



TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1.236

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LOS PAGOS
LIBRADOS "A JUSTIFICAR" Y DE LOS SATISFECHOS
MEDIANTE ANTICIPOS DE CAJA FIJA POR
DETERMINADOS MINISTERIOS DEL ÁREA
ECONÓMICA DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL
DEL ESTADO, EJERCICIOS 2013 Y 2014**

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14. de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado, en su sesión de 30 de noviembre de 2017, el *Informe de fiscalización de los pagos librados a justificar y de los satisfechos mediante anticipos de caja fija por determinados ministerios del área económica de la Administración General del Estado, ejercicios 2013 y 2014*, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el art. 28 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	11
I.1.	INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR.....	11
I.2.	ANTECEDENTES	11
I.3.	ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL.....	13
I.4.	MARCO NORMATIVO.....	14
I.5.	OBJETIVOS Y ALCANCE	15
I.6.	TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES.....	15
II.	RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN	17
II.1.	ANÁLISIS DE LA NORMATIVA REGULADORA	17
II.1.1.	Normativa general.....	17
II.1.2.	Normativa interna.....	21
II.2.	ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA.....	23
II.2.1.	Pagos a justificar.....	23
II.2.2.	Anticipos de caja fija.....	29
II.2.3.	Cuestiones comunes a pagos a justificar y a anticipos de caja fija	30
II.3.	ANÁLISIS DE LA REPRESENTATIVIDAD CONTABLE	32
II.3.1.	Cuenta 575 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos”.....	32
II.3.2.	Cuenta 5580 “Provisiones de fondos pendientes de justificar”	35
II.3.3.	Cuenta 5584 “Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago”.....	36
II.3.4.	Cuenta 5585 “Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago”.....	38
II.3.5.	Cuenta 5586 “Libramientos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación”.....	39
II.3.6.	Aplicación extrapresupuestaria 350004 “Provisión de fondos de anticipos de caja fija”.....	40
II.4.	ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS DE PAGO A JUSTIFICAR EXPEDIDAS DESDE EL 1 DE ENERO DE 1988 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 CUYAS CUENTAS JUSTIFICATIVAS SE ENCONTRABAN PENDIENTES DE APROBACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2014	41
II.4.1.	Propuestas expedidas desde el 1 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 2014 cuyas cuentas justificativas se presentaron antes de noviembre de 2014 y se encontraban pendientes de aprobación a 31 de diciembre de 2014.....	43
II.4.2.	Propuestas de pago expedidas desde el 1 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 2014 de las que no se había presentado la cuenta justificativa y que debían haberse justificado antes de iniciarse 2015	47
III.	CONCLUSIONES.....	50
III.1.	RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LA NORMATIVA REGULADORA.....	50
III.2.	RELATIVAS AL ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA	51
III.3.	RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LA REPRESENTATIVIDAD CONTABLE.....	53

III.4. RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LAS ÓRDENES DE PAGO A JUSTIFICAR CUYAS CUENTAS JUSTIFICATIVAS SE ENCONTRABAN PENDIENTES DE APROBAR O DE PRESENTAR A 31 DE DICIEMBRE DE 2014.....	54
IV. RECOMENDACIONES.....	56
IV.1. AL GOBIERNO DE LA NACIÓN	56
IV.2. A LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	57

RELACIÓN DE ABREVIATURAS, SÍMBOLOS, SIGLAS Y ACRÓNIMOS

ACF	Anticipos de caja fija
AGE	Administración General del Estado
EHA	Economía y Hacienda
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IOC	Orden EHA de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado
LFTCu	Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LGP	Ley General Presupuestaria
LCSP	LEY 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/UE, de 26 de febrero
MAGRAMA	Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente
MAPAMA	Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente
MEYSS	Ministerio de Empleo y Seguridad Social
OACF	Orden EHA de 26 de julio de 1989 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija
OPJ	Orden EHA de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
RDACF	Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija
RDPJ	Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”
SGAF	Subdirección General de Administración Financiera del Ministerio de Empleo y Seguridad Social
SGPGE	Subdirección General de Planificación y Gestión Económica del Ministerio de Empleo y Seguridad Social
SGTPF	Secretaría General del Tesoro y Política Financiera
SIC	Sistema de Información Contable de la Administración General del Estado
TRLCSP	Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público
UCC	Unidad Central de Cajas

RELACIÓN DE CUADROS

CUADRO N° 1- RESUMEN INFORMACIÓN PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA EJERCICIO 2013	12
CUADRO N° 2- RESUMEN INFORMACIÓN PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA EJERCICIO 2014	13
CUADRO N° 3- SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 575 “BANCOS E INSTITUCIONES DE CRÉDITO. CUENTAS RESTRINGIDAS DE PAGOS”.....	32
CUADRO N° 4- COMPOSICIÓN Y AJUSTE REALIZADO SALDO A 31 DE DICIEMBRE CUENTA 575 “BANCOS E INSTITUCIONES DE CRÉDITO. CUENTAS RESTRINGIDAS DE PAGOS”	33
CUADRO N° 5- AJUSTE SALDO CUENTAS BANCARIAS EN EL EXTERIOR	34
CUADRO N° 6- SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5580 “PROVISIONES DE FONDOS PENDIENTES DE JUSTIFICAR”	35
CUADRO N° 7- SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE PAGO”	36
CUADRO N° 8- COMPOSICIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2013	37
CUADRO N° 9- COMPOSICIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2014	37
CUADRO N° 10- SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO”	38
CUADRO N° 11- COMPOSICIÓN SALDO DE LA CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2013	38
CUADRO N° 12- COMPOSICIÓN SALDO DE LA CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2014	39
CUADRO N° 13- SALDOS Y MOVIMIENTOS DE LA CUENTA 5586 “LIBRAMIENTOS REALIZADOS CON PROVISIONES DE FONDOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE APROBACIÓN”	39
CUADRO N° 14- SALDOS Y MOVIMIENTOS DE LA APLICACIÓN EXTRAPRESUPUESTARIA 350004 “PROVISIÓN DE FONDOS DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA”	40
CUADRO N° 15 RESUMEN COMPOSICIÓN SALDO CUENTA EXTRAPRESUPUESTARIA 350004 “PROVISIÓN DE FONDOS DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA”.....	40
CUADRO N° 16- PROPUESTAS DE PAGO A JUSTIFICAR EXPEDIDAS DEL 1/1/1988 AL 31/12/2014 PENDIENTES DE APROBAR A 31/12/2014	41
CUADRO N° 17- CUENTAS PENDIENTES DE APROBACIÓN A 31/12/2014. TOTAL JUSTIFICADAS NO APROBADAS EN PLAZO Y TOTAL NO JUSTIFICADAS EN PLAZO	42

I. INTRODUCCIÓN

I.1. INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR

El Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de la función fiscalizadora que le atribuye la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, ha realizado una *“Fiscalización de los pagos librados a justificar y de los satisfechos mediante anticipos de caja fija por determinados ministerios del área económica de la Administración General del Estado, ejercicios 2013 y 2014”*. La fiscalización se ha efectuado a iniciativa del propio Tribunal y en ejecución de su programa anual para el año 2015, al que se incorporó mediante la modificación aprobada en su sesión del 30 de abril de 2015. El inicio del procedimiento fiscalizador, previsto en el art. 3.b) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), fue acordado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 30 de abril de 2015, y las correspondientes directrices técnicas fueron aprobadas en la de 26 de noviembre de 2015.

I.2. ANTECEDENTES

En la Declaración sobre la Cuenta General del Estado de 2011 se puso de manifiesto la existencia de una importante cuantía de pagos librados “a justificar” (380 millones de euros) respecto a los que, de acuerdo con la base de datos aportada por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) como información complementaria de la citada Cuenta, se encontraba pendiente de aportar la documentación justificativa a pesar de haberse sobrepasado los plazos legales. Por ello, se consideró conveniente incorporar al Programa Anual de 2014 una fiscalización sobre los pagos a justificar.

Por otra parte, en el Programa Anual de Fiscalizaciones correspondiente al año 2015 se incluyó, a iniciativa del propio Tribunal, la fiscalización de los pagos satisfechos mediante anticipos de caja fija por determinados ministerios del área de la Administración Económica del Estado.

Habida cuenta de los numerosos puntos comunes existentes entre estas dos fiscalizaciones, como son los de compartir el ámbito subjetivo y temporal y, en numerosas ocasiones, ser los mismos los gestores y las cuentas bancarias en las que se encuentran depositados estos fondos, se consideró oportuno refundir ambas en una sola. Así, el Pleno del 30 de abril de 2015 aprobó la modificación del Programa Anual para 2015 en el sentido de dar de baja las dos fiscalizaciones citadas, que quedaron sustituidas por la presente, cuyo ámbito objetivo engloba al de las dos anteriores.

En los dos cuadros siguientes se presenta un resumen con el número de propuestas y de cajas pagadoras y de los importes de dichas propuestas en los ejercicios 2013 y 2014, tanto de pagos a justificar como de anticipos de caja fija (ACF), por secciones presupuestarias, según la denominación con la que aparecen en las bases de datos de la IGAE.

CUADRO Nº 1
RESUMEN INFORMACIÓN PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA EJERCICIO
2013
Detalle por sección presupuestaria
(euros)

Secciones presupuestarias	Pagos a justificar			Anticipos de caja fija		
	Número de propuestas	Número de cajas pagadoras	Importes	Número de propuestas	Número de cajas pagadoras	Importes
Clases Pasivas	1	1	190.000,00	0	0	0,00
Hacienda y Administraciones Públicas	227	55	136.952.295,41	1.065	122	14.820.922,17
Fomento	2.988	22	336.161.322,80	638	19	17.015.917,15
Empleo y Seguridad Social	725	31	69.278.223,70	778	60	13.725.112,11
Industria, Energía y Turismo	15	1	196.218,65	80	1	3.615.507,17
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	318	34	68.995.348,82	514	25	10.048.723,03
Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad	0	0	0,00	72	1	2.977.486,81
Economía y Competitividad	501	97	13.313.711,76	408	5	10.562.459,39
Gastos de diversos ministerios	4	2	1.024.486,61	37	1	503.891,89
Subtotal secciones analizadas	4.779	243	626.111.607,75	3.592	234	73.270.019,72
Resto de Secciones	11.046	444	1.383.812.217,76	29.432	369	509.446.907,18
Total	15.825	687	2.009.923.825,51	33.024	603	582.716.926,90

FUENTE: Elaboración propia a partir de la información contenida en las bases de datos de la IGAE.

CUADRO Nº 2
RESUMEN INFORMACIÓN PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA EJERCICIO
2014
Detalle por sección presupuestaria
(euros)

Secciones presupuestarias	Pagos a justificar			Anticipos de caja fija		
	Número de propuestas	Número de cajas pagadoras	Importes	Número de propuestas	Número de cajas pagadoras	Importes
Clases Pasivas	2	1	240.000,00	0	0	0,00
Hacienda y Administraciones Públicas	271	53	132.310.087,87	1.055	122	14.407.013,30
Fomento	8.614	21	414.392.737,38	694	20	23.166.795,27
Empleo y Seguridad Social	686	31	64.925.812,82	683	60	13.617.276,60
Industria, Energía y Turismo	24	1	163.191,58	139	1	3.828.196,16
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	1.486	44	28.146.449,06	516	25	10.052.747,62
Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad	0	0	0,00	92	1	2.870.398,46
Economía y Competitividad	558	97	12.969.841,62	422	5	10.984.871,85
Gastos de diversos ministerios	2	1	132.709,83	52	1	717.150,68
Subtotal secciones analizadas	11.643	249	653.280.830,16	3.653	235	79.644.449,94
Resto de Secciones	12.433	436	1.649.176.513,56	26.671	366	534.771.345,43
Total	24.076	685	2.302.457.343,72	30.324	601	614.415.795,37

FUENTE: Elaboración propia a partir de la información contenida en las bases de datos de la IGAE.

I.3. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL

Constituye el ámbito objetivo de la presente fiscalización el procedimiento de gestión de los pagos librados “a justificar” y de los pagos satisfechos mediante ACF.

Los pagos “a justificar”, de acuerdo con la exposición de motivos del Real Decreto (RD) 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”, suponen una especialidad en el régimen general de tramitación de los gastos y de los pagos, cuyo fundamento es la necesidad de atender eficazmente determinadas situaciones y compromisos.

El art. 79 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), establece que *“Cuando, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa de las obligaciones en el momento previsto en el apartado 4 del artículo 73, podrán tramitarse propuestas de pagos presupuestarios y librarse fondos con el carácter de a justificar. Asimismo, podrá procederse a la expedición de libramientos a justificar cuando los servicios y prestaciones a que se refieran hayan tenido o vayan a tener lugar en el extranjero”, indicando a continuación que “el mismo carácter tendrán las propuestas de pago efectuadas para satisfacer gastos en localidad donde no exista dependencia del ministerio (...).”*

En relación con los ACF, el art. 78 de la LGP determina que *“se entienden por anticipos de caja fija las provisiones de fondos de carácter extrapresupuestario y permanente que se realicen a pagadurías, cajas y habilitaciones para la atención inmediata y posterior aplicación al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios del presupuesto del año en que se realicen, de gastos periódicos o repetitivos.”*

El ámbito subjetivo de la fiscalización viene delimitado por los ministerios del área de la Administración Económica del Estado y las cajas pagadoras de ellos dependientes.

El ámbito temporal corresponde a los años 2013 y 2014; no obstante, respecto del análisis de los procedimientos se ha extendido al momento en el que se realizaron las pruebas (2016), y respecto al análisis de las cuentas de pagos "a justificar" se refiere a todas aquellas que a 31 de diciembre de 2014 se encontraban pendientes de aprobar, con independencia del año en el que fueron expedidas las correspondientes propuestas de pago, incorporándose información lo más actualizada posible.

I.4. MARCO NORMATIVO

La normativa reguladora de los pagos librados "a justificar" y de los ACF está constituida básicamente por la LGP (arts. 78 y 79 y disposición adicional quinta), el RD 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados "a justificar" (RDPJ); la Orden EHA de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados "a justificar" (OPJ); el RD 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija (RDACF); y la Orden EHA de 26 de julio de 1989 por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija (OACF).

Respecto al tratamiento contable de estas operaciones, la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, establece que la contabilidad de la Administración General del Estado (AGE) deberá ajustarse al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, en los términos establecidos en la adaptación de dicho Plan a la AGE, aprobada por Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la IGAE. Asimismo, resulta de aplicación, entre otra normativa, la Orden EHA de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado (IOC); la Orden EHA de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Resolución de 23 de diciembre de 1987 de la IGAE, por la que aprueba la Instrucción de Contabilidad de los pagos «a justificar»; la Resolución de 23 de diciembre de 1987 de la IGAE, por la que se aprueban las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas justificativas; y la Resolución de 14 de septiembre de 1989, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones para la contabilización de los anticipos de caja fija y se modifica, parcialmente, la de 23 de diciembre de 1987, por la que se aprobaron las normas de contabilidad de las Cajas pagadoras y se establecieron los modelos normalizados de cuentas justificativas.

Respecto a los gastos en el exterior, su normativa reguladora se recoge, principalmente, en el RD 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior; el RD 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior; y la Resolución de 23 de marzo de 2006, de la IGAE, para la aplicación del Real Decreto 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior.

Por último, hay que hacer referencia a la Resolución de 2 de octubre de 2013, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 25 de julio de 2013, sobre supresión de la remisión de la documentación justificativa de las cuentas de pagos "a justificar" y anticipos de caja fija de la Administración General del Estado; y la Resolución de 23 de diciembre de 2015, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2015, sobre la sustitución de la remisión de las cuentas justificativas de pagos "a justificar" y de reposición de fondos de anticipos de caja fija por certificados remitidos por medios telemáticos, que deja sin efecto el Acuerdo anterior.

Además, los pagos librados "a justificar" para atender gastos declarados de emergencia o para atender pagos producidos por expropiaciones se regulan por el art. 113 del Real Decreto

Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP)¹; la Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre expropiación forzosa; y el Decreto de 26 de abril de 1957, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa.

I.5. OBJETIVOS Y ALCANCE

De acuerdo con las normas técnicas nº 6 y 7 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, la fiscalización puede calificarse como operativa o de gestión y, en parte, de regularidad.

Conforme con las directrices técnicas, la fiscalización ha tenido como objetivo valorar el procedimiento de gestión de los pagos a justificar y de los ACF, mediante el análisis de su adecuación a los fines que debe cumplir, así como la comprobación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en las que se recogen dichos procedimientos (incluidas las contables) y de la representatividad de los saldos de las cuentas utilizadas en este tipo de pagos, haciendo especial hincapié en el análisis de las causas por las que no se han aprobado las cuentas justificativas de pagos “a justificar” en los plazos establecidos en su normativa reguladora.

Se ha constatado que el objeto de la fiscalización no guarda relación con la normativa para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, motivo por el cual no se ha realizado ninguna actuación para verificar su cumplimiento.

Para la realización de los trabajos se ha utilizado la información y la documentación obrantes en el Tribunal de Cuentas y la recibida, a petición expresa, con ocasión de la presente fiscalización y de la correspondiente a la Cuenta General del Estado.

Los trabajos de fiscalización se han llevado a cabo tanto en la sede del Tribunal de Cuentas como en las de los actuales Ministerios de Fomento; de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente (MAPAMA); y de Empleo y Seguridad Social (MEYSS). Asimismo, se han mantenido reuniones con representantes de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera (SGTPF) y de la IGAE.

En la ejecución de los trabajos se han aplicado las Normas Técnicas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013. La AGE ha rendido en plazo las cuentas correspondientes al periodo fiscalizado y ha cumplido con el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas establecido en los arts. 7 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas y 30 de la Ley 7/1988, que regula su funcionamiento.

En el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras no se han producido limitaciones al alcance que hayan impedido cumplir los objetivos previstos, habiendo prestado colaboración adecuadamente todos los órganos en los que se han llevado a cabo las actuaciones fiscalizadoras.

I.6. TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES

Conforme a lo dispuesto en el art. 44.1 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones practicadas en el procedimiento fiscalizador fueron puestos de manifiesto a los responsables, durante el periodo fiscalizado, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas², del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente³, del

¹ Con la entrada en vigor de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. esta materia quedará regulada por su art. 120.

² Actualmente, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

³ Actualmente, Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente.

Ministerio de Industria, Energía y Turismo⁴, del Ministerio de Economía y Competitividad⁵, del Ministerio de Fomento, del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad y del Ministerio de Empleo y Seguridad Social. Asimismo, se remitió el Informe a los actuales responsables de estos Ministerios, todo ello para la eventual formulación de las alegaciones que considerasen oportunas o la presentación de los documentos y justificaciones que estimasen procedentes.

El plazo concedido para las alegaciones fue ampliado previa solicitud del Ministerio de Fomento, del Ministerio Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, del Ministerio de Hacienda y Función Pública, del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad y del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital.

Dentro del plazo prorrogado, se han recibido alegaciones formuladas por parte del Ministerio de Fomento, del Ministerio Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, del Ministerio de Empleo y Seguridad Social y de la exministra de Fomento, que se incorporan todas ellas al informe.

El Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital y el exministro de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, se han limitado a manifestar que no formulaban alegaciones.

Con posterioridad al plazo concedido una vez prorrogado se han recibido las alegaciones formuladas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública que, de acuerdo con la norma 62 de las de procedimiento de este Tribunal, no se adjunta a este informe

No se han recibido alegaciones del resto de los anteriores responsables de los Ministerios fiscalizados.

Las alegaciones, incluidas las recibidas fuera de plazo, han sido analizadas y valoradas detenidamente. En ocasiones se trata de aclaraciones sobre las situaciones o hechos descritos en el informe. En los casos en que por los datos expuestos se ha considerado procedente, se ha introducido la oportuna modificación. Cuando no se comparte el contenido de la alegación se explican bien mediante nota a pie de página, bien en el texto del informe los motivos de la discrepancia, aunque estas explicaciones no se trasladan a las conclusiones para evitar repeticiones innecesarias.

Con independencia de las consideraciones puestas de manifiesto en las alegaciones, el resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en los posteriores apartados de este informe.

⁴ Actualmente, Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital.

⁵ Actualmente, Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

II.1. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA REGULADORA

Se ha realizado una valoración de los procedimientos de gestión de los pagos a justificar y de los ACF a través del análisis de su normativa reguladora y de su cumplimiento. Este análisis se ha referido tanto a la normativa de carácter general como a su normativa interna.

II.1.1. Normativa general

II.1.1.1. PAGOS A JUSTIFICAR

La normativa reguladora de los pagos a justificar, a la que se ha hecho referencia en el subapartado I.4 de este informe, recoge los aspectos esenciales relativos a estas operaciones; así, entre otros, se determinan los supuestos en los que podrá tramitarse el procedimiento, quiénes autorizan su expedición, los trámites a seguir hasta la situación de los fondos en las cajas pagadoras, el procedimiento de gestión de los gastos, su sistema de contabilización y el procedimiento para la rendición de cuentas. No obstante, hay que señalar lo siguiente:

1º) Gastos de emergencia. Entre los supuestos contemplados en el art. 79 de la LGP para la expedición de fondos a justificar no se recoge expresamente la atención de gastos de emergencia. Esta referencia explícita viene recogida en el art. 113.1 del TRLCSP, que señala: *“Cuando la Administración tenga que actuar de manera inmediata a causa de acontecimientos catastróficos, de situaciones que supongan grave peligro o de necesidades que afecten a la defensa nacional, se estará al siguiente régimen excepcional: a) El órgano de contratación, sin obligación de tramitar expediente administrativo, podrá ordenar la ejecución de lo necesario para remediar el acontecimiento producido o satisfacer la necesidad sobrevenida, o contratar libremente su objeto, en todo o en parte, sin sujetarse a los requisitos formales establecidos en la presente Ley, incluso el de la existencia de crédito suficiente. El acuerdo correspondiente se acompañará de la oportuna retención de crédito o documentación que justifique la iniciación del expediente de modificación de crédito. b) Si el contrato ha sido celebrado por la Administración General del Estado (...) se dará cuenta de dichos acuerdos al Consejo de Ministros en el plazo máximo de sesenta días. c) Simultáneamente, por el Ministerio de Economía y Hacienda, si se trata de la Administración General del Estado, (...) se autorizará el libramiento de los fondos precisos para hacer frente a los gastos, con carácter de a justificar”⁶.*

Este mismo artículo establece una excepción a los plazos recogidos en la LGP para la rendición de la cuenta justificativa del libramiento al señalar que: *“Asimismo, transcurrido dicho plazo⁷, se rendirá la cuenta justificativa del libramiento que, en su caso, se hubiese efectuado, con reintegro de los fondos no invertidos. En las normas de desarrollo de esta Ley se desarrollará el procedimiento de control de estas obligaciones.”* Es decir, que no se fija ningún plazo para presentar la cuenta justificativa.

Además, en relación con este tipo de gastos debe destacarse el hecho de que sea una norma de naturaleza contable, con rango de orden ministerial, en concreto la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, la que exceptúe del cumplimiento del art. 1.3 del RD 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos

⁶ El artículo 120 d) de la LCSP no establece que los fondos librados tengan que tener necesariamente carácter de a justificar.

⁷ Este plazo hay que entenderlo referido a lo siguiente: *“Ejecutadas las actuaciones objeto de este régimen excepcional, se procederá a cumplimentar los trámites necesarios para la intervención y aprobación de la cuenta justificativa, sin perjuicio de los ajustes precisos que se establezcan reglamentariamente a efectos de dar cumplimiento al art. 49 de la Ley General Presupuestaria”* La nueva LCSP tampoco establece un plazo para la rendición de la cuenta justificativa.

librados “a justificar”⁸, que impide expedir nuevas órdenes de pago a aquellas cajas que no hayan justificado en el plazo establecido los fondos percibidos con anterioridad.

En efecto, la citada Orden señala que: *“La falta de presentación de la cuenta justificativa de este tipo de pagos no paralizará en ningún caso, cualquiera que sea el tiempo transcurrido, la emisión de nuevos libramientos a justificar a favor de la misma caja pagadora. No obstante, la oficina de contabilidad remitirá trimestralmente a los Centros gestores de los correspondientes gastos, informe sobre la situación deudora de las cajas que hubieran dejado transcurrir más de seis meses sin presentar la cuenta justificativa de los gastos de emergencia atendidos con los fondos recibidos para este fin”*.

2º) Expropiaciones. Tampoco se incluye de manera explícita entre los supuestos del art. 79 de la LGP la atención de gastos por expropiaciones. No obstante, el apartado 4 de este artículo, al referirse a los plazos para justificar dichos fondos, contiene una referencia expresa a los mismos, fijando un plazo para justificar de seis meses, en lugar de tres (plazo de carácter general) o de 12 meses en caso de prórroga. El art. 10 del RDPJ establece igualmente un plazo de seis meses para justificar los fondos librados para atender gastos de expropiaciones; sin embargo, lo señala prorrogable en un año más, cuando ello sea necesario, en lugar de seis meses. Existe, por tanto, una incongruencia entre la LGP y el RDPJ, si bien, en la práctica, se aplica el plazo que establece la LGP, dado su mayor rango normativo y ser esta de fecha posterior al RD.

De nuevo, una norma de naturaleza contable, la regla 79.2 de la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueba la Instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, es la que determina que este tipo de gastos se tramiten como pagos a justificar. Así, establece que: *“Una vez aprobado el expediente, el Servicio gestor tramitará un pago a justificar, mediante la expedición de un documento ADOK, con el fin de que se pueda proceder al pago o depósito del importe que corresponda abonar a los expropiados como requisito previo para la expedición del acta de ocupación de los bienes afectados por la expropiación”*.

3º) Confederaciones hidrográficas. La disposición adicional octava de la LGP establece un procedimiento por el cual determinados gastos de las confederaciones hidrográficas, organismos autónomos adscritos en el periodo fiscalizado al Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (MAGRAMA), se aplican al presupuesto del Ministerio del que dependen, en lugar de a sus propios presupuestos, por medio del libramiento, a favor de los cajeros pagadores de las confederaciones, de fondos a justificar con cargo a los presupuestos de la Dirección General del Agua. La citada disposición adicional señala que: *“El Ministerio de Medio Ambiente⁹, a través de la Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas¹⁰, podrá proponer el libramiento de fondos a justificar a favor de las confederaciones hidrográficas, para realizar las obras declaradas de emergencia y por administración, así como para atender los pagos derivados de las expropiaciones necesarias para efectuar tanto dichas obras, como en general, las que les hayan sido encomendadas por el citado departamento ministerial en aplicación de los párrafos d) y g) del artículo 24 del texto refundido la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.”* Con anterioridad a la entrada en vigor de la LGP (1 de enero de 2005), esta habilitación se recogía de manera similar en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Con la entrada en vigor de la LGP, la competencia para la aprobación de las cuentas justificativas pasó de los presidentes de las confederaciones hidrográficas a la autoridad que dispuso la expedición de los correspondientes libramientos, situación que se mantiene en la actualidad.

⁸ *“No se podrán expedir órdenes de pago «a justificar» a favor de las Cajas pagadora cuando transcurridos los plazos reglamentarios o los de prórroga, en su caso, no se haya justificado la inversión de los fondos percibidos con anterioridad, conforme a lo dispuesto por el número 3 del art. 1 de este Real Decreto”*.

⁹ Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino (2008-2011), Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (2011-2016) y Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente en la actualidad.

¹⁰ Dirección General del Agua desde 2004.

Esta regulación especial de los pagos a justificar, como se expone más adelante, ha podido ser la causa del extravío de algunas de las cuentas justificativas, del retraso excesivo o de la falta de aprobación de algunas de estas cuentas correspondientes a libramientos de años anteriores.

4º) Pagos en el exterior. En relación con la cuenta de gestión que, de acuerdo con el apartado 1 del art. 3 del RD 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior, deben remitir los servicios del exterior, dentro de los 15 días siguientes al final de cada trimestre natural, a la Unidad Central de Cajas (UCC), hay que señalar que entre los conceptos a incluir en el “Estado de remanentes e ingresos pendientes de compensar” de la cuenta de gestión, se encuentran los remanentes generados en el trimestre al que se refieren las cuentas de gestión. Esta información es indispensable para que se puedan registrar como descuento los remanentes del periodo en los siguientes libramientos. Sin embargo, en el caso de libramientos a justificar periódicos, estos remanentes no se incluyen en la cuenta de gestión de cada trimestre, sino solo en la del último, con lo que no se efectúan descuentos hasta el año siguiente. Esta práctica puede provocar que a fin de ejercicio se produzcan excedentes de tesorería significativos.

II.1.1.2. ANTICIPOS DE CAJA FIJA

La normativa reguladora de los ACF, a la que se ha hecho referencia en el subapartado I.4 de este informe, recoge los aspectos esenciales relativos a estas operaciones, limitando el ámbito de aplicación del procedimiento a los gastos del capítulo 2 del Presupuesto de Gastos “Gastos en bienes corrientes y servicios” que tengan carácter periódico y repetitivo y se enumeran los gastos que tienen este carácter; estableciendo el procedimiento para la implantación, modificación y cancelación del anticipo y fijación de su importe máximo; y recogiendo el procedimiento de gestión de los gastos y el funcionamiento del sistema de caja fija, así como el de la realización de los pagos, de rendición y aprobación de las cuentas justificativas y de reposición de fondos.

No se han observado carencias ni defectos significativos en la normativa reguladora de los ACF. Únicamente cabe señalar que el art. 7 del RDACF establece que la aprobación de la cuenta justificativa se realice con anterioridad a su fiscalización por el Interventor, y el RD 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE, en su art. 25¹¹, recoge que la aprobación se efectúe con posterioridad a la fiscalización, que es en la práctica lo que se lleva a cabo.

Por su parte, el apartado 4 de la Instrucción 3ª de la Circular 3/1996, de 30 de abril, de la IGAE, por la que se dictan instrucciones sobre función interventora, señala: “En este sentido, debe tenerse en cuenta que la redacción del artículo 25.c) del Real Decreto 2188/1995, supone una modificación en la tramitación de las cuentas por anticipos de caja fija prevista en el Real Decreto 725/1989 en tanto que, a partir de la entrada en vigor de aquel, las cuentas no se aprueban con carácter previo al examen a practicar por la Intervención, sino que dicha aprobación se producirá, en su caso, una vez intervenida la cuenta justificativa por el órgano de control (...).” Y, por lo tanto, no resulta de aplicación el trámite de alegaciones a que se refiere el art. 7.4 del RDACF. Esta circunstancia provoca que, en el caso de informes desfavorables de la Intervención, el gestor deba aprobar la cuenta sin tener la posibilidad de realizar las observaciones que considere pertinentes sobre dicho informe y que podrían modificar el sentido del mismo¹². Se considera que, con independencia de que se entienda derogado el texto del RDACF con la aprobación posterior del RD 2188/1995, hubiera sido conveniente modificar expresamente la normativa específica de ACF para que contemplara este procedimiento.

¹¹ En su apartado c) establece que “los resultados de la verificación se reflejarán en informe en el que el Interventor manifestará su conformidad con la cuenta o los defectos observados en la misma, (...) sin que tenga este informe efectos suspensivos respecto de la aprobación de la cuenta.”, y en su apartado d) establece que “el órgano gestor aprobará, en su caso, las cuentas, remitiéndose posteriormente al Tribunal de Cuentas”.

¹² La IGAE, en sus alegaciones, señala que “se procederá a una revisión de las normas de control con el fin de determinar las reformas necesarias a introducir si bien teniendo en cuenta las singularidades de los sistemas de control aplicables a las cuentas justificativas, sus efectos y mecanismos alternativos”.

II.1.1.3. CUESTIONES COMUNES A PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA

A) Contabilidad

La regla 7 de la Instrucción de contabilidad de la AGE establece que el Sistema de Información Contable (SIC) debe permitir el seguimiento y control de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija (...) gestionados por la Administración General del Estado; y la regla 15 recoge que corresponde a las Oficinas de Contabilidad de las intervenciones delegadas en los Departamentos Ministeriales y a la Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa registrar las operaciones de control de los pagos a justificar y anticipos de caja fija que se deban tramitar por el departamento.

En la Instrucción de contabilidad de los pagos “a justificar”, aprobada por Resolución de la IGAE de 23 de diciembre de 1987, se establecen los libros registros y sus modelos normalizados y se desarrollan las normas relativas a la contabilidad de los pagos a justificar. El subsistema de contabilidad de las órdenes de pago a justificar se integra en el SIC.

Asimismo, se establece el principio de que todas las operaciones deben estar soportadas con documentos de entrada del subsistema, de los que se toman los datos, generando este las anotaciones y asientos correspondientes y modificando la situación de los ficheros del subsistema que están permanentemente actualizados.

A pesar de que los documentos soporte de datos específicos del subsistema se recogen en la citada instrucción, hay que entender que los documentos de los subsistema de pagos a justificar y ACF son los que se recogen en el art. noveno de la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado.

En la Instrucción se determinan los libros de contabilidad auxiliar que deben llevar las oficinas de contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos, cuyos modelos igualmente se determinan en la Instrucción. Estos registros deben poder obtenerse a petición en cualquier fecha y obligatoriamente a fin de ejercicio. Los registros de pagos a justificar deben reflejar la situación, a nivel del ministerio y de caja pagadora de este por los libramientos satisfechos y los importes justificados y el saldo pendiente de justificar.

La instrucción establece que al inicio de cada ejercicio deberá procederse, de acuerdo con la Orden que regule en cada Departamento estas operaciones, “a asociar a cada concepto presupuestario de un carácter indicativo de si es susceptible de generar ACF o pagos a justificar. En el caso de los ACF esta operación se tramita en el documento de apertura de ACF, fijándose los importes del anticipo para cada concepto presupuestario y caja pagadora”.

La contabilidad de las cajas pagadoras está regulada en las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas justificativas aprobadas por Resolución de la IGAE de 23 de diciembre de 1987, que establecen los registros contables que deben confeccionar.

Como resultado del análisis realizado, tanto de la Instrucción de contabilidad de los pagos “a justificar” como de las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas justificativas, hay que indicar que, en general, recogen adecuadamente todos los aspectos esenciales del procedimiento contable. No obstante, dado el tiempo transcurrido desde su adopción, y a pesar de que a través del propio SIC y del sistema SOROLLA se ha procedido a una actualización de los formatos de los libros y documentos recogidos en las citadas normas, sería conveniente que se actualizasen de nuevo estas normas y, además, se corrigiesen los contenidos que han sido derogados tácitamente, como por ejemplo las reglas 36 y 37 de la Instrucción de

contabilidad de los pagos “a justificar”, que se refieren al registro contable de la expedición y anulación de propuestas de pago¹³.

B) Tesorería y su control

Los arts. 6 del RDPJ y del RDACF regulan el procedimiento de disposición de fondos de cuentas en las que se encuentran depositados los fondos librados por pagos a justificar y ACF y establece la posibilidad de mantener cajas de efectivo.

Los arts. 9 del RDPJ y del RDACF establecen la obligación de formular estados de situación de tesorería y determinan su contenido y la documentación que debe acompañarlos.

Esta regulación se considera adecuada salvo por la falta de exigencia de un detalle de la situación de los pagos a justificar pendientes de aprobar y de la situación del ACF, que refleje, en ambos casos, los pagos realizados y su tesorería. Además, tampoco se considera adecuado el procedimiento de arqueo de caja previsto en el anexo II de la OPJ, debido a que el arqueo se suscribe únicamente por el propio cajero pagador responsable de los fondos, sin que exista una supervisión (o firma mancomunada) del jefe de la Unidad administrativa a la que está adscrita, con lo que no se produce la necesaria segregación de funciones¹⁴.

II.1.2. Normativa interna

II.1.2.1. PAGOS A JUSTIFICAR

El antiguo Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria determinaba en un su art. 79.3 que: *“Los Ministros Jefes de los Departamentos Ministeriales (...) establecerán, previo informe del Interventor delegado, las normas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar con cargo a sus respectivos presupuestos de gastos, determinando los criterios generales, los límites cuantitativos y los conceptos presupuestarios a los que sean aplicables”*.

En la actual LGP no se recoge esta posibilidad en lo que se refiere a los pagos a justificar. No obstante, hay que indicar que el vigente RDPJ contempla, en su art. 1, la necesidad de que se establezcan por los ministros las normas que regulen la expedición de órdenes de pago “a justificar” con cargo a sus respectivos presupuestos de gastos.

La OPJ desarrolla, entre otros aspectos, el contenido de estas normas y prevé que podrán dictarse en el mes anterior al del comienzo del ejercicio, a fin de facilitar, al inicio del mismo, que las provisiones de fondos en ellas programadas se realicen puntualmente.

Como resultado del análisis realizado sobre las normas internas de pagos a justificar de los ministerios del área económica de la AGE, puede destacarse lo siguiente:

1º) Todos los ministerios del área económica cuentan con normas que regulan la expedición de órdenes de pago a justificar, que se aprueban anualmente mediante orden ministerial, salvo uno que la aprueba solo cuando precisa modificar su contenido. El contenido de estas normas varía entre los ministerios; así, en algunos tiene un desarrollo muy completo del procedimiento, mientras que en otros es muy escueto. En el Ministerio de Fomento, además de esta normativa, se han aprobado por la UCC unas instrucciones muy completas, dirigidas a los cajeros, sobre la documentación justificativa precisa para cada tipo de gasto, lo que constituye una buena práctica.

¹³ La IGAE en sus alegaciones señala lo siguiente: *“En relación con dicha observación, se va a proceder a revisar, en su caso, la normativa citada a efectos de actualizar su contenido”*.

¹⁴ En relación con la observación anterior, se va a proceder a revisar la normativa que regula los aspectos anteriores a fin de estudiar la modificación normativa de acuerdo con la propuesta efectuada, lo que dará lugar a la necesidad de efectuar modificaciones en los sistemas que utilicen otras cajas pagadoras distintos a SOROLLA.

2º) En general, estas normas incluyen el contenido recogido en la OPJ, aunque solo algunos ministerios hacen referencia a la elaboración de previsiones sobre el flujo de fondos y necesidades de tesorería, para lo cual se debe tener en cuenta el plan que, sobre disposición de fondos del Tesoro Público, se establezca por el Gobierno¹⁵. Solo en el actual Ministerio de Economía, Industria y Competitividad se determina el importe considerado como “*menor cuantía*”.

II.1.2.2. ANTICIPOS DE CAJA FIJA

A diferencia de los pagos a justificar, la LGP recoge la obligación de establecer normas internas para los ACF, al indicar el art. 78 que “(...) los ministros y los presidentes o directores de los organismos autónomos, previo informe de su Intervención delegada en ambos casos, establecerán, en el ámbito de sus respectivas competencias, las normas que regulan los pagos satisfechos mediante anticipos de caja fija, determinando los criterios generales de los gastos que puedan ser satisfechos por tal sistema, los conceptos presupuestarios a los que serán aplicables los límites cuantitativos establecidos para cada uno de ellos, su aplicación al presupuesto y cuantas estimaciones se consideren oportunas”.

La OACF determina, en su apartado 2.1, el contenido mínimo que deben contener los acuerdos por los que los titulares de los departamentos ministeriales acuerden el sistema de ACF.

La Orden también establece que se determinará, bien en el acuerdo de adopción del sistema de ACF o bien en acuerdos posteriores, la distribución por cajas pagadoras del gasto máximo asignado para conceptos y períodos determinados; y que en caso de que existan modificaciones de crédito que disminuyan los correspondientes al capítulo destinado a gastos corrientes en bienes y servicios, resulta preciso un nuevo acuerdo ajustando la distribución por cajas pagadoras a la nueva situación, produciéndose los reintegros que procedan por las cajas afectadas. Si las modificaciones de los créditos incrementasen el importe de estos, se puede acordar el aumento del importe de los ACF concedidos especificando las cajas pagadoras afectadas y siempre dentro del límite del 7 por 100 del nuevo importe de los créditos.

Estos acuerdos habrán de ser objeto de informe favorable del Interventor delegado respectivo, circunscrito a que se respete el citado límite del 7 por 100.

Los Interventores delegados en cada departamento ministerial deben comunicar al Interventor delegado en la SGTPF, o a los Interventores territoriales, los importes que figuren en los acuerdos por ellos informados en documento ajustado al modelo incluido como anexo número II de la Orden. De la citada comunicación enviarán copias al Director General del Tesoro y Política Financiera o al Delegado de Hacienda correspondiente.

Como resultado del análisis realizado sobre el contenido de la normativa interna de ACF de los ministerios económicos, establecido en la OACF, puede señalarse que las normas se aprueban anualmente mediante Orden ministerial en todos los ministerios, salvo en dos de ellos, destacando que en uno de estos se aprobaron al implantarse el procedimiento en el año 1989 y no han sido apenas objeto de modificación (la última vez en 1993), excepto la actualización de las cantidades de efectivo en las cajas, que se realiza en las normas de pagos a justificar. Si bien todas recogen los contenidos mínimos que establece el art. 2.1 de la OACF, en la mayoría de los casos no se establece el importe que debe considerarse “*menor cuantía*”. Algunos ministerios regulan el procedimiento con mucho más detalle que otros. El importe del ACF se determina anualmente en aquellos ministerios que aprueban normas de carácter anual, mientras que en los otros se modifica únicamente cuando resulta necesario, principalmente para no superar el 7% de los créditos del capítulo 2 del presupuesto de gastos. La distribución del anticipo por cajas pagadoras se establece en todos los ministerios en la correspondiente Orden por la que anualmente se aprueban las

¹⁵ Este plan tiene su concreción en el Presupuesto monetario indicado en el art. 106 de la LGP, que fue aprobado por Orden EHA/4261/2004, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el Presupuesto monetario correspondiente al ejercicio 2005, sin que se haya aprobado otro desde entonces y, por tanto, encontrándose actualmente en vigor.

normas de ACF, salvo en un departamento, en cuyas normas internas se delega esta competencia en otro órgano administrativo.

II.2. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA

Para analizar el cumplimiento de la normativa reguladora de pagos a justificar y de ACF, se han seleccionado tres ministerios, Fomento, MAPAMA y MEYSS, en los que se han realizado diferentes pruebas y se ha seleccionado una muestra de expedientes expedidos en el ejercicio 2014. Los resultados de este análisis se exponen a continuación.

II.2.1. Pagos a justificar

En las pruebas efectuadas se ha comprobado el cumplimiento, en general, del art. 79 de la LGP y de las demás normas que son de aplicación. No obstante, a continuación se detallan las deficiencias que se han detectado.

A) Respecto al cumplimiento de los apartados 1 y 2 del art. 79 en el que se determinan los supuestos en los que es de aplicación este procedimiento:

1º) En más de la mitad de los expedientes examinados para gastos de emergencia, la realización de la prestación se produce en fechas próximas o con anterioridad a la del libramiento de fondos, lo que, en principio, supondría que no se estaría ante ninguno de los supuestos establecidos en el art. 79.1 de la LGP para la expedición de libramientos a justificar y, en consecuencia, que se deberían haber tramitado mediante el procedimiento ordinario de pagos en firme. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el art. 113.1 apartado c) del TRLCSP establece, que, "(...) se autorizará el libramiento de los fondos precisos para hacer frente a los gastos, con carácter de a justificar".

Con independencia de ello, se considera que solo debe recurrirse al procedimiento de pagos a justificar cuando no pueda aportarse la documentación justificativa de la realización de las actuaciones. En el caso de que la actuación ya se haya realizado en el momento de tramitarse la propuesta de pago, debería aplicarse el procedimiento general previsto en el art. 73.4 de la LGP.

En este mismo sentido se manifestó la IGAE en su *Escrito-circular de 11 de octubre de 2012*, en el que da a conocer su parecer sobre diversas cuestiones relacionadas con la tramitación de emergencia regulada en el art. 113 del TRLCSP.

2º) Igualmente, en los expedientes examinados para atender gastos por expropiaciones, la realización de la prestación, según las fechas de la documentación justificativa, se produce en muchos casos con anterioridad a la propuesta de los libramientos.

Como en el caso anterior, esta vez es la regla 79 de la IOC a seguir en la ejecución del gasto del Estado, la que prevé, para el caso de expropiaciones, que: "*Una vez aprobado el expediente, el Servicio gestor tramitará un pago a justificar, mediante la expedición de un documento ADOK, con el fin de que se pueda proceder al pago o depósito del importe que corresponda abonar a los expropiados como requisito previo para la expedición del acta de ocupación de los bienes afectados por la expropiación*". Se considera que debería seguirse el mismo criterio, es decir, que cuando la actuación ya se encuentre realizada en el momento de tramitarse la propuesta de pago, deberá aplicarse el procedimiento general previsto en el art. 73.4 de la LGP.

3º) En varios ministerios se ha observado que los gastos protocolarios se tramitan a final de ejercicio como pagos a justificar en lugar de como ACF, a pesar de que la realización de la prestación es anterior al reconocimiento de la obligación, lo que debería haber supuesto que la tramitación se realizara a través del ACF, como el resto del año.

B) Respecto al cumplimiento del apartado 3 del art. 79 LGP en el que se establece que con cargo a los libramientos a justificar únicamente podrán satisfacerse obligaciones del mismo ejercicio:

1º) Una gran número de libramientos a justificar se realizaron al final de ejercicio como consecuencia de insuficiencias presupuestarias que hicieron precisa la aprobación de créditos extraordinarios para atender gastos de ejercicios anteriores. En un análisis realizado sobre libramientos expedidos en el ámbito de la AGE para atender gastos por expropiaciones y gastos de emergencias de los ejercicios, 2014 y 2015, se ha podido constatar que, con carácter general, en los 3 últimos meses del ejercicio se expiden más del 65% de los libramientos y del importe librado de todo el ejercicio de estas dos finalidades. En 2014, tanto el importe librado como el número de libramientos expedidos en los 3 últimos meses, representan más del 90% de todo el ejercicio; y, en el caso de los gastos de emergencia, el 98% (en torno a 58 millones de euros) se libró en diciembre.

Además, como se señala en el epígrafe II.3.3. de este informe, no debería haber libramientos para pagos a justificar pendientes de pago a 31 de diciembre, pues difícilmente se pueden realizar los gastos en el ejercicio en el que se aplican al presupuesto si los cajeros ni siquiera disponen de los fondos para efectuarlos.

2º) En general, no se realiza el reintegro de las cantidades no gastadas en el ejercicio, sino que se justifican gastos correspondientes al ejercicio siguiente. Como pone de manifiesto el Ministerio de Fomento en sus alegaciones, el criterio seguido es el de aplicar al libramiento todos los gastos relativos a la obra, en el caso de obras de emergencia, con independencia del periodo al que se refieran. Este procedimiento no se ajusta al contenido del art.79.3, debiendo haberse reintegrado las cantidades no gastadas en el ejercicio y haberse librado otro libramiento en el ejercicio siguiente para atender los gastos de ese año.

En sentido contrario, en numerosos libramientos analizados para atender gastos de expropiaciones, se incluye documentación justificativa de ejercicios anteriores al del libramiento, consecuencia de las insuficiencias de crédito en los ejercicios en los que se efectuaron. Por ello, fue necesaria la aprobación de sendos créditos extraordinarios en 2014 y 2015.

3º) En los gastos en el exterior del MAPAMA, las facturas justificadas son de fecha anterior a la del pago del libramiento correspondiente, debido a que los fondos para atender gastos de funcionamiento se libran, en el primer trimestre del ejercicio, con un retraso significativo (a primeros de abril), que se acumula a lo largo del ejercicio. Ello es posible debido a que las cajas pagadoras disponen de tesorería por los remanentes del ejercicio anterior. Hay que señalar que el art. 2 del RD 591/1993, de 23 de abril, por el que se regulan determinados aspectos relacionados con la gestión de gastos y pagos en el exterior, prevé la figura del anticipo de fondos para gastos corrientes en bienes y servicios, de carácter no presupuestario, que tiene por objeto que las unidades en el exterior puedan hacer frente a las obligaciones de los primeros meses del año y posteriormente las compensen con los primeros libramientos a justificar del ejercicio. Esta figura se utiliza en todos los ministerios que expiden libramientos al exterior, salvo el MAPAMA y el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

C) Respecto al cumplimiento del apartado 4 del art. 79 LGP, del art. 10 y de los apartados 1, 2 y 3 del art. 12 del RDPJ y de las reglas 30.1, 31 y 32 de la IOC referidos a la obligación de los perceptores de órdenes de pago a justificar de rendir cuenta justificativa, al plazo de rendición de las cuentas justificativas y a la ampliación de plazos:

En las pruebas realizadas sobre una muestra de expedientes se ha verificado que las cuentas justificativas se rinden en el modelo normalizado¹⁶ establecido por la IGAE, están firmadas por el cajero pagador, conformadas por el jefe de la Unidad administrativa correspondiente, contienen un resumen cuadrado de la cuenta y se verifica que el importe librado es igual a la suma de las

¹⁶ Resolución de 23 de diciembre de 1987 de la IGAE por la que se aprueban las normas de contabilidad de las cajas pagadoras y se establecen los modelos normalizados de las cuentas justificativas, modificados por la Resolución de 23 de febrero de 1999 y por la Resolución de 19 de septiembre de 2012, de la IGAE, por la que se posibilita la tramitación de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar y para la reposición de anticipos de caja fija en soporte fichero.

cantidades invertidas y de las reintegradas, en su caso. También, se ha comprobado que incluyen una relación de las facturas o de justificantes de gasto, que la carta acreditativa del reintegro del sobrante se incluye en las cuentas justificativas y también que los gastos realizados y justificados se adecúan a las aplicaciones presupuestarias del libramiento y están correctamente justificados. Asimismo, en los expedientes examinados se ha podido comprobar que la documentación justificativa que contienen las cuentas justificativas, como facturas o tiques, reúnen los requisitos formales establecidos en el RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, haciendo constar el recibí del acreedor o aportando el justificante de la transferencia.

No obstante, es preciso señalar lo siguiente:

1º) Como se ha señalado en el epígrafe II.1.1.1, el art. 113 del TRLCSP exceptúa a los libramientos para gastos de emergencia de los plazos de rendición establecidos en el art. 79.4 LGP, al no señalar ningún plazo para la presentación de la cuenta justificativa ni siquiera tras la finalización de la obra; así, indica que: *“Ejecutadas las actuaciones (...) se procederá a cumplimentar los trámites necesarios para la intervención y aprobación de la cuenta justificativa”*. Como consecuencia de ello, los plazos de justificación son muy dilatados, destacando de manera especial los correspondientes a las confederaciones hidrográficas que, en los expedientes examinados, tardaron entre 685 y 976 días en presentar la documentación justificativa desde que se produjo el ingreso en sus cuentas. Este tardanza en la justificación de la cuenta se debe a que, de forma general, las cuentas se justifican con posterioridad a la firma de las actas de recepción de las obras, que se suscriben con un retraso significativo, que oscila entre los 2 y los 5 meses, o, en el caso de las confederaciones, entre 5 meses y 2 años, desde la finalización de la obra, incumpléndose, por otro lado, determinados plazos establecidos en los apartados 1 y 2 del art. 222 del TRLCSP, así como lo establecido en los apartados 1 y 2 del art. 235 del TRLCSP.

2º) Si bien en los ministerios analizados se ha comprobado el cumplimiento de lo establecido en la regla 32 de la IOC, relativo al requerimiento de las cuentas no rendidas en plazo, en la actualidad, estos ministerios no siguen criterios homogéneos de tiempo para realizar estos requerimientos de las cuentas justificativas. Lo más adecuado para este seguimiento sería la implantación de un sistema informático que realice el seguimiento y prepare los requerimientos de manera automática, como se hace en el caso de los libramientos en el exterior en el MEYSS con la aplicación GEPRECO.

3º) No existe uniformidad respecto a la documentación justificativa de la aplicación de los fondos, en los casos de gastos de expropiaciones y de gastos de emergencia, justificándose gastos similares con documentos justificativos distintos. No obstante, en el caso del Ministerio de Fomento, existen unos criterios aprobados por la UCC en los que se indican los documentos que se deben incluir en las cuentas justificativas según el tipo de pago a justificar, con el fin de homogeneizar el procedimiento y racionalizarlo, lo que constituye una buena práctica.

4º) En los libramientos expedidos para atender gastos de expropiaciones de las demarcaciones de carreteras, los documentos de control de pagos a justificar (de presentación y prórroga, en su caso) se expiden y se envían a las Oficinas de contabilidad de las Delegaciones de Economía y Hacienda para su registro en el subsistema de pagos a justificar del SIC por las cajas pagadoras, en lugar de por la UCC, como establecen las reglas 30.1 y 31 IOC¹⁷. Además, la prórroga de estos libramientos

¹⁷ El Ministerio de Fomento indica en sus alegaciones que *“los documentos de control de pagos a justificar (de presentación, aprobación y prórroga, en su caso) correspondientes a libramientos (...) para obras de emergencias de las demarcaciones de carreteras del Ministerio de Fomento se expiden y se envían por la UCC de Ministerio de Fomento a la Intervención Delegada; sólo se excepcionan los correspondientes a gastos de expropiaciones por el itinerario de la tramitación de dichas cuentas ya que el código SIC del libramiento corresponde a las oficinas contables provinciales, es decir, las Intervenciones Territoriales y/o Regionales (...)”*.

La UCC delega dicha competencia basándose en la Resolución de 8 de octubre de 2003, de la Subdirección General de Administración y Gestión Financiera, por la que se delegan determinadas competencias de la Unidad Central de Caja (BOE 28 de octubre de 2003). No obstante, la mencionada Resolución no delega la competencia de expedición de los

se solicita de manera masiva, con la conformidad de las Intervenciones territoriales, aunque, en algunos casos, la cuenta justificativa se presenta antes de la autorización de la prórroga, lo que pone de manifiesto que, como norma general, se solicitan las prórrogas de los libramientos, a pesar de que no siempre sea necesario. Hay que indicar que la norma faculta al Ministro o a la persona en quien delegue a ampliar los plazos de rendición pero establece que será excepcionalmente, no de forma generalizada como se realiza en el caso descrito.

D) Respecto al cumplimiento del apartado 6 del art. 79 de la LGP, del art. 12.5 del RDPJ, de la regla 30 (apartados 2 y 3) de la IOC, referidos a la aprobación o reparo de las cuentas justificativas:

Se ha podido comprobar el cumplimiento, en general, del procedimiento establecido para la aprobación y remisión de las cuentas, salvo por lo siguiente:

1º) Existen diferentes criterios sobre el tratamiento que se da a las observaciones contenidas en los informes de fiscalización de las cuentas justificativas. Así, en unos ministerios la Intervención delegada examina las contestaciones formuladas por los gestores a sus observaciones, emitiendo un nuevo informe; mientras que en otros, y de acuerdo con el contenido del RD 2188/1995, no se toman en consideración estas contestaciones. La IGAE manifiesta en sus alegaciones que *“llevará a cabo una revisión de las normas, circulares e instrucciones en materia de control con el fin de garantizar una actuación homogénea por parte de las Intervenciones Delegadas en este aspecto si bien habrán de tenerse en cuenta las peculiaridades del control de cuentas justificativas y, en su caso, las normas sustantivas de los procedimientos objeto de control”*.

Debe señalarse que el dilatado tiempo invertido en llevar a cabo la fiscalización de las cuentas justificativas se ve fuertemente condicionado por los, en general, escasos medios personales con los que cuentan las Intervenciones delegadas de algunos de los ministerios analizados para efectuar este cometido¹⁸.

A este respecto, en el subapartado II.4 de este informe se hace un análisis detallado de las cuentas justificativas que se encontraban pendientes de aprobar a 31 de diciembre de 2014.

2º) En los libramientos a cajas pagadoras de las confederaciones hidrográficas las cuentas justificativas no son revisadas, como establece el apartado 3 del art. 12 del RDPJ, ni se deja constancia de la propuesta para recabar la aprobación, establecida en el apartado 5 del mismo artículo. Esto es consecuencia de que, como señala el MAPAMA en sus alegaciones, la UCC tiene atribuida *“competencia exclusivamente sobre las cajas incluidas en el ámbito orgánico del que depende”*, estando fuera de este ámbito las confederaciones que no son órganos del Ministerio sino organismos autónomos. Además, en los libramientos a las demarcaciones de carreteras (en este caso de expropiaciones) los documentos de control de pagos a justificar (de presentación, aprobación y prórroga, en su caso) en lugar de elaborarse por la UCC, se expiden por las cajas pagadoras de las demarcaciones de carreteras y se envían a las Oficinas de contabilidad de las Delegaciones de Economía y Hacienda para su registro en el subsistema de pagos a justificar del SIC¹⁹. En el MEYSS, en el caso de libramientos en el exterior que correspondan a gastos de los capítulos 4 y 7, los documentos de control de pagos a justificar no se expiden por la UCC, sino por la Subdirección General de Planificación y Gestión Económica del Ministerio de Empleo y

documentos de control de pagos a justificar (de presentación, aprobación y prórroga, en su caso), y así se pone de manifiesto en el apartado b) del artículo segundo de la misma.

¹⁸ Según manifiesta la IGAE en sus alegaciones: *“El estudio de personal asignado a las Intervenciones Delegadas se enmarca dentro del seguimiento y coordinación que se realiza desde el Centro directivo con el fin de garantizar el cumplimiento íntegro de todas las funciones que tienen encomendadas las Intervenciones Delegadas y dentro de los recursos disponibles caracterizados por un período de grandes restricciones en la Administración. No obstante, se analizarán los supuestos particulares de los Ministerios indicados en el informe a efectos de identificar posibles causas y soluciones dentro de los medios a fin de reducir los plazos indicados”*.

¹⁹ Ver nota a pie de página 15.

Seguridad Social (SGPGE) de la Secretaría General de Inmigración y Emigración, incumpléndose así la misma normativa²⁰.

3º) En el MEYSS, en las ayudas individualizadas para gastos de formación de su personal, el Subdirector General de Administración Financiera conforma las cuentas, propone su aprobación y las aprueba, ya que tiene atribuidas las funciones de UCC y es competente para la autorización de estos gastos, no existiendo una adecuada segregación de funciones.

E) Respecto al cumplimiento del apartado 3 del art. 1 del RDPJ, referido a la imposibilidad de expedir órdenes a justificar cuando superados los plazos no se haya justificado la inversión de los fondos percibidos con anterioridad:

No se tiene la garantía de que el SIC bloquee de forma automática la emisión de nuevos libramientos cuando no se han justificado los anteriores, al haberse comprobado que, al menos, en el Ministerio de Fomento se libraron fondos a una caja pagadora que no había justificado un libramiento anterior. En el Ministerio de Fomento en un caso en el que, según la información de la base de datos de la IGAE, no se habían presentado las cuentas justificativas de dos libramientos para expropiaciones del año 1999, el cierre de la caja pagadora para la expedición de nuevos libramientos no se produjo hasta que el equipo fiscalizador solicitó información de ellos. Posteriormente, se pudo aclarar que estos libramientos, a pesar de aparecer registrados como no justificados, habían sido reintegrados al Tesoro.

Según manifiesta la IGAE en las alegaciones por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, el *“SIC 3 tiene un control que impide grabar nuevos libramientos para cajero y ordinal (tipo de pago) con cuentas justificativas pendientes de presentar transcurrido el plazo. Por tanto, este control está limitado a esos condicionantes. No opera cuando no concurren ambos requisitos, como sucedió al grabar el libramiento 00168214310006361 al que se refiere el Tribunal, cuyo cajero tenía cuentas sin justificar, si bien eran de otro ordinal. Además, la IGAE señala que va a revisar el procedimiento previsto en el SIC, con respecto al bloqueo automático, para corregir este defecto.*

F) Respecto al cumplimiento del apartado 3 del art. 4 del RDPJ y del apartado 4 de la OPJ, referidos a las funciones atribuidas a las UCC:

1º) En el MEYSS las funciones de UCC, en la práctica, se comparten por dos subdirecciones generales, aunque en su normativa interna de 2014 se atribuye solo a una de ellas: la Subdirección General de Administración Financiera (SGAF). Esta se encarga de las cajas pagadoras nacionales y, en el extranjero, solo para gastos de funcionamiento. En los libramientos para gastos en el exterior de los capítulos 4 y 7 del presupuesto de gastos, las funciones de UCC (recepción y revisión de cuentas justificativas) son realizadas por la SGPGE, integrada en la Secretaría General de Inmigración y Emigración.

2º) El sistema SOROLLA no incluye una herramienta que permita a las UCC controlar que las cuentas se confeccionan y rinden dentro de los plazos reglamentarios. En algunos ministerios esta labor se lleva a cabo utilizando aplicaciones informáticas de elaboración propia, que además permiten notificar de manera automática a las cajas pagadoras con una determinada antelación a la fecha de finalización del plazo de justificación, lo que constituye una buena práctica²¹.

²⁰ En el caso de este tipo de libramientos en el MEYSS, el documento de control de pagos a justificar que corresponde a la aprobación de la cuenta justificativa lo aprueba el Director General de Migraciones (dentro de la Secretaría General de Inmigración y Emigración), en lugar de la UCC.

²¹ La IGAE, en sus alegaciones, señala lo siguiente: *“En relación con la observación anterior, es preciso indicar que en el momento actual, si los que trabajan en la Unidad Central de Caja son usuarios del Órgano Gestor, entonces SOROLLA2 permite a dichos usuarios que puedan ver los libramientos de todas sus cajas y el estado de los mismos en cualquier momento, pudiendo generar los oportunos informes.*

G) Respecto al cumplimiento del art. 3 del RDPJ y de la regla 29 de la IOC relativas a las órdenes de pago a justificar y su contabilización:

1º) En el MEYSS, no se realiza la preceptiva retención de crédito en los libramientos multiaplicación del capítulo 2 a favor de cajas pagadoras en el exterior, realizándose la expedición de las propuestas de pago sobre el crédito disponible, lo que podría provocar la tramitación de un expediente de gasto sin la existencia del crédito adecuado para su naturaleza.

2º) En el Ministerio de Fomento los libramientos para atender gastos de expropiaciones se expiden en número elevado en los dos últimos meses del año, en su mayoría para el pago de intereses de demora.

H) Respecto al cumplimiento de los arts. 6 y 7 del RDPJ y del apartado siete de la OPJ, relativos a la administración y disposición de fondos, en las pruebas efectuadas se ha observado lo siguiente:

1º) En relación con los gastos protocolarios y los gastos de formación del personal del MAPAMA, en ocasiones, la orden de pago material se firma por el órgano competente después de realizado el pago material al interesado.

2º) En cuanto a la justificación de los pagos, en general se realiza de forma adecuada. Únicamente, hay que señalar que en el MEYSS, en determinados gastos²² con tipo de pago 36²³, la justificación consiste en un certificado emitido por la entidad bancaria que distribuye los fondos a los beneficiarios, fechado y firmado por un apoderado de la entidad con el importe total de los pagos a los beneficiarios de las prestaciones y de las devoluciones, que incluye una relación numerada de los pagos realizados a los beneficiarios y otra de las devoluciones. En estos casos, cuando el pago se realiza por cheque se incluye, de forma general, el recibí del beneficiario y, cuando es por transferencia, la entidad bancaria aporta la relación con las transferencias efectuadas; sin embargo, cuando el pago es por ventanilla (en efectivo), que es el más frecuente en Iberoamérica, no se adjunta el recibí del beneficiario.

El procedimiento de pago por ventanilla de las prestaciones a los beneficiarios no está regulado en la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, que establece el procedimiento para el pago de obligaciones de la AGE, ni figura en la normativa sobre pagos a justificar. Los pagos por cheque, por ventanilla y a través de una entidad bancaria colaboradora no pueden considerarse pagos realizados por el cajero pagador de la Secretaría General de Inmigración y Emigración del MEYSS, y no están previstos en el procedimiento establecido para pagos librados justificar en el RDPJ y en las normas dictadas para su desarrollo. La Intervención también pone de manifiesto esta cuestión en sus informes. En todo caso, debe señalarse que el pago por ventanilla sin recibí constituye una debilidad significativa desde la perspectiva de control interno.

I) Cumplimiento de la disposición adicional octava de la LGP, referida la posibilidad de que el MAPAMA, a través de la Dirección General del Agua, proponga el libramiento de fondos a justificar a favor de las confederaciones hidrográficas para la realización de determinados gastos:

Adicionalmente, está en proceso de desarrollo en SOROLLA2 una nueva funcionalidad que permitirá a las Unidades Centrales de Caja actuar como unidades tramitadoras, con las funciones específicas que les corresponden e independientes de las atribuidas a las cajas pagadora..”

²² Prestaciones económicas por razón de necesidad (ancianidad e incapacidad) establecidas en el RD 8/2008, de 11 de enero, y de las Prestaciones económicas por razón de necesidad a favor los ciudadanos de origen español desplazados al extranjero durante su minoría de edad, como consecuencia de la Guerra Civil, previstas en la Ley 3/2005, de 18 de marzo.

²³ De acuerdo con la disposición adicional única de la Resolución de 22 de febrero de 2011 conjunta de la IGAE y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se regula el procedimiento de pagos en divisas, los libramientos para “pagos a justificar” acordados en euros o en moneda distinta del euro, que se pagan en euros a los correspondientes cajeros pagadores o habilitados en cuentas bancarias en España para su posterior conversión en moneda distinta del euro, se deberá consignar en el correspondiente libramiento el tipo de pago 36 “Pagos a justificar en el exterior”.

El procedimiento de aprobación de las cuentas justificativas de las confederaciones hidrográficas, derivado de lo establecido en la disposición adicional octava de la LGP, es complejo y se expone, brevemente, a continuación.

Comienza con la formación de las cuentas justificativas por los cajeros de las confederaciones, que las remiten a la UCC, que las envía a la Intervención delegada en el ministerio²⁴ para su fiscalización.

En la mayor parte de los casos, la Intervención requiere a las confederaciones aclaración sobre determinados aspectos o la aportación de documentos no incluidos en las cuentas (como, por ejemplo, las actas de recepción en las obras de emergencia). Esto se realiza a través de la UCC, que lo comunica a la Dirección General del Agua, para que esta a su vez lo traslade a la confederación hidrográfica correspondiente. Una vez efectuadas las aclaraciones por la confederación, esta las envía junto con la cuenta justificativa a la Dirección General del Agua, que a su vez las remite a la UCC para que las haga llegar a la Intervención delegada.

Una vez emitido el correspondiente informe por la Intervención delegada, a la vista de las aclaraciones realizadas por la confederación, se envía la cuenta junto con el informe a la UCC, que la remite a su vez a la Dirección General del Agua para su aprobación, si procede. Una vez aprobada, se devuelve a la confederación, que deberá enviar a la UCC la carátula donde conste que la cuenta está aprobada, para proceder a la emisión del documento de control de aprobación y a la toma de razón en contabilidad de la aprobación de dicha cuenta.

Este procedimiento provoca, además de un retraso significativo en la tramitación de la aprobación de la cuenta, un alto riesgo de extravío de documentos e incluso de cuentas completas, como se ha podido comprobar en el desarrollo de los trabajos de fiscalización.

II.2.2. Anticipos de caja fija

En las pruebas efectuadas se ha puesto de manifiesto el cumplimiento, en general, de la normativa aplicable a los ACF; no obstante, hay que señalar lo siguiente:

1º) En las cuentas de reposición analizadas en las que existen gastos de ejercicios anteriores, en muchos casos, no se presentan los correspondientes certificados de anulación de crédito en el ejercicio de procedencia, lo que supone el incumplimiento del art. 34.3 de la LGP.

2º) En algunos ministerios no se incluyen en cuentas justificativas separadas los justificantes de los gastos de ejercicios anteriores, en aquellas reposiciones en las que se han incluido este tipo de gastos²⁵, lo que supone el incumplimiento de lo establecido en el apartado 3 de la nota aclaratoria 34 del anexo I (referente a las normas de cumplimentación de los documentos contables) de la Orden de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado, en la modificación establecida por la Orden HAP/336/2014 de 4 de marzo²⁶.

3º) Todas las cuentas justificativas seleccionadas se encontraban fiscalizadas por las correspondientes intervenciones delegadas, aunque, en algunas de ellas, el tiempo transcurrido desde la reposición hasta la fiscalización se considera excesivo, especialmente en el MEYSS, en el

²⁴ El Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de diciembre de 2013, sobre régimen de control económico-financiero aplicable por la IGAE a determinados organismos públicos, modificó la disposición adicional octava de la LGP, de tal manera que a partir del 1 de mayo de 2014, las confederaciones hidrográficas quedaban sujetas a función interventora en lugar de a control financiero permanente.

²⁵ En el MEYSS se empezó a aplicar en las cuentas contabilizadas en 2015.

²⁶ Dicho apartado establece para los ACF que: "(...) si la cuenta justificativa incluye justificantes de ejercicios anteriores, cuando así lo permita la normativa vigente, se consignará como fecha de gasto la de fin del ejercicio al que correspondan los justificantes. En este caso se deberá incluir en cuentas justificativas separadas los justificantes correspondientes a cada ejercicio".

que en la mitad de los expedientes examinados este plazo es superior a 500 días y en el que aún se tardan en torno a 60 días más para su aprobación.

II.2.3. Cuestiones comunes a pagos a justificar y a anticipos de caja fija

A) *Respecto al cumplimiento del art. 6 del RDPJ y del RDACF²⁷*, referidos a la disposición de fondos:

Se ha verificado que la disposición de fondos se realiza, en general, conforme establece la normativa. No obstante, hay que indicar que el Banco de España no dispone de servicio de tramitación electrónica de transferencias, de tal forma que en aquellas cajas pagadoras que tienen cuenta corriente abierta exclusivamente en esta entidad debe acudir a las dependencias del Banco de España para su ordenación, con la consiguiente demora.

B) *Respecto al cumplimiento de los arts. 8 y 9 tanto del RDPJ como del RDACF y de los apartados 3, 4 y 5²⁸ del art. 3 del RD 938/2005, de 29 de julio, por el que se dictan normas sobre el seguimiento y aplicación contable de los fondos disponibles en los servicios del exterior*, referidos a la obligación de llevanza de contabilidad por las cajas pagadoras y formulación de estados de situación de tesorería y a la documentación que debe acompañar a estos estados:

Se ha comprobado que las cajas pagadoras llevan la contabilidad de todas las operaciones, con separación de las relativas a ACF y pagos a justificar, ajustada a las normas que establece la IGAE, ya que utilizan como instrumento de contabilidad el sistema SOROLLA²⁹.

También se ha podido comprobar que los estados de situación de tesorería se elaboran según el modelo aprobado; que se han suscrito por el órgano competente; que incluyen todas las cuentas bancarias y cajas de efectivo (en su caso) y las operaciones de las mismas; que van acompañadas de la documentación que establece la normativa; que han sido revisados por la UCC y remitidos a la Intervención en el plazo de un mes; y que existe coherencia aritmética en los mismos y respecto a la documentación que los acompañan. Asimismo, se comprobó la integridad del ACF en varias cajas pagadoras de los ministerios seleccionados³⁰.

No obstante lo anterior, hay que señalar lo siguiente:

1º) En general, no existe un sistema para comprobar que se rinden los estados de situación de tesorería por todas las cajas pagadoras en las fechas previstas; no obstante, se ha verificado que se remiten por todas las cajas pagadores, aunque en ocasiones con pequeños retrasos.

2º) En algunos casos, como por ejemplo en el Ministerio de Fomento, las Cajas no remiten los extractos bancarios a la UCC, sino fotocopias compulsadas de los certificados bancarios de los saldos, lo que incumple el art. 5.2 b) de la OPJ³¹.

²⁷ "Las disposiciones de fondos se efectuarán mediante cheques nominativos o transferencias bancarias, autorizados con las firmas mancomunadas del Cajero pagador y del funcionario que designe el Jefe de la Unidad Administrativa a la que esté adscrita la Caja pagadora o de los sustitutos de los mismos". El art.6 del RDACF añade que "sin que, en caso alguno, pueda ser una misma persona la que realice ambas sustituciones" y que "Los Jefes de los Departamentos ministeriales (...) podrán autorizar la existencia en las Cajas pagadoras de cantidades de efectivo para atender necesidades imprevistas y gastos de menor cuantía".

²⁸ El apartado 8 de la OACF establece que serán de aplicación a estos efectos las normas contenidas en el apartado 5 de la OPJ, que detalla, entre otros aspectos, el contenido de los estados de situación de tesorería.

²⁹ Incluye como registros contables el Registro General de Libramientos, el Registro de Control de Libramientos para Fondos de Caja Fija, el Registro de Caja de Efectivo y el Registro de Cuenta Corriente con las Entidades de Crédito.

³⁰ En una de las cajas pagadoras analizadas del Ministerio de Fomento, existía una diferencia global en el ACF por importe de 308,83 euros, detectada en el ejercicio 2014 por el cajero pagador, que se encuentra pendiente de regularizar.

³¹ A pesar de lo manifestado por el Ministerio de Fomento en sus alegaciones, hay que señalar que el art. 5.2 b) de la OPJ establece que se aporten extractos bancarios, lo que permite a las UCC y, en su caso, a la intervención delegada, comprobar con ellos las partidas contenidas en las conciliaciones bancarias, hecho que no es posible solo con los certificados de saldos.

3º) En el ámbito de la AGE, está prevista la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento electrónico de tramitación de cuentas justificativas de pagos a justificar y de cuentas de reposición de ACF, así como la remisión de la información de la cuenta de gestión respecto a las cajas que se encuentren en el extranjero; sin embargo, en general³², no se están tramitando por este procedimiento electrónico, lo que provoca, entre otras situaciones, la demora en la tramitación de las mismas y el riesgo de pérdida de la documentación justificativa³³.

La regulación de un procedimiento electrónico para las cuentas justificativas de PJ y ACF se recoge, entre otras normas, en la Resolución de 19 de septiembre 2012 de la IGAE, por la que se posibilita la tramitación de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar y para la reposición de anticipos de caja fija en soporte fichero. El objetivo de esta resolución es regular el formato estructurado que deberán tener las cuentas justificativas (carátula de la cuenta, anexo, en su caso, así como la relación de justificantes) de pagos a justificar y las de reposición de ACF, así como los propios justificantes de las mismas, cuando la tramitación y rendición de la cuenta se efectúe mediante la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemático.

El ámbito de aplicación de la mencionada resolución está constituido por las cuentas justificativas de los pagos a justificar, así como las relativas a la reposición de los ACF que se emitan mediante la utilización de los citados medios.

Además, la Resolución prevé el caso de cuentas justificativas con justificantes electrónicos y en papel. En estos casos, en el envío de documentos electrónicos que se realice a través de la aplicación IRIS³⁴, la unidad de tramitación deberá enumerar todos los documentos constitutivos del expediente con indicación del soporte, electrónico o papel, en el que se remita cada uno de ellos de acuerdo con lo dispuesto en el apartado quinto, sub-apartado 1, segundo párrafo, de la Resolución de 28 de noviembre de 2005, de la IGAE, por la que se aprueba la aplicación IRIS.

La posibilidad de remisión mediante medios electrónicos de la información de la cuenta de gestión está también prevista en la Resolución de 10 de junio de 2015 conjunta de la IGAE y la SGTPF.

4º) El examen que realizan las UCC sobre las cuentas de gestión no sigue los mismos criterios ni tiene la misma profundidad de análisis en los distintos ministerios analizados. Tampoco se siguen los mismos criterios para determinar el tipo de cambio aplicable en aquellas cajas pagadoras con operaciones en moneda distinta del euro. En el MEYSS, con la implantación de la aplicación informática antes señalada, se asigna el tipo de cambio de la fecha de la operación correspondiente de manera automática, lo que constituye una buena práctica. La práctica totalidad de las cajas en el exterior analizadas tramita libramientos de fondos a justificar de carácter periódico, aplicando lo establecido para ello en el RD 938/2005, de tal manera que los remanentes de libramientos se reconocen contablemente en la aplicación CIEXT³⁵, al remitir la cuenta de

³² El MEYSS señala en sus alegaciones que, en 2016, comenzó a implantar un procedimiento de tramitación de las reposiciones de anticipos de caja fija de forma electrónica, estando actualmente 55 de las 60 cajas pagadoras en territorio nacional del MEYSS tramitando dichos expedientes electrónicamente.

³³ La IGAE, en sus alegaciones, señala lo siguiente: *“En relación con la observación anterior, es preciso indicar que la normativa vigente permite la tramitación de las cuentas justificativas mediante medios electrónicos, por lo que, efectivamente, sería recomendable que las distintas unidades hicieran uso de dicho procedimiento. A estos efectos, desde la IGAE se están desarrollando numerosas actuaciones formativas y de difusión sobre tramitación electrónica dirigidas a dichas unidades a fin de conseguir que se utilice el citado procedimiento de forma generalizada.”*

³⁴ A través de esta aplicación se canalizará el procedimiento para la puesta a disposición de la Intervención, por vía telemática, de expedientes con documentos electrónicos para su fiscalización o intervención previa, así como, en su caso, la formalización de su resultado en documento electrónico y la remisión posterior del mismo y del expediente al órgano gestor. Asimismo se canalizará también la remisión de documentos contables electrónicos, y de sus justificantes electrónicos, a las oficinas contables, a efectos de su contabilización.

³⁵ La aplicación CIEXT es un sistema de información para el control de la compensación de ingresos en el exterior, integrada dentro del catálogo de sistemas de información del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El objetivo de este módulo es recoger información sobre los ingresos realizados por los servicios en el exterior, y proporcionar dicha información a los gestores del gasto, facilitando así que dichos servicios gestores puedan compensar los importes librados a un servicio en el exterior, con los ingresos obtenidos por el mismo. De esta forma, se minimiza el envío de fondos y los cambios de moneda. Conviene destacar que en esta aplicación se registran sólo los remanentes

gestión del último trimestre del ejercicio. En general, las cajas en el exterior remiten las cuentas de gestión dentro de los 15 días establecidos en el art. 3.1 del RD 938/2005. Los retrasos de las que no lo hacen en plazo no sobrepasan los 15 días.

C) Respecto al cumplimiento de las Resoluciones de la Presidencia del Tribunal de Cuentas de 2 de octubre de 2013³⁶ y de 23 de diciembre de 2015³⁷, referidas al envío de certificados en sustitución de la documentación justificativa de la cuentas de pagos a justificar y de anticipos de caja fija.

Se ha podido comprobar que numerosos certificados de cuentas justificativas aprobadas no habían sido remitidos al Tribunal como, por ejemplo, en el caso del MAPAMA que, salvo los referidos a las demarcaciones de costas, no había remitido ningún certificado de libramientos a justificar expedidos en 2014 y 2015. Con ocasión de los presentes trabajos de fiscalización se empezó a enviarlos.

II.3. ANÁLISIS DE LA REPRESENTATIVIDAD CONTABLE

El PGCP y su adaptación a la AGE establecen diversas cuentas para reflejar las operaciones relativas a los pagos a justificar y a los ACF. A continuación se analiza cada una de ellas.

II.3.1. Cuenta 575 “Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos”

CUADRO Nº 3
SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 575 “BANCOS E INSTITUCIONES DE CRÉDITO.
CUENTAS RESTRINGIDAS DE PAGOS”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	881.781.641,88	3.922.750.501,52	4.001.935.528,34	802.596.615,06
2014	802.596.615,06	2.769.983.096,29	2.860.314.174,91	712.265.536,44

FUENTE: CAGE.

El saldo (deudor) de esta cuenta recoge los fondos librados a justificar y para ACF a favor del cajero pagador no utilizados al finalizar el ejercicio.

Los cargos corresponden a los ingresos producidos en la cuenta por las entradas de fondos provenientes de los libramientos de pagos a justificar y por las reposiciones de los ACF, y por la provisión inicial de fondos a la caja fija o incrementos de la misma.

Los abonos corresponden a los importes de los libramientos de pagos a justificar aprobados y de las reposiciones de ACF, los de las cancelaciones o disminuciones del ACF y los de los reintegros de cantidades no invertidas de libramientos a justificar, cuando aquellos se deban aplicar al presupuesto de ingresos.

que estén consignados en los estados de remanentes, por lo que en el MAPAMA sólo quedan reconocidos en el segundo trimestre del ejercicio siguiente en que se expidieron los libramientos.

³⁶ Por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 25 de julio de 2013, sobre supresión de la remisión de la documentación justificativa de las cuentas de pagos “a justificar” y anticipos de caja fija de la Administración General del Estado.

³⁷ Por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 22 de diciembre de 2015, sobre la sustitución de la remisión de las cuentas justificativas de pagos “a justificar” y de reposición de fondos de anticipos de caja fija por certificados remitidos por medios telemáticos, referidas a la aprobación de las cuentas justificativas y envío de la documentación al Tribunal de Cuentas.

A fin de ejercicio se realiza un asiento para ajustar su saldo al existente en las cuentas bancarias, cargando o abonando esta cuenta por la diferencia entre el saldo contable y el saldo real con cargo o abono a la cuenta 5580 "Provisiones de fondos pendientes de justificar".

El saldo de las cuentas bancarias de la agrupación "Tesoro Público. Provisión de Fondos" se obtiene como suma de tres tipos de cuentas. En el cuadro siguiente se recoge el importe de los saldos de cada uno de los tipos de cuentas a 31 de diciembre de 2013 y 2014 y el ajuste realizado en la cuenta 575 para ajustar el saldo contable al saldo real.

CUADRO Nº 4
COMPOSICIÓN Y AJUSTE REALIZADO SALDO A 31 DE DICIEMBRE CUENTA 575 "BANCOS
E INSTITUCIONES DE CRÉDITO. CUENTAS RESTRINGIDAS DE PAGOS"
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Entidades	2013	2014
Banca privada	624.948.963,18	425.409.557,86
Banco de España	155.077.117,92	270.816.977,97
Fondos servicio exterior	22.570.533,96	16.039.000,61
Total saldo bancario	802.596.615,06	712.265.536,44
Saldo cuenta 575 a 31/12 antes ajuste	-220.158.379,81	1.146.009.299,21
Ajuste en cuenta 575	1.022.754.994,87	-433.743.762,77

FUENTE: IGAE.

Como resultado de las pruebas efectuadas cabe señalar lo siguiente:

1º) El PGCP establece que esta cuenta funcione a través de sus subdivisionarias: 5750 "Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar" y 5751 "Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija". Sin embargo, la adaptación del PGCP a la AGE no prevé estas subdivisionarias, utilizándose únicamente la cuenta 575 en la que se recoge conjuntamente el saldo a favor en cuentas restringidas tanto de pagos a justificar como de caja fija, lo que resta transparencia a la información contable.

2º) La Instrucción de operatoria contable establece en su regla 37.1 que "a los efectos de actualización de los saldos de Tesorería, los Departamentos ministeriales con servicios en el exterior deberán remitir a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, antes del 20 de enero de cada año, información sobre la situación a 31 de diciembre del año anterior de las cuentas bancarias de la agrupación "Tesoro Público. Provisión de Fondos" abiertas en el exterior". Sin embargo, los Departamentos ministeriales no envían esta información a la SGTPF sino a la Oficina Nacional de Contabilidad.

De los saldos de tesorería correspondientes al servicio del exterior remitidos por los distintos ministerios, se deducen los ingresos pendientes de compensar correspondientes a propuestas de pago a justificar pendientes de pago al finalizar el ejercicio, así como los anticipos realizados que forman parte de la tesorería pero que deben estar al margen del circuito de pagos a justificar y de ACF.

En el cuadro siguiente se recogen, para los ejercicios 2013 y 2014, los saldos de tesorería, según cuentas de gestión, y los ajustes realizados.

CUADRO Nº 5
AJUSTE SALDO CUENTAS BANCARIAS EN EL EXTERIOR
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Descripción	31/12/2013	31/12/2014
Saldos de tesorería	115.782.978,31	112.423.323,11
A deducir:	93.212.444,35	96.384.322,49
Ingresos pendientes de compensar	82.611.656,95	86.213.574,09
Concepto 100395 "Otros ingresos"	4.874.742,63	3.126.314,36
Concepto 131201 "Tasas consulares"	77.736.914,32	79.770.710,69
Concepto 139003 "CIEXT Otros ingresos-Recursos eventuales"	0,00	2.223.713,43
Concepto 131000 "Ingresos por cuotas de enseñanza en Centros Docentes no Universitarios en el Exterior"	0,00	1.092.835,60
Anticipos al exterior	10.600.787,40	10.170.748,40
Concepto 310420	10.600.787,40	10.160.948,40
Concepto 310421	0,00	9.800,00
Total	22.570.533,96	16.039.000,62

FUENTE: IGAE.

3º) En la regla 37.2 no se determina cómo debe obtener la SGTPF el saldo de las cuentas corrientes de la AGE abiertas en España pertenecientes a la agrupación "*Tesoro Público. Provisión de Fondos*", únicamente se indica que la SGTPF remitirá a la Oficina de Contabilidad de dicho Centro Directivo, antes del 1 de febrero de cada año, la información necesaria para proceder a fin de cada ejercicio a actualizar la situación de la cuenta 575 "*Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos*". En la práctica, el Servicio de Cuentas Corrientes de la SGTPF recibe información del Banco de España y de las entidades financieras privadas sobre saldos medios, saldos finales e intereses de la totalidad de cuentas de titularidad pública. El citado servicio elabora un estado conteniendo solo las que corresponden a la agrupación de cuentas restringidas de pagos y se lo remite a la Oficina de Contabilidad de la SGTPF, que se encarga de diferenciar las cuentas que corresponden a la AGE de las de los organismos autónomos. Finalmente, la Oficina de Contabilidad envía esta información a la Oficina de Contabilidad de la Central Contable de la División II de la Oficina Nacional de Contabilidad.

Los saldos utilizados para realizar el ajuste de la cuenta 575 "*Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos*" son los facilitados por las entidades financieras a la SGTPF. Como consecuencia de ello, se ha observado la existencia de diferencias entre estos saldos y los reflejados en los estados de situación de tesorería de las cajas pagadoras analizadas, en algunos casos con diferencias significativas.

Dado el especial sistema de determinación de las operaciones de pagos a justificar y ACF, no se considera adecuado que el saldo bancario se establezca basándose en la información suministrada por las entidades financieras. La determinación de este saldo debería efectuarse por la Oficina Nacional de Contabilidad utilizando la información remitida por las oficinas de contabilidad de los ministerios elaborada a partir de la información contenida en los estados de situación de tesorería de las cajas pagadoras contrastada con la información facilitada por las entidades financieras, conciliando, en su caso, las diferencias existentes. La utilización de este procedimiento es consecuencia del retraso, en ocasiones, en la recepción de los estados de situación de tesorería. La IGAE señala en sus alegaciones que: la aplicación de este procedimiento ha resultado en la práctica inviable teniendo en cuenta las dificultades para que dicha información llegue, de forma oportuna, a las oficinas de contabilidad correspondientes. A pesar de lo manifestado por la IGAE, se considera que el procedimiento seguido resulta inadecuado y que, en la actualidad (transcurridos 20 años desde la Instrucción de 1996), disponer de forma oportuna de los saldos

recogidos en los estados de situación de tesorería no debería resultar “inviable” como señala la alegación”.

II.3.2. Cuenta 5580 “Provisiones de fondos pendientes de justificar”

CUADRO Nº 6
SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5580 “PROVISIONES DE FONDOS PENDIENTES DE JUSTIFICAR”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	1.850.957.069,72	0,00	1.022.754.994,87	828.202.074,85
2014	828.202.074,85	433.743.762,77	0,00	1.261.945.837,62

FUENTE: CAGE.

El saldo (deudor) de esta cuenta recoge los fondos librados a justificar y de ACF utilizados pendientes de justificar o aprobar al finalizar el ejercicio.

El único movimiento de esta cuenta corresponde al asiento de regularización del saldo de la cuenta 575 “*Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos*”, señalado en el epígrafe anterior. Este asiento se realiza de manera global sin determinar el importe que corresponde a cada caja pagadora.

Como resultado de las pruebas efectuadas cabe señalar lo siguiente:

1º) Como en el caso de la cuenta 575, el PGCP establece que la cuenta, que se denomina “*Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija*”, funcione a través de sus divisionarias: 5580 “*Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación*” y 5581 “*Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de aprobación*”. Sin embargo, la adaptación del PGCP a la AGE no prevé estas subdivisionarias, utilizándose únicamente la cuenta 5580, con la denominación “*Provisiones de fondos pendientes de justificar*”, en la que se recoge conjuntamente los fondos para pagos a justificar y ACF que hayan sido utilizados y que se encuentren pendientes de justificar o de aprobar la correspondiente cuenta justificativa, lo que resta transparencia a la información contable. La IGAE manifiesta en sus alegaciones que “*se optó por estas soluciones ante las dificultades técnicas que planteaba el seguimiento contable con el desglose de las citadas cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad Pública. No obstante, se va a estudiar la posibilidad de efectuar el desglose de dichas cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad Pública.*”

2º) La denominación de la cuenta es confusa pues parece hacer referencia a aquellas cantidades libradas que no han sido justificadas y en realidad debe recoger solo aquellas que han sido ya pagadas pero cuyas cuentas no han sido aprobadas.

3º) Como ya se ha señalado, la disposición adicional octava de la LGP habilitó al entonces Ministerio de Medio Ambiente a través de la Dirección General de Obras Hidráulicas y Calidad de las Aguas³⁸ para proponer el libramiento de fondos a justificar a favor de las confederaciones hidrográficas, para realizar las obras declaradas de emergencia y por administración, así como para atender los pagos derivados de las expropiaciones necesarias para efectuar, tanto dichas obras como, en general, las que hayan sido atribuidas en aplicación de los párrafos d) y g) del art. 24 del texto refundido de la Ley de Aguas.

³⁸ Actualmente, Dirección General del Agua.

Tanto el PGCP como su adaptación a la AGE incluyen la cuenta 447 “Deudores por provisiones de fondos a justificar” para recoger el importe de los libramientos satisfechos por la entidad con el carácter de pagos a justificar a un cajero pagador cuando éste, como en este caso, no sea un órgano de la entidad contable. Su saldo, deudor, debe recoger el importe de los fondos librados de los que no se ha recibido cuenta justificativa o la misma está pendiente de aprobación. Sin embargo, esta cuenta no se ha utilizado en 2013 ni en 2014 para recoger estas operaciones, por lo que el saldo de la cuenta 5580 se encontraba sobrevalorado en 112.569.797,04 euros en 31/12/2012 y en 110.634.712,14 euros en 31/12/2014, cuantías que deberían haberse recogido en la cuenta 447 “Deudores por provisiones de fondos a justificar” correspondientes a las cantidades libradas a justificar por la Dirección General del Agua a las confederaciones hidrográficas que en las fechas indicadas tenían sus cuentas pendientes de justificar o de aprobar³⁹.

II.3.3. Cuenta 5584 “Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago”

CUADRO Nº 7
SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR
PENDIENTES DE PAGO”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	590.047.759,12	2.009.923.825,51	2.284.308.881,85	315.662.702,78
2014	315.662.702,78	2.302.457.343,72	2.160.092.963,17	458.027.083,33

FUENTE: CAGE.

El saldo (deudor) de esta cuenta recoge el importe de los libramientos expedidos de fondos a justificar que no han sido hechos efectivos al cajero pagador al finalizar el ejercicio y, por tanto, no se ha producido el ingreso en la cuenta corriente restringida de pagos.

Los cargos corresponden a las propuestas de pago tramitadas por los libramientos de fondos a justificar y los abonos a los ingresos en las cuentas restringidas de pagos del importe de estos libramientos.

En los cuadros siguientes se presenta la composición del saldo a 31 de diciembre de 2013 y de 2014.

³⁹ La IGAE en sus alegaciones señala lo siguiente: “Teniendo en cuenta lo indicado por el Tribunal de Cuentas, se va a analizar el procedimiento que se sigue actualmente con los libramientos de fondos a justificar a las Confederaciones Hidrográficas a fin de introducir los cambios necesarios, ya que al dar de alta a éstas como unidades tramitadoras del propio Ministerio, el movimiento contable que origina no está teniendo en cuenta la especialidad en cuanto a la utilización de la cuenta 447 y las está tratando como una unidad tramitadora del propio Ministerio. No obstante, si se modificase la Disposición adicional octava de la Ley General Presupuestaria se procedería también a revisar el procedimiento anterior..”

CUADRO Nº 8
COMPOSICIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2013
(euros)

Secciones	Nº de libtos.	Nº cajas pagadoras	Importe librado	Descuentos
Fomento	398	13	128.789.113,37	0,00
Empleo y Seguridad Social	8	3	155.794,05	0,00
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	3	2	8.412.406,96	0,00
Gastos diversos ministerios	1	1	303.195,20	0,00
Subtotal Secciones analizadas	410	19	137.660.509,58	0,00
Resto Secciones	1.199	64	178.002.193,20	0,00
Total	1.609	83	315.662.702,78	0,00

FUENTE: CAGE.

CUADRO Nº 9
COMPOSICIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA 5584 “LIBRAMIENTOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2014
(euros)

Secciones	Nº de libtos.	Nº cajas pagadoras	Importe librado	Descuentos
Fomento	84	16	50.945.261,46	0,00
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	109	20	11.990.254,06	0,00
Subtotal Secciones analizadas	193	36	62.935.515,52	0,00
Resto Secciones	2.036	50	395.091.567,81	152.312,55
Total	2.229	86	458.027.083,33	152.312,55

FUENTE: CAGE.

Como consecuencia de las pruebas realizadas, hay que señalar que, respecto a los ministerios del área económica de la AGE, el saldo de la cuenta 5584, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, representa razonablemente el importe de los libramientos expedidos de fondos a justificar que no han sido hechos efectivos a los cajeros pagadores al finalizar el ejercicio. No obstante, es preciso indicar que esta cuenta no debería presentar saldo al finalizar el ejercicio, debido a que resulta del todo imposible realizar los gastos en el ejercicio en el que se aplican al presupuesto si los cajeros ni siquiera disponen de los fondos para efectuarlos. Hay que señalar que de acuerdo con el art. 79.3 de la LGP, “de acuerdo con lo previsto en el artículo 49 esta ley, (...) con cargo a los libramientos a justificar únicamente podrán satisfacerse obligaciones del mismo ejercicio”. Esta situación es especialmente acusada en el Ministerio de Fomento, que a 31 de diciembre de 2013 tenía 398 libramientos pendientes de pago, por importe de 128.789.113,37 euros, y a 31 de diciembre de 2014, 84 libramientos, por importe de 50.945.261,46 euros; y en el MAPAMA, que a 31 de diciembre de 2014 tenía 109 libramientos pendientes de pago, por importe de 11.990.254,06 euros.

II.3.4. Cuenta 5585 “Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago”

CUADRO Nº 10
SALDOS Y MOVIMIENTOS CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE
ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	17.883.890,86	582.716.926,90	588.694.357,75	11.906.460,01
2014	11.906.460,01	614.415.795,37	602.864.861,53	23.457.393,85

FUENTE: CAGE.

El saldo (deudor) de esta cuenta recoge el importe de los libramientos expedidos para la reposición de ACF que no han sido hechos efectivos y, por tanto, no se ha producido el ingreso en la cuenta restringida de pagos.

Los cargos corresponden a las propuestas de pago tramitadas por las reposiciones del ACF y los abonos a los ingresos realizados en la cuenta restringida de pagos por las reposiciones realizadas.

En los cuadros siguientes se presenta la composición del saldo a 31 de diciembre de 2013 y de 2014.

CUADRO Nº 11
COMPOSICIÓN SALDO DE LA CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE
ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2013
(euros)

Secciones	Nº cajas	Nº reposiciones	Importe librado pendiente de pago 31.12.2013	Descuentos en libramientos pendientes de pago 31.12.2013	Líquido pendiente de pago 31.12.2013
Hacienda y Administraciones Públicas	21	27	391.848,92	439,46	391.409,46
Fomento	7	47	821.098,51	11.177,00	809.921,51
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	4	7	124.248,62	0,00	124.248,62
Subtotal Secciones analizadas	32	81	1.337.196,05	11.616,46	1.325.579,59
Resto Secciones	61	366	10.569.263,96	104.841,08	10.464.422,88
Total	93	447	11.906.460,01	116.457,54	11.790.002,47

FUENTE: CAGE.

CUADRO Nº 12
COMPOSICIÓN SALDO DE LA CUENTA 5585 “LIBRAMIENTOS PARA LA REPOSICIÓN DE
ANTICIPOS DE CAJA FIJA PENDIENTES DE PAGO” EJERCICIO 2014
(euros)

Secciones	Nº cajas	Nº reposiciones	Importe librado pendiente de pago 31.12.2104	Descuentos en libramientos pendientes de pago 31.12.2014	Líquido pendiente de pago 31.12.2014
Hacienda y Administraciones Públicas	16	18	264.253,36	140,00	264.113,36
Fomento	7	43	1.407.279,25	18.805,55	1.388.473,70
Empleo y Seguridad Social	1	1	31.674,89	1.214,09	30.460,80
Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	3	10	498.745,55	94,50	498.651,05
Subtotal secciones analizadas	27	72	2.201.953,05	20.254,14	2.181.698,91
Resto secciones	54	721	21.255.440,80	109.965,26	21.145.475,54
Total	81	793	23.457.393,85	130.219,40	23.327.174,45

FUENTE: CAGE.

Como consecuencia de las pruebas realizadas, cabe indicar que, respecto a los ministerios del área económica de la AGE, el saldo de la cuenta 5585 a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, representa razonablemente el importe de los libramientos expedidos para la reposición de ACF que no habían sido hechos efectivos a los cajeros pagadores al finalizar el ejercicio.

II.3.5. Cuenta 5586 “Libramientos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación”

CUADRO Nº 13
SALDOS Y MOVIMIENTOS DE LA CUENTA 5586 “LIBRAMIENTOS REALIZADOS CON
PROVISIONES DE FONDOS PARA PAGOS A JUSTIFICAR PENDIENTES DE APROBACIÓN”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	119.052,96	0,00	713.764,58	832.817,54
2014	832.817,54	1.363.772,74	932.288,60	401.333,40

FUENTE: CAGE.

Según el PGCP, el saldo (acreedor) a fin de ejercicio recoge los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar que se encuentran pendientes de aprobación. No obstante, actualmente esta cuenta solo se utiliza, como se establece en la disposición transitoria tercera de la Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la IGAE, por la que se aprueba la adaptación del PGCP a la AGE⁴⁰, en los casos que proceda, en las adquisiciones de bienes CIBI por el procedimiento de pagos a justificar. Los cargos corresponden, principalmente, a los gastos y adquisiciones realizadas que estaban pendientes de aprobación al final del ejercicio anterior y los abonos, a los gastos realizados pendientes de aprobar al final del ejercicio. Por este motivo, dada su escasa significación, no se han realizado pruebas para comprobar la razonabilidad de sus saldos a 31 de diciembre de 2013 y de 2014.

⁴⁰ Disposición transitoria tercera. Procedimiento de registro de los gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación: “En tanto no se regule la operatoria contable a seguir en el registro de los gastos derivados de libramientos para pagos a justificar, la cuenta 5586, «Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación», únicamente se utilizará en el registro de las adquisiciones de bienes CIBI por el procedimiento de pagos a justificar”.

II.3.6. Aplicación extrapresupuestaria 350004 “Provisión de fondos de anticipos de caja fija”

Recoge el importe de las provisiones de fondos de ACF. Los cargos corresponden a las cancelaciones o disminuciones de los ACF y los abonos, a la provisión inicial y los aumentos que se produzcan en el ejercicio.

CUADRO Nº 14
SALDOS Y MOVIMIENTOS DE LA APLICACIÓN EXTRAPRESUPUESTARIA 350004
“PROVISIÓN DE FONDOS DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Ejercicio	Saldo 1/1	Cargos	Abonos	Saldo 31/12
2013	240.526.788,80	831.067,62	8.334.188,36	233.023.668,06
2014	233.023.668,06	2.304.868,44	8.902.899,83	226.425.636,67

FUENTE: CAGE.

En el cuadro siguiente se presenta la composición del saldo a 31 de diciembre de 2013 y de 2014 de acuerdo con la información facilitada por la Oficina de Contabilidad de la SGTPF.

CUADRO Nº 15
RESUMEN COMPOSICIÓN SALDO CUENTA EXTRAPRESUPUESTARIA 350004 “PROVISIÓN
DE FONDOS DE ANTICIPOS DE CAJA FIJA”
Ejercicios 2013 y 2014
(euros)

Sección	Descripción Sección	2013		2014	
		Nº cajas pagadoras	Saldo a 31.12.2013	Nº cajas pagadoras	Saldo a 31.12.2014
15	Hacienda y Administraciones Públicas	126	7.041.869,03	123	6.771.761,77
17	Fomento	19	5.307.000,00	20	5.627.000,00
19	Empleo y Seguridad Social	60	4.396.636,44	60	4.406.636,44
20	Industria, Energía y Turismo	1	1.200.000,00	1	1.200.000,00
23	Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente	26	3.098.000,00	25	2.698.000,00
26	Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad	2	2.270.404,00	2	2.004.479,87
27	Economía y Competitividad	5	6.665.000,00	6	4.365.000,00
31	Gastos de diversos ministerios	1	150.000,00	1	150.000,00
Subtotal secciones analizadas		240	30.128.909,47	238	27.222.878,08
Resto de secciones		275	202.894.935,31	276	199.202.935,31
Total s/ Oficina de contabilidad SGTPF		515	233.023.844,78	514	226.425.813,39
Total aplicación 3540004 s/ CAGE		N/A	233.023.668,06	N/A	226.425.636,67
Diferencia (Total IGAE- Saldo cta. 350004)		N/A	176,72	N/A	176,72

FUENTE: Elaboración propia a partir de la información facilitada por la Oficina de Contabilidad de la SGTPF y CAGE.

De acuerdo con las comprobaciones efectuadas, el saldo de la cuenta extrapresupuestaria 350004 “Provisión de fondos de anticipos de caja fija”, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, respecto a los ministerios del área económica de la AGE, refleja razonablemente el importe de las provisiones de fondos de ACF existentes a fin de ejercicio.

II.4. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS DE PAGO A JUSTIFICAR EXPEDIDAS DESDE EL 1 DE ENERO DE 1988 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 CUYAS CUENTAS JUSTIFICATIVAS SE ENCONTRABAN PENDIENTES DE APROBACIÓN A 31 DE DICIEMBRE DE 2014

Como se ha señalado, la cuenta 5586 "Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación", que debería recoger los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar que se encuentran pendientes de aprobación, solo se utiliza en las adquisiciones de bienes CIBI por el procedimiento de pagos a justificar.

Por este motivo, para conocer el detalle de las propuestas de pago cuyas cuentas justificativas se encontraban pendientes de pago a 31 de diciembre de 2014 se recurrió a la información contenida en las bases de datos que anualmente remite la IGAE a este Tribunal para los trabajos de la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado. En el cuadro siguiente se presenta un resumen por secciones presupuestarias⁴¹ elaborado a partir de las citadas bases de datos, de las órdenes de pago a justificar expedidas desde el 1 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 2014 cuyas cuentas justificativas se encontraban pendientes de aprobación a 31 de diciembre de 2014.

CUADRO Nº 16
PROPUESTAS DE PAGO A JUSTIFICAR EXPEDIDAS DEL 1/1/1988 AL 31/12/2014
PENDIENTES DE APROBAR A 31/12/2014
Detalle por secciones presupuestarias
(euros)

Secciones	Total pendientes de aprobar	Justificados superado plazo aprobación	No justificados superado plazo justificación ⁴²	No justificados plazo justificación no superado	Justificados plazo de aprobación no superado
07 Clases pasivas	2.730.000,00	2.300.000,00	190.000,00	240.000,00	0,00
15 Hacienda y Administraciones Públicas	7.118.792,46	9.108,12	30.071,41	7.069.678,96	9.933,97
17 Fomento	632.255.054,80	43.468.284,05	178.856.039,68	383.584.312,58	26.346.418,49
19 Empleo y Seguridad Social	199.121.649,38	129.639.119,24	0,00	57.506.143,79	11.976.386,35
20 Industria, Energía y Turismo	171.641,36	145.369,93	2.181,66	16.823,95	7.265,82
22 Política Territorial	111.320,77	111.320,77	0,00	0,00	0,00
23 MAGRAMA	69.553.818,06	22.158.050,93	21.190.182,48	25.877.518,66	328.065,99
26 Sanidad, Servicios. Sociales. e Igualdad	1.555.590,78	1.552.900,00	2.690,78	0,00	0,00
27 Economía y Competitividad	13.543.014,04	8.470.180,82	18.481,57	2.931.644,20	2.122.707,45
28 Igualdad	534.296,22	534.296,22	0,00	0,00	0,00
Subtotal secciones analizadas	926.695.177,87	208.388.630,08	200.289.647,58	477.226.122,14	40.790.778,07
Resto secciones	1.401.859.107,70	80.264.143,98	6.454.748,44	1.302.039.556,79	13.100.658,49
Total	2.328.554.285,57	288.652.774,06	206.744.396,02	1.779.265.678,93	53.891.436,56

FUENTE: Elaboración propia a partir de las bases de datos aportadas por la IGAE.

Como se recoge en el cuadro, a 31 de diciembre de 2014, según las bases de datos de la IGAE, se encontraban pendientes de aprobar las cuentas justificativas de libramientos a justificar por un importe superior a 2.300 millones de euros, de los que más de 900 millones correspondían a los

⁴¹ Las secciones presupuestarias se presentan con la denominación con la que aparecen en las bases de datos de la IGAE y esta se mantiene en el resto del subapartado.

⁴² En este importe se incluyen aquellas propuestas para atender gastos de emergencia que no están justificadas y que han superado el plazo de 6 meses desde la recepción de los fondos, si bien, como se indica en el subepígrafe II.1.1.1. anterior, la normativa no establece para estas propuestas un plazo para su justificación.

ministerios analizados. Sobre este importe tan elevado es preciso señalar que, como se recoge en el cuadro, en algo más de 1.779 millones de euros (477 millones, en los ministerios analizados) el plazo límite para justificar era posterior a esa fecha, y cerca de 54 millones (en torno a 41 millones, en los ministerios fiscalizados) se justificaron después de octubre de 2014, lo que, considerando que el plazo de aprobación es de dos meses desde su justificación, significa que, al finalizar el año 2014, se encontraban aún en plazo para ser aprobados.

En definitiva, de todos aquellos libramientos a justificar cuyas cuentas justificativas se encontraban pendientes de aprobar a 31 de diciembre de 2014, únicamente se encontraban fuera del plazo previsto en la LGP aquellos que su documentación justificativa se había presentado con anterioridad a noviembre de 2014, cerca de 289 millones de euros (en torno a 208 millones, en los ministerios analizados) y aquellos de los que no se había presentado la cuenta justificativa y cuya fecha límite de rendición era anterior a 31 de diciembre de 2014, alrededor de 207 millones de euros (algo más de 200 millones, en los ministerios analizados).

En el cuadro siguiente se presenta un resumen por secciones presupuestarias de los libramientos pendientes de aprobar a 31 de diciembre de 2014 con el detalle del número de libramientos y de cajas pagadoras a los que afecta y se presentan, con este mismo detalle, aquellos justificados antes de noviembre de 2014 y los no justificados con fecha rendición anterior a 2015.

CUADRO Nº 17
CUENTAS PENDIENTES DE APROBACIÓN A 31/12/2014. TOTAL JUSTIFICADAS NO
APROBADAS EN PLAZO Y TOTAL NO JUSTIFICADAS EN PLAZO
(euros)

Secciones	Total libramientos pendientes de aprobar a 31/12/2014			Justificados superado plazo aprobación			No justificados superado plazo justificación		
	Nº Lbtos.	Nº Cajas	Importe librado	Nº Lbtos.	Nº Cajas	Importe librado	Nº Lbtos.	Nº Cajas	Importe librado
Clases pasivas	6	1	2.730.000,00	3	1	2.300.000,00	1	1	190.000,00
Hacienda y Admones. Públicas	96	46	7.118.792,46	11	8	9.108,12	7	4	30.071,41
Fomento	8.466	29	632.255.054,80	128	17	43.468.284,05	61	18	178.856.039,68
Empleo y Seguridad Social	1.363	33	199.121.649,38	878	33	129.639.119,24			0,00
Industria, Energía y Turismo	18	3	171.641,36	6	2	145.369,93	1	1	2.181,66
Política Territorial	37	23	111.320,77	37	23	111.320,77			0,00
MAGRAMA	1.429	46	69.553.818,06	72	10	22.158.050,93	15	9	21.190.182,48
Sanidad, Servs. Soc. e Igualdad	2	2	1.555.590,78	1	1	1.552.900,00	1	1	2.690,78
Economía y Competitividad	597	97	13.543.014,04	257	97	8.470.180,82	2	2	18.481,57
Igualdad	2	1	534.296,22	2	1	534.296,22			0,00
Subtotal secciones analizadas	12.016	281	926.695.177,87	1.395	193	208.388.630,08	88	36	200.289.647,58
Resto secciones	11.597	440	1.401.859.107,70	1.908	290	80.264.143,98	57	45	6.454.748,44
Total	23.613	721	2.328.554.285,57	3.303	483	288.652.774,06	145	81	206.744.396,02

FUENTE: Elaboración propia a partir de las bases de datos aportadas por la IGAE.

Como se recoge en el cuadro, las incidencias tienen especial relevancia en los ministerios de Fomento, con 8.466 libramientos pendientes aprobar, por un importe algo superior a 632 millones de euros; de Empleo y Seguridad Social, con 1.363 libramientos, por un importe cercano a 200

millones de euros; y el MAGRAMA, con 1.429 libramientos, con un importe cercano a los 70 millones de euros; y, por ello, las pruebas se han centrado en estos tres ministerios. Como se ha señalado, de estas cantidades únicamente incumplen los plazos de aprobación establecidos en el art.79 de la LGP aquellos libramientos cuyas cuentas justificativas no habían sido presentadas a pesar de que su plazo de justificación era anterior al 31 de diciembre de 2014 y los que habiéndose presentado la cuenta justificativa antes de noviembre de 2014, al finalizar 2014 aún no habían sido aprobadas. Todavía habría que descontar de aquellos libramientos de los que no se habían presentado las cuentas justificativas los importes que corresponden a libramientos para gastos de emergencia que, como se ha indicado en el subepígrafe II.1.1.1., el TRLCSP no señala ningún plazo de justificación, pero que en las bases de datos de la IGAE se fija en seis meses.

Las pruebas realizadas han tenido por objeto verificar la exactitud de esta información y determinar y analizar las causas por las que no se han justificado o aprobado las cuentas justificativas en los plazos establecidos en su normativa reguladora.

II.4.1. Propuestas expedidas desde el 1 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 2014 cuyas cuentas justificativas se presentaron antes de noviembre de 2014 y se encontraban pendientes de aprobación a 31 de diciembre de 2014

A continuación se detalla, por ministerios, la situación en la que se encuentran estos libramientos.

II.4.1.1. MINISTERIO DE FOMENTO

El retraso en la aprobación de las cuentas justificativas es consecuencia, principalmente, del largo periodo de tiempo que permanecen en la fase de intervención.

Las cuentas justificativas de los 128 libramientos que, de acuerdo con las bases de datos de la IGAE, se encontraban en esta situación (por importe de 43.468.284,05 euros) se aprobaron en el ejercicio 2015 o ya habían sido aprobadas en ejercicios anteriores⁴³. En todos los casos, salvo en seis, que se aprobaron en plazo, la aprobación se produjo con retraso de un año y dos meses de media, circunstancia en la que pudo influir el escaso número de efectivos de que dispone la Intervención delegada para este cometido.

II.4.1.2. MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL

El retraso en la aprobación de las cuentas justificativas se debe, principalmente, al largo periodo de tiempo que permanecen en la fase de intervención, con un plazo medio superior a 400 días, cuestión en la que puede influir el reducido número de efectivos de que dispone su Intervención delegada para este cometido⁴⁴. Esta situación se agrava por el retraso en dar respuesta a las observaciones de la Intervención, y el de la propia tramitación de la aprobación en la Subdirección General de Administración Financiera, que realiza las funciones de la Unidad Central de Cajas, debido también al reducido número de efectivos de las distintas unidades de gestión de los diferentes servicios (en uno de los servicios el plazo medio en proponer la aprobación es de 63 días y en otro, superior a 300 días).

De los 878 libramientos (por importe de 129.639.119,24 euros) que, según las bases de datos, se encontraban en esta situación, en 341 (87.997.107,87 euros) se aprobaron sus cuentas en 2015, en 164 libramientos (32.940.407,97 euros) se aprobaron en 2016 y en 32 libramientos (1.435.712,95 euros) se aprobaron en 2017, con un retraso medio de algo más de 19 meses. Hay que señalar que en 32 libramientos el retraso superó los 1.000 días; en seis, los 2.000; y en uno, los 3.000.

⁴³ Estos errores se han corregido ya en las bases de datos de 2015.

⁴⁴ Desde 2014, la unidad dentro de la Intervención delegada que se dedica a la fiscalización de las cuentas justificativas de pagos librados a justificar y anticipos de caja fija está constituida por una Interventora adjunta que realiza funciones de control financiero permanente y control de fondos comunitarios, un jefe de servicio, un administrativo y un auxiliar.

De los 341 libramientos restantes, por importe de 7.265.890,45 euros, cuyas cuentas justificativas aún no habían sido aprobadas a 10 de julio de 2017, algunas de cierta antigüedad, hay que señalar lo siguiente:

1º) 315 (por importe de 4.236.957,02 euros) se libraron en 2013 y 2014. De ellos, 310 corresponden a consejerías o secciones en el exterior para atender los gastos de funcionamiento, por importe de 3.996.671,80 euros., El MEYSS señala en sus alegaciones que las cuentas de 151 de ellos, por importe de 1.734.085,09 euros, fueron aprobadas durante el periodo de alegaciones (con un retraso medio superior a los 3 años). Con posterioridad al trámite de alegaciones, el MEYSS ha remitido a este Tribunal los certificados de cuentas aprobadas (en el mes de septiembre de 2017, con un retraso medio de 3 años) de otros 147 libramientos (por importe de 2.203.078,06 euros)⁴⁵.

Los 5 libramientos restantes, por importe de 240.285,22 euros, se registraron en el servicio 07 "Secretaría de Estado de Inmigración y Emigración", en el programa 231B "Acciones a favor de los emigrantes" (conceptos 492 "Prestaciones por razón de necesidad y ayudas para emigrantes", por 220.440 euros; y 226.15 "Gastos diversos en el exterior", por 19.845,22 euros).

2º) De dos libramientos, de 2005 y 2008, el ministerio carece de información. El de 2005 fue expedido a favor de la caja pagadora "Junta Administradora edificio administrativo servicio múltiple de Palencia", por importe de 1.056,04 euros. El libramiento de 2008 a favor del Banco de España con tipo de pago 31 "Pagos en divisas. Obligaciones contraídas en moneda nacional. Pagos a justificar", por importe de 736.000 euros, debería haber sido anulado, por tratarse de un error en el tipo de pago, al ser un pago en firme.

3º) Doce libramientos expedidos en los ejercicios 1998 (2 libramientos), 2005 (5), 2006 (2) y 2007 (3) por un importe total de 2.201.990,49 euros, debido a su antigüedad, cambios en las unidades que los gestionaban, o traslados de sede, entre otras cuestiones, están incompletos, según se recoge en un Informe de 29 de abril de 2015 de la SGPGE⁴⁶.

- Los dos libramientos de 1998 fueron expedidos a favor de la caja pagadora "Secretaría General de Inmigración y Emigración" y referidos a las ayudas para pensiones asistenciales (1.309.800,28 euros) y de ancianidad (251.893,67 euros), a favor de los españoles en el exterior. La SGPGE en su informe recoge que estas cuentas se remitieron a la Intervención delegada el 9 de marzo del año 2000, pero la UCC no dispone de más información.

- Los cinco libramientos de 2005 fueron expedidos a favor de las Consejerías de Empleo y S.S. en el exterior (Argentina, Marruecos y Brasil), por importe de 205.296,54 euros, para ayudas asistenciales y sanitarias. La SGPGE en su informe recoge que las cuentas justificativas se remitieron a la Intervención delegada el 25 de noviembre de 2005 (4 cuentas) y el 15 de septiembre de 2005 (una cuenta). De esta última se tiene constancia de un informe especial del Interventor delegado sin firmar, pero la UCC no dispone de más información.

- Los dos libramientos de 2006 fueron expedidos a favor de las Consejerías de Empleo y S.S. en el exterior de Marruecos y México por un importe de 115.000 euros, para ayudas asistenciales. En 2006 la publicación de la Orden TAS/2268/2006 de 11 de julio, introdujo una serie de cambios con respecto al procedimiento anterior, pasando la competencia para aprobar las cuentas justificativas del Subdirector General de Administración Financiera al Director General de Emigración. La SGPGE en su informe recoge que las cuentas justificativas se remitieron a la Intervención delegada, que emitió sendos informes sin firmar, que incluyen distintas observaciones para

⁴⁵ De esta forma, solamente quedan pendientes de aprobar 12 cuentas, por importe de 59.508,65 euros, de las 310 indicadas al inicio del párrafo.

⁴⁶ Desde la entrada en vigor de la Orden TAS/2268/2006, de 11 de julio, esta subdirección se encarga de la revisión de las cuentas justificativas y de solicitar a las unidades gestoras la subsanación, en su caso, de las observaciones de la Intervención delegada.

subsana que fueron enviadas a la Subdirección General de Emigración el 29 de diciembre de 2006 y el 4 de octubre de 2007, pero la UCC no dispone de más información.

- Los tres libramientos de 2007 fueron expedidos a favor de las Consejerías de Empleo y S.S. en el exterior de Argentina, Brasil y Venezuela, por importe de 320.000 euros, para ayudas asistenciales. La SGPGE en su informe recoge que el libramiento a favor de la Consejería de Argentina tiene un informe de la Intervención delegada sin firmar, que incluye observaciones para subsanar, que se envió a la Subdirección General de Emigración el 9 de diciembre de 2008, pero la SGPGE no ha podido determinar si han sido o no solventadas. Los expedientes relativos a los libramientos de Brasil y Venezuela incluyen sendos informes de la Intervención delegada sin firmar con observaciones, que fueron solventadas por dicha Subdirección y enviadas a la Intervención delegada, en ambos casos, el 9 de enero de 2009, pero la UCC no dispone de más información.

4º) Dos libramientos de 2007, por importe de 7.687,61 euros, se libraron a la caja pagadora de la Sección de Empleo de Andorra para gastos de funcionamiento de la sección. Esta sección se cerró en 2014, quedando allí la documentación justificativa, según la información facilitada por el personal de la de la SGAF.

5º) Las cuentas justificativas de 2 libramientos de 2008, por importe de 3.550 euros, según la información aportada en la SGAF, se encontraban extraviadas.

6º) Las cuentas justificativas de 6 libramientos de 2011 y 2012 expedidas a la caja pagadora de la Consejería de Perú, por importe de 78.228 euros, fueron informadas desfavorablemente por la Intervención delegada por graves deficiencias, entre ellas, la falta de documentación justificativa, sin que hayan sido solventadas, a pesar de las reiteradas ocasiones en que se ha requerido por la SGPGE, lo que impide su aprobación por el Director General de Migraciones.

7º) Finalmente, de dos libramientos de 1999 y 2003 no se solicitó información al ministerio, debido a que por error no aparecían como pendientes de aprobación en la base de datos de la IGAE. No obstante, estos dos libramientos son de importes poco significativos (70,29 y 351 euros, respectivamente).

II.4.1.3. MAPAMA

De los 72 libramientos (por importe de 22.158.050,93 euros) que, según las bases de datos, se encontraban en esta situación, dos libramientos (7.400.000 euros) ya tenían sus cuentas aprobadas en 2014⁴⁷; en 2015 se aprobaron las cuentas justificativas de 39 (por importe de 13.957.656,60 euros): dos de ellos, correspondían a gastos de emergencia expedidos en 2013 a favor de las Confederaciones Hidrográficas del Júcar (5.000.000 euros) y del Guadiana (3.500.000 euros) y 37 a gastos de expropiaciones expedidos en 2014 a favor de varias confederaciones hidrográficas por importe de 457.656,60 euros. El retraso medio en la aprobación de las cuentas justificativas de estos 41 libramientos es de algo más de dos meses y medio y es consecuencia del procedimiento seguido para su aprobación por la Dirección General del Agua (ya comentado en el subepígrafe II.2.1.I. de este informe).

De los 31 libramientos restantes, por importe de 800.394,33 euros, cuyas cuentas justificativas no se tiene constancia de que hayan sido aún aprobadas, hay que señalar lo siguiente:

1º) 28 libramientos (718.320,22 euros), correspondientes a gastos de expropiaciones, se expidieron en 2004 a favor de la Confederación Hidrográfica del Sur de España, organismo que fue suprimido el 1 de enero de 2005, asumiendo sus competencias la Junta de Andalucía. Estos fondos no se reintegraron al Tesoro, como hubiera sido lo adecuado, sino que se transfirieron a la Junta de Andalucía, que los utilizó, según esta, para los fines para los que fueron librados. La Junta de Andalucía acreditó el pago de los fondos a los beneficiarios, únicamente mediante registros de su

⁴⁷ Situación ya corregida en las bases de datos de la IGAE de 2015.

sistema contable. Al finalizar los trabajos de campo, se estaba estudiando por la Intervención delegada la solución para regularizar la situación contable de estos libramientos⁴⁸, según información facilitada por la UCC.

2º) Dos libramientos, expedidos en 2007 a favor de las cajas pagadoras del Instituto Nacional de Meteorología (20.000 euros) y del Centro Meteorológico Territorial de Madrid y Castilla-La Mancha (60.341,08 euros), órganos dependientes entonces de la Dirección General del Instituto Nacional de Meteorología del Ministerio de Medio Ambiente (que se transformó en la Agencia Estatal de Meteorología en 2008) no fueron aprobados debido a la falta de intervención de las cuentas justificativas, al considerar la Intervención delegada del ministerio que estas cuentas estaban sometidas al régimen de control financiero permanente y auditoría pública que corresponde a las agencias estatales y no a la función interventora⁴⁹.

3º) Finalmente, un libramiento de 2004 para gastos de expropiaciones, expedido a favor de la Delegación del Gobierno en la Comunidad Autónoma de Cataluña, por importe de 1.733,03 euros, se encuentra pendiente de fiscalizar por la Intervención delegada debido a que la cuenta se extravió en dos ocasiones. En junio de 2016 se remitió copia de la misma para su intervención. En marzo de 2017 no había sido recibida por la UCC de vuelta con el informe de la Intervención, por lo que aún no ha sido aprobada.

II.4.1.4. OTROS MINISTERIOS

A) Ministerio de Hacienda y Función Pública

Se incluyen tres secciones, la sección 07 "*Clases Pasivas*" tenía en esta situación 3 libramientos expedidos en 2008 por importe de 2.300.000 euros, a favor de la caja pagadora "*Pagaduría Central de Mutilados y pensionistas marroquíes en Tetuán MAE*". la sección 15 "*Hacienda y Administraciones Públicas*" con 11 libramientos (de 2012 a 2014) por un importe de 9.108,12 euros, a favor de 8 cajas pagadoras (7 subdelegaciones del Gobierno y una delegación de Gobierno), y la antigua sección 22 "*Política Territorial*" del anterior Ministerio de Administraciones Públicas con 37 libramientos (de 2007 a 2011) por importe de 111.320,77 euros, a favor de 23 cajas pagadoras (12 subdelegaciones de Gobierno, 10 delegaciones de Gobierno y la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. Servicios Generales). Ninguno de estos libramientos había sido aprobado según la información recibida de la IGAE actualizada a 17 de julio de 2017⁵⁰.

⁴⁸ Las cuentas justificativas de estos libramientos constan como presentadas el 1 de enero de 2005 en el subsistema de pagos a justificar, debido a que en 2013 se realizó el registro contable de la presentación de las cuentas con esa fecha, así como su aprobación, siendo posteriormente anulada esta aprobación por la oficina de contabilidad.

⁴⁹ Uno de estos libramientos tiene por objeto pagar gratificaciones a colaboradores con el Centro Meteorológico. Si bien estas gratificaciones se encontraban reguladas, los pagos a justificar no son el procedimiento adecuado, por no cumplir con los requisitos del art. 79 de la LGP.

⁵⁰ Respecto a uno de estos libramientos, el correspondiente a la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por importe de 5.000 euros, las alegaciones del Ministerio de Hacienda y Función Pública incluyen una fotocopia de la caratula de la cuenta justificativa en la que se observa que se encuentra fiscalizada y aprobada en plazo, pero su aprobación, según las bases de datos de la IGAE, no ha sido contabilizada.

En relación con los 3 libramientos a favor de la Pagaduría Central de Mutilados, se señala en las alegaciones que: "*si bien los créditos para el pago de tales pensiones figuran en la sección del Presupuesto correspondiente a Clases Pasivas, el reconocimiento de las obligaciones correspondiente a tales pensiones y el abono de las mismas se efectúa por la Pagaduría de Pensionistas Marroquíes de Tetuán, que depende del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, por lo que se ha remitido el expediente a dicho Departamento Ministerial*".

Respecto a los 47 libramientos restantes, que corresponden a delegaciones y subdelegaciones del Gobierno, se indica en las alegaciones que "*se ha remitido el expediente al Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales*" al que, según dispone el Real Decreto 771/2017, de 28 de julio, corresponde, a través de la Dirección General de la Administración Periférica del Estado, la gestión económica y financiera de estos órganos.

B) Ministerio de Economía, Industria y Competitividad

Se incluyen dos secciones, la antigua sección 20 “*Industria, Energía y Turismo*” tenía en esta situación 6 libramientos expedidos en 2004, cinco a favor de la caja pagadora “*Ministerio de Industria, Energía y Turismo*”, por importe de 63.569,93 euros, y uno en 2009 a favor de la caja pagadora “*Oficina comercial de España en El Cairo*”, por un importe de 81.800 euros, y la sección 27 “*Economía y Competitividad*” con 257 libramientos expedidos en 2013 y 2014 a favor de 97 cajas pagadoras (oficinas comerciales y oficinas económicas y comerciales en el exterior, delegaciones permanentes de España en la OCDE, y en OOI y Representación Permanente de España ante la UE), por importe de 8.470.180,82 euros. Según la información contenida en las bases de datos de la IGAE, quedaban pendientes de aprobar a 31 de diciembre de 2015 ocho libramientos, por importe de 188.105 euros: el de 2009, de 81.800 euros, y siete de 2014 a favor de cinco oficinas comerciales en el exterior, por importe de 106.305 euros. Según la información recibida de la IGAE actualizada a 17 de julio de 2017, únicamente quedaba pendiente de aprobar el libramiento expedido en 2009 a favor de la caja pagadora “*Oficina comercial de España en el Cairo*”, por un importe de 81.800 euros.

C) Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad

Se incluyen dos secciones, la sección 26 “*Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad*” tenía en esta situación un libramiento expedido en 2009, por importe de 1.552.900 euros, a favor de la caja pagadora del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad; y la antigua sección 28 “*Igualdad*” con dos libramientos expedidos en 2010 por un importe de 534.296,22 euros, a favor de la caja pagadora del Ministerio de Igualdad; y según la información recibida de la IGAE actualizada a 17 de julio de 2017, estos libramientos no habían aún sido aprobados. No obstante, el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, en sus alegaciones indica que dos de estos libramientos, expedidos en 2009 y 2010 por importe de 1.552.900 euros y 42.098,22 euros, respectivamente, se aprobaron en 2010 y 2011 pero, por error, no se habían contabilizado, procediendo a ello la Intervención con fecha 13 de septiembre de 2017. Respecto al otro libramiento de 2010, de 492.198 euros, hay que indicar que se remitió al Tribunal de Cuentas sin aprobar, con fecha 28 de junio de 2012, lo cual supone un incumplimiento de lo establecido en el apartado b) del art. 12.5 del RDPJ.

II.4.2. Propuestas de pago expedidas desde el 1 de enero de 1988 al 31 de diciembre de 2014 de las que no se había presentado la cuenta justificativa y que debían haberse justificado antes de iniciarse 2015

II.4.2.1. MINISTERIO DE FOMENTO

De los 61 libramientos en esta situación (por importe de 178.856.039,68 euros) todos excepto dos corresponden a gastos de emergencia. Ocho de ellos, por importe de 47.948.797,61 euros, fueron expedidos a favor de distintas confederaciones hidrográficas en 1996, que en ese momento eran organismos adscritos al Ministerio de Fomento. Estos libramientos se justificaron y aprobaron, pero no quedó registrado en contabilidad, posiblemente porque en agosto de 1996 fueron adscritos al entonces Ministerio de Medio Ambiente⁵¹. Dos libramientos expedidos en 1999, por importe de 680.514,80 euros, a favor de la Delegación del Gobierno en Melilla para atender gastos por expropiaciones, fueron reintegrados en 2000, pero tampoco se registró en contabilidad; el 15 de noviembre de 2016 la UCC informó de su regularización. Diez libramientos, expedidos en 2011 (un libramiento) y en 2013 (9), por importe de 15.425.445,71 euros, a favor de diversas demarcaciones de carreteras, se justificaron y aprobaron en 2015. Además, 24 libramientos expedidos a favor de diversas demarcaciones de carreteras en 2012 (cinco libramientos) y en 2013 (19), por importe de

⁵¹ En virtud de lo establecido en el art. 3.8 del RD 1894/1996, de 2 de agosto, por el que se establece la estructura orgánica del Ministerio de Medio Ambiente.

68.745.434,89 euros, se justificaron en 2015 (cinco libramientos) y 2016 (19) y se aprobaron en febrero y marzo de 2017.

El retraso en la presentación de las cuentas justificativas es consecuencia de la demora con la que se firman las actas de recepción de las obras. Hay que destacar que la UCC del Ministerio de Fomento envía un requerimiento con carácter anual a las distintas cajas pagadoras indicando los libramientos que se encuentran sin justificar y les requiere para que envíen *“de cada cuenta la memoria explicativa del órgano de contratación sobre las causas que determinan la prolongación del procedimiento en base al punto VII.5 Rendición de cuentas⁵², de la Orden por la que se establecen las Normas para expedición de Libramientos a justificar en el Ministerio de Fomento”*.

De los 17 libramientos restantes (46.055.846,67 euros), ocho (uno de 2011 y 7 de 2013) expedidos a favor de diversas demarcaciones de carreteras, por importe de 24.947.845,61 euros, se justificaron en 2016 (5) y en 2017 (3) y están pendientes de aprobar.

Los nueve restantes, por un importe conjunto de 21.108.001,06 euros, se encontraban pendientes de justificar, y sobre ellos cabe señalar lo siguiente:

1º) Seis libramientos, por importe de 11.566.933,90 euros, fueron expedidos en 2012 (4) y 2013 (2) a favor de diversas demarcaciones de carreteras, si bien en marzo de 2017 aún no se ha presentado la cuenta justificativa, que había sido requerida por la UCC⁵³.

2º) Dos libramientos del año 1996 expedidos a favor de la Dirección Provincial del Ministerio de Fomento en Las Palmas, por importe de 2.328.921,91 euros, para atender obras de emergencia para la mejora del abastecimiento urbano de agua en La Gomera y de la reparación de cuatro presas en La Gomera y Gran Canaria. La Dirección General del Agua tiene diversa documentación sobre estos expedientes, como recepciones de obras, Acuerdos del Consejo de Ministros, entre otras.

3º) Un libramiento expedido en 1998 a favor de la Dirección Especial del entonces Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente en Melilla, por importe de 7.212.145,25 euros, del que la UCC indica que se transfirió a la Demarcación de Carreteras de Andalucía Oriental⁵⁴.

II.4.2.2. MINISTERIO DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL

En el MEYSS no hay libramientos en esta situación.

II.4.2.3. MAPAMA

De los 15 libramientos en esta situación, por importe de 21.190.182,48 euros, seis corresponden a gastos de emergencia y fueron expedidos en 2013 a favor de las Confederaciones Hidrográficas del Guadalquivir (1 libramiento), Júcar (2) y del Ebro (3), por importe de 20.551.730,00 euros; todas las cuentas fueron justificadas en 2015, encontrándose 2 de ellas aún pendientes de aprobar, la del Guadalquivir por importe de 7.400.000,00 euros, pendiente de fiscalizar; y la del Ebro, por importe de 2.400.000,00 euros, con informe desfavorable de la Intervención delegada, que ha sido devuelta a la confederación para contestación de observaciones.

⁵² *“Cuando las cuentas correspondientes a libramientos expedidos para atender gastos de emergencia no se hayan presentado en el plazo de 6 meses, se requerirá una memoria explicativa del órgano de contratación sobre las causas que determinen la prolongación del procedimiento”*.

⁵³ En las alegaciones formuladas por el Ministerio de Fomento se señala que dos de los libramientos de 2012, por importe de 4.203.668,66 euros, han sido justificados en julio de 2017, hecho que ha podido ser comprobado tras solicitarse y ser aportada la documentación acreditativa.

⁵⁴ En las alegaciones del Ministerio de Fomento se señala que *“al haber desaparecido dicho órgano, no se ha encontrado la documentación pertinente, si bien se están realizando indagaciones para la localización de la misma a través de la Demarcación de Carreteras de Andalucía Oriental, con el fin de poder realizar la oportuna justificación”*.

Los otros 9 libramientos se justificaron en 2015, tres con más de seis meses de retraso y el resto con un retraso inferior a un mes. Respecto a la aprobación, tres se aprobaron en el plazo establecido en la LGP, cinco lo superaron en dos meses, quedando solo uno de los libramientos pendiente de aprobar, en trámite de fiscalización, expedido para gastos de expropiaciones en 2014 a favor de la Confederación Hidrográfica del Miño-Sil, por importe de 71.155,62 euros.

II.4.2.4. OTROS MINISTERIOS

A) Ministerio de Hacienda y Función Pública

Se incluyen dos secciones. La sección 07 "*Clases Pasivas*" tenía en esta situación un libramiento expedido en 2013 a favor de la caja pagadora "*Pagaduría Central de Mutilados y pensionistas marroquíes en Tetuán MAE*", y la sección 15 "*Hacienda y Administraciones Públicas*" con siete libramientos por importe de 30.071,41 euros, cuatro (uno de 1989 y tres de 1990) expedidos a favor de la caja pagadora "*Junta Administrativa del edificio administrativo de servicios múltiples*", por un importe conjunto de 24.948,01 euros, y tres, de 2014, a favor de dos subdelegaciones de Gobierno y una delegación de Gobierno. Según la información contenida en las bases de datos de la IGAE, en 2015 se justificaron y aprobaron los tres libramientos de 2014, y a 31 de diciembre de 2015 no se había presentado la cuenta justificativa del libramiento expedido en 2013 a favor de Clases pasivas, por importe de 190.000 euros, ni los cuatro expedidos a favor de la Junta Administrativa del edificio administrativo de servicios múltiples, por un importe conjunto de 24.948,01. No obstante, según la información recibida de la IGAE actualizada a 17 de julio de 2017, se había presentado y aprobado la cuenta justificativa del libramiento expedido en 2013 a favor de Clases pasivas, por importe de 190.000 euros.

B) Ministerio de Economía, Industria y Competitividad

Se incluyen dos antiguas secciones. La sección 20 "*Industria, Energía y Turismo*" tenía en esta situación un libramiento expedido en el ejercicio 2000 a favor de la caja pagadora "*Ministerio de Industria, Energía y Turismo*" por importe de 2.181,66 euros y la sección 27 "*Economía y Competitividad*" con 2 libramientos expedidos en 2014 a favor de sendas cajas pagadoras (oficinas comerciales de España en el exterior) por un importe conjunto de 18.481,57 euros. Según la información contenida en las bases de datos de la IGAE, en 2015 se presentaron y aprobaron las cuentas justificativas de estos tres libramientos.

C) Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad

Incluye la sección 26 "*Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad*" que tenía en esta situación un libramiento expedido en 2009 por importe de 2.690,78 euros, a favor de la caja pagadora de la Delegación del Gobierno para el Plan Nacional sobre Drogas. Según la información recibida de la IGAE actualizada a 17 de julio de 2017, no se había presentado aún la cuenta justificativa de este libramiento. No obstante, de las alegaciones que realiza el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad se desprende que se trata de un error, al haber tramitado un pago a justificar en lugar de un pago en firme en formalización. Por ello, la Intervención Delegada, a fin de que la operación 001712093310004513 no quede pendiente de justificar en SIC3, deberá proceder a contabilizar de oficio los documentos de "presentación" y de "aprobación" de la citada operación.

III. CONCLUSIONES

III.1. RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LA NORMATIVA REGULADORA

1. La normativa reguladora de los pagos a justificar establece de forma detallada el procedimiento a seguir para la realización de estas operaciones. No obstante, se han observado algunas carencias y deficiencias que se exponen a continuación (subepígrafe II.1.1.1.):

- Entre los supuestos contemplados en el art. 79 de la LGP para la expedición de fondos a justificar, no se recoge expresamente la atención de gastos de emergencia ni de expropiaciones. Si bien estos casos aparecen contemplados en otras normas, parece razonable que se incorporen también al texto de este precepto.

- En relación con los gastos de emergencia, su normativa específica exceptúa a este tipo de gastos de los plazos de justificación establecidos en la LGP, lo que en la práctica supone la inexistencia de plazos para presentar la cuenta justificativa y provoca que estos sean muy dilatados, retrasando el cierre de estas operaciones. Además, mediante una orden ministerial se permite que, en este tipo de gastos, se puedan expedir nuevas órdenes de pago a favor de aquellas cajas que no hayan justificado en el plazo establecido los fondos percibidos con anterioridad, lo que favorece la existencia de retrasos en las justificaciones y se aparta del criterio general establecido en el apartado 3 del art. 1 del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados “a justificar”.

- La posibilidad establecida en la disposición adicional octava de la LGP, de que, a través de la Dirección General de Agua, se libren fondos a justificar a favor de las confederaciones hidrográficas para realizar obras de emergencia y expropiaciones favorece el extravío de cuentas justificativas y la demora en su justificación. Además, provoca la falta de atribución de algunas funciones del procedimiento de justificación, como es el de la revisión de las cuentas justificativas, que no se realiza por ningún órgano.

2. La normativa reguladora de los anticipos de caja fija establece de forma detallada el procedimiento a seguir para la realización de estas operaciones y en ella no se han observado carencias ni deficiencias significativas. Únicamente, hay que indicar que el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, modifica el momento en que se ha de realizar la fiscalización de la cuenta justificativa sin que este hecho se haya reflejado expresamente en el Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija. Esta circunstancia provoca que, en el caso de informes de carácter desfavorable de la Intervención, el gestor no tenga posibilidad de realizar las aclaraciones u observaciones que considere convenientes sobre dicho informe y que, en consecuencia, la Intervención no tenga un cauce procedimental para conocer la opinión del gestor y, en su caso, modificar su informe, por lo que, de facto, se aprueban las cuentas aunque estén informadas desfavorablemente. Esta situación se produce también en relación con los pagos a justificar (subepígrafe II.1.1.2.).

3. La normativa reguladora recoge aspectos comunes a ambos procedimientos (pagos a justificar y anticipos de caja fija) sobre los que cabe señalar lo siguiente (subepígrafe II.1.1.3.):

- Tanto la Instrucción de contabilidad de los pagos “a justificar” como las Normas de contabilidad de las cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas justificativas recogen adecuadamente todos los aspectos esenciales referidos a la contabilización de estas operaciones, sin perjuicio de los defectos que se ponen de manifiesto en el epígrafe III.1.3 de estas conclusiones. No obstante, las modificaciones introducidas por otras normas desde su promulgación y de las actualizaciones de los formatos de los libros y documentos recogidos en las citadas normas del SIC y del sistema SOROLLA, han desnaturalizado esta normativa, que presenta contenidos ya derogados tácitamente.

- La normativa regula adecuadamente la disposición de fondos y el control de la tesorería, pero no exige un detalle de la situación de los pagos a justificar pendientes de aprobar ni de la situación del anticipo de caja fija que refleje, en ambos casos, los pagos realizados y su tesorería. Además, el formato de arqueo de caja establecido en el anexo II de la Orden de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados a justificar, prevé que se suscriba por el propio cajero pagador responsable de los fondos, en lugar de por el jefe de la Unidad administrativa a la que está adscrita, por lo que no se produce la conveniente segregación de funciones.

4. Respecto a la normativa interna de ambos procedimientos cabe señalar lo siguiente:

- La actual LGP no recoge la obligación de aprobar normas internas que regulen la expedición de órdenes de pago a justificar, obligación que, sin embargo, sí contempla el Real Decreto 640/1987, que es desarrollado por la Orden de 23 de diciembre de 1987. Todos los ministerios del área económica de la Administración General del Estado cuentan con este tipo de normas que, en general, se ajustan a lo indicado en esta Orden (subepígrafe II.1.2.1.).

- A diferencia de los pagos a justificar, la LGP establece la obligación de aprobar normas internas que regulen los pagos satisfechos mediante anticipos de caja fija, y su contenido mínimo se recoge en la Orden de 26 de julio de 1989, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 725/1989, de 16 de junio, sobre anticipos de caja fija. Todos los ministerios del área económica de la Administración General del Estado cuentan con este tipo de normas aprobadas por Orden ministerial y, salvo en dos ministerios, se aprueban anualmente. Si bien todas recogen los contenidos mínimos establecidos en la Orden de 26 de julio de 1989, en la mayoría de los casos no se especifica el importe que debe considerarse "*menor cuantía*". La distribución del anticipo por cajas pagadoras se fija en todos los ministerios a través de la Orden por la que se aprueban las normas de anticipos de caja fija, salvo en un ministerio, en cuyas normas internas se delega esta competencia en otro órgano administrativo (subepígrafe II.1.2.2.).

III.2. RELATIVAS AL ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA REGULADORA

5. En las pruebas efectuadas se ha comprobado el cumplimiento de las normas que son de aplicación a los pagos a justificar con las siguientes excepciones:

- En numerosos expedientes examinados de pagos a justificar para atender gastos de emergencia y de expropiaciones, la actuación a que se refiere el expediente ya había sido realizada en el momento de tramitarse la propuesta de reconocimiento de la obligación y del pago, lo que supone el incumplimiento del art. 79.1 de la LGP, que limita la utilización del procedimiento de pagos a justificar a aquellos casos en que, excepcionalmente, no pueda aportarse la documentación justificativa en ese momento. Ello se debe a que el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público y la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado establecen que el pago de este tipo de gastos se realice mediante el procedimiento de pagos a justificar, lo que supone una excepción al criterio general, que debería incorporarse a la LGP. Además, en varios ministerios, los gastos protocolarios se tramitaron a final de ejercicio como pagos a justificar a pesar de que la realización de la prestación, en estos casos, era anterior al reconocimiento de la obligación, lo que incumple también el art.79.1 de la LGP (subepígrafe II.2.1.A).

- En los gastos de emergencia y de expropiaciones, principalmente, se incluyen tanto gastos de ejercicios anteriores como gastos de ejercicios posteriores al de la propuesta de gasto. Ello, en el primer caso se debió a las insuficiencias presupuestarias existentes en los ejercicios analizados que hicieron necesaria la aprobación de sendos créditos extraordinarios en 2014 y 2015. En el segundo caso, es consecuencia del criterio seguido de incluir, con cargo al libramiento, todos los gastos relacionados con el expediente con independencia del ejercicio al que corresponda, criterio que es contrario al contenido del art. 79.3 LGP, lo que hubiera exigido el reintegro de las

cantidades no gastadas en el ejercicio e incluir los gastos del ejercicio siguiente con cargo a un nuevo libramiento aplicado a ese año, (subepígrafe II.2.1.B).

- En los gastos en el exterior del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, las facturas justificadas son de fecha anterior a la del pago del libramiento correspondiente, debido a que, en el primer trimestre del ejercicio, los fondos para atender gastos de funcionamiento se libran con un retraso significativo (a primeros de abril). Ello es posible debido a que las cajas pagadoras disponen de tesorería por los remanentes del ejercicio anterior; sin embargo, debería haberse recurrido al procedimiento previsto en el Real Decreto 591/1993, de 23 de abril, aunque sin movimiento de fondos, para dar cobertura legal a estos gastos (subepígrafe II.2.1.B).

- El texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público exceptúa implícitamente a los libramientos para gastos de emergencia de los plazos de rendición establecidos en el art. 79.4 de la LGP, al no señalar ningún plazo para la presentación de la cuenta justificativa y ni siquiera establece uno tras la finalización de la obra. Como consecuencia de ello, los plazos en que *de facto* se produce la justificación son muy dilatados, destacando de manera especial los de las confederaciones hidrográficas que, en los expedientes examinados, fueron de entre 685 y 976 días en presentar la documentación justificativa desde que se produjo el ingreso en sus cuentas. Esta tardanza se debe a que, de forma general, las cuentas se justifican con posterioridad a la firma de las actas de recepción de las obras, que se suscriben con un retraso significativo (subepígrafe II.2.1.C).

- No existe uniformidad respecto a la documentación justificativa de la aplicación de los fondos en los casos de gastos de emergencia y de expropiaciones, justificándose gastos de similar naturaleza con documentos distintos (subepígrafe II.2.1.C).

- En las demarcaciones de carreteras del Ministerio de Fomento, en los libramientos expedidos para atender gastos de expropiaciones, se solicita de manera masiva la prórroga para la justificación de estos libramientos a pesar de que no siempre sea necesario, incumplándose la excepcionalidad, que recoge el art. 79.4 de la LGP (subepígrafe II.2.1.C).

- Entre los ministerios analizados existen diferentes criterios sobre el tratamiento que se da a las observaciones de los informes de fiscalización (subepígrafe II.2.1.D).

- En los libramientos a cajas pagadoras de las confederaciones hidrográficas las cuentas justificativas no son revisadas por la respectiva Unidad Central de Caja ni es esta quien recaba su aprobación, lo que supone el incumplimiento de los apartados 3 y 5 del art. 12 del Real Decreto 640/1987 (subepígrafe II.2.1.D).

- El SIC no bloquea de forma automática la emisión de nuevos libramientos cuando no se han justificado los anteriores en el caso de que sea distinto el tipo de pago respecto del no justificado (subepígrafe II.2.1.E).

- El sistema SOROLLA no incluye una herramienta que permita a las Unidades Centrales de Cajas verificar que las cuentas se confeccionan y rinden dentro de los plazos reglamentarios. En algunos ministerios esta labor se lleva a cabo utilizando aplicaciones informáticas de elaboración propia, que además permiten notificar de manera automática a las cajas pagadoras con una determinada antelación a la fecha de finalización del plazo de justificación (subepígrafe II.2.1.F).

- La justificación de los pagos se realiza correctamente. No obstante, en el caso particular de los libramientos tramitados por el Ministerio de Empleo y Seguridad Social con el tipo de pago 36, cuando se efectúa en efectivo por la entidad financiera se incumple el art. 6 del Real Decreto 640/1987, ya que no se adjunta el recibí del beneficiario (subepígrafe II.2.1.H).

- El procedimiento de aprobación de las cuentas justificativas de las confederaciones hidrográficas, derivado de lo establecido en la disposición adicional octava de la LGP, provoca un retraso

significativo en la tramitación de la aprobación de las cuentas y un alto riesgo de extravío de documentos e incluso de cuentas completas (subepígrafe II.2.1.I).

6. En las pruebas efectuadas se ha comprobado el cumplimiento de las normas que son de aplicación a los anticipos de caja fija, excepto porque, en muchos casos, en las cuentas de reposición analizadas en las que existen gastos de ejercicios anteriores, no se presentan los correspondientes certificados de anulación de crédito en el ejercicio de procedencia, lo que supone el incumplimiento del art. 34.3 de la LGP. En algunos ministerios no se incluyen en cuentas justificativas separadas los justificantes de los gastos de ejercicios anteriores, en aquellas reposiciones en las que se han incluido este tipo de gastos, lo que incumple el apartado 3 de la nota aclaratoria 34 del anexo I de la Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado, en la modificación establecida por la Orden HAP/336/2014 de 4 de marzo. Además, en ocasiones, el tiempo transcurrido desde la reposición hasta la fiscalización de la cuenta justificativa se considera excesivo, destacando el MEYSS, en el que en la mitad de los expedientes examinados este plazo es superior a 500 días y en el que aún se tardan en torno a 60 días más en su aprobación (epígrafe II.2.2.).

7. En las pruebas efectuadas se ha comprobado el cumplimiento, en general, de las normas que son de aplicación conjuntamente a los pagos a justificar y a los anticipos de caja fija, con la siguiente excepción:

- En el ámbito de la Administración General del Estado, está prevista la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento electrónico de tramitación de cuentas justificativas de pagos a justificar y de cuentas de reposición de anticipos de caja fija, como se desprende de la Resolución de 19 de septiembre 2012 de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se posibilita la tramitación de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar y para la reposición de anticipos de caja fija en soporte fichero. Asimismo, también está prevista, en la Resolución de 10 de junio de 2015, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, la posibilidad de remisión, mediante medios electrónicos, de la información de la cuenta de gestión respecto a las cajas que se encuentren en el extranjero. No obstante, en la actualidad, la remisión de las cuentas justificativas de pagos a justificar y de anticipos de caja fija y de las cuentas de gestión de las cajas pagadoras en el extranjero no se está realizando por este procedimiento electrónico, lo que provoca, entre otras situaciones, la demora en su tramitación y el riesgo de pérdida de la documentación justificativa (epígrafe II.2.3.).

III.3. RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LA REPRESENTATIVIDAD CONTABLE

8. El sistema de información contable de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija vigente, tanto en el periodo fiscalizado como en la actualidad, no permite, a partir de la información contenida en la Cuenta General de la Administración General del Estado, tener un conocimiento adecuado de la situación de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija debido a las modificaciones introducidas al Plan General de Contabilidad Pública en su adaptación a la Administración General del Estado.

El Plan General de Contabilidad Pública establece que las cuentas 575 "*Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos*" y 5580 "*Provisiones de fondos pendientes de justificar*" funcionen a través de sus divisionarias separando las operaciones de pagos a justificar de las de anticipos de caja fija. Sin embargo, en la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado no se incluyen subdivisionarias de las cuentas indicadas, integrándose en ellas tanto los saldos correspondientes a pagos a justificar como a anticipos de caja fija sin que se pueda determinar su composición. Además, la cuenta 5586 "*Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación*", cuyo saldo a fin de ejercicio debería recoger, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública, los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar que se encuentran pendientes de aprobación, solo

se utiliza, en los casos que proceda, en las adquisiciones de bienes CIBI por el procedimiento de pagos a justificar, como se establece en la disposición transitoria tercera de la Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado, lo que impide conocer el importe de los libramientos pendientes de aprobación.

9. Respecto a la imagen fiel de los saldos de las cuentas contenidos en el balance y en el estado de deudores no presupuestarios de la memoria de la Cuenta de la Administración General del Estado, de acuerdo con las normas que le son de aplicación, hay que indicar lo siguiente:

- La representatividad del saldo de la cuenta 575 *“Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos”*, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, se ve afectada por el hecho de que los saldos de las cuentas bancarias abiertas en España, utilizados para realizar el ajuste de la cuenta a fin de año, son los facilitados por las entidades financieras, en lugar de, como sería razonable, los contenidos en los propios estados de situación de tesorería de las cajas pagadoras (epígrafe II.3.1.).

- El saldo de la cuenta 5580 *“Provisiones de fondos pendientes de justificar”*, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, está sobrevalorado en 112.569.797,04 euros y 110.634.712,14, respectivamente, cuantías que deberían haberse recogido en la cuenta 447 *“Deudores por provisiones de fondos a justificar”* y correspondientes a las de los fondos librados con el carácter de pagos a justificar por la Dirección General del Agua a las confederaciones hidrográficas cuyas cuentas, a las fechas indicadas, se encontraban pendientes de justificación o de aprobación (epígrafe II.3.2.).

- El saldo, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, de la cuenta 5584 *“Libramientos para pagos a justificar pendientes de pago”* representa razonablemente, respecto a los ministerios del área económica de la Administración General del Estado, el importe de los libramientos expedidos de fondos a justificar que no han sido hechos efectivos a los cajeros pagadores al finalizar el ejercicio. Esta cuenta, sin embargo, no debería presentar saldo al finalizar el ejercicio debido a que resulta del todo imposible realizar los gastos en el ejercicio en el que se aplican al presupuesto si los cajeros no disponen de los fondos para efectuarlos. Debe recordarse que la LGP establece que con cargo a los libramientos a justificar únicamente podrán satisfacerse obligaciones del mismo ejercicio. Esta situación es especialmente acusada en el Ministerio de Fomento, que a 31 de diciembre de 2013 tenía 398 libramientos pendientes de pago, por importe de 128.789.113,37 euros, y a 31 de diciembre de 2014, 84 libramientos, por importe de 50.945.261,46 euros; y en el entonces Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, que a 31 de diciembre de 2014 tenía 109 libramientos pendientes de pago, por importe de 11.990.254,06 euros (epígrafe II.3.3.).

- El saldo, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, de la cuenta 5585 *“Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago”* representa razonablemente, respecto a los ministerios del área económica de la Administración General del Estado, el importe de los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que no habían sido hechos efectivos a los cajeros pagadores al finalizar el ejercicio (epígrafe II.3.4.).

- El saldo de la cuenta extrapresupuestaria 350004 *“Provisión de fondos de anticipos de caja fija”*, a 31 de diciembre de 2013 y de 2014, respecto a los ministerios del área económica de la Administración General del Estado, refleja razonablemente el importe de las provisiones de fondos de anticipos de caja fija existentes a fin de ejercicio (epígrafe II.3.6.).

III.4. RELATIVAS AL ANÁLISIS DE LAS ÓRDENES DE PAGO A JUSTIFICAR CUYAS CUENTAS JUSTIFICATIVAS SE ENCONTRABAN PENDIENTES DE APROBAR O DE PRESENTAR A 31 DE DICIEMBRE DE 2014

10. A 31 de diciembre de 2014, según las bases de datos de la Intervención General de la Administración del Estado, se encontraban pendientes de aprobar las cuentas justificativas de libramientos a justificar por un importe superior a 2.300 millones de euros, de los que más de 900

millones correspondían a los ministerios del área económica de la Administración General del Estado. Sobre este importe tan elevado es preciso señalar que en algo más de 1.779 millones de euros (477 millones, en los ministerios analizados), el plazo límite para su justificación era posterior a esa fecha y cerca de 54 millones (en torno a 41 millones, en los ministerios fiscalizados) se justificaron después de octubre de 2014, lo que, considerando que el plazo de aprobación es de dos meses desde su justificación, significa que, al finalizar el año 2014, se encontraban aún en plazo para ser aprobados.

En definitiva, de todos aquellos libramientos a justificar cuyas cuentas justificativas se encontraban pendientes de aprobar a 31 de diciembre de 2014, únicamente se encontraban fuera del plazo previsto en la LGP aquellos que su documentación justificativa se había presentado con anterioridad a noviembre de 2014, cerca de 289 millones de euros (en torno a 208 millones, en los ministerios analizados) y aquellos de los que no se había presentado la cuenta justificativa y cuya fecha límite de rendición era anterior a 31 de diciembre de 2014, alrededor de 207 millones de euros (algo más de 200 millones, en los ministerios analizados).

- En el Ministerio de Fomento y en el Ministerio de Empleo y Seguridad Social el retraso en la aprobación de la cuentas justificativas se debe, principalmente, al largo periodo de tiempo que permanecen en la fase de intervención (siendo mayor en el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, con un plazo medio superior a 400 días), cuestión en la que puede influir el reducido número de efectivos de que disponen ambas Intervenciones delegadas para este cometido. Además, en el caso del Ministerio de Empleo y Seguridad Social hay en torno a 25 libramientos de los ejercicios 1998 a 2010, que no se han aprobado debido a que se han extraviado, están incompletos o no se han corregido los defectos puestos de manifiesto por la Intervención delegada o la Unidad Central de Cajas (subepígrafes II.4.1.1 y II.4.1.2).

- En el caso del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente, los expedientes que incumplen el plazo de aprobación corresponden, por un lado, a gastos en el exterior (plazo medio de retraso de 56 días), siendo la causa del retraso, principalmente, la revisión exhaustiva que la Subdirección General de Relaciones Internacionales y Asuntos Comunitarios lleva a cabo sobre las cuentas antes de enviarlas a la Intervención delegada (a través de la Unidad Central de Cajas); y, por otro, a gastos de emergencia, cuyo retraso se debe al tiempo que permanecen las cuentas justificativas en la Intervención delegada (una media de 53 días) y al procedimiento seguido para su aprobación por la Dirección General del Agua del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente (ya comentado en el subepígrafe 2.2.1.K de este informe). Además, en 31 libramientos de los años 2004 y 2007, no han sido aprobadas sus cuentas debido a que los organismos u órganos a los que se libraron los fondos fueron suprimidos y no se adoptó ninguna medida para su aprobación y a que, en un caso, se extravió la cuenta justificativa (subepígrafe II.4.1.3.).

- En el resto de ministerios del área económica de la Administración General del Estado, los libramientos que se encontraban pendientes de aprobar a finales de 2014, permanecían en esta situación a julio de 2017, salvo los del Ministerio de Economía y Competitividad, que se aprobaron en 2015 y dos del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad. En general, corresponden a libramientos de ejercicios antiguos (2004 a 2011). (Subepígrafe II.4.1.4.).

11. Los 61 libramientos del Ministerio de Fomento que, según las bases de datos de la Intervención General de la Administración del Estado, tenían sus cuentas justificativas sin presentar a 31 de diciembre de 2014 (habiendo superado el plazo de seis meses desde que fueron librados), corresponden casi en su totalidad a gastos de emergencia. De ellos, diez habían sido ya justificados y aprobados a esa fecha pero no se había registrado esta circunstancia, y 34 más se han justificado y aprobado en 2015, 2016 y 2017. De los otros 17, tres correspondían a libramientos de 1996 y 1998, sin que se haya aportado información sobre la causa de su no justificación; y de los catorce restantes, únicamente de cuatro no se había presentado la cuenta justificativa, encontrándose las cuentas del resto en fase de estudio por la Unidad Central de Cajas, de fiscalización o devueltas para subsanación de defectos (subepígrafe II.4.2.1).

De los 15 libramientos del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente que se encontraban pendientes de justificar a finales de 2014, seis correspondían a gastos de emergencia y fueron expedidos en 2013 y todas las cuentas fueron justificadas en 2015, encontrándose dos de ellas aún pendientes de aprobar, una con informe desfavorable de la Intervención delegada, que ha sido devuelta para aclaraciones. De los otros nueve libramientos, tres se justificaron en 2015 con más de seis meses de retraso y el resto con un retraso inferior a un mes. Solo uno de estos libramientos se encontraba pendiente de aprobar (subepígrafe II.4.2.3.).

En el resto de ministerios del área económica de la Administración General del Estado, los libramientos que se encontraban pendientes de justificar a finales de 2014 librados en ese año se justificaron en 2015 y los librados con anterioridad, salvo dos, permanecían sin justificar a 17 de julio de 2017 (subepígrafe II.4.2.4.).

IV. RECOMENDACIONES

IV.1. AL GOBIERNO DE LA NACIÓN

1. Se considera conveniente que se estudie la oportunidad de actualizar la normativa de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija. En particular:

- Sería conveniente estudiar la posibilidad de limitar el uso del procedimiento de pagos a justificar en los casos de gastos de emergencia, expropiaciones y gastos en el exterior.

En el caso de gastos de emergencia y de expropiaciones, la posibilidad de librar pagos a justificar debería quedar expresamente limitada a aquellas operaciones en las que no se disponga de la documentación justificativa adecuada en el momento del reconocimiento y pago de las obligaciones, requisito fundamental para librar fondos con el carácter de a justificar, estableciéndose como procedimiento habitual el general previsto en el art. 73.4 de la LGP.

Para ello, en el caso de los gastos de emergencia, sería conveniente modificar la nueva ley de Contratos del Sector Público, de manera que se establezca una remisión al artículo 79 de la LGP para poder utilizar el procedimiento de pagos a justificar para el libramiento y disponga un plazo de justificación, sin perjuicio de que, por su especialidad, se pueda excluir el cierre de las cajas pagadoras cuando no se cumpla este plazo, exclusión que debería recogerse en el Real Decreto 640/1987.

En el caso de gastos por expropiaciones, se debería estudiar la modificación de la regla 79 de la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado y cualquier otra normativa relacionada, suprimiendo la referencia a que este tipo de gastos se tramiten por el procedimiento de pagos a justificar.

En el caso de los gastos en el exterior, se considera que debería analizarse la posibilidad de utilizar el procedimiento de anticipos de caja fija para atender los gastos de funcionamiento, en lugar del de pagos a justificar, que se utiliza en la actualidad.

- Sería conveniente corregir los plazos de justificación y de prórroga de los fondos librados para atender gastos de expropiaciones establecidos en el Real Decreto 640/1987, de manera que sean coincidentes con los señalados en la LGP.

- Sería conveniente que el Real Decreto 725/1989 se modificara para ajustarse al contenido del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, que establece que la intervención de la cuenta justificativa de los anticipos de caja fija se realice con anterioridad a su aprobación. También sería conveniente que, tanto el Real Decreto 725/1989 como el Real Decreto 640/1987, se modificaran para introducir, en el caso de cuentas justificativas que sean informadas desfavorablemente por la Intervención, la necesidad de motivar la aprobación de las mismas, por

parte del órgano competente, con el objeto de que la Intervención pueda determinar, a la vista de dicha motivación, si procede el inicio de los procedimientos correspondientes derivados de infracciones administrativas o de responsabilidades contables o penales.

- Se considera que deberían introducirse las modificaciones normativas necesarias para evitar realizar libramientos de fondos a justificar que previsiblemente no vayan a hacerse efectivos en el mismo ejercicio presupuestario al que se aplican y, en todo caso, no deberían quedar a fin de ejercicio libramientos para pagos a justificar pendientes de pago, debiéndose anular las propuestas que no se puedan hacer efectivas en el ejercicio presupuestario al que se aplican.

- Debería estudiarse la modificación de la normativa específica de esta materia de forma que se incluya, entre la documentación que acompaña a los estados de situación de tesorería, el estado de saldos de anticipos de caja fija y pagos a justificar que se obtiene del SOROLLA; y que se modifique, asimismo, el modelo de arqueo de caja de manera, que se suscriba por el jefe de la unidad administrativa a la que esté adscrita la caja pagadora, además de por el propio cajero pagador, para establecer una adecuada segregación de funciones.

- Se considera conveniente estudiar la conveniencia de la supresión de la posibilidad, establecida en la disposición adicional octava de la LGP, de librar fondos a justificar a las confederaciones hidrográficas, por parte del ministerio al que se encuentran adscritas, para atender los gastos de emergencia y por expropiaciones, en la medida en que con otro procedimiento sea posible atender las necesidades particulares de la gestión territorial del agua. En estos casos, se podrían consignar en los presupuestos de estos organismos las oportunas dotaciones presupuestarias o aprobar las modificaciones presupuestarias (transferencias de crédito), en el presupuesto del ministerio y de las distintas confederaciones, cuando sea necesario.

2. Se considera conveniente analizar la oportunidad de la implantación, con las garantías necesarias, del procedimiento previsto en la Resolución de 19 de septiembre de 2012 de la Intervención General de la Administración del Estado, para la tramitación, en todas sus fases, de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar y para la reposición de anticipos de caja fija en soporte fichero, con el objeto de lograr, entre otros aspectos, una reducción de los tiempos de tramitación de las cuentas, así como una reducción significativa de la probabilidad de extravío de la documentación. Asimismo, sería igualmente conveniente valorar la implantación del procedimiento previsto en la Resolución de 10 de junio de 2015, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Secretaria General del Tesoro y Política Financiera, en todas las unidades de las que dependan cajas en el extranjero, para llevar a cabo la remisión electrónica de la información de la cuenta de gestión (respecto a las cajas que se encuentren en el extranjero), sin perjuicio de desarrollar también un procedimiento similar en el ámbito nacional para la remisión de la información contenida en los estados de situación de tesorería.

3. Se considera necesario realizar un examen exhaustivo de aquellos libramientos cuyas cuentas justificativas no se hayan rendido en los plazos establecidos, en especial de aquellos de más antigüedad, de manera que se pueda conseguir su justificación y aprobación y, en caso contrario, se exijan, si procede, las oportunas responsabilidades.

IV.2. A LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

1. Sería conveniente que se valorase la oportunidad de suprimir las modificaciones del Plan General de Contabilidad Pública en relación con la contabilización de las operaciones relativas a pagos a justificar y a anticipos de caja fija introducidas por la adaptación de dicho Plan a la Administración General del Estado, referidas a la supresión de las subdivisionarias de la cuenta 575 *“Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos”* y al uso previsto por Plan de la cuenta 5586 *“Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de aprobación”*.

2. Se considera necesario que se estudie la manera de que los efectivos de personal asignados a las funciones de fiscalización en las intervenciones delegadas sean suficientes para atender la carga de trabajo que asumen.
3. Sería conveniente que se realizara, al menos una vez al año, una revisión de la información contenida en las bases de datos de pagos a justificar respecto a cuentas justificativas pendientes de justificar o de aprobar con la de los órganos gestores, con la finalidad de corregir posibles diferencias o retrasos.

Madrid, 30 de noviembre de 2017

EL PRESIDENTE

A handwritten signature in blue ink, reading "Ramón A. de M.", with a horizontal line underneath.

Ramón Álvarez de Miranda García