

LA TRANSPARENCIA DE LAS LEYES GENERALES PRESUPUESTARIAS, COMO ELEMENTO ESENCIAL PARA EL CONTROL EXTERNO DE LOS INGRESOS Y GASTOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Por el Académico de Número
Excmo. Sr. D. Juan Velarde Fuertes *

El Tribunal de Cuentas es una institución revolucionaria, radicalmente nueva, que pretende, en el fondo, la superioridad del poder legislativo sobre el ejecutivo. El legislativo, en este terreno de la Hacienda, es el que decide periódicamente qué es lo que se va a recaudar y cómo, y cuánto se va a gastar. La posibilidad de que el ejecutivo ejecute mal este mandato, se vigilará por el Tribunal de Cuentas. Sin división de poderes todo lo que existe es que el Ejecutivo se vigile a sí mismo, cosa que es viejísima, como se ha dicho por muchos, y ahí es donde cabe contar todo lo de Juan II y coplas anejas¹.

Sostengo que la aparición del Tribunal de Cuentas, como tantas otras novedades en el terreno de la Hacienda pública española, se debe a la famosa

* Ponencia no presentada oralmente.

¹ Con ello queda claro que discrepo de esa afirmación de JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA en *El Tribunal de Cuentas de España. Dos lecciones pronunciadas en el Centro de Estudios Constitucionales*. Madrid, mayo de 1987, contenidos en el volumen de JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA y PASCUAL SALA SÁNCHEZ, *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*. Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones, Madrid, 1987, págs. 11-14, de que "el origen del Tribunal de Cuentas de España se remonta a la Alta Edad Media", nada menos, aunque sospecho que se quiso decir Baja Edad Media, porque ni una sola referencia viene de que ese control o petición de control procediese de alguna institución germánica. Y esto aclara que el heredero de todo eso, el Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII, lo mantuviese este monarca en sus épocas absolutistas. No es nada sorprendente, pues. Por eso creo que de ahí procede el nombre y muy poco más, de la institución actual; véase, de todos modos, JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA, *El Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII*, Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones, Madrid, 1986. Sí, en cambio, deja todo esto clarísimo AUGUSTO GUTIÉRREZ ROBLES, *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*, Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1993, en especial las págs. 33-35.

Comisión García Carrasco de 1843, que presidió Javier de Burgos. Por supuesto, el demiurgo es la reforma tributaria de 1845, pero no sólo es fruto de esta reforma tributaria, sino que también procede del acarreo de materiales muy importantes para desarrollar una Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Fue Ramón de Santillán quien presentó, con estos materiales, como ministro de Hacienda del Gobierno del Duque de Sotomayor, el 26 de febrero de 1847 al Congreso de los Diputados un Proyecto de Ley Orgánica de la Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública. Después, sobre esta base, pero no sólo sobre esta base, Mon encarga a Augusto Ambland un nuevo proyecto. En agosto de 1849, Bravo Murillo sustituye a Mon en Hacienda. El Diputado Polo, el 4 de enero de 1850, en la discusión del Proyecto de Ley de Bravo Murillo, declaró palpablemente la necesidad de esta especie de corte revolucionario²: “Hace muchos años que en España existe Gobierno representativo y, sin embargo, el primer derecho, el que forma la base, el que es la esencia de los Gobiernos constitucionales, el derecho que tienen los pueblos de votar los impuestos y aprobar su inversión por medio de sus representantes, ha sido un derecho completamente nulo. En vano ha estado escrito en todas las Constituciones, en vano lo consignaba el Estatuto, la Constitución de 1812, la Constitución de 1837 y la reformada de 1845; no menos, por ello, ha dejado de ser una decepción completa. A la sombra de este estado increíble, estado que dentro de pocos años no sabrán comprender los que vengan a legislar a estos bancos y todos los que examinen la historia de estos tiempos, a la sombra de este estado han pululado los abusos, han crecido, se han hecho fortísimos. Para remediar estos abusos se da la presente ley, y por eso esta ley debe ser fuerte, debe ser muy completa, debe ir directamente a combatirlos; no debe dejar ningún vacío, (ni) el menor motivo para que esos abusos puedan continuar”.

El fruto de todos estos planteamientos fue doble. Por un lado, Bravo Murillo consigue que el 20 de febrero de 1850 se promulgue la Ley de Administración de la Hacienda Pública y Contabilidad General del Estado, o Ley Bravo Murillo-Santillán, y por ley de 10 de julio de 1851, se creaba el Tribunal de Cuentas del Reino, indicando, acertadamente Gutiérrez Robles³, “con lo que se completaban las instituciones que el Estado liberal dedicaba a fiscalizar y controlar su actividad financiera”.

Ha aparecido, *ex novo*, esta institución, sin antepasados, a mi juicio, de ningún tipo. Estará adherido ese Tribunal de Cuentas, como la uña a la carne, a la división de poderes de Montesquieu. Sin el Estado liberal, eso era inimaginable. Al haberse trabajado sobre proyectos anteriores, que se remontan a la Comisión

² El texto procede del volumen preparado por RAFAEL ACOSTA ESPAÑA, FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, et al., *Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública*, Madrid, 1962.

³ Ob. cit., pág. 34.

García Carrasco, y a talantes que luego no se aceptan, sorprendentemente se habla en la Ley Bravo Murillo-Santillán, de la Contaduría General del Reino, que ya era entonces Dirección General de Contabilidad y, anticipándose a lo que sucedería unos pocos meses después, en la Instrucción de 20 de junio de 1850, por la que debería regirse la Dirección General de Contabilidad —que por ese lapsus tuvo que ser confirmada por el Real Decreto de 20 de junio de 1850—, existe un fenómeno de anticipación, al indicarse que esta Dirección General era “la oficina donde se centralizan todas las operaciones de cuenta y razón correspondientes a las rentas públicas, a los gastos públicos, y al Tesoro público, y la encargada de formar y presentar al Ministerio y al Tribunal Mayor de Cuentas, las Generales de todos los ramos de la Hacienda Pública”. Pero en esa Instrucción, quedaba perfectamente perfilada la distinción, repito que esencialmente liberal, entre control interno y externo.

La Constitución de 1978 es clarísima en la vuelta, sin dudas de ningún tipo, a la división de poderes tradicional. Lo aclara en el artículo 136, sobre todo al señalar nítidamente que el Tribunal de Cuentas depende “directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado”. Se alquitaraba así la doctrina constitucional inaugurada por la Constitución de Bayona de 1808, en su artículo 122 y proseguido por la Constitución de Cádiz de 1812, en su artículo 350; la Constitución de 1868, en su artículo 58.5; la Constitución de la II República de 1931, en sus artículos 109 y 120; y la Ley Orgánica del Estado, de 1967, en su artículo 44⁴.

Aparte de este despliegue, no es posible dejar de mencionar dos acontecimientos cruciales. El primero, que desde el momento en que España se integró, a partir del 1 de marzo de 1986, en el ámbito de la actual Unión Europea, la ley básica, aquella que ocupa la cúspide de la pirámide kelseniana, ha pasado a ser el Tratado de Roma, adicionado en sus diversas modificaciones hasta comenzar a avizorarse un texto de Constitución Europea. Todo esto crea una novedad evidente en nuestro sector público. El Tribunal de Cuentas de España ha de tener en cuenta, entre otras cosas, cómo funciona el Tribunal de Cuentas de las Comunidades, creado por el Tratado de Bruselas de 22 de junio de 1975, con toda una serie de modificaciones posteriores⁵. Además de esto, a partir de las Leyes de creación,

⁴ Los textos de estos artículos en JOSÉ ANTONIO PAJARES GIMÉNEZ y JAVIER MEDINA GUIJARRO, *Tribunal de Cuentas. Documentación comunitaria y legislación estatal y autonómica*, Editorial Civitas, Madrid, 1988, pág. 25

⁵ Cfs. *El apartado El Tribunal de Cuentas: su consolidación estatutaria*, elaborado por NICOLE STUFFIEL VALLOTTON, para la obra dirigida por MARCELINO OREJA AGUIRRE, *El Tratado de Amsterdam de la Unión Europea. Análisis y comentarios*, vol. I, McGraw Hill, Madrid, 1998, págs. 522-529. Existe también una monografía de G. ORSEN, *La Cour des Comptes des Communautés Européennes*, París, 1983. En el volumen II de la obra dirigida por Marcelino Oreja Aguirre, en las págs. 189-191, aparece la redacción exacta del artículo constitutivo de la Unión Europea que afecta al Tribunal de Cuentas.

en 1984, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y de la Cámara de Comptos de Navarra, prácticamente todas las Comunidades Autónomas o han pasado a tener órganos propios de control externo o están en vías de disponer de ellos con cierta rapidez. Agreguemos que tanto el desarrollo económico español, como las exigencias de la incorporación de nuestra moneda a la zona del euro están exigiendo un fuerte despliegue legislativo por parte del Ministerio de Hacienda, que abarca, tanto a la Administración central como a las autonómicas y las locales. Simultáneamente, las cuentas del sector público han de estar de acuerdo con el SEC-95. Finalmente se ha creado el Consejo Consultivo de Privatizaciones (CCP), como consecuencia de la confusión existente en junio de 1996, para “incrementar el sistema de garantías en los procesos de privatizaciones”. El Consejo está constituido por un Presidente y un máximo de ocho consejeros, y elabora informes públicos en los que analiza, a priori, la adecuación de cada operación privatizadora respecto a los principios de publicidad, transparencia y concurrencia. Naturalmente, en relación con su vinculación con los mercados bursátiles, la Comisión Nacional del Mercado de Valores efectúa una labor de control complementaria⁶.

Superpuesta a todo esto, se encuentra otra cuestión, que puede ser de mucho calado. La división de funciones en el Estado moderno es una cosa, y otra la división de poderes. En España, la constitucionalización, y la fuerza evidente –y muy conveniente en principio, para una apacible vida democrática– de los partidos políticos, levanta más de una interrogación sobre el tipo ideal soñado por Montesquieu en el tan mencionado *Esprit de lois*. No quiero avanzar por ahí, porque no es mi especialidad, pero sí procuro seguir atento, tanto al juego creciente de los partidos políticos, como ante aquellos intentos –el último, el que, con mala traducción se llamó en España, hace pocos años, *neocorporatismo*– de reducir de algún modo el papel de los partidos y alzaprimar el de los diversos grupos de presión. Debo señalar que, desde el punto de vista económico, sería peor el remedio que la enfermedad, sobre todo porque ésta no es precisamente grave en ninguna parte, salvo quizá lo sucedido en Italia cuando quebraron todos los grandes partidos a causa de la corrupción. Finalmente, dentro de la Intervención General ha aparecido la Oficina Nacional de Auditoría, ONA, es decir, un complemento exigido por la considerable ampliación del ámbito del Sector Público.

La complejidad y amplitud extraordinaria de la información que así se recibe exige emplear medios adecuados para coordinar estos esfuerzos y así ampliar la recepción de las informaciones que llegan tanto al Tribunal de Cuentas

⁶ De esta cuestión me ocupo en el artículo “El proceso español de privatizaciones dentro de las exigencias del Pacto de Estabilidad y Crecimiento”, en el volumen del Círculo de Empresarios, *Pacto de Estabilidad y Crecimiento: alternativas e implicaciones*, Libro Marrón, 2002, págs. 399-428.

como a la IGAE. Todo ello puede ser convenientísimo para el buen funcionamiento de nuestra vida económica, recogida, además, por el Pacto de Estabilidad y Desarrollo y las Leyes General Presupuestaria y de Estabilidad Presupuestaria⁷.

Una comparación entre las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas, pone de relieve que sólo la de control interno de la IGAE y la fiscalizadora del Tribunal tienen entre sí puntos de coincidencia. Las restantes son exclusivas de una u otra institución, lo que no significa, como se demostrará posteriormente, que no tengan influencia unas en otras. No es malo señalar que el *Diccionario terminológico de la IGAE*⁸ define el control interno aquí considerado como “aquel que se realiza por órganos de la propia Administración”, añadiendo que el “control interno de la gestión económico financiera del sector público estatal se realizará mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero”. De otro lado, a partir de los correspondientes textos legales, define la función interventora como “aquella que tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables a cada caso”; y al control financiero del Sector Público como “conjunto de procedimientos que tienen por objeto verificar que la situación y funcionamiento en el aspecto económico-financiero del sector público estatal se adecúa a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia”. Pongamos esto en relación con el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (2/1982, de 12 de mayo), y de esta especie de contraste de las respectivas funciones de control o fiscalización de ambas Instituciones, se desprende que:

1) El control interno desarrollado por la IGAE recae sobre el sector público estatal, mientras que la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas alcanza a todo el Sector Público.

2) Existe una completa coincidencia en lo que atañe a los objetivos perseguidos, o ámbito objetivo, ya que en las dos Instituciones se persigue el comprobar que en la actividad económico-financiera pública se cumplen los principios de legalidad, economía, eficacia y eficiencia.

⁷ Véase sobre esto, mi trabajo “Sobre la Ley General Presupuestaria”, en *Revista Española de Control Externo*, Vol. VI, septiembre 2004, nº 18, págs. 5-12.

⁸ Cfs. *IGAE, Diccionario terminológico*, Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, págs. 82, 83 y 126.

3) El control ejercido por el Tribunal de Cuentas es consuntivo o posterior, es decir, recae sobre la actividad económico-financiera una vez que ya ha sido realizada, mientras que el de la IGAE es previo (función interventora) y también posterior (control financiero).

Podría, pues, decirse que el conjunto *intersección de las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas* está conformado por el control posterior de la actividad económico-financiera del sector público estatal, campo en el que si no se actúa de forma coordinada podrían producirse diversos inconvenientes, que seguramente acabarían despertando las viejas voces críticas de la existencia poco explicable de dos órganos públicos de control, las de los Martínez Alcubilla, los Gamazo, Primo de Rivera o Calvo Sotelo. Las reformas operadas, de un lado por la vieja Ley General Presupuestaria Barea de 1977, en lo que se refiere a la atribución a la IGAE de dos nuevas modalidades de control –el financiero y el de eficacia– que Augusto Gutiérrez Robles califica como “verdaderas innovaciones de la Ley General Presupuestaria en el ámbito del control”⁹, y de otro por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en cuanto a la redefinición de la función fiscalizadora que venía desarrollando, exigen que en la actualidad deba hacerse un esfuerzo común para que siga siendo válido el juicio del que fuera Interventor General de la Administración del Estado, José María Fábregas del Pilar: “A mi entender, el Tribunal de Cuentas y la Intervención General no tendrán en su actuación puntos no ya de colisión, pero ni aun siquiera de interferencia, y podrán borrar hasta la apariencia de duplicar sus funciones sobre los mismos objetos, si se colocan en el lugar que les corresponde”¹⁰. Procuraré más adelante contribuir a actualizar ese planteamiento del prestigioso Fábregas del Pilar.

Por tanto, hay que preguntarse si el control interno desarrollado por la IGAE es útil para el control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas, o si, por el contrario, su existencia es indiferente o perturbadora para el ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal.

En primer lugar hay que plantear la cuestión respecto a la modalidad de control interno denominada función interventora. Como respuesta a ella, puede afirmarse que la existencia de la función interventora es de una gran utilidad para el ejercicio de la función fiscalizadora: la función interventora ejercida por la Intervención General y por sus Interventores Delegados en la Administración del Estado y en sus Organismos autónomos, constituye un elemento esencial del sistema de control interno de estas entidades, entendido, según el citado *Diccionario*

⁹ Cfs. AUGUSTO GUTIÉRREZ ROBLES, ob. cit., pág. 318

¹⁰ Cfs. JOSÉ MARÍA FÁBREGAS DEL PILAR y DÍAZ DE CEBALLOS, ob. cit., pág. 38.

terminológico de la IGAE como “conjunto de medidas, métodos y procedimientos establecidos por la entidad con la finalidad de salvaguardar sus activos y recursos, asegurar la fiabilidad e integridad de la información y el cumplimiento de toda la normativa aplicable, así como garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos y el logro eficaz y eficiente de las metas y objetivos establecidos en los programas”¹¹. Pues bien; la fortaleza y seguridad de que la función interventora dota al sistema de control interno de las entidades intervenidas, hacen posible, de acuerdo con los principios y normas de auditoría, una notable disminución de las comprobaciones a realizar por parte del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, al disminuir significativamente el riesgo de anomalías en las operaciones intervenidas.

La manifiesta utilidad de la función interventora para la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, en definitiva, tiene su fundamento en que constituye una garantía de regularidad en la gestión. La función interventora ha tenido sus detractores y sus defensores. Se ha dicho frecuentemente que tiene un efecto negativo en la gestión, porque la condiciona y le resta agilidad, y que debería ser el gestor el que, bajo su responsabilidad a exigir en su caso en momento posterior, tomase las decisiones pertinentes sin control previo. Pero la realidad es que sin este control se adoptaría probablemente un gigantesco cúmulo de decisiones erróneas o irregulares de muy difícil reparación ulterior. Como escribe José Pascual García, “la idea sobre la que la técnica interventora se ha construido es la desconfianza hacia el gestor. Por ello dicha técnica, que es la manifestación primaria y básica del control, se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única persona. Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda Pública, es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica. Como acertadamente aclara el RD 2188/1995, no se trata de que la opinión del interventor prevalezca sobre la del gestor (art. 7.4). Lo que ocurre es que la competencia para decidir en caso de disconformidad se traslada a los órganos superiores, que dictarán resolución a la vista de los criterios discrepantes de los órganos inferiores”¹².

Aceptada y ponderada la utilidad de la función interventora, procede ahora preguntarse por la de la otra modalidad del control interno ejercido por la IGAE, es decir, por la del control financiero que, como se ha señalado anteriormente, es concurrente con la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

¹¹ Ob. cit., pág. 83.

¹² Cfs. JOSÉ PASCUAL GARCÍA, *Régimen jurídico del Gasto Público: presupuestación, ejecución y control*, 2ª edición, Ministerio de la Presidencia. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2002, pág. 686.

Ante todo hay que subrayar que el control interno ejercido por la IGAE, según se encuentra actualmente concebido, no sería completo, tanto en su ámbito objetivo como en su ámbito subjetivo si no estuviera sustentado sobre los dos sólidos pilares de la función interventora y del control financiero; de ahí que se puedan considerar acertados los cambios introducidos en la Ley General Presupuestaria Barea de 1977 y en sus modificaciones posteriores. Por otro lado, el ejercicio por la IGAE del control financiero y por el Tribunal de Cuentas de la función fiscalizadora, no puede ir en manera alguna en detrimento de las respectivas competencias. Pero dicho esto, hay que subrayar también que el desarrollo por parte de las dos instituciones de estas actividades sin fórmulas de coordinación, podría producir efectos negativos. Por el contrario, se considera que una adecuada cooperación en este campo, podría ser muy útil y fructífera para las dos instituciones.

Otra función importantísima de la IGAE es la función contable, que aunque en algunas fases históricas ha estado desligada de la de control, es opinión generalizada que debe ir unida a ella. Los argumentos de Augusto Gutiérrez Robles, apoyado en Arévalo y José María de Retes, son muy fuertes en este sentido¹³. Plantear la necesidad de enlazar contabilidad y control en estos momentos en que se percibe el caos originado en el funcionamiento de la economía por la aplicación fraudulenta de la contabilidad en todo el mundo occidental, parece evidente.

La IGAE es el Centro directivo de la contabilidad pública, y como tal le corresponde: a) Someter a la decisión del Ministro de Hacienda el Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarán las Corporaciones, organismos y demás Entidades incluidas en el Sector Público, según sus características o peculiaridades; b) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria con el fin de regular la rendición de las cuentas por las entidades integrantes del sector público estatal, pudiendo dictar instrucciones y circulares en esta materia; c) Aprobar los Planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboren conforme al Plan General; d) Inspeccionar la contabilidad de los Organismos autónomos y de otras entidades sujetas a contabilidad pública.

Pero además corresponde a la IGAE como centro gestor de la contabilidad pública: a) Formar la Cuenta General del Estado; b) Preparar las cuentas que deben rendirse al Tribunal de Cuentas; c) Gestionar la contabilidad de la Administración General del Estado; d) Centralizar la información deducida de la contabilidad de los Organismos, Entidades y agentes que integran el sector público; e) Elaborar las cuentas económicas del sector público de acuerdo con el sistema europeo de cuentas naciones, en la actualidad el SEC-95; f) Vigilar e impulsar la actividad de las ofici-

¹³ Cfs. AUGUSTO GUTIÉRREZ ROBLES, ob. cit., pág. 195.

nas de contabilidad existentes en todos los Departamentos y Organismos del Estado en que el servicio así le aconseje, las cuales estarán a cargo de los funcionarios que legalmente tienen atribuido este cometido; g) Recabar todos los informes y dictámenes económico-contables que se realicen en entidades que, por su conducto, deben rendir cuentas al Tribunal de Cuentas.

Si la función de Control de la IGAE, como se ha demostrado anteriormente, es muy útil para el Tribunal de Cuentas puede afirmarse que la contable es imprescindible, de tal forma que su falta o inoperancia, han de condicionar gravemente el ejercicio de su función fiscalizadora. Piénsese, por ejemplo, en la imposibilidad que tendría el Tribunal para aplicar algunos procedimientos mediante los que, de acuerdo con el artículo 31 de su Ley de Funcionamiento, se lleva a cabo el ejercicio de la función fiscalizadora, como son el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, o de otras generales y parciales, si la IGAE no cumpliera sus obligaciones como centro gestor de la contabilidad pública. O si, como Centro directivo, no hubiese promovido o aprobado el actual conjunto, amplio y armónico, de principios y normas contables.

La puesta al día del examen y comprobación, por parte del Tribunal de Cuentas, de la Cuenta General del Estado no hubiera sido posible –y creo que soy, desde finales de 1991, testigo de excepción– sin el eficazísimo esfuerzo de la IGAE, gracias al cual se salvó, a partir de entonces, el retraso histórico que convertía a la rendición de esa Cuenta General en un esfuerzo muy interesante para la historia económica española, pero con solo escasísimo interés para orientar a los dirigentes de la política económica. Debo, por ello, subrayar que el avance de la contabilidad pública en los últimos veinte, y sobre todo diez años, ha sido espectacular, tanto en la planificación y normalización contable como en la puesta al día de las cuentas públicas en el doble plano temporal y sustantivo. Por eso me complace manifestar, como prueba palpable de las ventajas de esta colaboración, que ello es un enorme mérito de la IGAE.

Por otro lado, eso ha beneficiado la elaboración de la Contabilidad Nacional por parte del Instituto Nacional de Estadística. Pero tal elaboración, como intuía el profesor Torres al indicar que con el sistema normalizado de la OECE, de Stone, se había abierto una puerta para que en la formación de Europa se pudiese vigilar, desde un organismo supranacional la conducta de las diversas economías nacionales, incluso para sancionarlas, tiene ahora, tras el Tratado de Ámsterdam, el Pacto de Estabilidad y Desarrollo, y la Unión Económica y Monetaria, un sesgo clarísimo en este sentido. La relación entre el INE y Eurostat ha pasado a trascender hacia consecuencias políticas. Incluso ahora existe otro enlace: IGAE y Fondo Monetario Internacional, sobre el que se volverá. Mas he aquí que la Cuenta General del Estado, una vez concluida por la IGAE, es considerada por el INE, como definitiva. Sin embargo, puede experimentar modificaciones tras su examen

por el Tribunal de Cuentas. De ahí el valor, con trascendencia para nuestras vinculaciones europeas y no sólo desde el punto de vista científico, que tendría un examen, posterior a la comprobación de la Cuenta por el Tribunal, por una comisión de funcionarios de la IGAE, el INE y el Tribunal, para ajustar definitivamente esta parte de la Contabilidad Nacional, lo que automáticamente, como es natural, equivale a un ajuste total de las cuentas de España en todas sus partidas. Este examen conjunto, naturalmente, no puede ser de reforma de las cifras definitivas elevadas por el Tribunal de Cuentas a las Cortes Generales, sino técnico contable, para auxiliar al INE.

Pero he aquí que ha surgido una cuestión nueva, básica para la transparencia de la realidad presupuestaria: la relación entre contabilidad presupuestaria y Contabilidad Nacional. No es posible entender la preocupación por estas relaciones entre la contabilidad presupuestaria –adecuada para el control de legalidad– y la contabilidad nacional, si prescindimos de las exigencias derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y de la peligrosísima situación de nuestra balanza por cuenta corriente. Comencemos con la primera parte, la que se refiere a la posible bondad de una política de estabilidad presupuestaria. A mi juicio nadie en España lo ha manifestado recientemente de modo tan claro como José Luis Feito en su trabajo *La política anticíclica española dentro del euro*¹⁴.

Ramón Muñoz Álvarez, por eso, sintetizará perfectamente así esa especie de nueva tarea del Tribunal de Cuentas al indicar que “al pasar, ya en los siglos XIX y XX, de un Estado limitado en el que las funciones públicas eran reducidas y el control se extendía solamente a considerar el cumplimiento de la legalidad en la ejecución de los presupuestos, a un Estado en el que las funciones alcanzan a toda la economía social y que asume una política social redistributiva, que pretende garantizar mínimos de bienestar, la propia sociedad exige no sólo legalidad, sino economía y eficacia en las actuaciones. Esto significa que los órganos de control no deben ceñirse a la mera verificación de la legalidad, sino que han de hacer una auténtica censura de la gestión económica del Estado, en toda su actividad... De ahí que incluso aquellos organismos que han estado tradicionalmente anclados en el control jurisdiccional, tiendan hoy, de una manera cada vez más intensa, a desarrollar una actividad fiscalizadora con independencia de la jurisdiccional”. Es evidente que la voluntad de legislador ha sido superada por la realidad. El dilema que parecieron resolver de un modo los constituyentes, pues mostraron, como dice Tomás Ramón Fernández, tener una voluntad “netamente judicialista y claramente restrictiva del control político de la gestión económica del Estado a través de la labor del Tribunal”, ha dado un viraje extraordinario.

¹⁴ Círculo de Empresarios, Madrid, 2002. Me parece este ensayo, de sólo 49 páginas, el más perfecto para entender qué política económica se debe adoptar ante el futuro.

Todas las polémicas sobre la liquidación, total o parcial, de la empresa pública; sobre la reorganización del Estado de las Autonomías; sobre las dimensiones que debe tener el Estado del Bienestar; sobre, nada menos, que nuestro cumplimiento o no, en la Unión Europea, de las condiciones para ser una nación que, desde el año 1998, estuviese en el grupo de las que tienen una moneda única, están ligadas a un examen crítico y pormenorizado de la conducta del Sector Público, tal como solo la puede verificar el control externo del Tribunal de Cuentas. Además éste ha de ofrecer con rapidez los resultados de su trabajo.

Tras el ingreso en la Zona del euro, todo eso se ha agudizado. Era preciso, sin embargo, para que interviniese el Tribunal de Cuentas disponer de un punto de apoyo jurídico. Este es el ofrecido, en primer lugar por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre.

En el artículo 1 de esta ley, al enunciar el ámbito de aplicación objetivo se señala: “Constituye el objeto de la presente Ley el establecimiento de los principios rectores a los que deberá adecuarse la política presupuestaria del sector público en orden a la consecución de la estabilidad y crecimiento económicos, en el marco de la Unión Económica y Monetaria, así como la determinación de los procedimientos necesarios para la aplicación efectiva del principio de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, y en virtud de la competencia del Estado respecto de las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica”.

La lectura, en relación con este artículo de la Resolución del Consejo comunitario sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de Amsterdam, 17 de junio de 1997, del Reglamento comunitario 1466/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997 relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las prácticas económicas, y del Reglamento comunitario 1467/97 del Consejo, también de 7 de julio de 1997, sobre la aceleración y clasificación del Protocolo de déficit excesivo, nos afirma cada vez más en la necesidad de examinar el déficit presupuestario desde el punto de vista del control externo, para que el Poder legislativo pueda enjuiciar adecuadamente la marcha de la actuación del Poder ejecutivo. Ese examen del déficit presupuestario se ha de hacer desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional, y esto afecta, por el artículo 2.1, de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, al examen de las cuentas “de los siguientes grupos de agentes: a) La Administración General del Estado, los Organismos autónomos y los demás entes públicos dependientes de aquellos 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; b) Las Entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social; c) La Administración de las Comunidades Autónomas, así como los entes y Organismos públicos dependientes de aquélla, que presten servicios o

produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales; y d) Las Entidades Locales, los Organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquéllas que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales”. Como sintetiza Rosario Martínez Manzanedo¹⁵, “el término de déficit público válido a los efectos del Procedimiento (o Protocolo) de Déficit Excesivo se determina en el propio Reglamento (3605/93 del Consejo de 22 de noviembre de 1993), y se corresponde con el concepto de necesidad o capacidad de financiación del sector Administraciones públicas, de acuerdo... (con) las definiciones establecidas por el Sistema Europeo de Cuentas tanto en el ámbito objetivo como el subjetivo”.

Además por el artículo 2.2, “el resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público dependientes de la Administración del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales y no comprendidos en el número anterior, tendrán asimismo consideración de sector público y quedarán sujetos a lo dispuesto en el Título I de esa Ley y a las normas que específicamente se refieren a las mismas”.

No hay otro remedio, a mi juicio, que adoptar esta perspectiva de la Contabilidad Nacional, si se tiene en cuenta que el artículo 3.1 de esta Ley, taxativamente señala que “la elaboración, aprobación y ejecución de los presupuestos de los distintos sujetos comprendidos en el artículo 2 de esta Ley se realizará en un marco de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios de Estabilidad y Crecimiento”. ¿Cómo las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas pueden conocer rápidamente si lo que han elaborado y aprobado, desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional, es lo ejecutado, contemplado también desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional? Conocer si se ha desviado, o no, ha de lograrse gracias a la labor del Tribunal de Cuentas y, eventualmente, de la de los OCEX.

Por si era poco todo lo señalado, en el artículo 3.2 de esta misma Ley se lee: “En relación con los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1 de esta Ley, se entenderá por estabilidad presupuestaria la situación de equilibrio o de superávit, computada en términos de capacidad de financiación de acuerdo con la definición contenida en Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales –o sea, el SEC 95–, y en las condiciones establecidas para cada una de las Administraciones públicas”, lo que se registra en el párrafo d) de la Disposición Adicional Única por el que se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de la LOFCA.

¹⁵ CFS. ROSARIO MARTÍNEZ MANZANEDO, “Seguimiento de los objetivos previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria”, en *Presupuesto y Gasto Público*, 2001, nº 27, págs. 117-122. Lo entrecomillado en la pág. 117.

Naturalmente, la fiscalización del Tribunal de Cuentas, desde esta perspectiva, pasa a tener una importancia notable tras lo que dispone el artículo 4 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria¹⁶, sobre la “responsabilidad financiera derivada del incumplimiento de los compromisos adquiridos por España ante la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria”. En su virtud, “las Comunidades Autónomas que, incumpliendo las obligaciones contenidas en la presente Ley Orgánica o los acuerdos que, en su ejecución fuesen adoptados por el Ministerio de Hacienda o por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de las obligaciones asumidas por España frente a la Unión Europea como consecuencia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, asumirán en la parte que les sea imputable las responsabilidades que de tal incumplimiento se hubiesen derivado”, a lo que se agrega que “en el proceso de asunción de responsabilidad financiera a que se refiere el párrafo anterior se garantizará, en todo caso, la audiencia de la Comunidad Autónoma afectada”.

Esto, que es fundamental y lógico, ¿no exige, para que el Poder legislativo observe el cumplimiento de esta ley, algún tipo de fiscalización del Tribunal de Cuentas? ¿Y lo señalado en el artículo 10 sobre la “central de información, de carácter público, que provea de información sobre las operaciones de crédito, la emisión de deuda o cualquier otra apelación de crédito o asunción de riesgos y las cargas financieras de ellas derivadas, concertadas por la Administración de las Comunidades Autónomas y demás sujetos de ella dependientes, no aliviaría mucho la labor del Tribunal de Cuentas, si de algún modo se estableciese algún tipo de colaboración sistemática con esta Central de Información, sobre todo respecto a multitud de noticias valiosísimas para el Tribunal de Cuentas derivadas de los datos que bancos, cajas de ahorros y demás entidades financieras, así como el Banco de España proporcionasen, de acuerdo con el artículo 10 de esta última Ley sobre las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas? Basta señalar en este sentido el fruto que el Tribunal de Cuentas, simplemente, puede comenzar a extraer, con consecuencias importantes, de las cifras que aparecen en el capítulo 13 –*Comunidades autónomas y corporaciones locales*–, sobre la Deuda de las Comunidades Autónomas según la metodología del Protocolo de Déficit Excesivo, en la estadística 13-18, por instrumentos y por agrupaciones institucionales; en la 13-19, por Comunidades Autónomas, valores absolutos, y la 13-19. *Continuación*, por “Comunidades Autónomas. Ratio Deuda/PIB”, y por lo que se refiere a las Corporaciones Locales, también empleando el cálculo de la Deuda según la metodología del Protocolo de Déficit Externo, las estadísticas 13-28, de deuda por instrumentos y 13-29, “por tipos de Corporaciones Locales”.

¹⁶ Boletín Oficial del Estado, 14 de diciembre 2001, nº 299.

Todo esto se ha consolidado con la nueva Ley General Presupuestaria que se aprobó por el Congreso de los Diputados el 6 de noviembre de 2003. Para comprender que se apuntala esta orientación de observar y controlar los presupuestos en clave de los grandes planteamientos de la política económica de búsqueda de la convergencia dentro de la estabilidad, conviene tener en cuenta su artículo 28, titulado *Escenarios presupuestarios plurianuales y objetivo de estabilidad* que reza así: “1. Los escenarios presupuestarios plurianuales en los que se enmarcan anualmente los Presupuestos Generales del Estado, constituyen la programación de la actividad del sector público estatal con presupuesto limitativo en la que se definirán los equilibrios presupuestarios básicos, la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto, en función de sus correspondientes objetivos estratégicos y los compromisos de gasto ya asumidos. Los Escenarios Presupuestarios Plurianuales determinarán los límites, referidos a los tres ejercicios siguientes, que la acción de gobierno debe respetar en los casos en que sus decisiones tengan incidencia presupuestaria”, teniendo en cuenta que, “2. Los Escenarios Presupuestarios plurianuales se ajustarán al objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente al Estado y a la Seguridad Social establecido de acuerdo a lo previsto en el artículo 8 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria”, teniendo además presente que el “escenario de ingresos tendrá en cuenta los efectos tendenciales de la economía, los coyunturales que puedan estimarse y los derivados de cambios previstos en la formativa que los regule”.

El Tribunal de Cuentas, con esta apoyatura jurídica, no puede soslayar sus responsabilidades en este sentido, que, como hemos visto se manifiesta en términos, no de contabilidad presupuestaria, sino de contabilidad nacional. Entre otras cosas, porque la ciudadanía da la impresión de que ansía disponer de un ámbito, severo, creíble, no anclado en el poder ejecutivo, y que más de una vez ha mostrado inequívocamente su independencia unida a una solvencia derivada de los cuadros de sus funcionarios.

De pronto, por si todo esto era poco, ha surgido la cuestión del Fondo Monetario Internacional, muy directamente relacionada con el asunto del déficit. Como ya se ha publicado¹⁷, el Fondo “empezó a promover la transparencia fiscal en los países miembros como reacción a las crisis financieras de 1997 y 1998. Aquel año aprobó el Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal, que fue revisado en 2001. Los informes ROSC –Informes sobre la Observancia de Normas y Códigos– constituyen un paso adelante en esta política: certifican los principios y prácticas de transparencia fiscal al tiempo que lanzan recomendaciones para su mejora. Al principio, los informes se centraban en el compromiso de seguir bue-

¹⁷ En *Expansión*, 23 diciembre 2003, pág. 43.

nas prácticas en cuatro áreas: (La de la) *claridad de funciones y obligaciones*. Se debe diferenciar claramente el Sector público en general del resto de la economía, definiendo las funciones de política y de gestión del sector público, que debe darse a conocer públicamente. (La de la) *disponibilidad pública de información*. Hay que facilitar al público información completa sobre la actividad fiscal pasada, presente y prevista del Gobierno. Los países deben expresar públicamente el compromiso de proporcionar oportunamente información fiscal. (La de la) *actividad presupuestaria abierta*. La documentación presupuestaria debe especificar los objetivos de política fiscal, el marco macroeconómico, las medidas de política en que se funda el presupuesto y los principales riesgos fiscales identificables. (Finalmente, la de las) *garantías de integridad*. La información fiscal debe cumplir ciertas normas aceptadas de calidad y estar sujeta a verificación independiente". Pero desde 2001, los informes del Fondo Monetario Internacional "han evolucionado para hacer valoraciones más concretas. Además de estos criterios, cubren las estadísticas de Contabilidad Nacional, de los precios de consumo y de producción (industrial, agrícola), las cuentas financieras de las Administraciones Públicas, las cuentas monetarias y la balanza de pagos".

España ya ha reaccionado ante esto. El Ministerio de Hacienda ha señalado en ese sentido que España se somete desde el año 2003 al control del Fondo Monetario Internacional, pues el citado Ministerio ha solicitado al organismo citado "que examine las cuentas del Estado mediante los criterios de transparencia fiscal del ROSC", agregando que "este dictamen que se publicita con el aval del FMI pretende asegurar que las estadísticas y datos que proporciona España corresponden fielmente a la realidad; sirve, además, para garantizar al público y a los mercados que se dispone de un panorama claro de la estructura y las finanzas del Gobierno y que puede evaluarse con fiabilidad la solidez de la política fiscal".

El Fondo Monetario Internacional, por su parte, había solicitado auditar las cuentas financieras españolas en este párrafo: "Estamos expectantes ante la revisión de las cuentas nacionales y su disponibilidad, que serían útiles para avanzar en el análisis económico en varias áreas". Hacienda dijo que reacciona ante esta solicitud porque "se trata de la primera vez que el organismo pide a España que se someta a esta auditoría desde que en 2001 se pusiera en marcha tal y como se concibe hoy". Por eso, añadía, "a partir de ahora será el Fondo quien recopile la información fiscal cada año para su dictamen, que se unirá la que ya recibe el organismo (internacional) tanto semestral como mensualmente a través de la Intervención General del Estado". El Ministerio de Hacienda ha agregado: "Nuestras cuentas son completamente transparentes; están abiertas a todo el que las quiera analizar... Desde la interpretación independiente del Fondo Monetario Internacional entendemos que es positivo que hagamos explícito el deseo de que se hagan análisis profundos de nuestras cuentas".

Considera el Ministerio que la revisión del Fondo no es análoga a la que efectúa Eurostat, que se tradujo, por ejemplo, en la transformación del déficit del 0'1% del año 2001 en un superávit del 0'1%, al indicar que “el Fondo no variará los datos de ejecución presupuestaria: su análisis es más cualitativo, por lo que se examinará... (si) la estructura de las cuentas del Estado es correcta”. Esto supone que, respecto a las cuentas de 2003, “el Gobierno se compromete, por vía contractual, a proporcionar toda la información que el Fondo considera apropiada para analizar sus prácticas fiscales. El Estado, además, debe responder a un cuestionario tipo sobre las prácticas de Transparencia fiscal. El tercer requisito pasa por la realización de una misión especializada del Fondo Monetario Internacional para estudiar con detalle las prácticas y estadísticas del país. El proceso concluye con la elaboración del informe, que se publica unos meses después, valorando las prácticas fiscales y las recomendaciones para mejorarlas”.

El Tribunal de Cuentas, a mi juicio, impelido por las consecuencias que para la vida económica se deducen de esas informaciones, y dentro de la actitud que estamos defendiendo, en la que tendrá que ser la tercera etapa de su vida, debería tener una noticia inmediata de estas informaciones y enviar el juicio sobre ellas a la Comisión Mixta Congreso-Senado. Dígase lo mismo de la información que se remita al Fondo Monetario Internacional. Su juicio crítico, es preciso para el Poder Legislativo. Esto ha de servir también para aclarar las dudas que los ciudadanos puedan tener ante estas cifras.

He aquí, pues, lo mucho, y a veces, lo revolucionario que se desprende de la exigencia de la estabilidad presupuestaria. Conviene indicar que la política que la sostiene es, siempre, la democrática. Recordemos que el fundador de la ciencia de la Hacienda helénica moderna, Andreades, en su célebre estudio sobre *La Hacienda del tirano* señala que “ningún tirano conoció ni la frugalidad ni la mesura”. Más recientemente, esto saltó a la Escuela de Virginia, con el célebre ensayo de Buchanan y Wagner, *Democracia en déficit. El legado político de Lord Keynes*. La estabilidad presupuestaria ha pasado, pues, a estar unida, simultáneamente, a la política de desarrollo económico y a la democracia. El papel de nuestro Tribunal de Cuentas, ante todo eso, lo marcó muy bien Stuart Mill al escribir en su ensayo *Consideraciones sobre el Gobierno representativo* que “el verdadero principio de un Gobierno constitucional exige que sospeche que se puede abusar del poder político... no porque siempre sea así, sino porque ésa es la tendencia natural de las cosas. En la protección contra esto radica la utilidad concreta de las instituciones libres”.