia de los hechos indiscutidos, la Sala recuerda que el objeto de esta jurisdicción consiste en dirimir pretensiones de declaración de responsabilidad contables, quedando fuera de su ámbito propio las cuestiones de índole civil, penal contencioso-administrativo, social u otras que exceden de dicho ámbito y se residencian en otros órdenes jurisdiccionales, ordinarios o especiales.

Señala la Sala que en el enjuiciamiento de los hechos, desde la perspectiva de la jurisdicción contable, lo relevante es que el Ayuntamiento no abonó indemnización alguna al demandado por el concepto de casa-habitación durante el tiempo que desempeñó el cargo de secretario-interventor de la Corporación, sino que éste ocupó la casa que la propia Corporación le había proporcionado, incluso después de que se modificara el régimen jurídico de las percepciones del personal al servicio de las Corporaciones Locales.

Entiende, por ello, que falta el elemento del perjuicio o daño a los fondos o caudales públicos locales, dado que no ha resultado probado el pago de indemnización alguna por el concepto de casa-habitación, sin que la ausencia de ingreso a favor del Ayuntamiento que

debiera traer causa de la ocupación y disfrute gratuito de la vivienda cobre relevancia a los efectos de calificar los hechos como constitutivos de infracción contable por alcance de fondos públicos.

Se descarta así la existencia de alcance, entendido como falta de numerario producido por la ausencia de ingreso en las arcas locales de un dinero destinado a ellas, considerando que estos ingresos no fueron objeto de previsión presupuestaria y que ninguna norma imponía al Ayuntamiento la exigencia de precio, canon, renta o equivalente por dicho uso.

■ SENTENCIA Nº 3/2012 de 28 de febrero. Recurso de apelación nº 20/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-118/09. Ramo de CC. AA., ... Ponente: Excm. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Se analiza en esta sentencia la legitimación pasiva en los procesos de responsabilidad contable, regulada en el artículo 55.2 de la Ley 7/88 de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, señalando que la doctrina de la Sala de Justicia afirma que para ser gestor de fondos públicos, aunque no es necesario tener el manejo directo de los mismos, sí lo es, al menos, tener capacidad de decisión sobre su uso. En el caso enjuiciado entiende que no está legitimado quien firma unos formularios denominados «modelo de comunicación de gastos» que sólo describen gastos en orden a conseguir su reintegro, pero que no implican capacidad de decisión sobre la procedencia o no de dicho reintegro.

Respecto a la justificación de determinados gastos de representación considera la Sala de Justicia que están identificados tanto por el medio de pago a través del cual se articularon, tarjeta Visa habilitada para gastos de representación, como por la fecha en que se hicieron y el servicio que se retribuyó, supliendo los extractos bancarios de forma suficiente la información que debiera haberse obtenido a través de las facturas o justificantes. Considera, además, que estos gastos por su propia naturaleza y finalidad a menudo deben aplicarse a fines institucionales que no tienen por qué plantearse dentro del estricto horario de trabajo o área geográfica de una entidad pública. Y añade que la doctrina de la Sala armoniza las especificidades que afectan a la justificación de este tipo de gastos con la exigencia jurídica de que se apliquen a los fines públicos de carácter institucional que caracterizan su destino.

Sigue afirmando la Sala que las firmas de las personas que en virtud de su cargo deben participar de cada operación realizada sobre bienes o derechos de titularidad pública tienen una innegable relevancia a los efectos de garantizar el sometimiento de la actividad eco-

nómico-financiera del sector público al principio de legalidad y para la atribución de responsabilidades contables por alcance. En cuanto a la firma digital señala que su uso es más sencillo que el de la firma electrónica y no alcanza los efectos de ésta, planteándose en la práctica administrativa como una forma de suscribir documentos más vulnerable a posibles usos irregulares por terceros. A la vista de las pruebas practicadas, la Sala no considera acreditado ni que la firma digital utilizada hubiera sido plasmada por la propia demandada, ni que quepa atribuir a ésta una ausencia de diligencia relevante en Derecho en lo relativo a la adopción de las normales cautelas y precauciones preventivas del uso irregular de su firma digital.

En materia de costas, en la instancia afirma la Sala que el criterio del vencimiento exige imponer las costas de los demandados eximidos de responsabilidad al demandante que dirigió contra ellos la pretensión íntegramente desestimada.

La Sala de Justicia descarta que la sentencia de instancia haya vulnerado el principio dispositivo o incurrido en incongruencia, pues resolvió el conflicto jurídico suscitado dentro de los límites fijados por las pretensiones y alegaciones de las partes, y tampoco estima que la intervención del ministerio fiscal haya generado indefensión. En este sentido, recuerda la Sala que el ministerio fiscal tiene legitimación activa en los procedimientos de reintegro por alcance, de acuerdo con el artículo 55.1 de la Ley 7/88, y que su posición jurídico-procesal se configura mediante su intervención en la audiencia previa y su formulación de conclusiones en el acto del juicio.

Se recoge, asimismo, la extensa y uniforme doctrina de esta Sala de Justicia en cuanto a la naturaleza del recurso de apelación que permite un *novum iudicium*, si bien la fijación de hechos y la valoración de los medios de prueba es competencia del juez de instancia, de forma que frente al juicio de apreciación de la prueba que la sentencia de instancia contenga no pueden prevalecer meras alegaciones de parte, sino que será necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten la inexactitud de los mismos y la veracidad de los alegados en contrario. En concreto, respecto a los informes de los órganos públicos de control interno señala que deben valorarse en el proceso según las reglas de la sana crítica, tienen eficacia probatoria relevante, y para desvirtuar sus conclusiones se precisa una actividad probatoria de contrario que resulte suficiente.

Finalmente afirma la Sala que es alcance el desvío ilegítimo de fondos públicos a fines privados, pero también la falta de justificación de la aplicación dada a los concretos bienes y derechos de titularidad

pública. Y en cuanto al elemento subjetivo de la responsabilidad contable, el artículo 49.1 de la Ley 7/88 admite que ésta pueda surgir tanto por dolo como por negligencia grave.

■ SENTENCIA Nº 4/2012, de 28 de febrero. Recurso de apelación nº 52/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº C-43/10-0 (Corporaciones Locales), ... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Recoge la Sala la naturaleza del recurso de apelación y afirma que la cuestión nuclear en la jurisdicción contable consiste en determinar la existencia o inexistencia de un daño a los caudales públicos en las pretensiones ejercitadas para su conocimiento. Señala que es doctrina reiterada por la Sala que la existencia de menoscabo en los caudales públicos constituye elemento esencial configurador de la responsabilidad contable que la dota de contenido, pues ésta tiene por objeto indemnizar al ente público perjudicado los daños ocasionados a los fondos públicos cuando concurren el resto de los elementos objetivos, subjetivos y causales contemplados en el artículo 49.1 de la LFTCu. Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 217.1 de la LEC, la prueba de cargo sobre la existencia de daño corresponde al demandante, y a los demandados, la de inexistencia de perjuicios a los caudales públicos.

Analiza la Sala el cambio legislativo y jurisprudencial en materia de retribución a los concejales por su dedicación al Ayuntamiento. En este sentido diferencia la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo del concepto de «indemnización» antes de la sentencia de 18 de enero de 2000 y después de la misma. Así, antes del año 2000, se entendía que los concejales que no tuvieran dedicación exclusiva tenían derecho a percibir unas asignaciones por su concurrencia efectiva a los órganos colegiados de que formaban parte y en la cuantía que el Pleno señalara, no admitiéndose que dichas indemnizaciones encubrieran un sueldo o salario, por lo que no podían ser fijas en su cuantía ni periódicas en su vencimiento. Sin embargo, a partir del año 2000 el Tribunal Supremo flexibilizó esta interpretación señalando que el concepto de «indemnización» implicaba resarcir un daño o perjuicio, y éste podía surgir tanto por un gasto realizado como por una ganancia dejada de obtener a consecuencia del trabajo o dedicación al cargo. La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, modificó el artículo 75 de la LBRL incluyendo la dedicación parcial retribuida y con alta en la Seguridad Social para los cargos con responsabilidades que lo requiriesen, limitando las indemnizaciones a los gastos ocasionados en el ejercicio de su cargo.

Afirma la Sala que la expresión *lucro cesante* utilizada como forma de remuneración de la dedicación parcial a las tareas municipales fue incorrecta; sin embargo, era la que se aplicaba por numerosas Corporaciones Locales sin advertir el cambio legislativo. Pero añade que, siendo la jurisdicción contable esencialmente reparadora, debe acreditarse un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado, y en el caso enjuiciado no existió quebranto económico, ya que, aunque se hubiera prescindido de la correcta denominación jurídica, fuera en concepto de lucro cesante, o en el de dedicación parcial, lo que se perseguía era el mismo efecto económico, retribuir a aquellos concejales con mayor dedicación a las tareas municipales. Señala, por ello, que obligar al reintegro de estas cantidades supondría un enriquecimiento injusto porque consta en autos prueba suficiente de dedicación a las tareas corporativas de los perceptores, bien como concejales delegados, bien por su pertenencia a la Comisión Permanente, que implicaba una dedicación superior.

Alude, asimismo, la Sala a su propia doctrina, que establece, respecto a la indebida calificación jurídica, que para la exigencia de responsabilidad contable no es suficiente la existencia de irregularidades o errores de denominación en los conceptos retributivos, sino que es necesario que exista efectivo menoscabo en los caudales municipales, y que dicha responsabilidad contable no existe cuando los pagos realizados correspondieron a prestaciones efectivamente realizadas.

Respecto a las cantidades percibidas en concepto de «dietas» por tres concejales delegados de servicios, cuando se trataba en realidad de asignaciones mensuales a quienes no estaban liberados a jornada completa, señala la Sala que, al igual que sucede con los pagos anteriormente analizados, pese a su indebida denominación, las retribuciones satisfechas trataban de recompensar la mayor dedicación a las tareas de la Alcaldía de los perceptores de las mismas, lo que justifica la corrección de dichas retribuciones.

■ SENTENCIA Nº 5/2012, de 1 de marzo. Recurso de apelación nº 51/11. Procedimiento de reintegro nº A-73/10. Ramo: Entidades Locales ... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Afirma la Sala de Justicia que la prescripción, como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, no ha de ajustarse a una aplicación técnicamente desmedida y rigorista, sino que debe sujetarse a un tratamiento restrictivo, de modo que en cuanto se manifieste el *animus conservandi* debe entenderse que queda correlativamente interrumpido *el tempus praescriptionis*. Sigue señalando, respecto a las causas de interrupción de la prescrip-

ción, que, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley 7/88, el inicio de cualquier actuación o procedimiento que tuviere por finalidad el examen de los hechos determinantes de responsabilidad contable es susceptible de producir dicha interrupción. Por ello, entiende que se interrumpe con la presentación del escrito en el que se ponían de manifiesto irregularidades en la gestión económico-financiera de la Corporación Local y que dio lugar a las actuaciones de averiguación realizadas por la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, que posteriormente permitirían el inicio del procedimiento jurisdiccional.

En cuanto al *dies a quo* del plazo de prescripción, entiende la Sala que tiene lugar en la fecha en que se hubieran cometido los hechos que originan las responsabilidades contables, y esos hechos no pueden ser otros que cuando se recibe una cantidad dineraria que debe ser reintegrada bien por haber sido percibida indebidamente, bien por no haberse justificado su finalidad. El daño se produce, por tanto, no con la expedición del cheque, sino con el cobro del mismo, y en cuanto a los intereses de demora, cuando se pagan esas cantidades, siendo indiferente a estos efectos que la obligación de la que deriva su pago esté o no prescrita, porque lo que se enjuicia en este caso no es el principal, sino, precisamente, el pago de los intereses.

Recuerda, asimismo, la Sala la naturaleza revisora del recurso de apelación, debiendo expresarse en el escrito de interposición del recurso la argumentación no sólo sobre el fondo del litigio, sino, de manera especial, sobre los eventuales errores de la sentencia, errores que pueden ser tanto de hecho como de derecho, sin que la mera repetición de los argumentos esgrimidos en la primera instancia resulte suficiente para que prospere el recurso. El examen que corresponde a la fase de apelación es un examen crítico de la sentencia, para llegar a la conclusión de si se aprecia o no en ella la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada. Entiende, por ello, que no cabe hacer pronunciamiento alguno sobre la partida de alcance si en el escrito de apelación no se han identificado los motivos concretos por los que se considera no ajustada a derecho en este extremo la sentencia de instancia.

Respecto a la valoración de los medios de prueba reitera la Sala de Justicia que la fijación de los hechos y la valoración de los medios de prueba es competencia del juez de instancia, de forma que frente al juicio de apreciación de la prueba que la sentencia de instancia contenga no pueden prevalecer meras alegaciones de parte, sino que

será necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten la inexactitud de los mismos y la veracidad de los alegados en contrario.

Continúa señalando que en el ámbito contable lo fundamental es el daño producido en relación a determinados caudales o efectos públicos, que ha de ser efectivo y evaluable económicamente, así como la obligación que incumbe al encargado de su manejo y custodia de rendir cuentas de su gestión. Considera, por tanto, en el presente caso, que se han justificado los pagos realizados por el concepto de un premio de pintura al constar acreditado que se celebró el concurso, a quien se adjudicó el primer premio y el pago del mismo; y por el concepto de socorrista de piscina, por constar los documentos de pago con el importe entregado y el concepto por el que se hicieron, y un informe pericial que lo consideró como gasto derivado de un servicio público.

Finalmente, afirma la Sala que es de aplicación al ámbito contable del principio civil de carga de la prueba, por el que los hechos constitutivos son de cargo del actor, y los demás corresponden al demandado, que ha de probar que no ha existido daño alguno a los caudales públicos, que ha cumplido con su obligación cuentadantaria o que no era a él a quien dicha obligación correspondía.

■ SENTENCIA Nº 6/2012, de 27 de marzo. Recurso de apelación nº 10/11. Procedimiento de reintegro por alcance nº A175/05 (Corporaciones Locales). Ayuntamiento ... Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala el escrito de uno de los apelantes que se limita a adherirse a los recursos presentados por los otros dos, pero sin indicar normas erróneamente aplicadas, incongruencia o defectuosa apreciación de la prueba con relación a la responsabilidad contable que le imputa la sentencia de instancia. Señala en este sentido que conforme al artículo 85.1 de la Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el escrito de interposición del recurso de apelación habrá de expresar la argumentación del apelante sobre los eventuales errores de la sentencia o, en su caso, sobre los defectos de procedimiento seguido en primera instancia que pudieran tener relevancia para el fallo.

Señala la Sala que la regla general es que la valoración de la prueba, llevada a cabo con apoyatura en criterios de crítica racional, es competencia del juzgador de instancia, y por ello, frente al juicio valorativo que la resolución impugnada contenga, no puede oponérsele sin más, ni mucho menos prevalecer lo que son meras alegaciones de parte.

Sigue afirmando la Sala que es exigible al gestor de fondos públicos una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, en cuanto su incumplimiento da lugar a una conducta generadora de daños y perjuicios, que puede considerarse socialmente reprobable; incluso se debe exigir un «plus» de diligencia en aquellos casos en que se dan deficiencias organizativas o falta de medios, en evitación de lesiones dañosas o perjudiciales al erario público, lo que tradicionalmente se conoce en la jurisprudencia como «agotamiento de la diligencia debida».

Entiende la Sala que la concurrencia de una relación causal difícilmente puede definirse apriorísticamente con carácter general, puesto que cualquier acontecimiento lesivo se presenta normalmente no ya como el efecto de una sola causa, sino más bien como el resultado de un complejo de hechos y condiciones. Por ello es preciso determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera normal de los acontecimientos o si, por el contrario, queda fuera de ese posible cálculo, de tal forma que en el primer caso existiría una causa adecuada a la producción del daño que serviría de fundamento del deber de indemnizar.

Sigue señalando la Sala que, si bien el recurso de apelación es un recurso ordinario que permite al Tribunal *ad quem* conocer en su integridad del proceso, no constituye un nuevo juicio ni autoriza a resolver problemas o cuestiones distintos de los planteados en la primera instancia, dado que a ello se opone el principio general de Derecho *pendente appellacione nihil innovetur*, o, dicho de otro modo, el órgano competente para conocer del proceso en segunda instancia debe circunscribir su análisis a los temas que fueron objeto de controversia en el primer grado jurisdiccional, ya que sobrepasar dicho límite implicaría incongruencia y conllevaría indefensión para la parte apelada, que eventualmente podría verse afectada por un pronunciamiento relativo a una cuestión sobre la que no pudo fijar su postura en el momento procesal oportuno para ello.

No obstante lo anterior, por razones de tutela judicial analiza brevemente la Sala los dos motivos que no fueron alegados en la instancia. En cuanto a la prescripción, señala que se interrumpe por la apertura de un expediente disciplinario y de las actuaciones previas que tuvieron por objeto el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, y que la más reciente jurisprudencia señala que en la responsabilidad contable no es necesario el requisito del conocimiento formal por el interesado de los hechos que interrumpen la prescripción. Y entiende, asimismo, que tampoco puede prosperar la alegación de indefensión por no haber sido parte el recurrente.

te en las actuaciones previas y, sin embargo, haber sido condenado por los hechos y las cantidades investigadas en las mismas, ya que la fase de actuaciones previas no condiciona, ni lo que pueda decidir el órgano jurisdiccional, dentro de sus facultades, en el posible proceso que se incoe, ni que el demandante pueda formalizar o no su demanda, ni su contenido, ni las relaciones jurídicas subjetivas que puedan dimanar de esta última.

Continúa afirmando la Sala que lo que determina que una concreta conducta sea constitutiva de responsabilidad contable directa o subsidiaria no es el carácter grave o leve de la negligencia apreciada en la misma, sino su relevancia para la provocación del resultado lesivo para los fondos públicos. El grado de culpa que concurra no resulta decisivo a efectos de declarar el grado de responsabilidad, pues la existencia de negligencia grave puede dar lugar tanto a la responsabilidad directa como a la subsidiaria, ya que lo relevante es la participación que hayan tenido los presuntos responsables en los hechos generadores del alcance, atendiendo para ello a lo dispuesto en los artículos 42 y 43 de la LOTCu.

Por último, entiende que la responsabilidad contable subsidiaria puede moderarse, conforme a lo previsto en el artículo 38.4 LOTCu, cuando se estime que los perjuicios ocasionados superan ostensiblemente lo que sería previsible para el grado de negligencia observado, lo que implica una valoración acorde con la prudencia y la equidad de las circunstancias que matizan y configuran el caso concreto.

■ SENTENCIA 7/2012, de 27 de marzo. Recurso de apelación nº 50/11. Procedimiento de reintegro por alcance número B-157/10. Ramo de Sociedades Estatales ... Ponente: Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

Recoge la Sala la naturaleza del recurso de apelación, afirmando que, como recurso ordinario, permite al Tribunal *ad quem* aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia, y resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación jurídica diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y dentro del límite de las pretensiones de las partes. Sin embargo, la fijación de los hechos y la valoración de los medios de prueba es competencia del juez de instancia, sin perjuicio de que sobre la base de la naturaleza del recurso de apelación que permite un *novum iudicium* pueda la Sala valorar las pruebas practicadas en la instancia y corregir la ponderación llevada a cabo por el juez *a quo*. No obstante, fren-

te al juicio de apreciación de la prueba que contenga la sentencia de instancia, no pueden prevalecer meras alegaciones de parte, siendo necesario desvirtuar los hechos declarados probados con medios que acrediten la inexistencia de los mismos y la veracidad de los alegados en contrario.

La Sala de Justicia declara la necesidad de acceder a una verdad material que constituya base suficiente para conseguir la convicción del órgano jurisdiccional respecto a la realidad a que aplicar las normas mediante una valoración conjunta de los medios de prueba practicados en el proceso, y señala que si bien determinados documentos deben considerarse medios de prueba cualificados, su eficacia probatoria está condicionada a la seriedad y rigor de las comprobaciones en que se basen sus conclusiones. Entiende, por tanto, que los tribunales no tienen por qué aceptar las conclusiones de un documento, aunque no haya sido impugnado, si entienden que entre la verdad real y la documentada no hay coincidencia.

Afirma, asimismo, la Sala que rige en el ámbito de la jurisdicción contable el principio civil de la carga de la prueba, establecido en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Y su aplicación por parte del juez es necesaria en las contiendas en que, efectuada una actividad probatoria, los hechos han quedado inciertos, y las consecuencias perjudiciales de la falta de la prueba han de recaer en aquel a quien correspondía la carga de la misma, pues si existe prueba en los autos nada importa quien la haya llevado a los mismos o, lo que es lo mismo, sólo si los hechos carecen de certeza entra en juego el *onus probandi*.

2.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO 1/2012, de 31 de enero. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 nº 42/11. Actuaciones previas nº 208/08. Ramo de Entidades Locales (Ayuntamiento ...). Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala recuerda el carácter de las actuaciones previas, preparatorio y facilitador del ulterior proceso jurisdiccional contable, contemplándose su regulación en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, y establece que contra las resoluciones que se dicten por el delegado instructor en esta fase cabe interponer el recurso previsto en el artículo 48.1 de la Ley 7/88, que es de naturaleza jurisdiccional y cuyos motivos de interposición sólo son los dos que contempla dicho precepto, esto es, que no se haya accedido a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o que se haya causado indefensión.

Siguiendo su doctrina señala la Sala que el legislador no recoge entre los trámites que integran el procedimiento de instrucción previsto en el artículo 47 de la Ley 7/88 la posible suspensión de los actos y disposiciones dictados en su tramitación, y ello para dotar a las actuaciones previas del carácter rápido, indagatorio y cautelar que les corresponde.

Por tanto, el recurso del artículo 48.1 contra el acta de liquidación provisional no tiene facultad de paralizar o suspender las actuaciones, salvo que se pruebe que puede producirse un daño de difícil o imposible reparación. La continuación de las actuaciones no causa indefensión al no haberse limitado los medios de defensa ni menoscabado la posición procesal de las partes, ni vulnera el principio de presunción de inocencia, dado que el delegado instructor debe cumplir las diligencias previstas en el artículo 47 de la Ley 7/88, entre las que se encuentran las medidas de embargo que acompañan a la declaración de presuntas responsabilidades contables.

Finalmente señala que el embargo preventivo está concebido como una medida asegurativa de carácter cautelar o precautoria, sin que suponga ni presunción de culpabilidad, ni quebranto de la presunción de inocencia, ni quiebra de la tutela judicial efectiva.

■ AUTO Nº 2/2012, de 28 de febrero. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 nº 29/11. Actuaciones previas nº 153/10. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento ... Ponente: Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola.

La Sala de Justicia desestima el recurso por pérdida sobrevenida del mismo al haberse archivado el procedimiento de reintegro por alcance por no haberse presentado demanda.

■ AUTO Nº 3/2012, de 28 de febrero. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988 nº 43/11. Diligencias preliminares nº B-50/11. Ramo Ciudades Autónomas, ... (Informe de Fiscalización ejercicio 2002-2004). Ponente: Excmo. Sr. Don Felipe García Ortiz.

Señala la Sala que el recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88, de 5 de abril, es un incidente de archivo cuya finalidad es rechazar *a limine* aquellas denuncias que versen sobre hechos que manifiestamente no revistan los caracteres de alcance, e indica que este archivo de las actuaciones en la fase de diligencias preliminares únicamente procede cuando de manera manifiesta e inequívoca los hechos denunciados no revistan los caracteres de alcance y no reúnan unas características mínimas que hagan posible una valoración inicial que permita apreciar su existencia, sin que se pueda entrar en esta fase a conocer

el fondo del asunto, lo cual supondría prejuzgar el fallo que posteriormente pudiera dictarse una vez tramitado con todas las garantías el oportuno juicio contable. Entiende, por ello, que no cabe el archivo si las cuestiones planteadas son inherentes a la gestión de fondos públicos, a infracciones del ordenamiento jurídico presupuestario y a un posible menoscabo del erario público debido a la adopción de decisiones de gasto y de pago que pudieran haber carecido del suficiente respaldo normativo.

Recoge, asimismo, su reiterada doctrina sobre el concepto de alcance como el saldo negativo e injustificado de la cuenta que deba rendir quien tenga a su cargo los caudales o efectos.

Considera la Sala que en el caso de autos no le compete hacer declaración alguna sobre la concurrencia de los requisitos de oportunidad de una decisión adoptada por el órgano competente de revocar otra decisión anterior, resolviendo definitivamente la no imposición a la empresa adjudicataria de las obras de penalidad alguna, ya que a esta jurisdicción sólo le incumbe la exigencia de responsabilidades contables que puedan derivarse de daños o perjuicios causados a los fondos públicos, que sean susceptibles de evaluación económica y atribuibles a aquellos gestores públicos que actúen al menos con negligencia grave, infringiendo, además, la normativa presupuestaria o contable que resulte de aplicación.

También entiende que no concurren, siquiera de forma indicia-ria, los elementos necesarios para apreciar la existencia de un daño o menoscabo a los caudales públicos real, efectivo y evaluable económicamente que resulte incardinable en la figura jurídica del alcance como consecuencia de la falta de imposición de penalidades a los adjudicatarios de determinadas obras por demora en su ejecución. La exigencia o aplicación de una penalidad, contractualmente asumida, no significa que se deba situar la Administración en el plano del derecho administrativo sancionador ni que se ejercite la potestad sancionadora, sino que se da o se exige el derecho de uno de los contratantes respecto del otro a unas prestaciones contractuales, poniendo en marcha los mecanismos contractualmente aceptados para el ejercicio de tal derecho, rigiendo, pues, en este caso, las normas reguladoras de las obligaciones y de los contratos sinalagmáticos. Añade la Sala que, siendo la función de estas penalidades similar a la de la cláusula penal que las partes pueden convenir, su exigencia no es de obligado cumplimiento para la Administración.

Continúa señalando la Sala que tampoco le compete el enjuiciamiento de la adecuación a derecho de las circunstancias que motiva-

ron la modificación del contrato de autos, habida cuenta que tanto las razones de interés público que sustentaron dicha novación como la aparición de necesidades o causas no previstas en el primero, así como la propia justificación incorporada al expediente de contratación, constituyen cuestiones cuya naturaleza jurídica encaja de lleno en el ámbito del Derecho administrativo. Y si bien el conocimiento de la jurisdicción contable se extiende a cuestiones prejudiciales e incidentales que constituyen elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable, en este caso no se aprecia en los hechos, siquiera de modo indiciario, la existencia de daño que reúna los requisitos legales para la existencia de alcance.

Y, por último, considera que sí procede el inicio del procedimiento jurisdiccional contable respecto a la falta de justificación de los fondos públicos derivada de la ausencia de aportación documental requerida en el procedimiento fiscalizador, lo que no permitió verificar la correcta y completa ejecución de los contratos, ya que, además de una desviación presupuestaria no justificada entre los precios inicial y de adjudicación de un contrato de obras, se pondera la falta de facturas y certificaciones correspondiente.

Voto particular de la Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola

Se discrepa en este voto particular con el fundamento de derecho que se refiere a la falta de imposición de penalidades contractuales por la Administración contratante en el caso de demora en el cumplimiento imputable al contratista.

Afirma que el Texto Refundido de la Ley de Contratos vigente en el momento en que se produjeron los hechos establecía una reacción jurídica de la Administración frente a la demora culpable del contratista, pudiendo consistir en la resolución del contrato o en la imposición de las penalidades diarias o, en caso de cumplirse los requisitos para ello, otras penalidades que el órgano de contratación hubiera incluido en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

Por tanto, de haberse producido una pasividad injustificada ante un retraso ilegítimo del contratista en la ejecución de la prestación podría suponer un incumplimiento por parte de la Administración contratante de su cometido de dar respuesta jurídica a la situación de demora.

Sigue afirmando que dicho incumplimiento podría, además, haber provocado un menoscabo en los fondos públicos, bien por falta de exigencia de los daños y perjuicios derivados de la resolución del

contrato, bien por la falta de exigencia de las sumas a las que tendría derecho como consecuencia de la imposición de penalidades.

Ello no quiere decir que en todos los casos que se detecte una falta de imposición de penalidades por demora culpable del contratista vaya a existir alcance en los fondos públicos, pero la naturaleza de los hechos plantea una controversia sobre la legalidad de la actuación de la Administración y posible menoscabo a los caudales públicos que impide considerar que nos hallemos ante el caso de que los hechos no revistan de manera manifiesta e inequívoca los caracteres de alcance.

Considera, por tanto, que no procedía el archivo de las actuaciones, sino el nombramiento de delegado instructor para que se investigaran los hechos.

■ AUTO N^o 4/2012, de 28 de febrero. Recurso de queja n^o 8/12. Procedimiento de reintegro n^o 119/09. Ramo: Empresas Estatales. ... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Se refiere la Sala a la improrrogabilidad de los plazos y al principio de preclusión que es consecuencia del mandato constitucional contenido en el artículo 117.3 de la Constitución, advirtiendo a continuación que la excepción a este principio está en la concurrencia de supuestos de fuerza mayor, no imputables a la parte que los alegue. Recuerda la Sala el distinto tratamiento que se da a la apreciación de dichas circunstancias en la LEC antes y después de la reforma operada por Ley 13/2009, de 3 de noviembre, de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva oficina judicial, señalando que tras la reforma corresponde al secretario judicial realizar por decreto dicha apreciación, teniendo además efectos suspensivos el recurso de revisión contra este Decreto, mientras que antes de la reforma correspondía al tribunal apreciar la concurrencia de fuerza mayor, y contra esta resolución cabía interponer los recursos ordinarios previstos en la ley, reposición o súplica, que no tenían efectos suspensivos.

Considera, por lo tanto, la Sala que cuando una de las partes en el proceso pide la suspensión del plazo por causa de fuerza mayor compete al secretario judicial resolver la petición mediante resolución motivada, contra la que podrá interponerse recurso de revisión, que tiene efectos suspensivos y que constituye una excepción al régimen general de recursos de las resoluciones del secretario judicial, ya que, en lugar de reposición, el legislador ha previsto la revisión para garantizar que sea el órgano judicial el que siga resolviendo en última instancia, y se ha dotado de efectos suspensivos a este recurso de re-

visión para garantizar el derecho a la tutela judicial de las partes. En aplicación de dicha doctrina, concluye la Sala que procede estimar la queja presentada por el recurrente, debiendo admitirse los escritos de interposición de los recursos de apelación por haberse presentado dentro del plazo establecido.

■ AUTO Nº 5/2012, de 1 de marzo. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88 nº 47/11. Diligencias preliminares nº B-51/11. Ramo de ... Ceuta. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Comienza la Sala recordando su propia doctrina en cuanto al archivo de actuaciones en la fase de diligencias preliminares, previsto en el artículo 46.2 de la Ley 7/88, señalando que únicamente procede cuando, de manera manifiesta, es decir, patente, clara y descubierta, los hechos denunciados no revistan los caracteres de alcance. Este archivo exige del órgano que lo acuerda una actuación sumamente cautelosa a fin de no quebrar, sólo con un somero enjuiciamiento previo, la tutela judicial efectiva consagrada como derecho fundamental en el artículo 24 de la Constitución. Recoge la interpretación que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha realizado de la expresión «manifiesta e inequívoca», considerando que dichas causas han de constar de una manera clara y patente, que no exija ningún esfuerzo dialéctico y sin posibilidad de error ni incertidumbre alguna.

Considera la Sala que la infracción del artículo 101.1 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, tal como se expresaba en el Informe de Fiscalización al que el procedimiento se refiere, no refleja por sí sola un daño de tales características, ya que las modificaciones del contrato cuya regularidad jurídica se critica dieron lugar a prestaciones concretas por parte del contratista, reales e identificadas, y, por lo tanto, los pagos derivados de dichas modificaciones no presentan indicios de falta de justificación a la vista de la documentación e información obrante en el procedimiento.

En cuanto a la omisión de las medidas previstas en el artículo 217 de la Ley de Contratos, entiende la Sala que de los elementos obrantes en autos no cabe deducir que la Administración haya tenido un derecho cierto a cobrar una indemnización concreta o que lo haya perdido por omisión, por lo que no cabe apreciar, siquiera en grado indiciario, la existencia de daño o perjuicio.

Sigue analizando la falta de adopción de las medidas previstas en el artículo 219 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, considerando que, en el caso examinado, no aparece ningún dato jurídicamente relevante que permita concretar daños identificados

producidos a la Administración en la ejecución o explotación de las obras que hayan sido consecuencia de las deficiencias del proyecto, ni, por lo tanto, derecho de la misma a cobrar indemnización alguna derivada de este concreto tipo de daños, por lo que no hay apariencia de alcance en los caudales públicos.

En cuanto a la falta de imposición al contratista de penalidades por demora en la ejecución del contrato, previstas en el artículo 95.3 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, recuerda la Sala de Justicia el carácter de la responsabilidad contable, exclusivamente reparador de los daños y perjuicios, lo que exige una inequívoca constatación de la existencia y cuantía de tales daños causados a los fondos públicos para el nacimiento de la acción por la que se exige dicha responsabilidad. Cuando la Administración impone una «penalidad» como la prevista en el precepto citado, no significa que esté ejerciendo su potestad sancionadora, sino que en el contexto de la contratación administrativa se da o se exige el derecho de uno de los contratantes respecto del otro a unas prestaciones contractuales, poniendo en marcha los mecanismos contractualmente aceptados para el ejercicio de tal derecho, rigiendo, pues, las normas reguladoras de las obligaciones y de los contratos sinalagmáticos. Añade la Sala que, siendo la función de estas penalidades similar a la de la cláusula penal que las partes pueden convenir, su exigencia no es de obligado cumplimiento para la Administración. Y, por tanto, la falta de imposición de las penalidades no implica necesariamente la producción del daño o menoscabo en los caudales públicos.

Voto particular de la Excma. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola

Se discrepa en este voto particular con el fundamento de derecho que se refiere a la falta de imposición de penalidades contractuales por la Administración contratante en el caso de demora en el cumplimiento imputable al contratista.

Afirma que el Texto Refundido de la Ley de Contratos vigente en el momento en que se produjeron los hechos establecía una reacción jurídica de la Administración frente a la demora culpable del contratista, pudiendo consistir en la resolución del contrato o en la imposición de las penalidades diarias o, en caso de cumplirse los requisitos para ello, otras penalidades que el órgano de contratación hubiera incluido en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

Por tanto, de haberse producido una pasividad injustificada ante un retraso ilegítimo del contratista en la ejecución de la prestación podría suponer un incumplimiento por parte de la Administración

contratante de su cometido de dar respuesta jurídica a la situación de demora.

Sigue afirmando que dicho incumplimiento podría, además, haber provocado un menoscabo en los fondos públicos, bien por falta de exigencia de los daños y perjuicios derivados de la resolución del contrato, bien por la falta de exigencia de las sumas a las que tendría derecho como consecuencia de la imposición de penalidades.

Ello no quiere decir que en todos los casos que se detecte una falta de imposición de penalidades por demora culpable del contratista vaya a existir alcance en los fondos públicos, pero la naturaleza de los hechos plantea una controversia sobre la legalidad de la actuación de la Administración y posible menoscabo a los caudales públicos que impide considerar que nos hallemos ante el caso de que los hechos no revistan de manera manifiesta e inequívoca los caracteres de alcance.

Considera, por tanto, que no procedía el archivo de las actuaciones sino el nombramiento de delegado instructor para que se investigaran los hechos.

■ AUTO nº 6/2012, de 27 de marzo. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 nº 48/11. Actuaciones previas nº36/11. Entidades Locales. Ayuntamiento ... Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Recuerda la Sala de Justicia la naturaleza jurídica del recurso del artículo 48. 1 de la Ley 7/88, configurado en numerosos autos como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia, siendo los motivos de impugnación los taxativamente establecidos en la Ley, es decir, que «no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren» o que «se causare indefensión».

Continúa señalando que a través de este recurso no puede la Sala entrar a conocer de la calificación jurídico-contable de los presuntos responsables ni del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, lo que implicaría una invasión del ámbito de competencia funcional atribuido *ex lege* a los consejeros de cuentas como órganos de primera instancia.

Así, la alegación del recurrente relativa a la condición de gestor de fondos públicos, atendida la naturaleza de las funciones que tenía asignadas como director financiero, es una cuestión de fondo que deberá ser enjuiciada, en su caso, por el consejero de cuentas al que por turno corresponda conocer del procedimiento jurisdiccional, sin

que pueda la Sala de Justicia entrar a conocer de dicha cuestión por vía de este recurso.

También se analiza la alegación de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por no haber podido el recurrente acudir a defenderse por su situación de grave enfermedad. Afirma la Sala que las actuaciones previas no es un procedimiento contradictorio en el que los interesados intervienen en condición de parte, sino una fase de instrucción facilitadora del ulterior proceso jurisdiccional contable, por lo que no se ha preterido a los interesados en ningún trámite esencial, ya que será en el ulterior proceso jurisdiccional contable donde podrán comparecer en condición de parte para hacer las alegaciones y proponer los medios de prueba que convengan a su derecho.

Continúa señalando la Sala que es en el procedimiento jurisdiccional donde deben plantearse y resolverse las cuestiones relativas a la legitimación de las partes, no pudiendo por vía del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 conocer de las mismas.

Frente a la alegación de incompetencia del Tribunal de Cuentas por existir una causa penal abierta por los mismos hechos y de vulneración del principio *non bis in ídem*, consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución, que proscribiera el doble enjuiciamiento, recoge la Sala su propia doctrina al respecto, indicando que se trata de una cuestión de fondo que corresponde resolver al órgano jurisdiccional contable de primera instancia, si bien nada impide que con fundamento legal en la compatibilidad de la jurisdicción contable y la penal se dilucide en las actuaciones previas, aunque sea con carácter previo y provisional, si los hechos son o no constitutivos de alcance.

Señala, por último, la Sala que el recurso se ha dirigido formalmente contra la providencia de requerimiento de depósito o fianzamiento y recoge su doctrina al respecto, en la que se establece que dicha providencia tiene cobertura legal en el apartado 1.f) del artículo 47 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, y su finalidad es evitar que, en el curso del ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse, el demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente, por lo que ha de dictarse por imperativo legal.

■ AUTO N^o 7/2012, de 28 de marzo. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/1988 n^o 33/11. Diligencias preliminares n^o B-17/11. Entidades Locales ... Ponente: Excmo. Sr. Don Felipe García Ortiz.

Se recoge la interpretación que la Sala de Justicia realiza del artículo 46.2 de la Ley 7/88 como un incidente de archivo cuya finalidad es rechazar *a limine* aquellas denuncias que versen sobre hechos que

manifiestamente no revistan los caracteres de alcance. El archivo de actuaciones en la fase de diligencias preliminares procede únicamente cuando de manera manifiesta los hechos denunciados no revistan los caracteres de alcance, sin que se pueda entrar a realizar ningún otro tipo de valoración, pues no cabe entrar a conocer el fondo del asunto.

Analiza el concepto de alcance y rechaza la Sala la indefensión alegada considerando que se cumplieron las exigencias previstas en el artículo 46.2 de la Ley 7/88 cuando se acordó oír por plazo de cinco días al ministerio público y al Ayuntamiento acerca de la pertinencia de nombrar delegado-instructor o de archivar las actuaciones. Añade que el trámite de audiencia previa a la resolución sobre archivo de las actuaciones requiere la anterior comparecencia formal de quien hubiera deducido la pretensión de responsabilidad contable. En el caso de autos se constata que los recurrentes ni estaban personados en forma en las diligencias preliminares al darse curso a los requerimientos de audiencia, ni habían deducido pretensión alguna de responsabilidad contable derivada de los hechos, de los que tuvieron conocimiento por causas ajenas al proceso.

Es doctrina reiterada de la Sala la que prescribe el archivo de las diligencias preliminares cuando de las mismas no se pueda deducir que existan indicios racionales suficientes de que se ha producido una infracción del ordenamiento jurídico presupuestario con resultado lesivo para el erario público, debido a la adopción de decisiones de gasto y de pago que pudieran haber carecido del suficiente respaldo normativo.

Expone, por ello, la Sala que, una vez anulada la resolución de la Corporación por la que se había aprobado el convenio sobre justiprecio de la expropiación de la finca afectada, no puede apreciarse la existencia de un daño o perjuicio real y efectivo a los fondos o caudales públicos locales y que la unión a las diligencias de la sentencia anulatoria determina la pérdida de virtualidad y vigencia del núcleo de la pretensión deducida por los impugnantes, dado que no ha habido pago adicional o salida de fondos públicos distintos a los ya realizados en el curso del procedimiento expropiatorio en virtud de la retasación de la finca.

■ AUTO Nº 8/2012, de 28 de marzo. Recurso del artículo 46.2 de la Ley 7/88 nº 44/11. Diligencias preliminares nº B 54/11. ... Ponente: Excmo. Sr. Don Felipe García Ortiz.

Recoge la Sala su doctrina sobre el archivo de las actuaciones en la fase de diligencias preliminares señalando que únicamente procede

cuando, de manera manifiesta e inequívoca, los hechos denunciados no revistan los caracteres de alcance, debiendo utilizarse la expresión «manifiesta e inequívoca» de manera restrictiva en cuanto que representa una frustración del proceso.

En el caso enjuiciado entiende que procede estimar el recurso porque ni el informe de fiscalización, ni el contenido de las diligencias preliminares, permiten identificar causas objetivas concretas que hayan podido justificar el desvío de los costes contractuales, por lo que concurre una apariencia de posible incumplimiento de la normativa reguladora de los aspectos económico-financieros de la contratación pública y de posible menoscabo para los caudales públicos.

Frente a la alegación del ministerio fiscal pidiendo también la revocación del archivo en cuanto a las irregularidades consistentes en la falta de imposición de penalidades por demora al contratista previstas en los pliegos, la Sala de Justicia establece que para que dichas irregularidades pudieran revestir caracteres de alcance tendrían que implicar un descubierto y producir un perjuicio a los fondos públicos que ha de ser real, efectivo y evaluable económicamente, puesto que dicho perjuicio es elemento esencial para la existencia del alcance y que ese descubierto sea imputable a la conducta de quien tiene a su cargo el manejo de caudales públicos.

Indica la Sala que la responsabilidad contable no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna, sino que le obliga a indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos, siempre que concurren sus específicos elementos calificados que, desde luego, han de desprenderse de las cuentas. Por ello, para el nacimiento de la acción en exigencia de responsabilidad contable se exige una perfecta e inequívoca constatación de la existencia y cuantía de los daños causados al erario público.

Sigue afirmando que cuando la Administración impone las penalidades previstas en los artículos 95 y 96 del TRLCAP no ejercita su potestad sancionadora, sino que aplica cláusulas contractuales asumidas por las partes en el contexto de la contratación administrativa, donde, como ocurre en el Derecho civil, las cláusulas penales se rigen por las normas de las obligaciones y en especial las de los contratos sinalagmáticos. Al exigir o aplicar una penalidad contractualmente asumida no se sitúa la Administración en el plano del Derecho administrativo sancionador, sino que pura y simplemente se da o se exige el derecho de uno de los contratantes respecto del otro de unas previsiones contractuales contenidas en el contrato, poniendo en marcha los mecanismos contractualmente aceptados para el ejercicio de

tal derecho. Añade la Sala que, siendo la función de estas penalidades similar a la de una cláusula penal que pueden convenir las partes, en virtud de su autonomía de la voluntad, su exigencia no es obligatoria para la Administración, que en caso de mora en la ejecución del contrato debe valorar las circunstancias concurrentes y exigir, si lo estima conveniente, la rescisión del contrato o la imposición de penalidades cuando estas medidas sean las adecuadas para la consecución de los fines públicos perseguidos.

Voto particular de la Excm. Sra. Dña. Ana María Pérez Tórtola

Se discrepa en este voto particular con el fundamento de derecho que se refiere a la falta de imposición de penalidades contractuales por la Administración contratante en el caso de demora en el cumplimiento imputable al contratista.

Afirma que el Texto Refundido de la Ley de Contratos vigente en el momento en que se produjeron los hechos establecía una reacción jurídica de la Administración frente a la demora culpable del contratista, pudiendo consistir en la resolución del contrato o en la imposición de las penalidades diarias o, en caso de cumplirse los requisitos para ello, otras penalidades que el órgano de contratación hubiera incluido en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

Por tanto, de haberse producido una pasividad injustificada ante un retraso ilegítimo del contratista en la ejecución de la prestación podría suponer un incumplimiento por parte de la Administración contratante de su cometido de dar respuesta jurídica a la situación de demora.

Sigue afirmando que dicho incumplimiento podría, además, haber provocado un menoscabo en los fondos públicos, bien por falta de exigencia de los daños y perjuicios derivados de la resolución del contrato, bien por la falta de exigencia de las sumas a las que tendría derecho como consecuencia de la imposición de penalidades.

Ello no quiere decir que en todos los casos que se detecte una falta de imposición de penalidades por demora culpable del contratista vaya a existir alcance en los fondos públicos, pero la naturaleza de los hechos plantea una controversia sobre la legalidad de la actuación de la Administración y posible menoscabo a los caudales públicos que impide considerar que nos hallemos ante el caso de que los hechos no revistan de manera manifiesta e inequívoca los caracteres de alcance.

Considera, por tanto, que no procedía el archivo de las actuaciones sino el nombramiento de delegado instructor para que se investigaran los hechos.

PUBLICACIONES



FERRAJOLI, Luigi, y RUIZ MANERO, Juan: *Dos modelos de constitucionalismo*. Editorial Trotta, Madrid, 2011, 155 págs.

La obra que hoy es objeto de nuestro comentario y análisis es relativamente breve, pero densa y realmente sustanciosa, presentándose de forma más aparente que real como una conversación o *entretien*, al modo francés, entre sus autores. El primero de ellos, que es quien lleva la voz cantante, es Luigi Ferrajoli, profesor ordinario de Filosofía del Derecho de la Universidad de Roma-Tre y distinguido discípulo de Norberto Bobbio, teórico general y primer representante de la Scuola analítica italiana, en la que podemos ubicar también a Uberto Scarpelli, el mayor analista italiano de la ética, y a Giovanni Tarello, teórico, historiador y sociólogo del Derecho, es decir, típico filósofo del Derecho en sentido amplio. El otro autor, que va abriendo camino al profesor italiano, pero a cierta distancia, es Juan Ruiz Manero, catedrático de Filosofía del Derecho de la Universidad de Alicante y autor de numerosos trabajos de su especialidad, entre los que hay varios escritos conjuntamente con Manuel Atienza, jurista y filósofo del Derecho de reconocido prestigio internacional.

La obra consta de una Nota Preliminar y tres apartados. El primero de ellos se ocupa de cuestiones biográficas referidas a la trayectoria y al pensamiento del propio Ferrajoli, así como a las ideas y al magisterio ejercido por Norberto Bobbio, dedicándole también un

espacio a la atmósfera cultural y a la situación de la teoría del Derecho en la Italia de los años sesenta y setenta, y poniendo de relieve la necesidad de establecer una relación entre el trabajo intelectual respecto a la teoría del Derecho y el compromiso civil. A este respecto se pone de manifiesto que con la positivización en las constituciones del *deber no ser* y del *deber ser* jurídico de los contenidos de las leyes se ha estipulado, en la forma de derechos fundamentales negativos y positivos, lo que Ferrajoli ha llamado la *esfera de lo indecidible*, es decir, lo que ninguna mayoría puede decidir y lo que ninguna mayoría puede no decidir, creándose así el espacio del Derecho *ilegítimo*, expresión que Kelsen rechazó como una inadmisiblemente contradicción en los términos destinada a minar la unidad del sistema. En la segunda parte, con mucha diferencia la más amplia e importante del libro, se plantean dos modelos de constitucionalismo sostenidos por cada uno de los autores: el modelo «garantista», cuyo principal exponente es precisamente Ferrajoli, y el modelo que suele llamarse «postpositivista» o «principalista», en el que cabe situar a Ruiz Manero. A esta segunda parte le dedicaremos una especial atención. Finalmente, en la tercera parte de la obra, en la que el coautor Ruiz Manero recupera de forma más patente el papel de entrevistador circunspecto, se abordan algunos puntos salientes del diagnóstico y de las terapias propuestas por Luigi Ferrajoli respecto a algunos problemas clave de las relacio-

nes internacionales en la actualidad y, sobre todo, a la cuasi perenne crisis constitucional italiana.

Entrando ya en el contenido del amplio apartado dedicado a los dos modelos de constitucionalismo, parece oportuno recordar algunas de las consideraciones que hace Ferrajoli en su obra publicada con anterioridad con el título *Garantismo. Una discusión sobre derecho y democracia* (Editorial Trotta, 2006). En el capítulo segundo de la misma, y con el fin de disipar las ambigüedades y contradicciones que se le atribuyen en relación con algunos de sus trabajos, se expresa con total claridad en los párrafos que recogemos a continuación: «*Cuando afirmo que la constitución es una norma de Derecho positivo que expresa todos y sólo los principios en ella formulados, enunció una tesis de teoría del Derecho. Cuando sostengo que si la Constitución es una norma de Derecho positivo, impone la crítica y la censura como inválidas de las normas que la contradigan, enunció una tesis de meta-teoría o de epistemología del Derecho. Cuando digo que las Constituciones modernas han positivizado los derechos que la tradición iusnaturalista había teorizado como innatos o naturales, enunció una tesis de historia del Derecho. Cuando digo que la constitucionalización de los derechos fundamentales es el fruto de luchas sociales y de acuerdos políticos, enunció una tesis de historia y de sociología del Derecho. Cuando auguro la expansión del paradigma constitucional sosteniendo que tal expansión está en la lógica de los derechos fundamentales proclamados en nuestras constituciones y en las diferentes cartas de derechos como universales, enunció una tesis de filosofía política o, si se prefiere, de política del Derecho. Cuando propongo definiciones*

estipulativas, enunció tesis teórico-jurídicas puramente formales, carentes por sí mismas de significado, a las que sólo sobre la base de una interpretación semántica corresponden, en cada caso, tesis jurídico-dogmáticas, sociológico-jurídicas o axiológico-políticas.»

Esta inequívoca y contundente aclaración de Luigi Ferrajoli realizada, como hemos dicho, en una obra anterior ya mencionada, nos puede ser de gran utilidad para entender y dilucidar las características de los dos modelos de constitucionalismo considerados en el libro que ahora comentamos y analizar las eventuales analogías y diferencias existentes entre los mismos. Antes de entrar de lleno en la controversia doctrinal ambos autores pasan revista de manera detenida y como hilo conductor al pensamiento de Hans Kelsen*, partiendo como premisa general de que, como otros teóricos y filósofos positivistas del Derecho, el célebre jurista y filósofo vienés considera que una cosa es el valor moral del Derecho, su mérito o su demérito, que es una cuestión puramente moral, y otra muy distinta la existencia del Derecho y la validez de las normas jurídicas. Precisamente nuestros autores, Ferrajoli y Ruiz Manero, afirman que al

* Para una síntesis del pensamiento de Kelsen y sus etapas europeas y americanas puede verse:

BARBERIS, Mauro (2004): *Breve storia della filosofia del diritto*, il Mulino, Bologna, pp. 111-117.

FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2005): *Economía y sociedad*, Delta Publicaciones, Madrid, pp. 256-260.

GOYARD-FABRE, Simone (1997): *Les principes philosophiques du droit politique moderne*, PUF, París, pp. 204-222.

no distinguir entre existencia y validez, Kelsen no está en condiciones de ver la existencia de una norma inválida por razones de contenido, ni de concebir, más en general, la invalidez de una norma, rechazada por él como una *contradicción en los términos*. En su *Teoría pura del Derecho* (Reine Rechtslehre, 1934) dice que «la ley inconstitucional es una ley válida hasta el momento de su anulación individual o general. No es nula, sino solamente anulable». Pero con anterioridad mantiene la tesis opuesta de la inexistencia al considerar que «de una ley no válida no puede decirse que sea inconstitucional, porque una ley no válida no es una ley en absoluto, pues jurídicamente no existe y, por tanto, no es posible ningún enunciado jurídico a su respecto». Como es sabido, Kelsen trata de resolver estas contradicciones apelando a la llamada «cláusula alternativa tácita», o lo que es lo mismo, a la tesis de que la constitución autoriza al legislador a producir normas jurídicas generales con un procedimiento distinto del determinado directamente por las normas de la constitución y asimismo a dar a estas normas un contenido distinto del determinado directamente por las normas de la Constitución. Ello equivale a decir que la constitución autorizaría, además de formas o contenidos conformes a lo que en ella está determinado, otras formas y otros contenidos distintos, es decir, no conformes, destinados a la anulación, algo que, tanto Ferrajoli como Ruiz Maner, consideran un absurdo y que no hace otra cosa sino confirmar que las aporías kelsenianas permanecen irresueltas. Resumiendo, Kelsen, al igual que Bobbio, defiende una concepción simplificada y unidimensional de la

validez como *ser*, en vez de como *deber ser jurídico* del Derecho, no distinta de la existencia, cerrando así el camino hacia la crítica jurídica de las leyes inválidas a añadir a la crítica ético-política de las leyes injustas.

Tras un análisis preciosista sobre principios fundamentales, conceptos, definiciones, argumentos e interpretaciones, la convergencia entre ambos autores prevalece, en términos generales, sobre sus discrepancias, aunque cada uno de ellos postula un modelo distinto de constitucionalismo. La clave para distinguir entre el modelo «garantista» de Ferrajoli y el «principalista» defendido por Ruiz Manero se encuentra en las diferencias subyacentes entre los «principios regulativos» del primero y los «principios en sentido estricto» del segundo. Ferrajoli se muestra partidario de una concepción de los principios regulativos, entre los que incluye todos los derechos fundamentales, y los asimila sustancialmente a las reglas, y ello incide en cómo cree que deben ser redactados en el momento de la elaboración o de la reforma constitucional, o interpretados en el momento de su aplicación. Por su parte, Ruiz Manero, sin negar la función de la Constitución como establecedora de límites y de vínculos para la legislación, considera que aquella, la Constitución, debe operar durante un plazo largo como terreno común compartido para la deliberación legislativa y político-jurídica en general, deliberación que, según los casos, tiene por objeto determinar cuáles son los medios más idóneos para perseguir los estados de cosas ordenados por las directrices, y aquí el papel central corresponde a los órganos

de representación democrática, o establecer de forma clara qué es lo que exigen los principios constitucionales en sentido estricto y qué prevalencia hay entre ellos.

Reafirmandose en sus ideas, el profesor italiano aclara que los principios regulativos que enuncian derechos fundamentales confieren a todos y a cada uno situaciones jurídicas, es decir, derechos subjetivos, consistentes en expectativas, en ocasiones unidas a facultades a las que corresponden prohibiciones de lesión u obligaciones de prestación, es decir, a lo que Ferrajoli ha llamado «garantías» a cargo de la esfera pública. Y añade que las directrices, por el contrario, no dan vida a ninguna situación jurídica porque, aunque fundamentales, no son reglas al no disponer ninguna obligación o prohibición determinadas, tienen un valor deóntico más bien débil y no implican ni exigen ninguna garantía específica. Por ello afirma que son únicamente directrices, en este sentido, los principios constitucionales que indican a los poderes públicos determinados fines u objetivos políticos, pero no así los medios para lograrlos, confiados a las opciones de la política.

Consideran los autores, y en ello hay una clara insistencia porque, como hemos visto ya lo plantearon con anterioridad, que la manera de entender los principios constitucionales constituye, sin duda, un punto capital en la confrontación entre el constitucionalismo «garantista» y el «principalista», por lo que creen que vale la pena detenerse algo más en ello, cosa que hacen perfilando cada vez más los puntos de encuentro y de des-

acuerdo, en cuyo detalle no podemos entrar en este breve comentario que estamos haciendo, como es fácil de comprender. Pero sí es preciso resaltar que en este cruce de argumentaciones entre los protagonistas del diálogo se aprecia una distinta concepción del Derecho, pues mientras que para Ruiz Manero la conexión necesaria entre Derecho y moral es tendencialmente iusnaturalista, para Ferrajoli la separación entre ambas esferas es estrictamente positivista. Al respecto, dice el jurista italiano: *«Es claro que la iniquidad o, incluso, la futilidad de un derecho fundamental deberá provocar nuestra crítica y, en los casos extremos, incluso justificar, en el plano moral, nuestra desobediencia, pero se tratará, según mi tesis, de una crítica política o externa, y no de una crítica jurídica o interna. Podremos atacar esas normas como moralmente injustas, pero debemos reconocer que, también ellas, son un fundamento del orden político y de la paz social –aun si no compartido por nosotros– del ordenamiento del que esas normas forman parte.»*

En torno a este punto es preciso poner de relieve que Ruiz Manero impugna el carácter excluyente y exhaustivo de la oposición entre iuspositivismo e iusnaturalismo, situándose en una tercera posición que es «no positivista» sin ser iusnaturalista. En un línea conciliadora Ferrajoli nos recuerda que en su ensayo sobre el constitucionalismo («Costituzionalismo principalista e costituzionalismo garantista», en *Giurisprudenza Costituzionale*, 3, 2010), propone distinguir entre «constitucionalismo principalista» y «constitucionalismo garantista», en vez de entre «constitucionalismo iusnaturalista» y «constitucionalismo positi-

vista», aunque es difícil no asociar el objetivismo ético, en algún sentido, por mínimo y moderado que sea, de «objetividad moral», a alguna forma de iusnaturalismo.

En la tercera parte de la obra, como ya apuntábamos, se exponen y comentan cuestiones políticas con sus diagnósticos y propuestas. En ella el profesor Ruiz Manero pone de relieve que, en sus empeños civiles, Luigi Ferrajoli se han orientado, por una parte, hacia la esfera internacional y, por otra, al ámbito nacional italiano. En cuanto a la parte internacional, y siguiendo la línea de lo que Bobbio llamaba pacifismo jurídico, el pensamiento de Ferrajoli ha insistido una y otra vez en un rechazo radical a la guerra como forma de reacción frente a las violaciones, incluso las más inaceptables, del Derecho internacional o de los derechos humanos, resaltando la necesidad de promover la construcción y el reconocimiento por parte de los Estados de instituciones internacionales de garantía que aplicaran una suerte de Derecho penal mínimo frente a esas violaciones del Derecho y de los derechos. Por ello, no es de extrañar que considerara un acontecimiento de gran importancia la entrada en funcionamiento, en julio de 2002, del Tribunal Penal Internacional, aunque el éxito que supuso su instauración se vio atenuado por el hecho de que las grandes potencias, como Estados Unidos, Rusia, China e India, además de Israel, no accedieran a su reconocimiento. Pero en su opinión, al menos en el plano normativo, el establecimiento de este Tribunal ha puesto fin a la impunidad para los crímenes contra la humanidad, reivindicada siempre

por los gobernantes al amparo de la soberanía estatal, representando la primera afirmación significativa de la primacía de la ley también en el Derecho internacional, aunque el balance de estos primeros años no haya sido todo lo positivo que era de esperar. En este sentido, para el coautor italiano la jurisdicción penal internacional supone las fuentes y el sistema de garantías multinivel exigidos por la deseable extensión al Derecho internacional del paradigma constitucional.

Entrando, finalmente, en la última parte de la obra dedicada, como decíamos al inicio, a unas breves consideraciones sobre la interminable crisis constitucional italiana, Ruiz Manero «provoca» a Luigi Ferrajoli al comparar la situación de la vida constitucional italiana de estos últimos años con el artículo 377 de la Constitución francesa del 5 fructidor del año III (22 de agosto de 1795): «*Le peuple français remet le dépôt de la présente Constitution à la fidélité du Corps législatif, du Directoire exécutif, des administrateurs et des juges; à la vigilance des pères de famille, aux épouses et aux mères, à l'affection des jeunes citoyens, au courage de tous les Français.*» Como no podía ser de otra manera, Ferrajoli recoge el guante afirmando que desde hace ya diecisiete años, con los paréntesis de 1996-2001 y 2006-2008, «*Italia está siendo gobernada por una clase política corrompida y codiciosa..., y por una fuerza política localista, xenófoba y racista, como la Liga Norte, por dos fuerzas ajenas y tendencialmente hostiles a la cultura constitucional.*» Se da un respiro, sin embargo, al añadir más adelante que «*afortunadamente, hasta ahora el orden constitucional ha resistido, al menos en parte,*

*gracias a la independencia de las instituciones de garantía: de la jurisdicción ordinaria, de la Corte** constitucional y del presidente de la República». A esta primera reacción le sigue una crítica durísima al funcionamiento de los partidos y al sistema electoral italiano, que ha enviado al poder a fuerzas que tienen en común un *analfabetismo constitucional del que hacen gala*. En el contexto del análisis de la peculiar situación italiana, Ferrajoli amplía su crítica al conjunto de países europeos, e incluso a Estados Unidos, al afirmar que se ha producido una inversión de la relación entre política y economía, ya que no son los Estados, con sus políticas, los que controlan el mundo de los negocios y regulan y gobiernan la vida económica y social en función de los intereses públicos y generales, sino que son los poderes incontrolados de los mercados los que imponen a los Estados *políticas antidemocráticas y antisociales, para ventaja de los intereses privados de maximización de beneficios y de rapina de los bienes colectivos*.*

Concluye Ferrajoli este apartado, y con ello la obra, destacando la necesidad de poner al día la clásica tripartición y separación de los poderes de Montesquieu, distinguiendo las funciones de gobierno y las

funciones de garantía, y llevando a cabo un análisis comparativo de la manera de elegir los miembros del Consejo General del Poder Judicial, en España, y del Consiglio Superiore della Magistratura, en Italia. En el primero de los casos considera que hay una politización del órgano, convertido en expresión de las fuerzas políticas presentes en el Parlamento y, en particular, de la mayoría gubernamental. En el caso italiano el sistema es mixto, ya que el Consiglio Superiore della Magistratura está formado, en dos tercios de sus componentes, por magistrados elegidos por los propios magistrados con un sistema sustancialmente proporcional, y por un tercio de profesores de materias jurídicas o de abogados con más de quince años de ejercicio elegidos por el Parlamento en sesión conjunta de ambas cámaras, composición equilibrada que ha garantizado en todos estos años una independencia firme respecto del poder político, tanto de los jueces como de los fiscales.

Nos encontramos, en esencia, para terminar, con una obra de sumo interés y actualidad que, siendo peculiar y atractiva en su presentación y desarrollo, a modo de diálogo y de una extensión moderada, resulta sin embargo densa (incluso en ocasiones un tanto reiterativa, especialmente en la segunda parte, que es la más importante y la que responde al título del texto), pero a la vez fuente de sugerencias, ideas e inspiración que pueden dar lugar a nuevos trabajos e investigaciones en materia de tanta relevancia.

** No consideramos adecuada la expresión «Corte constitucional», pues en italiano Corte significa Tribunal, como, por ejemplo, la Corte dei Conti o Tribunal de Cuentas. Habría que decir, pues, Tribunal Constitucional. A este respecto percibimos algunas imprecisiones en la traducción de la parte que se supone está escrita originalmente en italiano, es decir, la correspondiente al profesor Ferrajoli.

SÁNCHEZ ASIAÍN, JOSÉ ÁNGEL: *La financiación de la guerra civil española. Una aproximación histórica*, Crítica, Barcelona, 2012, XIV + 1.309 págs.

La guerra civil que se desarrolló en España desde el 17 de julio de 1936 al 1 de abril de 1939 ha sido objeto de innumerables trabajos relacionados con sus aspectos concretos diversísimos y tanto nacionales como extranjeros. Faltaba en lo económico, entre otros temas, un planteamiento como éste que va a considerarse como exhaustivo durante mucho tiempo. Destaca, desde el principio, que lo que aborda es la financiación de la contienda, desde su preparación –capítulos III, IV, V y VI– hasta su liquidación en ambos bandos. En el nacional con la Ley de desbloqueo de 1939 –capítulo XXIV– y la búsqueda de los activos y documentos expoliados y devolución a sus propietarios –capítulo XXV–, y en el republicano con el capítulo XXVI, «Financiación del exilio. La Administración republicana de los fondos en el exterior». Otros aspectos económicos de la guerra civil son analizados sólo en cuanto se relacionan con la financiación. Por ejemplo, el desarrollo de una utopía anticapitalista en la zona republicana, incluida una reforma agraria y los «comités» en las empresas industriales, y el papel del bloqueo naval a la zona republicana y la seguridad en el tráfico mercante propio en la zona nacional. Probablemente Sánchez Asiaín acabará también abordando esas cuestiones.

El libro, sobre esa cuestión es absolutamente completo. Hasta cita (pág. 528) el manuscrito de Flores de Lemus, «Le financement de la

Croisade espagnole contre le bolchevisme et la restauration des finances de la Nouvelle Espagne», que parece fue destinado a *L'Osservatore della Domenica* y que ignoro si fue efectivamente publicado en este órgano vaticano. Se podría añadir que se trata de un manuscrito que sus familiares aseguraron ese destino, pero que nadie ha investigado si efectivamente apareció. Además, que se trataba de una simple síntesis de la obra de Larraz sobre esa cuestión, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* con el título de «Resumen provisional sobre la evolución de la Hacienda Pública desde el 18 de julio de 1936 hasta el presente».

El libro de Sánchez Asiaín tiene tres aspectos que nadie puede negar. El primero, que al tratar de uno de los capítulos esenciales de la historia contemporánea de España, se lee con apasionamiento, porque además está muy bien escrito desde el principio al final. El segundo, que, repito, es exhaustivo. Está todo lo que se puede averiguar sobre la financiación de la guerra civil. Y en tercer lugar es un trabajo de alguien que conoce muy bien la economía, escrito por quien no oculta nada de lo sucedido en relación con las consecuencias de la financiación de la contienda, con un alud auténtico de citas, de indagaciones inéditas hasta ahora, de intuiciones de las que no puede discreparse porque están formuladas científicamente.

En ocasiones bordea lo que podría calificarse de indagación sobre algo apasionante. Por ejemplo, en las páginas 215-216 el asunto de si hubo submarinos en el bando nacional, o no, adquiridos por Juan March. O bien, la justificación del

Banco de España a sus accionistas de la salida del oro (págs. 320-327). Sin dejar a un lado, porque se introduce en un terreno siempre susceptible de transformarse en una película o en una novela de acción, lo que en las págs. 421-425 se dice sobre «el papel de los servicios de información», incluyendo el asunto de la emisora de radio nacional en el propio Madrid, denominado en clave EMM. Incluso se ofrecen detalles pintorescos, como el descerrojamiento de las cajas de alquiler, con el dato de que Niceto Alcalá Zamora (pág. 740) «explica en sus *Memorias* que las alhajas de su mujer y sus hijas, que estaban depositadas en el Banco Hispano Americano, fueron expoliadas en 1936 «por las órdenes del Gobierno Giral» y que de nuevo lo fueron en el Crédit Lyonnais en febrero de 1937 por las «órdenes de Largo Caballero».

Se abre la puerta con este libro a la aclaración, de una vez, de lo que costó la guerra civil, en relación no sólo con el Producto Interior Bruto de 1935, sino con la Riqueza Nacional de España, para la que tenemos la estimación, para 1933, de Antonio de Miguel, publicada en 1935. Esa frase de Böhm-Bawerk, en el capítulo IV del libro II de esa obra inmortal, que es su *Teoría positiva del capital*, de que «*cuanto mayor sea la existencia de capital mayor es la participación proporcional de las fuerzas productivas del pasado o la provisión de los bienes de consumo actuales*», tiene en la destrucción de capital que una guerra origina una vigencia extraordinaria. Esperemos que en la continuación de este libro pasemos a tener ideas claras sobre todo esto en la vida española.

JUAN VELARDE FUERTES

NORMAS BÁSICAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES

1. A continuación del título de la colaboración se indicará el nombre del autor y el cargo o la titulación.
2. Se elaborará un resumen del artículo, de una extensión de medio folio, que se entregará en español y, a ser posible, en inglés.
3. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, éstas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis -a), b), c)...- y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
4. Evitar subrayado. En su lugar, emplear cursiva.
5. Las notas se numerarán correlativamente y se consignarán a pie de página.
6. Los originales deberán ir acompañados de soporte informático o enviarse por correo electrónico, además de en papel.
7. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas a espacio y medio y por una sola cara.
8. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 10 10. E-mail: jose.pascual@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.

Nota: Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma dentro de la página de Internet del Tribunal de Cuentas.



REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

(cuatrimestral)

Boletín de suscripción

- Suscripción anual: 42 € (IVA incluido).
- Número suelto: 15 € (IVA incluido).

Forma de pago:

- Transferencia, indicando nombre y N.I.F. del suscriptor, a favor de:
Marcial Pons Librero, S. L.
Banco Sabadell - C/ San Romualdo, 57
28037 Madrid
C.C.C.: 0081.0532.46.0001118216.
- Cheque bancario (nominativo a Marcial Pons Librero, S. L.).
- Contra-reembolso del primer número recibido.

NOMBRE..... N.I.F.:

PROFESIÓN:.....

DIRECCIÓN:.....

POBLACIÓN: C. P.: TEL.:

ENVÍE ESTE BOLETÍN A: **MARCIAL PONS - REVISTAS**

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid

Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67

E-mail: revistas@marcialpons.es

IGAE

SUMARIO

P.V.P.: 7,00 € ⇔
ejemplar I.V.A.
incluido • P.V.P.:
19,00 € ⇔ suscripción
anual España I.V.A.
incluido

Para suscribirse:
Subdirección General
de Información,
Documentación y
Publicaciones.
MINISTERIO DE
ECONOMÍA Y
HACIENDA
Calle Alcalá, 5-5.ª plta.
- Tel.: 91 595 87 78 -
Fax: 91 595 87 53

Esta publicación no
comparte
necesariamente las
opiniones expresadas
por sus colaboradores

En opinión de	
Manuel Núñez Pérez	3
Análisis	
El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability	8
Técnicas de muestreo en auditoría	20
El sistema de información de soporte a la tramitación de las ayudas comunitarias Fondos 2007. Arquitectura	30
A Debate	
La reforma constitucional: entre la tentación y la responsabilidad	39
El Estado Liberal del Siglo XIX	42
Entorno	
La Contaduría General de la Nación de la República Argentina	46
Novedades Legislativas	56
Mundo Editorial	58
La Web de la IGAE	60
Noticias IGAE	63

Nº 27 Diciembre 2011

IGAE

Intervención General de la Administración del Estado

Realización y coordinación:

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Cuenta con

IGAE Digital:
<http://www.pap.meh.es>

Consejo de Redacción:

Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

Juan Francisco Martín Seco
José M^o Sobrino Moreno
Elena Montes Sánchez
Pilar Seisdedos Espinosa
José Manuel Aceituno Arenas
José Carlos Alcalde Hernández
Marina Fernández Gil

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:
© José Ignacio Prieto
Fernández-Layos
Tribunal de Cuentas

Cuenta con IGAE agradece a todos
su colaboración

NIPO: 601-11-044-2

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Diseño e impresión:

V.A. Impresores, S.A.
Tel.: 91 806 00 36
Fax: 91 806 00 69
Avda. de la Industria, 41
28760 Tres Cantos (MADRID)



AUDITORÍA

P Ú B L I C A

REVISTA DE LOS ÓRGANOS AUTONÓMICOS DE CONTROL EXTERNO

¡SUSCRÍBASE!

Para suscripciones dirigirse a:

AUDITORÍA PÚBLICA Hospital de las Cinco Llagas C/. Don Fadrique, S/N 41009 Sevilla
Tel 955 009 618 Fax 955 009 646 e-mail: paula.rodriguez@ccuentas.es.

