

Juan Millán Santana

Auditor

Cámara de Cuentas de Andalucía

# Los gastos con financiación afectada y la estabilidad presupuestaria

## RESUMEN/ABSTRACT:

La introducción del principio de estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento ha supuesto un reto para las entidades públicas incluidas en su ámbito subjetivo de aplicación. En este nuevo entorno, hay determinados aspectos de la contabilidad que adquieren gran importancia. En este artículo se destacan los gastos con financiación afectada.

Tras repasar la teoría general sobre los gastos con financiación afectada, el artículo se centra en la repercusión que algunos de estos gastos tienen en el cálculo de la Regla de gasto, regulada en el artículo 12 LOEPSF, y que establece que se deben deducir para determinar el gasto computable.

Esto supone que los órganos de control deben prestar más atención a aspectos como las depuraciones de este tipo de gastos o la no consideración por la entidad fiscalizada como gastos con financiación afectada de gastos que en realidad tienen tal carácter.

The introduction of the principle of budgetary stability into our legislation has been a challenge for public bodies included in its subjective field of application. In this new environment, certain aspects of accounting acquire great importance. This article highlights expenditures financed from earmarked revenue.

After revising the general theory on expenditures financed from earmarked revenue, the article focuses on the repercussion that some of these costs have on the calculation of the Expenditure Rule, governed in Article 12 LOEPSF, which establishes that they must be deducted to determine taxable expenditure.

This means that audit bodies should pay closer attention to aspects such as adjustment of these kinds of costs or non-recognition on the part of the entity audited of expenditures financed from earmarked revenue as being expenditures of this nature.

ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA, REGLA DE GASTO, GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA, CONTABILIDAD PÚBLICA, REMANENTE DE TESORERÍA  
BUDGETARY STABILITY, EXPENDITURE RULE, EXPENDITURES FINANCED FROM EARMARKED REVENUE PUBLIC ACCOUNTS, TREASURY RESERVE

## 1.- LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

La introducción del principio de estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico se produce en 2001 con la aprobación de dos leyes: la Ley 18/2001, de 12 de noviembre, de estabilidad presupuestaria, y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior. Su introducción viene de la mano de las políticas de la Unión Europea en materia de disciplina de las cuentas públicas. De hecho, su fundamento político y jurídico se encuentra en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento acordado en el Consejo Europeo de Amsterdam en junio de 1997<sup>1</sup>.

Ambas leyes se modificaron sustancialmente en 2006<sup>2</sup>, dando lugar a un nuevo Texto Refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre. Se flexibiliza la interpretación del principio de estabilidad presupuestaria, ajustándolo en función del ciclo económico. Esta flexibilización también tiene su origen en la normativa comunitaria.

En este caso, en el Consejo Europeo de Bruselas de 22 y 23 de marzo de 2005, que ratifica el informe del ECOFIN de 20 de marzo de 2005 con el significativo nombre de “Mejorar la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento”<sup>3</sup>.

La crisis económica hace que se vuelva a plantear la necesidad de modificar los parámetros del Pacto de Estabilidad y Crecimiento<sup>4</sup>. El Pacto por el Euro Plus del Consejo Europeo de 24 y 25 de marzo de 2011 contiene, entre otros aspectos, el compromiso de reforzar la sostenibilidad de las finanzas públicas y la estabilidad financiera. Es el antecedente inmediato del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012, que incluye en su artículo 3 el denominado “Pacto presupuestario”.

Se endurece la concepción de la estabilización presupuestaria, de tal modo que las administraciones

públicas deberán tener una situación de equilibrio o superávit<sup>5</sup>. Asimismo se establece la obligatoriedad de incorporar al derecho interno de los estados firmantes las normas del artículo 3, preferiblemente con normas de rango constitucional.

Para cumplir este compromiso, en España se modifica el art. 135 de la Constitución el 27 de septiembre de 2011 y se aprueba la Ley Orgánica 2/2012, 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF en lo sucesivo), que deroga el Texto Refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre.

Con la reforma constitucional, por tanto, se incorpora a nuestra Carta Magna el principio de estabilidad presupuestaria. En efecto, el artículo 135 de la Constitución establece, entre otros aspectos, que “todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria”<sup>6</sup>.

No constituye el objeto de este artículo hacer una exposición detallada de la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, sino más bien centrarnos en algunas de las repercusiones que se producen en la contabilidad de las entidades incluidas en su ámbito de aplicación.

Como hemos podido comprobar, la normativa de estabilidad presupuestaria trae su origen en las políticas de la Unión Europea y en el Derecho comunitario. De hecho, el artículo 135 de la Constitución y el artículo 3 de la LOEPSF remiten a la normativa europea para el cálculo de la estabilidad presupuestaria.

Esta normativa utiliza como marco de referencia contable el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95), es decir, la contabilidad nacional<sup>7</sup>.

Esto supone un reto para las entidades públicas incluidas en el ámbito subjetivo de aplicación de la normativa sobre estabilidad, ya que su información contable se elabora de acuerdo con los planes generales de contabilidad pública y privada<sup>8</sup>. En el caso de las admi-

<sup>1</sup> Su desarrollo normativo se contiene fundamentalmente en los Reglamentos (CE) del Consejo 1466/97 y 1467/97, ambos de 7 de julio de 1997.

<sup>2</sup> Se modificaron por la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, y por la Ley 15/2006, de reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

<sup>3</sup> Mediante Reglamentos (CE) 1055/2005 y 1056/2005, ambos de 27 de junio de 2005, se modifican los mencionados Reglamentos (CE) 1466/97 y 1467/97.

<sup>4</sup> Se aprueban diversas normas de entre las que destacamos los Reglamentos (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo nº 1175/2011, de 16 de noviembre, y 1177/2011, de 8 de noviembre, que vuelven a modificar los Reglamentos (CE) 1466/97 y 1467/97.

<sup>5</sup> Se admiten desviaciones temporales cuando el valor de referencia de la deuda pública esté muy por debajo del 60% y los riesgos para la sostenibilidad a largo plazo sean bajos, el déficit estructural puede ser máximo del 1%.

<sup>6</sup> Para un análisis más detallado de la evolución del tratamiento jurídico de la estabilidad presupuestaria pueden consultarse los artículos de López Díaz “De la estabilidad a la prudencia presupuestaria. El reforzamiento de la disciplina presupuestaria en las normas comunitarias. (*six pack*)” y “La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España”. Cuevas González también hace un análisis detallado en “Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en las entidades locales”. (Ver bibliografía).

<sup>7</sup> Por Reglamento (UE) Nº 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013 relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea se aprueba el SEC-2010, que sustituye al SEC-95. Según se establece en su artículo 10, “el SEC 2010 se aplicará por vez primera a los datos (...) que deban transmitirse a partir del 1 de septiembre de 2014”. Para los aspectos que analizamos en este artículo, la regulación es similar en el SEC-95 y en el SEC-2010.

<sup>8</sup> El artículo 2 de la LOEPSF regula su ámbito de aplicación subjetivo. En el mismo se incluyen entidades contables sujetas tanto a la contabilidad pública como a la privada.

nistraciones públicas en sentido estricto, el problema es aún mayor, porque además se debe integrar la contabilidad presupuestaria con la contabilidad financiera.

Para adaptar esa información a la contabilidad nacional, se deben realizar determinados ajustes que producen importantes problemas interpretativos<sup>9</sup>.

En cualquier caso, para una adecuada traducción de la información contable a la contabilidad nacional es necesaria una buena contabilización de las operaciones y un ajuste a la imagen fiel de los estados financieros.

Hay determinados aspectos de la contabilidad que adquieren gran importancia en este nuevo entorno, como sucede con la consolidación de cuentas. Sin embargo hay otras cuestiones contables que también adquieren relevancia y que, sin embargo, pueden pasar desapercibidos en una primera aproximación por no parecer que estén directamente vinculados con las nuevas obligaciones relacionadas con la estabilidad presupuestaria.

De entre estas cuestiones queremos destacar los gastos con financiación afectada. Como veremos posteriormente, la LOEPSF los toma en consideración al regular en su artículo 12 la “regla de gasto”.

## 2.- LOS GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA

La normativa reguladora de la actividad financiera de todas las administraciones públicas establece un principio general de desafectación de los ingresos públicos. De este modo, los ingresos presupuestarios se entienden destinados con carácter general a financiar el conjunto de obligaciones derivadas de la actividad de la administración pública correspondiente. Tradicionalmente se permitía la excepcionalidad a este principio, pero siempre que una norma con rango de ley así lo estableciera<sup>10</sup>.

No obstante, este principio tradicional ha ido teniendo cada vez más excepciones, de tal modo que cada vez es más frecuente la existencia de ingresos de tipo finalista. Esto se debe a dos motivos fundamentales:

- El aumento de las relaciones financieras interadministrativas, que motivan que en virtud de principios como el de subsidiariedad haya unas administraciones que se convierten en brazos ejecutores de las políticas públicas que otras administraciones financian. El ejemplo prototípico es el de la Unión Europea, que realiza

cuantiosas aportaciones de recursos finalistas a las administraciones de los distintos estados miembros.

- La aplicación del principio de prudencia financiera para la gestión de determinados ingresos. Como ejemplo cabe citar algunos de los ingresos de origen urbanístico en el ámbito de las corporaciones locales<sup>11</sup>.

La normativa contable define el gasto con financiación afectada como aquel gasto presupuestario que se financia, en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron<sup>12</sup>. El Plan General de Contabilidad Pública de 2010 mantiene la regulación de esta figura contable en idénticos términos a los incluidos en el anterior Plan General de Contabilidad Pública de 1994.

La excepcionalidad de los gastos con financiación afectada hace que deban ser objeto de un seguimiento específico con una doble finalidad:

- La verificación de que los recursos afectados se utilizan para la realización de los gastos correspondientes.
- El análisis de los efectos que la ejecución de estos gastos tiene en la elaboración de dos importantes estados financieros (el resultado presupuestario y el remanente de tesorería), ya que el ritmo de ejecución de los gastos y de los ingresos presupuestarios que los financian normalmente no será sincrónico.

El seguimiento y control contable de cualquier gasto con financiación afectada se debe caracterizar por:

- Su independencia respecto del seguimiento y control de la ejecución del presupuesto. Este seguimiento y control se circunscribe al ejercicio presupuestario, mientras que el que se realiza en el gasto con financiación afectada puede abarcar tantos ejercicios como resulte preciso hasta su total culminación.
- Su complementariedad con el seguimiento y control presupuestarios, en tanto que la información que se obtenga deberá usarse para optimizar la propia ejecución presupuestaria y, además, para cuantificar correctamente las magnitudes

<sup>9</sup> Para un detallado análisis de esta cuestión remitimos a la siguiente documentación:

-“Manual del SEC 95 sobre el déficit público y la deuda pública”. EUROSTAT. Luxemburgo, 2002.

-“Manual de cálculo del déficit en Contabilidad Nacional adaptado a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales”. IGAE. Madrid, 2006.

<sup>10</sup> Así se establece, por ejemplo, en el artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria: “Los recursos del Estado (...) se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados”.

<sup>11</sup> Véanse los artículos 16 y 38 y ss. del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del suelo. Esta cuestión se regula, además, en las legislaciones de ordenación urbanística aprobadas por las distintas comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias.

<sup>12</sup> Según la definición incluida en la nota 23 de la memoria del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

incluidas en los anteriormente referidos estados financieros que deben calcularse al liquidar cada Presupuesto y cerrar cada ejercicio.

Llegados a este punto, hay que hacer referencia a la unidad contable básica que se puede elegir para realizar el seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada. Para ello hay tres opciones<sup>13</sup>:

- Una estructura funcional del presupuesto de gastos.

- Una estructura económica del presupuesto de gastos.

- Un proyecto de gasto presupuestario.

Así, por ejemplo, en el ámbito de la gestión presupuestaria de la Junta de Andalucía la opción elegida ha sido la de incluir los gastos con financiación afectada en determinados “servicios”, en función del tipo de ingreso afectado, como puede apreciarse en el cuadro nº1.

Cuadro nº 1: Adscripción de gastos con financiación afectada por servicios

Servicio 11	Gastos financiados con FEADER
Servicio 12	Gastos financiados con FEP
Servicio 13	Gastos financiados con otros Fondos Europeos
Servicio 14	Gastos financiados con Fondo de Cohesión
Servicio 15	Gastos financiados con FEAGA
Servicio 16	Gastos financiados con FSE
Servicio 17	Gastos financiados con FEDER
Servicio 18	Gastos financiados con fondos procedentes del Estado y otras transferencias finalistas

Fuente: Presupuesto y Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2012.

El sistema de seguimiento contable ofrece información para cada unidad de gasto incluida dentro de cada uno de estos servicios. De este modo se puede analizar la información tanto de forma individualizada para cada unidad de gasto como de manera acumulada para la totalidad de los mismos.

La rendición de cuentas se debe extender no sólo a la información de cada unidad de gasto, sino también a la información agregada por cada uno de los tipos de financiación.

En este sentido, la información más importante a efectos del cálculo de las magnitudes presupuestarias es el de las desviaciones de financiación que se han producido durante el ejercicio en cada gasto con financiación afectada.

La desviación de financiación representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos hasta un determinado momento con financiación afectada y los gastos que se han realizado con cargo a esa financiación.

La desviación de financiación puede ser:

- Corriente, si se refiere a la que se ha producido durante el ejercicio presupuestario.
- Acumulada, si comprende la totalidad de lo realizado para un gasto con financiación afectada desde su inicio.

Siguiendo con el mismo ejemplo, puede verse en el cuadro nº 2 la información resumen de las desviaciones de financiación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en los ejercicios 2010 y 2011.

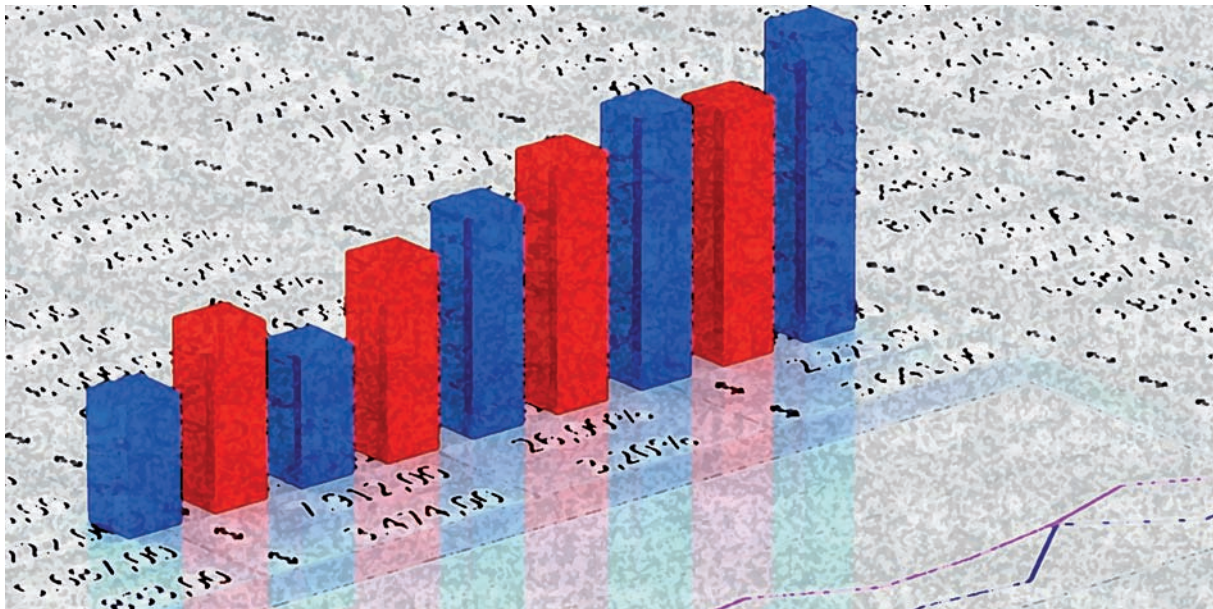
Cuadro nº 2: Desviaciones de financiación Junta de Andalucía

	2010		2011	
	CORRIENTE	ACUMULADA	CORRIENTE	ACUMULADA
Fondos Europeos	-56,23	-1.179,51	16,72	-1.294,04
Otras Dotaciones	85,72	795,53	434,02	1.228,87
Disposición adicional segunda Estatuto Autonomía	-477,60	-771,52	-	-
Fondos de Compensación Interterritorial	-	-	-	-
<b>TOTAL DESVIACIÓN</b>	<b>-448,11</b>	<b>-1.155,50</b>	<b>450,74</b>	<b>-65,16</b>

Fuente: Informe fiscalización Cuenta General Comunidad Autónoma Andalucía 2011. Cámara de Cuentas de Andalucía.

<sup>13</sup> Véase el Documento nº8 en “Principios contables públicos. Documentos 1 a 8”, emitidos por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la Intervención General de la Administración del Estado (esta Comisión se constituyó por Resolución de 28 de diciembre de 1990 del Secretario de Estado de Hacienda). En el mismo sentido se pronuncian Carrasco Díaz, D.; De León Ledesma, J.; Balboa Lachica, P.M.; Piedra Herrera, F. en “El control de los gastos con financiación afectada. Presupuesto y Gasto Público”, 40/2005, págs. 247-271.





Como ya hemos comentado, las desviaciones de financiación resultan necesarias para el cálculo de las magnitudes contenidas en dos importantes estados financieros (resultado presupuestario y remanente de tesorería):

- En el primero de ellos, el saldo presupuestario del ejercicio se debe ajustar con las desviaciones tanto positivas como negativas que se han producido durante el ejercicio corriente<sup>14</sup>.
- En el caso del remanente de tesorería, se deben tomar en consideración las desviaciones de financiación acumuladas positivas. Constituyen el exceso de financiación afectada.

El primer ajuste responde a la lógica de que el estado de resultado presupuestario, que refleja cómo se ha llevado a cabo la ejecución presupuestaria durante el ejercicio, no se vea alterado por los distintos ritmos de ejecución de los gastos y los ingresos afectados. Así se consigue que la última magnitud incluida en este estado (el superávit o déficit de financiación del ejercicio) esté calculada como si ambos hubieran sido sincrónicos.

En el caso del remanente de tesorería, más que de ajuste cabe hablar de cálculo del “exceso de financiación afectada”, es decir, lo que en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 se denominaba “remanente de tesorería afectado”.

El remanente de tesorería, al cierre del ejercicio, constituye un recurso presupuestario obtenido, con carácter general, por la acumulación de los resultados

presupuestarios de los ejercicios anteriores y del ejercicio que se cierra. Como tal recurso, puede utilizarse para financiar el gasto presupuestario de los ejercicios siguientes<sup>15</sup>.

El remanente de tesorería se obtiene por la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación.

La importancia de un adecuado cálculo del “exceso de financiación afectada” reside en que garantiza que la financiación recibida que aún no se haya destinado a su finalidad específica, sólo se empleará en ella. No debemos olvidar que su origen son las desviaciones de financiación positivas acumuladas hasta el momento de su cálculo, es decir, el exceso de ingresos afectados sobre lo que hasta entonces se ha gastado.

El remanente de tesorería no afectado, por su parte, en caso de ser positivo, reflejará la capacidad de la entidad contable de financiar nuevos o mayores gastos presupuestarios en el ejercicio siguiente. En caso de ser negativo, la entidad contable deberá adoptar las medidas necesarias para adecuar su equilibrio presupuestario y financiero.

Constituye por tanto el remanente de tesorería una fuente de financiación de gasto en el ejercicio siguiente, siendo su uso habitual por parte de las administraciones públicas. Para ello bien se puede presupuestar directamente o bien se puede utilizar para financiar modificaciones presupuestarias.

<sup>14</sup> También se debe ajustar con el importe del remanente de tesorería del ejercicio anterior utilizada para financiar gasto en el ejercicio. A este ajuste nos referimos posteriormente.

<sup>15</sup> Según la definición incluida en la nota 23.5 de la memoria del PGCP. Cabe recordar que el remanente de tesorería se obtiene por la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación, según se incluye en esta nota 23.5.

La peculiaridad contable del uso del remanente de tesorería como fuente de financiación es la de su reflejo presupuestario. Se incluye en el presupuesto de ingresos como previsiones dentro del capítulo VIII. Pero al contrario de lo que sucede con el resto de los ingresos presupuestarios, la financiación del gasto con cargo al remanente de tesorería no supone el reconocimiento de derechos, ya que se trata del consumo de recursos generados por la entidad en ejercicios anteriores.

La contabilidad pública resuelve este problema mediante un ajuste al saldo presupuestario: se incrementa el saldo presupuestario en el importe de los créditos gastados durante el ejercicio con cargo al remanente de tesorería no afectado. De este modo el estado del resultado presupuestario ofrece la información corregida en el “superávit o déficit de financiación”.

Por tanto, la problemática contable del uso del Remanente de Tesorería está resuelta en el ámbito de la contabilidad pública. No sucede así en el caso de la medición de la estabilidad presupuestaria.

Como ya hemos indicado, para calcular la estabilidad presupuestaria hay que tomar como referencia la contabilidad nacional. En este sistema contable no se prevé la posibilidad de realizar un ajuste similar al planteado.

Esto hace que el uso del remanente de tesorería (sea o no afectado) produzca un aumento del gasto sin contrapartida desde el punto de vista de los ingresos y, por tanto, una peor situación de la entidad desde el punto de vista del cálculo de la estabilidad presupuestaria siempre que el gasto se produzca en los capítulos presupuestarios que se encuentran dentro de los considerados a efectos del SEC-95 (capítulos I a VII). De hecho, puede

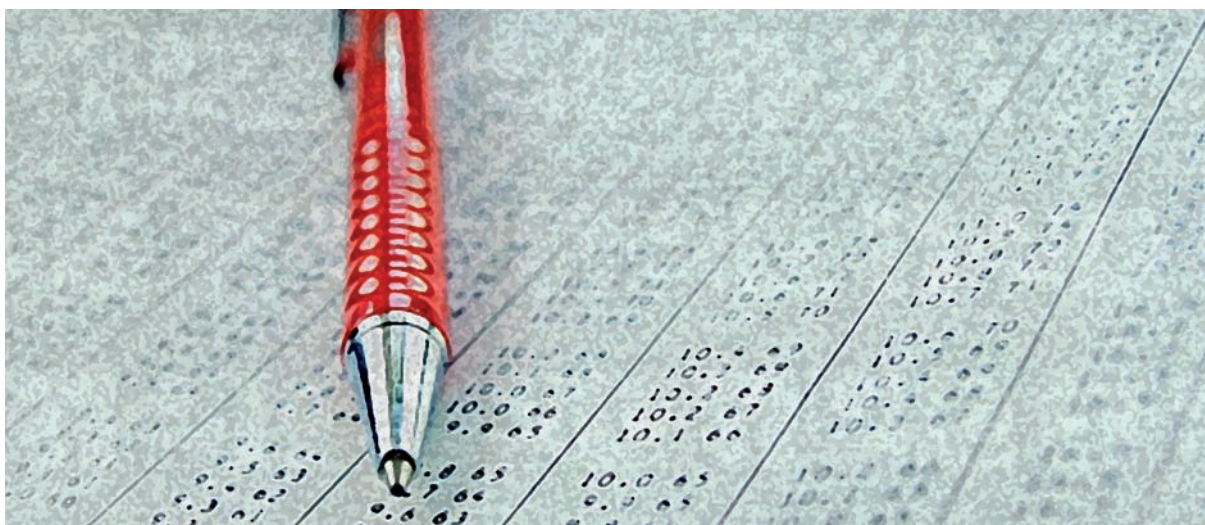
darse el caso de que la entidad se encuentre en situación próxima al equilibrio presupuestario y el uso del remanente de tesorería determine que se incurra en “necesidad de financiación”.

Esto puede resultar poco coherente en el caso del uso del remanente de tesorería no afectado, también llamado remanente de tesorería libre para gastos generales. Pero es aún menos coherente en el caso del uso del exceso de financiación afectada, es decir, la parte del remanente de tesorería que procede de las desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada.

En este caso, la normativa presupuestaria prevé la figura modificativa de las incorporaciones de remanentes de crédito. Según las distintas normas que disciplinan la actividad financiera de las administraciones públicas españolas, si al final del ejercicio existen remanentes de crédito procedentes de gastos con financiación afectada es obligatorio para la entidad incorporarlos al ejercicio siguiente. Así, por ejemplo, sucede en el caso de las Haciendas Locales. El art. 182.3 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que “los créditos que amparen proyectos financiados con ingresos afectados deberán incorporarse obligatoriamente, salvo que se desista total o parcialmente de iniciar o continuar la ejecución del gasto”<sup>16</sup>.

Por tanto, la entidad contable que se encuentre en situación próxima a incurrir en necesidad de financiación se ve ante una tesitura paradójica:

- Incorporar los remanentes, cumpliendo la normativa presupuestaria, pero incumpliendo a su vez la normativa de estabilidad presupuestaria.



<sup>16</sup> En parecidos términos se regula la cuestión en la normativa presupuestaria de las distintas comunidades autónomas. Así, por ejemplo, el artículo 41.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía (Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo) establece que “No obstante, se incorporarán automáticamente al estado de gastos del ejercicio siguiente: (...)”, enumerando seguidamente una serie de gastos financiados con fondos finalistas.

- No incorporarlos para no superar los límites de la estabilidad presupuestaria, pero incumpliendo así su normativa presupuestaria y originando importantes problemas de gestión.

La regulación resulta incongruente. También lo es el argumento usado por la Dirección General de Relaciones Financieras con las Entidades Locales para justificar la regulación en materia de estabilidad presupuestaria: Se debe presupuestar mejor, de tal modo que las administraciones públicas se acostumbren a aplicar el principio de plurianualidad en su programación presupuestaria, incluyendo en cada presupuesto sólo aquellos gastos que se puedan financiar con los ingresos previstos<sup>17</sup>.

Todo aquel que de una u otra forma haya estado próximo a la gestión presupuestaria es consciente de la dificultad que supone ajustar exactamente no sólo la presupuestación de los gastos a los ingresos, sino también su ejecución<sup>18</sup>. De hecho, el sistema contable prevé el cálculo de las desviaciones de financiación para reflejar los desfases en la ejecución de los gastos con financiación afectada. Con la solución propuesta por el Ministerio, llevada a su último extremo, no habría que calcular desviaciones de financiación porque, sencillamente, no existirían.

### 3.- LA REGLA DE GASTO Y LOS GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA

La LOEPSF incluye junto al principio de estabilidad presupuestaria otras figuras presupuestarias que limitan de uno u otro modo la gestión económico-financiera.

Entre ellas destacaremos a la regla de gasto. Esta figura presupuestaria fue incorporada por primera vez a nuestro ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, que modificó el Texto Refundido de la Ley General de la Estabilidad Presupuestaria<sup>19</sup>. La exposición de motivos de esta modificación la justifica como muestra del compromiso con la disciplina fiscal y como anticipo a las exigencias del “Pacto por el Euro Plus”<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Este es el argumento usado en la fase de elaboración del Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales. Así lo refiere Adolfo Dodero Jordán en el artículo *La evaluación de la “capacidad de financiación”: El problema de los ajustes*. *Revista de Estudios Locales*, número 110, mayo 2008. También se hace referencia a esta postura del Ministerio la respuesta a la consulta publicada en el Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados nº1, quincena 15-29 de enero de 2009, Refº 20/2009, página 20, Tomo I.

<sup>18</sup> Coincidimos con Dodero Jordán, que en el citado artículo lo califica de “utopía”, poniendo a estos efectos un ejemplo muy acertado relativo a la venta de suelo para financiar sus inversiones en infraestructura.

<sup>19</sup> Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales.

<sup>20</sup> El Pacto por el Euro Plus se aprueba por el Consejo Europeo de 24 y 25 de marzo de 2011. La regla de gasto se refleja en el Reglamento (UE) nº 1175/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/1997 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

<sup>21</sup> Cuevas González, Francisco Javier. *Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en las entidades locales*. Tesis doctoral. Universidad de Burgos, 2012. Página 231.

<sup>22</sup> Hacemos una exposición resumida, remitiéndonos para un análisis más profundo (en particular por lo que se refiere a los distintos ajustes a realizar) a la mencionada Guía para la determinación de la regla de gasto del artículo 12 de la Ley 2/2012 Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera para Corporaciones Locales (segunda edición), elaborada por la Intervención General de la Administración del Estado.

No obstante, la regulación anteriormente vigente difiere de la que actualmente se recoge en el artículo 12 LOEPSF, como pone de manifiesto Cuevas González<sup>21</sup>. Al margen de otras diferencias, este autor destaca la “emancipación” de la regla de gasto con respecto al objetivo de estabilidad presupuestaria. Ahora la regla de gasto tiene sustantividad propia, recogándose dentro del capítulo de la Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, pero no dependiendo ya del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.

La regla de gasto constituye un límite a la variación del gasto computable en relación con una tasa que no se podrá superar, calculados ambos de acuerdo con lo regulado en el mencionado artículo 12 LOEPSF.

Esta norma no ha tenido desarrollo reglamentario para aclarar la interpretación de distintos aspectos problemáticos de su aplicación. Hay que mencionar, no obstante, la “Guía para la determinación de la regla de gasto del artículo 12 de la Ley 2/2012 Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera para Corporaciones Locales” (segunda edición), elaborada por la Intervención General de la Administración del Estado y que resuelve algunas cuestiones dudosas y que desde nuestro punto de vista puede servir como guía de aplicación para el resto de las entidades incluidas en su ámbito de aplicación, es decir, el Estado y las Comunidades Autónomas.

Centrándonos en el **cálculo del gasto computable**, lo primero que hay que determinar es qué se entiende como tal, ya que el art. 12.2 LOEPSF se remite a la contabilidad nacional.

En concreto, la mencionada norma se refiere a “los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales”. Para determinar la correspondencia de este término con la contabilidad de las entidades para las que estemos verificando el cumplimiento de la regla de gasto, hay que diferenciar entre unidades contables sujetas a un Plan General de Contabilidad Pública y aquellas otras que estén sometidas al plan General de Contabilidad de la empresa española (o a algunas de sus adaptaciones sectoriales)<sup>22</sup>.



a) **Unidades contables sujetas a un Plan General de Contabilidad Pública.**

Una aproximación inicial al gasto computable es la suma de los capítulos I a VII del presupuesto de gastos. Sobre este importe se harán determinados ajustes que aproximarán los gastos presupuestarios a los mencionados empleos financieros.

b) **Unidades contables que estén sometidas al plan General de Contabilidad de la empresa española (o a algunas de sus adaptaciones sectoriales).**

En este caso, el cálculo de los empleos no financieros se determinará como la suma de distintos conceptos de gasto incluidos en su cuenta de resultados.

El siguiente paso, una vez determinados los empleos no financieros, es el de descontar los gastos considerados como **transferencias internas** según el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.

El último paso para determinar el gasto computable consiste en excluir determinados gastos, entre los que se encuentra la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas<sup>23</sup>.

Una vez determinado el gasto computable, se compara con el del ejercicio anterior para obtener su **tasa de variación**. Para ello se aplica esta fórmula:

$$\text{Tasa var. gasto comp. (\%)} = \frac{[(\text{Gasto comp. Año } n / \text{Gasto comp. Año } n-1) - 1] * 100}{1}$$

Esta tasa de variación calculada se compara con la tasa de referencia a la que hemos aludido anteriormente y que calcula el Ministerio de Economía y Competitividad<sup>24</sup>. Esta tasa de referencia de crecimiento del

Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española se calcula de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea. Esta tasa se publica en el informe de situación de la economía española al que se refiere el artículo 15.5 LOEPSF<sup>25</sup>. Será la referencia a tener en cuenta por la Administración Central y cada una de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en la elaboración de sus respectivos presupuestos.

No siempre la comparación se realizará con dicha tasa. En el supuesto de que la administración haya formulado planes económico-financieros o de reequilibrio, el crecimiento del gasto público se deberá ajustar a la senda prevista en los mismos<sup>26</sup>.

Del resultado de la comparación se deducirá si se cumple o no por la administración correspondiente la regla de gasto<sup>27</sup>.

A la vista del análisis de la regulación que la LOEPSF hace de la regla de gasto surge una primera reflexión: el adecuado seguimiento y control de los gastos con financiación afectada adquiere mayor relevancia.

En efecto, desde el momento en que las administraciones pueden deducir algunos de estos gastos al calcular el gasto computable a efectos de la verificación de la regla de gasto, se hace necesario que el sistema contable ofrezca información precisa sobre su importe.

Para ello, los gestores de la contabilidad deben simplemente tomar el importe de las obligaciones reconocidas<sup>28</sup> por estos gastos que estén incluidos en los estados de seguimiento de los gastos con financiación afectada y que se corresponda con los financiados con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras administraciones públicas (art.12.1 LOEPSF).

Así, no se podrán deducir los siguientes gastos que habitualmente son objeto de seguimiento por los sistemas contables (o deberían serlo):

- Los que se hayan financiado con endeudamiento a largo plazo.

<sup>23</sup> Además se excluirán los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.

<sup>24</sup> Cuevas González en la página 240 critica que se mencione expresamente a este Ministerio, toda vez que "el cambio en el organigrama ministerial es bastante frecuente y habitual, hubiera sido más correcto utilizar una referencia al ministerio competente más aséptica por cuanto la denominación de dicho ministerio puede cambiar a lo largo del tiempo obligando, en su caso, a una reinterpretación de la norma". Obra citada.

<sup>25</sup> El artículo 15.5 LOEPSF establece que este informe acompaña a la propuesta que el Ministerio de Economía y Competitividad realiza de fijación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública. Corresponde al Consejo de Ministros adoptar el acuerdo en el que se contienen los mencionados objetivos. Una vez remitidos al Congreso de los Diputados y al Senado, ambas cámaras se pronunciarán aprobando o rechazando los objetivos propuestos por el Gobierno.

Si el Congreso de los Diputados o el Senado rechazan los objetivos, el Gobierno, en el plazo máximo de un mes, remitirá un nuevo acuerdo que se someterá al nuevo procedimiento. El último informe aprobado se puede consultar en el Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. 5 de julio de 2013. [http://www.senado.es/legis10/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG\\_D\\_10\\_218\\_1597.PDF](http://www.senado.es/legis10/publicaciones/pdf/senado/bocg/BOCG_D_10_218_1597.PDF)

<sup>26</sup> Estos planes se regulan en los artículos 21 y 22 LOEPSF y su tramitación y seguimiento en el artículo 23 LOEPSF.

<sup>27</sup> No obstante, hay dos reglas adicionales que matizan la aplicación de la regla de gasto (art. 12.4 LOEPSF):

- Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente.
- Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberán disminuirse en la cuantía equivalente.

<sup>28</sup> El art. 12.2 LOEPSF habla de "parte de gasto financiado ..." sin especificar la fase de ejecución presupuestaria correspondiente. Tampoco lo hace la ya mencionada Guía para la determinación de la regla de gasto (...) para CCLL de la IGAE (segunda edición). Lo lógico es pensar en gastos en fase de obligación reconocida.



- Los gastos financiados con ingresos procedentes de la actividad urbanística que tienen carácter afectado.
- Los gastos que se financien con determinadas figuras tributarias que de forma excepcional tienen carácter afectado, como sucede con las contribuciones especiales o los ingresos obtenidos por algunos impuestos de tipo ecológico<sup>29</sup>.

El importe de las obligaciones reconocidas a tomar es el total que se haya reconocido durante el ejercicio en este tipo de gastos, con independencia del ejercicio en que se perciba la financiación afectada<sup>30</sup>.

Lo que llegados a este punto debemos resaltar es que a las administraciones le resulta beneficioso el realizar esta deducción, ya que le facilita el cumplimiento de la

regla de gasto. Un adecuado control de los gastos con financiación afectada tiene por tanto una ventaja añadida para la unidad contable de que se trate, ya que los fondos finalistas percibidos por la entidad pueden llegar a suponer un porcentaje significativo de la financiación percibida por la entidad, sobre todo en administraciones autonómicas y locales.

Para verificar estas afirmaciones, podemos presentar un caso práctico. Para ello tomaremos el total de gasto de los capítulos I a VII de una administración autonómica (la Junta de Andalucía) durante el ejercicio 2011 y calcularemos el total de gastos financiados con fondos finalistas que la entidad se podría haber deducido, determinando su importancia relativa<sup>31</sup> (ver cuadro nº 3).

Cuadro nº 3: Ejemplo cálculo regla de gasto

	<b>Millones de euros</b>
Fondos europeos	1.768,43
Fondos Compensación Interterritorial	275,17
Otros ingresos finalistas	3320,10
<b>TOTAL</b>	<b>5.363,72</b>
Gasto computable (Capítulos I a VII)	28.517,14
<b>Porcentaje sobre el gasto computable</b>	<b>18,81</b>

Fuente: Cuenta General Comunidad Autónoma de Andalucía 2011.

Como puede comprobarse, los gastos finalistas suponen al menos el 18,81% del gasto total, lo que constituye un porcentaje relevante<sup>32</sup>. Tanto que, llegado el caso, una entidad que aparentemente no cumpla la regla de gasto puede que en realidad sí la esté cumpliendo si no ha calculado adecuadamente el importe a deducir para determinar el gasto computable.

A la vista de la importancia que los gastos financiados con fondos finalistas adquieren, queremos destacar tres cuestiones a las que los órganos de control externo deben prestar especial atención:

- Las depuraciones en los gastos con financiación afectada.

- La no consideración como gastos con financiación afectada de algunos gastos que en realidad sí tienen tal carácter.
- El seguimiento de los gastos con financiación afectada en las entidades no sujetas a un plan general de contabilidad pública.

En cuanto a las depuraciones por circunstancias como las de cambio de destino de los fondos, su análisis adquiere mayor relevancia que el que hasta ahora tenía, pues puede afectar al cálculo de la regla de gasto. El criterio contable sigue siendo el establecido por la IGAE en su consulta 2/1992<sup>33</sup>: las depuraciones se tienen en cuenta para los estados sucesivos, no para los ya cerra-

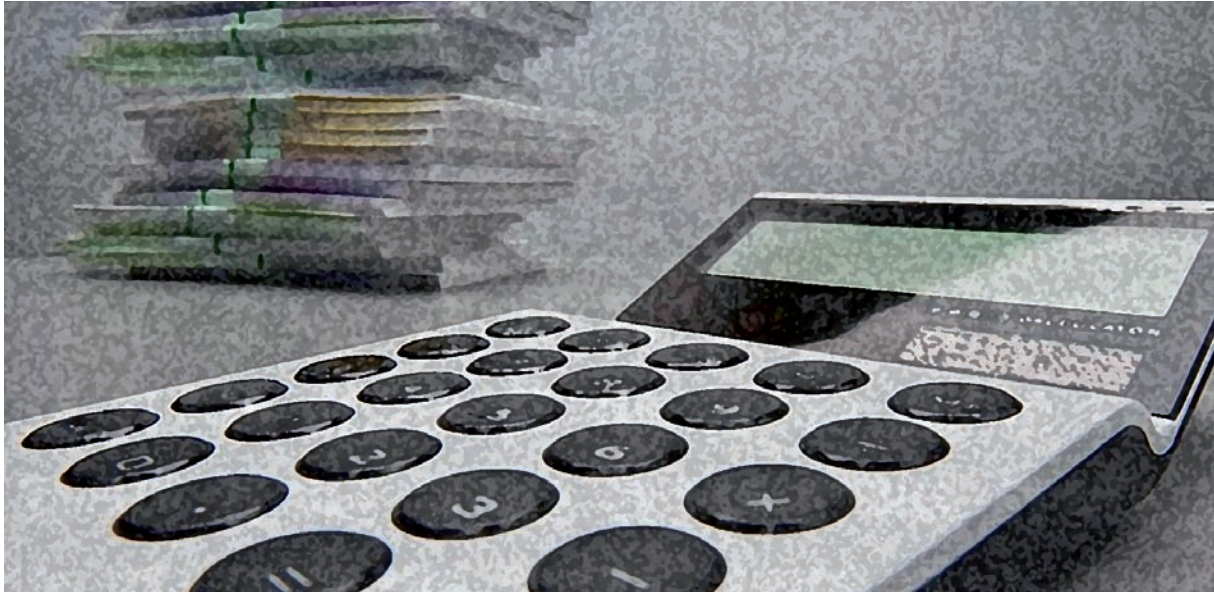
<sup>29</sup> Así sucede, por ejemplo, con el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas establecido por la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía. Los ingresos procedentes de este canon quedan afectados a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la Comunidad Autónoma (artículo 80).

<sup>30</sup> Así lo especifica la "Guía para la determinación de la regla de gasto (...) para CCLL de la IGAE" en su página 13.

<sup>31</sup> El caso se plantea en términos hipotéticos porque en el mencionado ejercicio aún no estaba vigente la regla de gasto conforme a la regulación que analizamos y que se estableció en la Ley Orgánica 2/2012.

<sup>32</sup> Más relevante aún si se tiene en cuenta que no se han realizado la totalidad de los ajustes que un cálculo preciso de la regla de gasto exige ni se han deducido otros gastos computables, como los intereses de la deuda. El porcentaje sería, en realidad, superior al 18,81%.

<sup>33</sup> Véase el artículo "Tratamiento presupuestario en los cambios de destino de financiación afectada a proyectos locales" de Federico R. Martín Alonso y Ana Belén Molina Albarral. *Auditoría Pública*, nº 50, mayo 2010.



dos aun cuando los cambios pudieran tener un carácter retroactivo<sup>34</sup>.

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones, en determinadas ocasiones los gestores prefieren no hacer el seguimiento de todos o algunos ingresos afectados, bien para facilitar la gestión presupuestaria bien por ocultar el destino de determinados ingresos. Con la nueva regulación de la regla de gasto, se puede convencer a los gestores de lo absurdo de esta conducta en algunas ocasiones, ya que puede que el cálculo de la regla de gasto se vea alterado negativamente para la entidad. Hay que recordar siempre a los gestores de la contabilidad que los gastos con fondos finalistas se deducen del gasto computable al calcular la regla de gasto.

Finalmente, hay que referirse a las entidades contables que estén sujetas al cálculo de la regla de gasto y que, sin embargo, no apliquen un plan general de contabilidad pública, sino el plan general de contabilidad privada o alguna de sus adaptaciones sectoriales. Estas entidades también pueden deducir el gasto financiado con transferencias finalistas para determinar el gasto computable.

En este tipo de entidades su sistema contable no prevé la existencia de módulos de seguimiento de gastos con financiación afectada, aspecto que se tiene que tener en cuenta durante la fiscalización al comprobar el cumplimiento de la regla de gasto.

No obstante, sí se debe recoger en su memoria información sobre las subvenciones percibidas por la entidad. Así, el Plan General de Contabilidad<sup>35</sup> prevé que en el apartado 18 de la memoria se recoja distinta información relativa a las subvenciones, legados y donaciones recibidos por la entidad. De particular interés resulta el que se debe informar sobre su importe y características, así como sobre su origen, indicando para las subvenciones “el Ente Público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración Local, autonómica, estatal o internacional”<sup>36</sup>.

Hay que tener presente que para determinar el importe a deducir en el cálculo del gasto computable se atiende a la parte del gasto que se financie con fondos finalistas, aun cuando estos fondos se perciban en un ejercicio distinto al del devengo del gasto. Por tanto, puede haber diferencias entre los importes a computar como gasto al calcular la regla de gasto y la imputación a resultados que se realice de las subvenciones de acuerdo con la norma de registro y valoración número 18 del Plan General de Contabilidad.

Así, por ejemplo, esta norma de valoración prevé para los activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias la imputación como ingresos del ejercicio de acuerdo con el siguiente criterio: en proporción a la dotación de la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso,

<sup>34</sup> Así, por ejemplo, en el caso de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía del ejercicio 2011 hubo un cambio de afectación de fondos, de tal modo que dejaron de contabilizarse ciertos gastos como de carácter afectado (véase el cuadro 1 de este artículo, donde se recogen en el epígrafe “Disposición adicional segunda estatuto de autonomía”). En el ejercicio 2010 estos gastos supusieron 477,60 M€, es decir, el 1,35% de los capítulos I a VII del presupuesto de gastos de dicho ejercicio.

<sup>35</sup> Aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

<sup>36</sup> La regulación que de esta cuestión se hace en el Plan General de Contabilidad de las sociedades mercantiles del sector público andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades administrativas (aprobado por Resolución de 2 de octubre de 2009) es más detallada en lo que se refiere a los fondos recibidos de la Junta de Andalucía (ver epígrafes 18 y 19 del contenido de la memoria regulada en este Plan).



cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Sin embargo, para el cálculo del gasto a deducir de la regla de gasto habrá que atender con carácter general al importe de las adquisiciones a precio de compra o coste de producción realizado durante el ejercicio<sup>37</sup>.

#### 4.- CONCLUSIONES

1.- El seguimiento contable de los gastos con financiación afectada ha tenido tradicionalmente dos objetivos: verificar el destino de determinada financiación que, de forma excepcional, tiene un destino finalista y calcular adecuadamente dos magnitudes presupuestarias (el resultado presupuestario y el remanente de tesorería).

2.- La entrada en vigor de la normativa de estabilidad presupuestaria supone un importante reto no sólo para

las administraciones públicas sino también para los órganos de control. Algunas áreas de trabajo deben abordarse desde una nueva perspectiva.

3.- Los gastos con financiación afectada constituyen un ejemplo de ello. Su control adquiere mayor relevancia desde el momento en que muchos de los gastos con financiación afectada se pueden deducir del gasto computable al verificar el cumplimiento de la regla de gasto.

4.- Se deben mejorar los sistemas contables de las administraciones públicas para facilitar un control eficaz de los gastos con financiación afectada. En particular, hay que tener en cuenta que algunas unidades contables incluidas en el ámbito de verificación del cumplimiento de la regla de gasto no están sujetas a un plan general de contabilidad pública.

#### BIBLIOGRAFÍA

**Brusca Alijarde, I.** (2013): "El control de la estabilidad presupuestaria: un nuevo reto para los Órganos de Control Externo". *Auditoría Pública*, nº59, abril. Páginas 77-86.

**Cámara de Cuentas de Andalucía.** "Informe de fiscalización de la Cuenta General, Contratación Administrativa y Fondos de Compensación Interterritorial". Ejercicio 2011.

**Carrasco Díaz, D./ León Ledesma, J. de/Balboa Lachica, P.M./Piedra Herrera, F.** (2005): "El control contable de los gastos con financiación afectada". *Presupuesto y Gasto Público*, 40/2005, págs. 247-271.

<sup>37</sup> Véase el punto 2.7 de la ya mencionada "Guía para la determinación de la Regla de Gasto del artículo 12 de la Ley 2/2012 Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera para Corporaciones Locales" (segunda edición).

**Comisión de Principios y Normas Contables Públicas.** Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8. Intervención General de la Administración del Estado. Comisión constituida por Resolución de 28 de diciembre de 1990 del Secretario de Estado de Hacienda. IGAE. Madrid.

**Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados** nº1, quincena 15-29 de enero de 2009. Consulta Refª 20/2009, página 20, Tomo I.

**Cuevas González, F.** (2012): "Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en las entidades locales. Tesis doctoral". Universidad de Burgos.

**Dodero Jordán, A.** (2008): "La evaluación de la "capacidad de financiación": El problema de los ajustes". *Revista de Estudios Locales*, número 110-Mayo.

**López Cascante, A.** (2010): "Las Cuentas Anuales (II): El estado de liquidación del presupuesto. La memoria". Capítulo incluido en el *Manual de Contabilidad Pública* (Plan General de Contabilidad Pública 2010). Instituto de Estudios Fiscales

**López Díaz, A.** (2012): "De la estabilidad a la prudencia presupuestaria. El reforzamiento de la disciplina presupuestaria en las normas comunitarias (six pack)". Incluido en el libro *Desafíos de la Hacienda Pública*. 4º parte. la estabilidad presupuestaria. Volumen: III Páginas 29-48. Editorial IEF. Madrid. I. S. S. N.: 1578-0244 .

**López Díaz, A.** (2013): "La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España". *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas. Volumen : 157 Páginas 27-72. Madrid, 2013.

**Martín Alonso, Federico, R./Molina Albarral, Ana Belén** (2010): "Tratamiento presupuestario en los cambios de destino de financiación afectada a proyectos locales". *Auditoría Pública*, nº 50, mayo.