



# BOLETIN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES

## SECCION CORTES GENERALES

### V LEGISLATURA

Serie A:  
ACTIVIDADES PARLAMENTARIAS

6 de mayo de 1994

Núm. 22

#### COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS

- 250/000003**  
(Congreso de los Diputados)  
**770/000002**  
(Senado)
- Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, relativo a la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1990, así como Resoluciones adoptadas por dicha Comisión.**
- 251/000021**  
(Congreso de los Diputados)  
**771/000021**  
(Senado)
- Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe de Fiscalización realizado a la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (ejercicios 1981-1990), así como Informe correspondiente.**
- 251/000022**  
(Congreso de los Diputados)  
**771/000023**  
(Senado)
- Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre la Moción de ese Alto Tribunal, derivada de la actividad fiscalizadora sobre la aplicación de los principios generales presupuestarios en las modificaciones de los créditos de los Presupuestos Generales del Estado, así como Informe correspondiente.**
- 251/000023**  
(Congreso de los Diputados)  
**771/000022**  
(Senado)
- Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada al Consejo Superior de Investigaciones Científicas referido al ejercicio de 1990, así como Informe correspondiente.**
- 251/000024**  
(Congreso de los Diputados)  
**771/000025**  
(Senado)
- Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización «Análisis de la gestión de los deudores por prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social», así como Informe correspondiente.**

**251/000026** Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización de la adjudicación de 70.000 toneladas métricas de azúcar por el Fondo de Ordenación y Regulación de Productos y Precios Agrarios (FORPPA) en 1984 a la Sociedad IF-CO-INTERMUN, así como Informe correspondiente.

**251/000037** Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada al Banco de España, correspondiente a los ejercicios de 1989, 1990 y 1991, así como Informe correspondiente.

#### COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS

**250/000003 (Congreso de los Diputados)**  
**770/000002 (Senado)**

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES, Sección Cortes Generales, del Dictamen emitido por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, relativo a la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1990 (número de expediente 250/3), así como de las Resoluciones adoptadas por dicha Comisión.

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazzábal**.

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, a la vista del Informe emitido por la Ponencia designada, ha examinado el Informe elaborado por el Tribunal de Cuentas en relación con la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1990 y, de conformidad con las Normas de las Mesas del Congreso y del Senado sobre tramitación de la Cuenta General del Estado, tiene el honor de elevar a los señores Presidentes del Congreso y del Senado el siguiente Dictamen, aprobado por mayoría:

#### DICTAMEN

Reunida la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y examinada la documentación remitida por el Tribunal de Cuentas en relación al Informe Anual sobre la gestión del Sector Público en 1990, que incluye:

- Informe anual del ejercicio.
- Declaración Definitiva.
- Fiscalizaciones especiales.
- Cuentas de la Seguridad Social.
- Cuentas de las sociedades Estatales Financieras.
- Cuentas de las Sociedades Estatales no Financieras y Entes de Derecho Público.
- Cuentas del Sector Público Territorial: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Teniendo en cuenta lo expuesto por el Tribunal de Cuentas que en la Declaración Definitiva manifiesta que, de conformidad con lo establecido en el artículo 136 de la Constitución, artículo 132, 133, 135 y 136 del Texto Refundido de la ley General Presupuestaria que regulan la formación, estructura y contenido de dicha Cuenta, y en cumplimiento del artículo 10 de la Ley Orgánica 2/82 del Tribunal de Cuentas y del artículo 33 de la Ley 7/88 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1990 presenta la estructura y contenido establecido en las disposiciones que le son de aplicación, es coherente internamente y con documentación complementaria que le sirve al fundamento, refleja adecuadamente la actividad económico-financiera, así como su situación patrimonial.

En relación con las cuentas de la Seguridad Social, habiéndose cumplimentado los requerimientos formulados en la Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas de 12 de mayo

de 1992 y verificados y analizados por el Tribunal de Cuentas, según consta en los Acuerdos I, II y III del Informe sobre Seguridad Social relativo a 1990, y como consecuencia de la propia calificación favorable del Tribunal de Cuentas, se propone adoptar los siguientes acuerdos:

1.º Se aprueba la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio de 1990.

2.º Se aprueban las cuentas de los Organismos Autónomos Administrativos y Comerciales, Industriales y Financieros, con las excepciones de aquellos cuyas cuentas no se han rendido, o de los que están sujetos a reparos.

3.º Se aprueban las Cuentas de la Seguridad Social, correspondientes a los ejercicios económicos pendientes que comprende desde 1980 hasta 1990 inclusive.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO DE 1990, EN SU SESION DEL DIA 7 DE ABRIL DE 1994.

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, a la vista del dictamen emitido por la Comisión Mixta en relación con la Cuenta General del Estado ejercicio 1990,

ACUERDA

Se insta al Gobierno para que proceda conforme a lo expuesto en las resoluciones que a continuación se relacionan:

1. Legislación Presupuestaria.

Que se elabore y se presente en el Congreso de los Diputados, en el más breve plazo posible un nuevo proyecto de Legislación General Presupuestaria que de manera integral adecúe su contenido a los requerimientos de la actual gestión financiera pública, conjugando las necesidades derivadas de la situación de restricción presupuestaria con las medidas encaminadas a potenciar la eficacia en la administración de los recursos públicos, tanto desde la perspectiva de su presupuestación como de su gestión, control y contabilización.

2. Programas Presupuestarios.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 103 de la Constitución y en el artículo 27.1 de la Ley 7/88, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, el Gobierno informará periódicamente sobre la ejecución de los programas presupuestarios, haciendo especial hincapié en la eficacia y eficiencia

Para ello el Gobierno seguirá mejorando en los Proyectos de Ley de Presupuestos la presupuestación por programas especificando los correspondientes objetivos y medios para su consecución, de modo que pueda llevarse a cabo el oportuno control de eficacia y de eficiencia en la ejecución de los mismos.

3. Subvenciones.

Ante la deficiente justificación de las subvenciones (que a veces es inexistente), se constata que no se ha reclamado, en algunos supuestos, el reintegro de las subvenciones finalistas no justificadas. Por todo ello se considera necesario incrementar las medidas de control sobre esta materia.

A tal efecto el Ministerio de Economía y Hacienda deberá elaborar la norma al nivel necesario que establezca de forma general los principales requisitos para el disfrute, justificación y reintegros de subvenciones. Las especificaciones de cada área y Departamento ministerial se recogerán en las correspondientes Ordenes Ministeriales.

Asimismo se aumentarán el número de auditorías sobre subvenciones y ayudas públicas a realizar por la I.G.A.E. para cubrir todas las líneas existentes y realizar auditorías recurrentes con una periodicidad de, al menos, tres años.

4. Transferencias internas.

Deberá proseguirse la presentación de estados de conciliación que aclaren y justifiquen todas y cada una de las diferencias, además de establecer la información mutua suficiente entre las Entidades implicadas en estas operaciones, corrigiendo las discrepancias que puedan existir entre entidades pagadoras y perceptoras.

Asimismo establecer normativamente la cuantía y el momento en que aprobados los créditos de transferencias, nace la obligación de pago y el correlativo derecho de cobro.

Los OO.AA., deberán anular los créditos que habiendo sido anulados por la Administración, siguen figurando en sus cuentas como derechos reconocidos

## 5. Ampliaciones de créditos.

Exigir una mayor disciplina y control en las autorizaciones de ampliaciones de créditos, para que se adecúen a las posibilidades reales de gasto en el ejercicio de las obligaciones reconocidas, evitando en la medida de lo posible, ampliaciones que producen remanentes importantes y se anulan a fin del ejercicio.

## 6. Créditos Extraordinarios y Suplementarios.

Que la autorización de créditos extraordinarios y suplementarios responda a auténticas razones de necesidad, urgencia e imprevisibilidad del gasto.

## 7. Ejecución Presupuestaria.

Que por parte de la Administración General del Estado y de sus Organismos Autónomos se proceda a regularizar, si no se hubiera hecho ya, partidas de gasto e ingreso pendientes de aplicar en el Ejercicio de 1990, de acuerdo con la normativa vigente, y en especial proceda si no se ha hecho, en ejercicios posteriores a 1990, a imputar a Presupuestos de gastos.

a) Anticipos del Banco de España al Tesoro Público por gastos de emisión de Deuda Pública y aportaciones a Organismos Internacionales (136.052 millones).

b) Préstamos del Federal Financing Bank (254.679 millones).

c) Anticipo de tesorería al Ministerio de Defensa para atender desembolsos del Programa Renovado de Inversiones de las FF.AA. (31.565 millones).

d) Cuotas Sociales, correspondientes a obligaciones por cuotas de funcionarios afiliados al mutualismo administrativo (MUFACE, ISFAS Y MUGEJO) (56.260 millones).

e) Obligaciones contraídas de la Dirección General de Correos por deudas pendientes de imputar a Presupuesto: (56.603 millones).

f) Seguro de cambio de Autopistas. (9.062 millones)

g) Prestaciones a los afectados por el síndrome tóxico. (11.990 millones).

h) Anticipo recargo municipal I.R.P.F. (6.580 millones).

Asimismo imputar si no se ha efectuado en ejercicios posteriores, al Presupuesto de Ingresos.

a) Beneficio de acuñación de moneda del ejercicio de 1990 y anteriores. (117.701 millones).

b) Dividendos de la Cía. Telefónica. (6734 millones).

c) Ingreso efectos timbrados por multas de tráfico (4.283 millones).

d) Cupo País Vasco (3.852 millones).

e) Derechos no contraídos por transferencias OO.AA. (57.789 millones).

f) Interés cuentas bancarias Ministerio de Defensa. (9.087 millones).

## 8. Aplicación del principio de devengo.

Teniendo en cuenta que, tanto el Plan de Contabilidad vigente (noviembre 1983) como el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad (marzo 1993) establecen el principio de devengo, se insta al Gobierno a instrumentar las medidas necesarias para hacer extensivo este principio en la Cuenta General del Estado.

En tanto se aprueba el nuevo Plan y las disposiciones anejas, el Gobierno deberá cumplir las disposiciones normativas vigentes.

## 9. Balance de Situación integral.

## a) Deudores por derechos reconocidos

Extremar las medidas para el cobro de los saldos pendientes de estas cuentas, dado el bajo índice de cobro que se produce en los de ejercicios cerrados, procediendo en su caso, a dar de baja aquellos que por su antigüedad no sean cobrables.

En especial se requieren actuaciones que solventen las siguientes cuentas:

“Ayuntamientos R.D. 1079/86 con 7.788 millones”.

## b) Inmovilizado financiero ICO.

Solventar las diferencias de criterio, en cuanto se refiere a la inclusión de los créditos FAD en esta agrupación, dada la carencia de personalidad jurídica del FAD, y por tanto determinar y regular el reflejo presupuestario y contable que corresponda.

## 10. Organismos Autónomos.

Adoptar las medidas normativas y administrativas adecuadas con el fin de evitar que la presentación de las cuentas de los OO.AA., lo sean con retrasos, defectos y salvedades, aplicando en su caso los artículos 141.1e) del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y el artículo 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Se llama la atención, por la reiteración en este incumplimiento, a los siguientes organismos o en su caso, a aquellos Entes u Organismos que hayan asumido las obligaciones de entidades extinguidas o transformadas:

Trabajos Penitenciarios  
 Junta del Puerto de Alicante  
 " " " " Melilla  
 " " " " Santander  
 " " " " Tarragona  
 Instituto Nacional de Investigaciones Agrarias  
 Administración Turística Española

Asimismo por reiterados retrasos, defectos y salvedades, que se producen en los siguientes organismos:

Instituto de Cooperación Iberoamericana  
 Patronato de Casas Militares Ejército  
 " " " " Aire  
 Confederación Hidrográfica del Duero  
 J.P. Algeciras  
 " Avilés  
 " Pasajes  
 " Santander  
 " Tarragona  
 " Alicante

#### 11. Cuentas y Balances de OO.AA.

Deberá procederse, si no se ha efectuado en ejercicios posteriores, en relación con los Organismos que se citan a efectuar las correcciones que se exponen:

##### a) IRYDA

Ultimar el inventario de su inmovilizado material y el registro auxiliar del inmovilizado financiero.

##### b) J. Construcciones Equip. Escolar

Considerar cedido el inmovilizado material construido con anterioridad al 1 de enero de 1988, aplicando el contenido de la Resolución de Julio de 1993 de la I.G.A.E. y efectuar los oportunos asientos contables en las cuentas que procedan, al efecto del desglose y clasificación del patrimonio.

##### c) Gerencia de Infraestructura de la Defensa

Adaptar su plan especial al Plan de Contabilidad Pública, en especial el registro contable de su inmovilizado material.

d) Centro de Estudios Constitucionales Fondo de Atenciones del Servicio Geográfico del Ejército, Instituto Nacional de Consumo, Canal de Experiencias Hi-

drodinámicas del Pardo y Consejo Superior de Deportes, Icona, Central Hidrográfica del Tajo:

Recoger adecuadamente en sus Balances el inmovilizado, dados los fallos y carencias observadas en el Informe.

##### e) Instituto Tecnológico y Minero, Icona Turespaña

Corregir y aplicar adecuadamente los saldos de su inmovilizado inmaterial.

##### f) Grupo de Confederaciones Hidrográficas.

Mejorar la gestión de cobro de su cuenta de Deudores, especialmente de ejercicios cerrados y dotar las provisiones correspondientes en su caso.

##### g) SENPA Y FORPPA.

Corregir y actualizar las cuentas mutuas y presentarlas con las conciliaciones correspondientes.

#### 12. Fiscalización de la cartera de valores del INI.

Que por parte del Tribunal de Cuentas se proceda a comprobar el tratamiento contable aplicado por el INI a su cartera de valores y a las transferencias recibidas y su adecuación al Plan de Contabilidad vigente, durante los ejercicios 1991 a 1993.

#### 13. Fiscalización del INEM.

Que se proceda, por el Tribunal de Cuentas, a efectuar una fiscalización específica del INEM que atienda, tanto a la actividad y situación del mismo, como a sus relaciones financieras con la Administración General del Estado y con la Tesorería de la Seguridad Social.

#### 14. Servicios Postales y Telegráficos.

Que se intensifiquen los Sistemas de Seguimiento de los Indicadores de Eficacia y Calidad de los Servicios Postales y Telegráficos al objeto de mejorar la fiabilidad en la información respecto a la calidad del servicio público.

#### 15. Instituto Nacional de Estadística.

Que como consecuencia de los resultados de la fiscalización específica del INE, donde se indica por parte del Tribunal de Cuentas que la cuenta rendida por el Organismo no representa la imagen fiel de su situación patrimonial a 31.12.90, dicho Organismo deberá de asumir y aplicar las recomendaciones del Tribunal, contenidas en su informe.

## 16. Sociedades Estatales no financieras.

Subsanar la situación de aquellas sociedades cuyo neto patrimonial es negativo mediante ampliación de capital o en su caso aplicación de los artículos 163 y 260.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, como causa de obligatoria reducción de capital y disolución.

Determinar definitivamente el Inventario de Empresas Públicas, porcentajes de participación en las mismas y establecimiento de obligatoriedad de las que han de ser examinadas por el Tribunal de Cuentas.

## 17. Sociedades Estatales Financieras.

Mejorar la gestión informática de la Entidad del Banco de Crédito Agrícola.

## 18. Inventario de sociedades estatales.

Que dado el elevado número de sociedades estatales se proceda, por parte de la Intervención General de la Administración del Estado a elaborar y presentar ante estas Cámaras relación exhaustiva de todas las sociedades estatales, señalando la participación directa e indirecta del Estado en las mismas.

## 19. Contratación administrativa.

Hasta tanto se apruebe la nueva Ley de Contratos del Estado, ha de tenerse en cuenta por los diferentes órganos de la Administración:

Estudiar y exigir una adecuada elaboración de Proyectos, para evitar modificaciones posteriores, mediante reformados u obras complementarias, procediendo a realizar las investigaciones a las que se refiere el artículo 154 del Reglamento General de Contratación, para los casos en los que existieran indicios de defectos o imprevisión de los autores o supervisores en las modificaciones de proyectos.

## 20. Contratación directa.

Que por parte de los Organos responsables de la contratación administrativa en cumplimiento de la legislación vigente, se reduzca a sus justos límites la aplicación de la contratación directa, justificando adecuadamente las razones de urgencia aducidas al respecto, así como aplicando un criterio restrictivo en las adjudicaciones mediante concurso público, recogiendo en los pliegos de cláusulas de los contratos los criterios que han de servir de base a la adjudicación y evitando, en todo caso, la excesiva proliferación detectada de modificación de los proyectos definitivos.

## 21. Fiscalización de contratos del Estado por el Tribunal de Cuentas.

Que por parte de la Administración del Estado y de los Organismos Autónomos se proceda a remitir al Tribunal de Cuentas todos los contratos que de acuerdo con la normativa vigente, han de ser trasladados a dicho Organismo, para que proceda a la oportuna fiscalización de los mismos.

## 22. Seguridad Social.

## a) Inmovilizado, Instalaciones y Mobiliario y Material no móvil.

Proseguir los trabajos desarrollados para la determinación física del inventario del Inmovilizado y realizar los ajustes contables que se deriven de los mismos.

Determinar las partidas contables que perteneciendo a la cuenta "Mobiliario y material no móvil" figuran contabilizados en "Instalaciones" y realizar los ajustes contables que correspondan.

## b) Deudores, Acreedores y Partidos Pendientes de Aplicación.

Continuar el proceso de saneamiento que se ha venido realizando en las cuentas de "Deudores" y "Acreedores" hasta su culminación, procediendo a la realización de los ajustes contables que correspondan.

Proseguir con la depuración de los apuntes realizados en las cuentas de "Partidas pendientes de aplicación" tanto en el activo como en el pasivo por las diversas Entidades.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO DE 1990, EN SU SESION DEL DIA 7 DE ABRIL DE 1994.

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, a la vista del dictamen emitido por la Comisión Mixta en relación con la Cuenta General del Estado ejercicio 1990,

## ACUERDA

Las Cortes Generales, acuerdan poner en conocimiento de los Consejos Sociales y Autoridades responsables de las Universidades, los defectos expresados

por el Tribunal de Cuentas, en la elaboración y ejecución de los Presupuestos, que no se atienden a los principios de contabilidad financiera y patrimonial, así como los retrasos injustificables de obligaciones con el Tesoro y Seguridad Social.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

**RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO DE 1990, EN SU SESION DEL DIA 7 DE ABRIL DE 1994.**

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, a la vista del dictamen emitido por la Comisión Mixta en relación con la Cuenta General del Estado ejercicio 1990,

**ACUERDA**

**1. Rendición del Informe anual.**

De acuerdo con los artículos 33.1 de la Ley 7/88, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas y 10 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, la Cuenta General del Estado de 1990 debería haberse presentado a las Cortes Generales antes del mes de mayo de 1992. Ante la actual situación de retraso en la tramitación de este Informe y atendiendo a que el principio de oportunidad es esencial para la efectividad de los mismos, se recomienda que los Informes sean remitidos a sus destinatarios lo antes posible, facilitando así su utilidad a los efectos de permitir a los Entes auditados la adopción de las correspondientes medidas de corrección.

**2. Corporaciones Locales.**

Con respecto al Informe del Tribunal de Cuentas, relativo a la fiscalización de las Corporaciones Locales se pone de manifiesto:

- a) Que se producen incumplimientos bastante generalizados, en la obligatoriedad de rendir sus cuentas al órgano fiscalizador.
- b) Que se producen prácticas irregulares, como la falta de cumplimiento de nivelación presupuestaria, la financiación insuficiente de las modificaciones anuales de crédito, la falta de reflejo adecuado de las cuentas de Administración del Patrimonio, la existencia de valores de cobro con antigüedad superior a cinco años.

c) Que en la contratación se producen deficiencias en la selección de las empresas adjudicatorias, falta de definición del objeto de los contratos u anomalías en las recepciones donde se incluye también incumplimiento de plazo de entrega de los bienes de la prestación de los servicios convenidos.

Por lo que se requiere al Tribunal de Cuentas para que informadas las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, se requiera de los Organos de Gobierno de las Comunidades Autónomas, el establecimiento de medidas de información, asesoramiento y control, que corrijan los defectos y salvedades de referencia.

**3. Contenidos del Informe Anual.**

Se insta al Tribunal de Cuentas para que con el objetivo de clarificar la diversidad de situaciones existentes en la cuantificación de los resultados así como para dar mayor eficacia a la labor constructiva que el Tribunal realiza, en futuros informes sobre las Cuentas Generales del Estado se incluya la siguiente información:

1.º) En la cuantificación de las partidas que incrementan o disminuyen los resultados presupuestarios y de contabilidad general, el Tribunal diferenciará claramente:

- a) el montante atribuible a la utilización, en la formación de la Cuenta General del Estado, de criterios distintos a los del Tribunal.
- b) el montante atribuible a otras actuaciones o conductas.

2.º) En el supuesto de la existencia de cantidades derivadas del apartado 1.º.a) anterior, se cuantificará y diferenciará en qué casos la Administración está aplicando la normativa vigente y en cuáles no, debiendo recomendar en el primer caso un cambio de normativa.

3.º) En el supuesto de la existencia de cantidades derivadas del apartado 1.º.b) anterior, se especificarán las medidas adoptadas por el Tribunal en el ámbito de sus competencias para exigir responsabilidades, si ha habido lugar a ello, y cuál es la situación y resultado de dichas actuaciones.

4.º) Asimismo se pondrá de manifiesto:

- a) los criterios del Tribunal, sostenidos en Declaraciones de ejercicios anteriores, que la Administración ha incorporado.
- b) los criterios de la Administración, contenidos en las Cuentas Generales o defendidos en las alegaciones, que el Tribunal ha aceptado.
- c) las rectificaciones, correcciones o soluciones aplicadas por la Administración, realizadas después del cierre de la Cuenta General y antes de la emisión

de la Declaración definitiva, de las que tenga constancia el Tribunal por haberse rendido la (s) Cuenta (s) de año (s) posterior (es) o por cualquier otra causa.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

—————

**251/000021 (Congreso de los Diputados)**  
**771/000021 (Senado)**

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe de Fiscalización realizado a la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (ejercicios 1981-1990), así como el Informe correspondiente. (Número de expediente 251/000021).

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**

**RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON EL INFORME DE FISCALIZACION REMITIDO POR ESE ALTO TRIBUNAL SOBRE LA FISCALIZACION REALIZADA A LA UNIVERSIDAD INTERNACIONAL MENENDEZ PELAYO (EJERCICIOS 1981-1990)**

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, en relación con el Informe remitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada a la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (ejercicios 1981-1990).

**ACUERDA:**

1.º Requerir a la Universidad para que proceda a:

— Completar y perfeccionar el conjunto de procedimientos de gestión y las instrucciones relativas a control interno.

— Completar la adecuación de su contabilidad a la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos; dar asimismo cumplimiento a la normativa de gestión presupuestaria, e imputar con rigor las operaciones a las cuentas de ambas contabilidades.

— Documentar adecuadamente las operaciones económicas, y custodiar sus justificantes.

— Analizar los saldos contables referidos a activos y pasivos clarificando sus contenidos y efectuando en su caso los ajustes necesarios de forma que reflejen su realidad patrimonial.

— Elaborar un inventario completo de su inmovilizado, debidamente conciliado con la contabilidad y conteniendo la información precisa para la identificación y amortización de los bienes.

— Efectuar la reclamación y gestión de cobro de todos los derechos devengados evitando su prescripción.

— Documentar las obligaciones reconocidas contablemente y proceder de inmediato a su pago o, en su caso, a la tramitación de su baja en contabilidad por prescripción.

— Limitar los gastos de conservación de edificios (Palacio de la Magdalena, y recinto de Las Llamas) y enseres propiedad de terceros, a los acuerdos existentes con el Ayuntamiento de Santander y la Universidad de Cantabria, respectivamente.

— Registrar contablemente de manera inmediata, los saldos en entidades bancarias que en la actualidad no estén incluidos en la contabilidad, y realizar las conciliaciones necesarias de todas las cuentas bancarias.

— Revisar las transferencias al Banco de España de recursos situados en otras entidades bancarias no incluidas en la contabilidad, registradas con abono a cuentas de ingresos, para detectar posibles duplicidades de abono a estas cuentas por haber sido ya contabilizados los ingresos con aplicación a Caja cuando en un primer momento (hasta 1987 inclusive) se hicieron efectivos. La revisión de estas operaciones podría aportar información y corregir, en su caso, el saldo injustificado de Caja a 31 de diciembre de 1990.

— Solventar definitivamente las cuentas correspondientes a los saldos de gastos realizados y no imputados presupuestariamente por carencia de crédito por importe de 418,1 millones pendiente desde 1987. Asimismo, el saldo correspondiente a las cancelaciones de las cuentas de Bancos, consideradas contablemente como Caja, con una diferencia de 23,2 millones.

— Dar estricto cumplimiento a las normas reguladoras de los pagos a justificar, en especial en lo que se refiere a la justificación de las cuentas en los plazos establecidos.

— Someter el proyecto de presupuestos de cada año a la consideración de la Junta de Gobierno y a informe del Patronato de la Universidad.

— Informar al Tribunal de Cuentas y a la Comisión Mixta de las medidas adoptadas por el Organismo en cumplimiento de esta Resolución.

2.º Requerir al Gobierno para que el Ministerio de Educación y Ciencia como responsable de la tutela de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo:

— Efectúe un seguimiento eficaz de las medidas que ha de adoptar la Universidad para la corrección de las irregularidades existentes, así como de los resultados que se obtengan.

— Facilite que la Universidad disponga de los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines, a través de sus Presupuestos y de una estructura adecuada y personal.

— Compruebe a través del Ministerio de Educación y Ciencia el grado de cumplimiento por parte de la

Universidad Internacional Menéndez Pelayo de las recomendaciones contenidas en el Informe de Fiscalización realizado por el Tribunal de Cuentas.

Los Ministerios de Economía y Hacienda y Trabajo y Seguridad Social verificarán el cumplimiento por parte de la Universidad de las obligaciones tributarias y de Seguridad Social adoptando, en su caso, las medidas necesarias para su correcta actualización.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jornado Salinas**.

### INFORME DE FISCALIZACION DE LA UNIVERSIDAD INTERNACIONAL MENENDEZ PELAYO (EJERCICIOS 1981 A 1990)

El Pleno del Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 9, 12 y 14 de la Ley Orgánica 2/82, de 12 de mayo, y 3 c) y 28 de la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha acordado, en sesión celebrada el día 23 de septiembre de 1993, la aprobación del presente

#### INFORME A LAS CORTES GENERALES

relativo a la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (ejercicios 1981 a 1990).

#### INDICE

	Páginas
I. INTRODUCCION.....	11
1. ASPECTOS GENERALES RELATIVOS A LA FISCALIZACION.....	11
1.1. Antecedentes del Informe.....	11
1.2. Objetivos.....	11
1.3. Alcance.....	11
1.4. Limitaciones.....	12
2. INFORMACION GENERAL RELATIVA AL ORGANISMO.....	12
2.1. Naturaleza jurídica y normativa aplicable.....	12
2.2. Fines.....	12
2.3. Organización.....	13
2.4. Actividades.....	14
2.5. Recursos.....	15
II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACION.....	16
1. ORGANIZACION Y CONTROL INTERNO DEL AREA ECONOMICO-CONTABLE.....	16
1.1. Contabilidad.....	16
1.2. Gestión de gastos.....	17
1.3. Gestión de ingresos.....	17

	Páginas
1.4. Gestión de tesorería .....	17
1.5. Normas dictadas por la UIMP para regular algunos aspectos de su gestión .....	18
1.6. Informática .....	18
1.7. Registro y archivo generales .....	18
2. CUENTAS ANUALES RENDIDAS AL TRIBUNAL .....	18
3. CONTABILIDAD .....	19
3.A. Situación en el período 1981/1984 .....	19
3.A.1. Tesorería .....	19
3.A.2. Gastos .....	25
3.A.3. Ingresos .....	27
3.A.4. Deudores y acreedores .....	28
3.B. Situación en el período de 1985/1990 .....	29
3.B.1. Financiación básica .....	29
3.B.2. Inmovilizado .....	30
3.B.3. Existencias .....	32
3.B.4. Deudores y acreedores del grupo 4 .....	32
3.B.5. Cuentas financieras .....	35
3.B.6. Gastos de personal .....	47
3.B.7. Otros gastos corrientes .....	53
3.B.8. Ingresos corrientes .....	63
3.B.9. Resultados .....	72
4. PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA .....	72
4.1. Normas autorreguladoras de la UIMP .....	73
4.2. Cajas Pagadoras .....	73
4.3. Ordenes de pago a justificar .....	73
4.4. Ejecución de gastos y pagos con cargo a fondos a justificar .....	74
4.5. Justificación de las cuentas .....	74
4.6. Estados de tesorería .....	74
4.7. Caja de efectivo y Anticipos de caja fija .....	74
5. GESTION PRESUPUESTARIA .....	74
5.1. Tramitación y aprobación de los presupuestos .....	75
5.2. Modificación de crédito para gastos y de previsiones de ingresos .....	75
5.3. Ejecución presupuestaria .....	76
5.4. Liquidaciones presupuestarias .....	77
III. CONCLUSIONES .....	79
1. Evolución en el período 1981/1990 y situación en 31 de diciembre de 1990 .....	79
2. Principales irregularidades detectadas en el análisis efectuado .....	79
IV. RECOMENDACIONES .....	84
V. ANEXOS .....	86

## I. INTRODUCCION

### 1. ASPECTOS GENERALES RELATIVOS A LA FISCALIZACION

#### 1.1. ANTECEDENTES DEL INFORME

Las actuaciones fiscalizadoras que han dado lugar al presente Informe corresponden a los dos períodos 1981/1984 y 1985/1990, con solución de continuidad entre ambos en la práctica de comprobaciones y tramitación de resultados por este Tribunal de Cuentas. En un primer acuerdo se decidió que el alcance temporal fuese 1981/1984, según se recoge en el acta del Pleno de 17.5.1985, por lo que al término de los correspondientes trabajos se remitieron a los responsables de la Universidad las actuaciones practicadas, dando cumplimiento con ello al trámite de alegaciones y, con consideración de éstas, se redactó el correspondiente proyecto de Informe. Sometido al Pleno del Tribunal en sesiones de 27.6.1989, 20.7.1989, 26.4.1990, 18.4.1991 y 29.5.1991, ante la afirmación de la UIMP de haberse producido una mejora sustancial en su gestión desde el último ejercicio fiscalizado hasta la fecha de tramitación de sus resultados, dicho Organismo decidió no pronunciarse sobre el proyecto por el momento y extender las comprobaciones a 1985/1990, acordándose la correspondiente fiscalización complementaria.

Las comprobaciones realizadas difieren en parte entre los dos períodos citados:

a) En el primero, se ha dado especial importancia a la evaluación del control interno y a las pruebas de cumplimiento, ya que desde el momento inicial se observaron determinadas debilidades, en los procedimientos seguidos.

Las pruebas sustantivas de este período han consistido básicamente en la revisión amplia de la información contable y documental disponible, ante la evidencia de que las actuaciones típicas de auditoría y las técnicas de muestreo no resultaban adecuadas para una situación caracterizada por la insuficiencia de procedimientos sistemáticos de gestión y de registros contables y por unos archivos desordenados e incompletos. El examen se ha centrado particularmente en la situación y cuentas de tesorería, al apreciarse que la inexistencia de efectivo en caja contradecía los saldos que se habían estado certificando anualmente en las correspondientes actas de arqueo, así como otras irregularidades en los saldos bancarios.

b) En el segundo, se ha considerado conveniente hacer mayor uso de las técnicas de auditoría, dado que las carencias anteriores fueron aliviándose, particularmente en los últimos años, y al ser éstos los de mayor incidencia en las pruebas para poder opinar sobre la situación reciente. Un hecho relevante en lo que se refiere a la disponibilidad de información ha sido la im-

plantación de la contabilidad financiera en 1988 (con efectos desde 1.1.1987), que ha salvado las limitaciones de la precedente contabilidad presupuestaria. Por ello, aunque ha seguido siendo primordial el examen de los saldos de caja y bancos, ha habido ocasión de profundizar en el conocimiento de otros activos, así como de los pasivos y de los gastos e ingresos corrientes. El análisis en este segundo período ha incluido, además, los pagos a justificar y la gestión presupuestaria.

Las distintas circunstancias de uno y otro período, y las correlativas diferencias en el enfoque del trabajo del Tribunal, han determinado que los resultados de las actuaciones en cada uno de ellos tengan características que les individualizan, sin perjuicio del entronque de problemas comunes y, entre éstos, del particular seguimiento en 1985/1990 de las deficiencias detectadas en 1981/1984. Preservar tales singularidades, unido a la conveniencia de ofrecer la visión diferenciada de la situación en cada uno de estos períodos como medio para apreciar su evolución en el tiempo, han aconsejado separar la exposición de los resultados de la fiscalización al tratar de la contabilidad, dando lugar a los apartados II.3.A y II.3.B de este Informe.

#### 1.2. OBJETIVOS

Los objetivos perseguidos en el examen han sido:

- a) Evaluar los procedimientos de gestión y control interno.
- b) Comprobar si las cuentas reflejan adecuadamente las operaciones económicas realizadas y la situación económica y financiera resultante.
- c) Verificar si la gestión se ha realizado de acuerdo con las normas legales aplicables.

#### 1.3. ALCANCE

Queda delimitado por las siguientes notas:

- a) Temporal: como ya ha quedado dicho, la fiscalización se ha referido a los años 1981 a 1990, ambos inclusive, con un corte en la práctica de las actuaciones entre 31.12.1984 y 1.1.1985.
- b) Sectorial: se ha examinado la gestión administrativa con repercusión económica y los procedimientos y práctica de su registro contable. Por lo tanto, se ha excluido la fiscalización de la actividad docente y cultural de la Universidad.
- c) Territorial: las pruebas han tenido lugar en la sede en Madrid del Organismo, donde se concentra la mayor parte de la documentación.
- d) Procedimental: como ha quedado dicho en I.1.1, las comprobaciones del período 1981/1984 se han ca-

racterizado por un amplio examen de la documentación soporte de las operaciones realizadas, en especial de las referidas a tesorería, que han estado orientadas de manera primordial a detectar omisiones, duplicidades y otros errores de contabilización. La fiscalización de los años 1985/1990 ha partido de un mayor uso de muestreos, fuentes de información independientes de la contabilidad y otras técnicas de auditoría determinadas y graduadas mediante el estudio previo del control interno.

#### 1.4. LIMITACIONES

La situación aludida en el apartado I.1.1. con relación al primer período, agravada por cambios de personal en diversas áreas de gestión (particularmente el Gerente, el Jefe de Contabilidad y el Habilitado) inmediatamente antes de iniciarse la fiscalización, ha supuesto que, en cuanto a la gestión de los años 1981/1984, la información contable y antecedentes documentales aportados por la UIMP no hayan satisfecho las condiciones mínimas de totalidad y coherencia indispensables para valorar fiablemente la actividad económica a que se refieren, lo que constituye una limitación importante y general al alcance de la fiscalización de ese período, cuya incidencia en cada caso concreto se pone de manifiesto en el apartado II.3.A. de este Informe.

En cuanto al período 1985/1990, aunque han persistido importantes dificultades de información y cambios en los principales responsables, particularmente en los primeros años, en general ha sido posible la realización del trabajo necesario, si bien con notables carencias y retrasos en las aclaraciones y justificaciones solicitadas.

Las carencias a que se refiere el párrafo anterior afectan frecuentemente a la justificación de las operaciones realizadas y se han producido a pesar de que el equipo fiscalizador ha insistido en sus peticiones de documentación, normalmente reiteradas por escrito, culminando con requerimientos del Sr. Consejero Ponente, también mediante escrito, cuando ha resultado conveniente conforme a las cuestiones a examinar. Esta situación se recoge en el Informe con expresiones tales como que la fiscalización ha solicitado documentación o información sin que haya podido obtenerse, que no se ha entregado soporte documental o que no se han acreditado determinados hechos.

## 2. INFORMACION GENERAL RELATIVA AL ORGANISMO

### 2.1. NATURALEZA JURIDICA Y NORMATIVA APLICABLE.

La Universidad Internacional "Menéndez Pelayo" (UIMP) se creó mediante Decreto de 10.11.1945, te-

niendo como antecedente la Universidad Internacional de Verano, de Santander, instituida por Decreto de 23.8.1932. Durante los años a fiscalizar, 1981/1990, se ha regido, primero, por el Texto Refundido de su Estatuto Orgánico, aprobado por Orden de 18.11.1968, del Ministerio de Educación y Ciencia y, después, por el Estatuto aprobado por Orden de 12.8.1982, que derogó dicho Texto Refundido.

El R. Decreto 261/1980, de 11.1, hizo de la UIMP un Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Universidades e Investigación, calificación que se mantiene al término del período fiscalizado, con dependencia actualmente del Ministerio de Educación y Ciencia.

No se ha llevado a efecto la previsión de la Disposición Adicional 2.ª de la Ley Orgánica 11/1983, de 25.8, de Reforma Universitaria, que establece: "En atención a sus especiales características y al ámbito de sus actividades, las Cortes Generales determinarán el régimen jurídico de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo".

Otras normas aplicables a esta Universidad, a destacar por sus implicaciones en la presente fiscalización, son:

- Ley de 26.12.1958, de Régimen Jurídico de Entidades Estatales Autónomas, parcialmente vigente.
- Ley 14/1970, de 4.8, General de Educación y de Financiación de la Reforma Educativa.
- Ley 11/1977, de 4.1, General Presupuestaria; su Texto Refundido aprobado por R. Decreto Legislativo 1091/1988, de 23.9; y disposiciones complementarias.
- R. Decreto 543/1979, de 20.2, sobre Régimen Económico y Presupuestario de las Universidades, con la modificación del R. Decreto 1192/1982, de 14.5.
- Orden de 10.7.1978, del Ministerio de Hacienda, con normas provisionales de contabilidad para los Organismos Autónomos Administrativos; Orden de 24.7.1984, del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre igual materia; e Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, aprobada por Orden de 31.3.1986, del mismo Ministerio.

### 2.2. FINES

El Estatuto de 1968 definió la UIMP como "un Centro de alta cultura, en el que convergen actividades de distintos grados y especialidades científicas, con la misión fundamental de difundir la cultura española y abrir horizontes universales al ambiente académico y al espíritu de los universitarios de España".

El Estatuto de 1982 mantiene la definición de 1968, añadiendo a la calificación de centro de alta cultura la de centro de investigación y especialización, y a la misión de difundir la cultura la de dar a conocer la ciencia española, a la vez que destaca el carácter universitario de esta institución. Para una mayor concreción

de sus fines remite al art. 30 de la Ley General de Educación, aplicable en el ámbito específico de las competencias de la UIMP.

### 2.3. ORGANIZACION

#### 2.3.1. Domicilio y sedes

El art. 2 del Estatuto de 1968 disponía que la Universidad desarrollaría "sus actividades con carácter permanente, realizándose las del período estival en Santander y pudiéndose realizar otras en Madrid, sin perjuicio de las que se lleven a cabo en relación con las demás Universidades". Esta norma ha sido sustituida en el Estatuto de 1982, art. 3.º, por "La Universidad Internacional Menéndez Pelayo tendrá su sede en Madrid y entre sus actividades, de carácter perma-

nente, destacarán los cursos de verano, de los que Santander seguirá siendo sede académica tradicional, sin perjuicio de cuantas actividades se organicen y celebren en otros campus de localidades españolas o extranjeras".

El domicilio de la Universidad, que hasta 1965 estuvo en Santander, se trasladó en dicho año a Madrid, donde continúa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 3 del Estatuto de 1982, en la actualidad en la calle Isaac Peral, n.º 23.

Tiene sedes fijas en Barcelona, Cuenca, La Coruña, Santa Cruz de Tenerife, Santander, Sevilla y Valencia, que se alternan en su actividad durante el año, aunque incidiendo principalmente en el verano, con duración que oscila entre mes y medio y tres meses. La sede principal de los actos académicos sigue estando en Santander. Algunos datos de ellas más la de Madrid son los siguientes:

Sedes	Fecha de creación	Domicilio	Personal en 8-1990 (1)	Centros utilizados habitualmente	
				Dirección	Régimen
Barcelona	1984	Egipcíaquea, 16	5	Egipcíaquea, 16 Palacio Pedralbes Palacio Maricel. Sitges Lluria, 125	Cesión uso CSIC Cesión uso Ayuntamiento. Cesión uso Ayuntamiento. Cesión uso CIDOB
Cuenca	1985	Ronda Julián Romero, 14	9	Ronda Julián Romero, 14	Cesión uso Diput. Prov.
La Coruña	1982	Mª Pita, 16	13	Mª Pita, 16 Pazo Mariñan Escuela U. Empresariales	Arrendado Cesión uso Diput. Prov. Cesión uso Universidad
Santa Cruz de Tenerife	1984	Pza. República Dominicana s/n	1	Pza. República Dominicana s/n	Cesión uso Ayuntamiento
Santander	1932	Palacio de la Magdalena s/n	100	Palacio Magdalena Avda. de los Castros s/n	Cesión uso Ayuntamiento Propiedad
Sevilla	1983	Patio de Banderas, 15	7	Patio de Banderas, 12 Patio de Banderas, 12 Patio de Banderas, 15 R. Academia Letras y Bellas Artes	Arrendado Arrendado Arrendado Cesión uso Junta Andalucía
Valencia	1988	Hospital, 11	8	Hospital, 11	Cesión uso Generalitat
Madrid	1965	Isaac Peral, 23	68	Isaac Peral, 23	Cesión uso MEC

(1) Importantes variaciones dependientes de la época del año en que cada sede tiene actividad.

Sin carácter permanente, también organiza cursos, seminarios, encuentros y análogos en Madrid y otras provincias.

#### 2.3.2. Personal

En cuanto a la dotación de personal, hasta bien entrado el segundo período fiscalizado, la UIMP no ha

tenido aprobadas plantillas ni relación de puestos de trabajo. Los servicios eran cubiertos con personal laboral y administrativo, contratados sin procedimientos adecuados de selección, y los puestos esenciales para la gestión económico-administrativa (en particular Gerente, Jefe de Contabilidad y Habilitado) estaban en unos casos vacantes y, en otros, eran desempeñados a tiempo parcial por personas cuyas tareas principales se realizaban en otras entidades. Esta si-

tuación tuvo una incidencia aún más negativa por haber coincidido con un notable crecimiento de las actividades de la UIMP, y el carácter marcadamente estacional de éstas.

Ya en los últimos años de la fiscalización, la disponibilidad de personal mejoró, contando con funcionarios, laborales fijos, fijos discontinuos y temporales, aunque no puede considerarse suficiente el destinado a funciones económicas y contables. En diciembre de 1990, la UIMP tenía, para todas las funciones de la Universidad, con prestación continua de servicios, 22 funcionarios y 56 personas con contrato laboral fijo, la mayoría en la sede de Madrid.

### 2.3.3. Gobierno de la Universidad

El Estatuto de 1968 establecía que el Gobierno de la Universidad se ejercería por:

- a) La Junta del Patronato, con su Consejo Ejecutivo
- b) El Rectorado
- c) La Secretaría General
- d) Los Directores de las Secciones.

Esta cuestión fue modificada en el Estatuto de 1982 que dispone que el gobierno, representación y administración deben estar a cargo de:

Claustro Universitario  
Junta de Gobierno  
Consejo Asesor  
Rector  
Vicerrectores  
Secretario General  
Vicesecretario General  
Gerente  
Coordinador de Estudios y Programas  
Director de los Servicios Universitarios  
Director de Cursos para Extranjeros

Este segundo Estatuto prevé, además, la constitución de un Patronato, como órgano de conexión entre la UIMP y las instituciones y sectores sociales interesados en el cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, el Patronato, el Claustro Universitario y el Consejo Asesor no han llegado a constituirse, no obstante derivarse la disposición estatutaria de la Ley

14/1970 General de Educación y Financiación de la Reforma Educativa.

### 2.3.4. Estructura

En marzo de 1984 la Junta de Gobierno aprobó con carácter provisional el siguiente organigrama:

#### a) Organos colegiados:

Junta de Gobierno  
Junta de Directores y Coordinadores de Centros Regionales  
Comisión Económica  
Comisión de Obras

#### b) Organos unipersonales:

Rector  
Vicerrector de Ordenación Académica y Programas  
Vicerrectorado de Santander  
Secretaría General  
Gerencia

y distinguió en su estructura tres grandes áreas: Programación Académica y Estudios, Secretaría General y Gerencia.

Tampoco en este caso se constituyeron la Junta de Directores y Coordinadores de Centros Regionales, la Comisión Económica ni la Comisión de Obras.

En febrero de 1991 se aprobaron por el Rector unas "Instrucciones sobre organización interna" que recogieron la estructura orgánica que de hecho se estaba aplicando desde finales de 1988:

Rectorado  
Vicerrectorado de Programación y Estudios  
Vicerrectorado de Humanidades y Cursos para Extranjeros  
Vicerrectorado de Asuntos Económicos y de Personal (del que depende la Gerencia)  
Secretaría General

## 2.4. ACTIVIDADES

A continuación se aporta un detalle por localidades de los seminarios, cursos, encuentros y análogos organizados por la Universidad en los tres últimos años, según consta en las Memorias anuales:

Localidades	1988		1989		1990	
	Alumnos	Seminarios y análogos	Alumnos	Seminarios y análogos	Alumnos	Seminarios y análogos
Barcelona	-	-	570	12	630	14
Cuenca	699	14	832	19	468	17
La Coruña	921	17	633	12	629	-
Santa Cruz de Tenerife	751	10	1.404	8	1.224	12
Santander	5.937	59	5.006	55	4.831	70
Sevilla	1.541	16	1.419	15	1.938	22
Valencia	901	18	699	11	1.505	30
Madrid	41	2	-	-	-	-
Alicante	-	-	500	1	-	-
Mérida (Cáceres)	-	-	11	1	-	-
Cádiz	228	3	-	-	-	-
Jerez de la Frontera (Cádiz)	42	1	-	-	-	-
Gerona	-	-	234	1	-	-
Aguilar de Campoo (Palencia)	42	1	34	1	-	-
Segovia	5	1	-	-	-	-
<b>Totales</b>	<b>11.108</b>	<b>142</b>	<b>11.342</b>	<b>136</b>	<b>11.225</b>	<b>165</b>

Aproximadamente el 10% de los alumnos disfrutaron de beca completa y otro 10% de beca para matrícula.

En el cuadro anterior no están incluidos los cursos para extranjeros de Santander, en los que participaron cerca de 1.200 alumnos cada año.

Otros datos de la actividad de la UIMP, tomados de dicho documento, son:

	1988	1989	1990
Conferenciantes y profesores.....	2.127	2.058	No consta
Empresas e instituciones colaboradoras.....	217	130	128
Convenios firmados en el año.....	15	21	18
Publicaciones.....	9	10	6

También se realizaron diversos actos culturales como conferencias, mesas redondas, ciclos de teatro y cine, conciertos, exposiciones y actos literarios.

## 2.5. RECURSOS

Tomando como fuente de información la documentación contable elaborada por la UIMP, el origen de los recursos con que principalmente se ha financiado en los tres últimos años es el siguiente, expresado su importe en millones de pesetas:

Concepto	1988		1989		1990	
	Millones pts	%	Millones pts	%	Millones pts	%
Transferencias M. Ed. y Ciencia	479,6	53,3	527,6	53,6	564,2	51,8
Aportaciones de entidades públicas y privadas	251,3	27,9	249,9	25,3	251,9	23,1
Tasas por matrículas de alumnos	106,9	11,9	136,8	13,9	181,9	16,7
Ingresos por prestación de servicios (Comedor, alojamiento, etc.)	48,5	5,4	62,5	6,4	82,2	7,6
Productos de concesiones admvas.	5,1	0,6	1,5	0,2	3,8	0,4
Otros ingresos (financieros y otros)	8,4	0,9	6,4	0,6	4,5	0,4
<b>Totales</b>	<b>899,8</b>	<b>100</b>	<b>984,7</b>	<b>100</b>	<b>1.088,5</b>	<b>100</b>

De acuerdo con las "Bases para la colaboración entre instituciones y empresas, públicas y privadas, con la UIMP", de 1984, la contribución de las entidades públicas y privadas para la financiación de actividades puede sintetizarse en:

- a) Colaboración en la organización de Programas especiales o de un conjunto de actividades relacionadas con algunas de las áreas programadas por la UIMP y consideradas como prioritarias.
- b) Colaboración en la organización conjunta o patrocinio de algún curso, seminario o encuentro.
- c) Colaboración y apoyo financiero de carácter genérico, sin adscripción concreta a la realización de una actividad académica específica.
- d) Colaboración a través de la prestación gratuita de diversos servicios específicos.
- e) Colaboración en la organización conjunta o patrocinio de actividades concretas de carácter complementario de animación cultural y apoyo a la docencia o en programas globales de esas características.
- f) Colaboración en campañas de difusión y promoción de las actividades académicas o de las de carácter complementario organizadas por la UIMP en sus distintas sedes.

## II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACION

### 1. ORGANIZACION Y CONTROL INTERNO DEL AREA ECONOMICO-CONTABLE

#### 1.1. CONTABILIDAD

Entre 1.1.1981 y 31.12.1986 la contabilidad exigible a la UIMP fue la de carácter eminentemente presupuestario establecida para los organismos Autónomos Administrativos por las normas entonces vigentes. A partir de 1.1.1987 se estableció la contabilidad financiera por la Instrucción de Contabilidad aprobada por Orden de 31.3.1986, no implantada en esta Universidad hasta 1.1.1988. Estos dos sistemas contables, y en especial la ejecución del segundo a través del Sistema de Información Contable de la Administración Institucional (SICAI), han dado lugar en el Organismo fiscalizado a dos etapas bastante diferentes a los efectos que ahora se están contemplando, que en general quedan separadas por el paso de 1987 a 1988, aunque en la segunda se hayan seguido arrastrando importantes carencias y otros defectos anteriores. Respecto a cada una de ellas hay que señalar:

1.º Durante la primera etapa los procedimientos contables de la UIMP han adolecido de:

- a) Falta de libros preceptivos o necesarios para asegurar el adecuado control de las operaciones, particu-

larmente auxiliares de caja y bancos, de cuentas con terceros y de inventarios.

b) Información insuficiente y poco fiable, dado que los únicos libros que se han llevado (un diario de mandamientos de pago e ingreso y un mayor por conceptos presupuestarios y cuentas presupuestarias) han sido de carácter sintético en sus anotaciones, sin recoger todas las operaciones, con enmiendas, la numeración no correlativa y con discrepancias entre sí.

c) Las operaciones se han contabilizado frecuentemente con notable retraso, no se han efectuado cuadros ni conciliaciones y los procedimientos de archivo han sido muy defectuosos. Esta situación ha originado que parte de la documentación haya ido entregándose a la fiscalización sucesiva y fraccionadamente, tras reiteradas peticiones, e incluso que en ocasiones no haya sido aportada o, que tuviera que ser reconstruida apelando la Universidad a la colaboración de terceros por haberse extraviado algunos documentos de los primeros años fiscalizados

d) La elaboración de las cuentas anuales no ha respondido a criterios rigurosos de integridad, agregación y síntesis de las transacciones económicas realizadas, presentando, por el contrario, fuertes discrepancias con éstas, observación especialmente aplicable a las operaciones de tesorería.

Como resumen de la situación de la contabilidad de la UIMP en esta primera etapa (años 1981 a 1987), puede afirmarse que no ha satisfecho los fines que tenía asignados por el artículo 124 de la Ley General Presupuestaria, presentando una situación confusa y carente de la transparencia exigible a toda gestión de recursos públicos.

2.º En la segunda etapa (años 1988/1990), el proceso contable ha mejorado con el Plan General de Contabilidad Pública y su ejecución mediante el SICAI. Esta mejoría se refiere a los registros utilizados, confección de la documentación de gestión presupuestaria, momento de anotación de las operaciones y criterios de contabilización aplicados. No obstante, existen diversas e importantes irregularidades, según se deduce de los resultados de la fiscalización de la contabilidad (apartado II.3.B), en su mayor parte continuación de deficiencias de la etapa precedente, además de las siguientes:

a) El Plan General de Contabilidad Pública, que debería haber tenido efectividad desde 1.1.1987, no se implantó en la UIMP hasta 1.1.1988. Aunque la documentación de cierre del ejercicio 1987 se rindió conforme a la Instrucción de Contabilidad de la Orden de 31.3.1986, fue producto de la reestructuración de la información presupuestaria obtenida en ese año con los mismos criterios y registros que en los Precedentes.

b) Los libros obligatorios de contabilidad no están encuadernados ni foliados, ni tienen la diligencia a

cargo del Interventor-Delegado, todo ello ordenado por la Regla 41 de la Instrucción.

c) El libro de Inventarios y Balances no recoge los bienes, derechos y obligaciones con el detalle mínimo necesario para el cumplimiento de la Regla 47 de dicha Instrucción, tanto en cuanto al de iniciación de la contabilidad como por lo que se refiere a los de comienzo de los ejercicios siguientes.

Los balances de sumas y saldos, que deberían figurar en este libro al menos trimestralmente, son semestrales.

d) Los importes consignados en los libros auxiliares de tesorería de la Regla 51 no cuadran con los correspondientes a los balances.

e) El archivo de la documentación justificativa de las operaciones contabilizadas ha seguido siendo muy deficiente, resultando con frecuencia sumamente dificultosa su localización e incluso a veces inviable. En 1990, aunque corregida en parte esta situación, aún subsisten dificultades notables.

## 1.2. GESTION DE GASTOS

La gestión de gastos, tanto en relación a los procedimientos seguidos como a su justificación documental, ha adolecido de importantes incumplimientos y defectos, en general con incidencia decreciente en el transcurso de los años 1981/1990, de los que hay que destacar los que a continuación se exponen:

1.º Importantes demoras en la expedición y formalización de los documentos de gestión presupuestaria, que en ocasiones sobrepasaron el ejercicio económico e incluso a veces no llegaron a hacerse. Hasta en años recientes se han detectado casos de alteración de la secuencia autorización e intervención del gasto, realización de éste y contabilización. En muchas operaciones del primer período fiscalizado se han omitido alguna o varias de las firmas que debían autorizar estos documentos y la indicación del medio de pago.

2.º Incorrectas aplicaciones presupuestarias e imputaciones distintas para gastos de igual naturaleza.

3.º Principalmente hasta 1987 y excepcionalmente con posterioridad, exceso de gastos realizados sobre créditos disponibles, que en su mayor parte se han ido acumulando en "Partidas pendientes de aplicación", con un saldo muy importante a 31.12.1990, en espera de concesión de crédito para su aplicación definitiva.

4.º Documentación justificativa incompleta por ausencia de detalles que habrían de permitir la posterior revisión de las operaciones, carencia de requisitos formales de las facturas o no constancia de la recepción del bien o servicio. A veces, incluso no aportación de justificantes de gasto o pago.

## 1.3. GESTION DE INGRESOS

El 99,2 % de los ingresos de la UIMP queda comprendido en alguno de los tres grupos siguientes:

— Transferencias del Ministerio de Educación y Ciencia.

— Ingresos por matrículas y prestación de Servicios.

— Aportaciones de entidades públicas y privadas para la ejecución de actividades.

Respecto de los dos últimos se ha observado:

1.º Para los ingresos del segundo grupo, en el período de la fiscalización 1981/1984, no consta que estuvieran establecidos por las autoridades ministeriales ni por las académicas los precios aplicables ni los procedimientos de liquidación y recaudación. Para 1985/1990 ha de mantenerse esta observación excepto en lo que se refiere a los precios de las matrículas de los años 1986, 1989 y 1990 y los de manutención y alojamiento de los cursos para extranjeros.

2.º En relación con los ingresos del tercer grupo, en el período 1981/1984, no ha existido en muchos casos el control contable, habiéndose comprobado que, como consecuencia, gran parte de estos ingresos no afloraron en cuentas.

3.º En general, con aplicación a todos los años 1981/1990 aunque con mayor frecuencia en los primeros, hay casos en los que los soportes documentales de los antecedentes de los ingresos no existen o son insuficientes para conocer fiablemente sus cuantías y aplicaciones.

## 1.4. GESTION DE TESORERIA

Este área también presenta deficiencias que hay que destacar:

1.º Los ingresos procedentes de fuentes distintas al Ministerio de Educación y Ciencia no se han abonado siempre, como sería preceptivo, en la cuenta del Organismo en el Banco de España, bien directamente o a través de caja o cuentas bancarias restringidas de recaudación. Frecuentemente se han percibido y retenido en cuentas bancarias no autorizadas ni contabilizadas, o registradas como si fueran caja, y, con mayor incidencia en los primeros años del período 1981/1990, se han utilizado para realizar pagos desde ellas.

2.º Se han abierto cuentas en entidades bancarias y de ahorro privadas, destinadas a la realización de pagos, más de la mitad sin autorización de la Dirección General del Tesoro y todas sin figurar en la contabilidad, a lo sumo apareciendo sus fondos como si estuvieran en caja.

3.º Se ha detectado la existencia de cheques extendidos al portador y otros firmados en blanco cuando

las personas con firma autorizada se han ausentado. También se han dado casos de cuentas bancarias en las que la disposición de fondos ha tenido carácter individual.

4.º En el primer período de la fiscalización (años 1981/1984), los ingresos recaudados por caja han carecido de un adecuado control, ya que aunque se han utilizado talonarios prenumerados, la falta de revisión de las existencias de éstos los ha privado de la necesaria eficacia probatoria. En los años 1985/1990 no se ha dejado constancia contable de operaciones en efectivo, a pesar de que es indudable que se tienen que haber producido cobros y pagos de esta forma.

5.º Las actas de arqueo de final de cada ejercicio no han reflejado las existencias reales líquidas sino que han estado destinadas a presentar un aparente cuadro contable de las cuentas rendidas. No se han hecho arqueos en otras fechas.

#### 1.5 NORMAS DICTADAS POR LA UIMP PARA REGULAR ALGUNOS ASPECTOS DE SU GESTION.

A partir de 1984 pero especialmente en los últimos años, el Rectorado ha ido elaborando distintas normas de las que cabe citar:

	Fecha
— Bases para la colaboración de instituciones y empresas públicas y privadas .....	29-3-84
— Normas de régimen interno para el funcionamiento de la Secretaría de Alumnos.....	8.1.85
— Normas para la expedición de órdenes de pago a justificar.....	20.10.88 y 27.12.90
— Instrucciones sobre tratamiento, justificación y contabilización de los ingresos recaudados .....	14.1.91
— Normas sobre viajes y alojamientos del personal en comisión de servicios.....	14.1.91
— Instrucciones sobre adquisición de bienes, contratación de servicios y realización de obras de mantenimiento o conservación con personal o medios ajenos a la Universidad .....	sin fecha
Hay, además, dos proyectos:	
— Manual de funcionamiento del registro de correspondencia .....	1988
— Requisitos académicos, económicos y procedimentales para disfrutar de becas y ayudas de la UIMP .....	1991

Parte de las normas aprobadas son aplicables desde 1991, por lo que además de quedar fuera del período fiscalizable, no había transcurrido el tiempo suficiente para poder emitir juicio sobre el resultado de su implantación cuando se hicieron las comprobaciones.

#### 1.6. INFORMATICA

Desde 1988 se han ido introduciendo algunas aplicaciones informáticas. A la fecha de la fiscalización estaban funcionando:

- Confección de nóminas del personal, incluidas liquidaciones de IRPF y Seguridad Social.
- Actividades del profesorado, retribuciones y liquidación del IRPF.
- Matriculación de alumnos y pago de tasas.

Además la contabilidad esta informatizada mediante el SICAI.

En fase de estudio para su implantación hay otras aplicaciones como son las referidas a correspondencia y viajes y alojamientos.

#### 1.7. REGISTRO Y ARCHIVO GENERALES

1.º Tanto el registro de entrada como el de salida han funcionado muy deficientemente, como se ha demostrado con la serie de documentos que deberían haber sido anotados en ellos y no lo fueron.

2.º No existe registro de las actas de la Junta de Gobierno, ni numeración correlativa de ellas, por lo que no hay garantía de que la fiscalización haya podido conocer todos los acuerdos adoptados.

3.º El archivo de correspondencia y otra documentación es deficiente. Escritos de entrada y de salida se encuentran mezclados, y tanto éstos como otros documentos están sin clasificar por orden cronológico ni materias, en cajas, en desorden y sin medida alguna que pueda prevenir su extravío.

#### 2. CUENTAS ANUALES RENDIDAS AL TRIBUNAL

1.º Las cuentas, documentación justificativa y anexos rendidos al Tribunal, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), han sido los establecidos por las disposiciones vigentes (Orden de 10.7.1978, del Ministerio de Hacienda, Orden de 24.7.1984, del Ministerio de Economía y Hacienda, e Instrucción de Contabilidad aprobada por Orden de 31.3.1986, de este último Ministerio), con algunas excepciones, entre las que hay

que citar la omisión de los siguientes anexos en los años 1987/1989, no obstante reiterados reparos de la IGAE:

- Criterios de valoración
- Composición del inmovilizado
- Informe sobre objetivos, costo y productividad.

En 1990 siguieron omitiéndose los dos primeros anexos.

En general, la información presentada es internamente coherente.

2.º Hasta 1988 inclusive las cuentas se han rendido con importantes retrasos que han ido resolviéndose en 1989 y 1990, a pesar de lo cual las de este último año no se pudieron incorporar por la IGAE a los estados agregados a que se refiere el artículo 135 del TRLGP debido a que la UIMP no solventó los reparos de la Intervención antes de dicha agregación.

En concreto, los meses de retraso sobre el plazo máximo establecido para la rendición de cuentas al Tribunal en cada ejercicio fueron 16, 11, 31 y 30 en los años 1981/1984 y 29, 19, 19, 3, 4 y 4 en 1985/1990.

En el segundo de los períodos citados, 1985/1990, se ha comprobado que transcurrieron 8, 12, 7, 10, 6 y 4 meses entre el envío de la documentación anual por la UIMP a la IGAE y los primeros reparos de ésta a aquélla, lo que sin duda influyó en la demora que sufrió la rendición de las cuentas.

3.º En el examen de la documentación hecho por el Tribunal, referido a su regularidad formal, se han apreciado incorrecciones que unas veces han quedado resueltas en ejercicios posteriores a aquél en que se produjeron, otras no eran significativas a efectos de la presente fiscalización o, por último, cuando han tenido relevancia, han sido objeto de análisis en las áreas correspondientes a la naturaleza de los problemas suscitados, y son expuestas al tratar tales áreas cuando de su examen así ha resultado procedente. No obstante, procede hacer referencia aquí a las dos siguientes anomalías que no han sido corregidas y repercuten en el saldo contable de tesorería que se analizará en el apartado II.3.A:

a) En la primera cuenta rendida como Organismo Autónomo de carácter administrativo (ejercicio 1981) se omitió el saldo inicial de tesorería, que era de 2.573.953 pts.

b) El saldo de cierre del ejercicio 1983 (54.370.260 pts.) no coincide con el de apertura de 1984 (50.574.665 pts.). La diferencia, 3.795.595 pts., se puso de manifiesto en la Declaración Definitiva de la Cuenta General de 1984.

4.º Hay que destacar la escasa representatividad de las cuentas en lo que se refiere a la tesorería, como se deduce de los correspondientes epígrafes de II.3.A y II.3.B. de este Informe.

5.º En ninguno de los años 1988/1990 las cuentas rendidas al Tribunal se han acompañado de la diligencia ni de la indicación de la fecha de remisión a que se refiere la Regla 217 de la Instrucción de Contabilidad.

Como anexos 1.1. a 1.20., 2.1. y 2.2. se incluyen las Cuentas de liquidación de los presupuestos de 1981/1990, Balances de Situación y Cuentas de Resultados de 1987/1990.

### 3. CONTABILIDAD

#### 3.A. SITUACION EN EL PERIODO 1981

##### 3.A.1. TESORERIA

##### 3.A.1.1. Saldo en 31.12.1984

El saldo de tesorería en 31.12.1984, según la Cuenta de Liquidación del Presupuesto, es de 52.388.983 ptas., con el siguiente desglose:

Banco de España.....	2.403.067
Caja .....	49.985.916
<b>Total .....</b>	<b>52.388.983</b>

Como soporte justificativo, se acompañan sendos documentos: uno expedido por el Banco de España en el que se certifica a la indicada fecha un saldo en cuenta acreedor (es decir a favor de la UIMP) de 25.607.588 ptas. —coincidente con el que se deduce del correspondiente extracto bancario— y otro relativo a “Caja” en el que el Sr. Gerente certifica, sin detalle alguno, unas existencias en ésta de 49.985.916 ptas. en 31.12.1984.

Solicitada aclaración sobre el voluminoso saldo certificado en “Caja”, ha podido conocerse:

a) Que bajo esta denominación se han venido recogiendo los saldos de tesorería no situados en la cuenta abierta en el Banco de España, y que el efectivo en caja a la referida fecha era inexistente.

b) Que con el certificado no se pretendía reflejar la realidad, sino conseguir el cuadro formal de las Cuentas, lo que contrasta con la propia finalidad intrínseca de aquél.

Respecto a la cuenta del Organismo en el Banco de España, el saldo certificado, una vez corregido por las normales partidas de conciliación (cheques contabilizados por la Universidad y no cargados por el Banco) que ascienden a 27.764.109 ptas., pasaría a ser deudor (es decir a favor del Banco de España) por importe de 2.156.521 ptas., produciéndose, en consecuencia, una diferencia a explicar de 4.559.588 ptas. (menor saldo real que contable).

Por otra parte, el saldo real agregado del conjunto de cuentas abiertas en entidades de crédito distintas del Banco de España era deudor (a favor de dichas entidades) por un importe de 38.807.635 ptas., con una diferencia a explicar respecto al contable y certificado por el Sr. Gerente de 88.793.551 ptas. (menor saldo real que contable).

Finalmente, el saldo contable de tesorería en 31.12.1984 que luce en Cuentas (52.388.983 ptas.), una vez ajustado para hacerlo acorde con los cobros y pagos contabilizados, ascendería a 56.184.578 ptas., según el siguiente detalle:

Cobros contabilizados .....	1.685.274.658
Pagos contabilizados .....	(1.629.090.080)
Saldo contable consistente.....	56.184.578

En consecuencia, la diferencia global de tesorería a explicar en la fecha de referencia del análisis se elevaría a 97.148.734 ptas., según el siguiente detalle (en ptas.):

Saldo contable s/Cuentas .....	52.388.983
Más: Partida II.2.3.ºb) .....	3.795.595
Saldo contable consistente.....	56.184.578
Menos: Saldo real de tesorería:	
Banco de España.....	(2.156.521)
“Caja” (otras Entidades financieras)	(38.807.635)
	(40.964.156)
Diferencia total	97.148.734

El análisis de esta diferencia —dentro de las limitaciones originadas por las deficiencias de la información contable puestas de manifiesto en el apartado II.1 anterior— prescindiendo de las partidas compensables y reclasificadoras entre operaciones en Banco de España, otras entidades financieras (“Caja” en la terminología incorrecta de la UIMP) y formalización, que a estos efectos se tratan en conjunto, ha dado los resultados que se presentan en el cuadro de la página siguiente y que se explican a continuación.

#### A) Saldo inicial de tesorería no contabilizado.

Corresponde a la partida descrita en el apartado II.2.3.ºa) anterior, y su importe es el resultado de la diferencia entre el saldo acreedor a 1.1.1981 de la cuenta del Organismo abierta en el Banco de España (5.150.000 ptas.) y el deudor de las mantenidas en otros bancos (2.576.047 ptas.)

#### B) Ingresos no contabilizados

##### B.1. Subvenciones

Durante el período 1.1.1981 a 31.12.1984, la UIMP ha recibido, al menos, 25.981.712 ptas. en concepto de ayudas o subvenciones de 20 instituciones públicas y privadas que no se han reflejado en las Cuentas rendidas.

La identificación de estos ingresos ha sido posible por la total colaboración del equipo administrativo y directivo de la Universidad que, al solicitarle aclaración sobre determinados abonos en cuentas abiertas en entidades financieras de los que se desconocía el origen, ha suministrado una relación de las ayudas y subvenciones recibidas que no habían sido contabilizadas.

PARTIDAS DE AJUSTE AL SALDO CONTABLE DE TESORERIA A 31.12.1984CON REFLEJO DEL EFECTO QUE PRODUCEN EN LA DIFERENCIA QUE SE ANALIZA (en pesetas)

<u>Concepto</u>	<u>Diferencia inicial y aumentos</u>	<u>Disminución y diferencia final</u>
DIFERENCIA INICIAL	97.148.734	
A) Saldo inicial de tesorería no contabilizado.	2.573.953	
B) Ingresos no contabilizados:		
B.1. Subvenciones	25.981.712	
B.2. Extrapresupuestarios	51.304.908	
B.3. Otros	<u>1.048.587</u>	78.335.207
C) Ingresos contabilizados en exceso:		
C.1. Por no corresponder al periodo	20.500.979	
C.2. Por otras causas	<u>1.771.605</u>	22.272.584
D) Pagos no contabilizados:		
D.1. Extrapresupuestarios	49.426.120	
D.2. Otros	<u>32.003.794</u>	81.429.914
E) Pagos contabilizados por defecto:		
E.1. Por corresponder al periodo y contabilizarse fuera de él	66.658.700	
E.2. Por otras causas	<u>898.156</u>	67.556.856
F) Pagos contabilizados en exceso	4.811.945	
G) Diferencia neta en formalización (menores ingresos que pagos)	5.832.336	
DIFERENCIA FINAL NO ACLARADA	<u>                    </u>	<u>17.442.821</u>
<b>Totales</b>	<b>188.702.175</b>	<b>188.702.175</b>

**B.2. Ingresos extrapresupuestarios**

Corresponden a los ingresos recibidos por la UIMP durante el período de diversas entidades públicas —Junta de Construcciones, Instalaciones y Equipo Escolar (Programas de Desconcentración), Instituto Español de Emigración, Diputación Provincial de La Coruña y R.T.V.E.— para la realización de actividades por cuenta de ellas que, en consecuencia, deberían haberse registrado en cuentas extrapresupuestarias. Estas operaciones, sin embargo, no se han contabilizado, por lo que procede su consideración a efectos de ajuste.

La diferencia entre los ingresos extrapresupuestarios no contabilizados, 51.304.908 ptas., y los pagos

extrapresupuestarios correlativos, asimismo no contabilizados, 49.426.120 ptas. (estos últimos tratados en el apartado D.1. posterior), corresponde básicamente a retenciones fiscales, cuyo pago no se había realizado a 31.12.1984.

**B.3. Otros ingresos.**

Finalmente, se han detectado otros ingresos habidos en el período que no han sido contabilizados. En concreto 1.048.587 ptas., que corresponden en su mayor parte a la diferencia entre los justificantes contenidos en los mandamientos de ingreso relativos a matrículas

y alojamientos y los importes por los que se han expedido y registrado aquéllos.

C) Ingresos contabilizados en exceso.

C.1. Por no corresponder al período.

Durante el período considerado se han contabilizado ingresos producidos fuera de él. Así:

— En 1981 se contabilizan dos por importe conjunto de 1.480.000 ptas. que habían tenido lugar en 1980.

— En 1984 se contabilizan diversos ingresos, por importe de 19.020.979 ptas., cuya entrada en la tesorería de la UIMP se produjo posteriormente, ya dentro del ejercicio 1985.

C.2. Por otras causas.

En la Cuenta de Liquidación del Presupuesto de 1983, se consignaron ingresos superiores a los figurados en los mandamientos y relaciones por importe de 418.920 ptas. como consecuencia de haber incrementado y disminuido las cuantías íntegras de aquéllos por las devoluciones que se habían producido (obviamente sólo procedía la disminución).

Asimismo se han detectado otros diversos excesos de contabilización de ingresos, probablemente debido a errores, por importe de 1.352.685 ptas.

D) Pagos no contabilizados.

D.1. Pagos extrapresupuestarios.

Corresponden a los realizados por cuenta de las entidades enumeradas en el apartado B.2. anterior, que igual que ocurría con los ingresos no han sido reflejados en las Cuentas. Ascenden a 49.426.120 ptas.

D.2. Otros pagos.

Asimismo, y por diversas circunstancias carentes de justificación, se han dejado de contabilizar, al menos, 32.003.794 ptas. de pagos realizados en el período. En concreto:

— 7.099.949 ptas. que corresponden a numerosos pagos efectuados a lo largo del período 1981/1983, que no fueron formalizados en los preceptivos mandamientos ni reflejados en Cuentas, según aclara la Universidad, por inexistencia de crédito que los amparase. Aunque la Universidad los cifra en 7.534.017 ptas., tras

la depuración de la documentación justificativa aportada quedan fijados en el importe arriba indicado.

— 8.814.755 ptas., que constituyen cargos en cuentas bancarias en concepto de intereses negativos y comisiones que no han sido contabilizados y a los que se hará referencia posteriormente en relación a su origen.

— 7.021.446 ptas. que corresponden a 8 mandamientos de pago que aparecieron archivados con los restantes de "anticipos de tesorería" del ejercicio 1982 y que, según la explicación de la propia Universidad, "por error contable no se incluyeron en la Cuenta de Liquidación". Obviamente se recoge como ajuste el importe líquido (7.096.506 ptas. menos 75.060 ptas. de descuentos).

— 5.819.644 ptas., correspondientes a un pago de 1981, por importe de 3.670.000 ptas., considerado como devolución de una subvención concedida por el Fondo Nacional para el Desarrollo de la Investigación Científica, y a otros dos, por importe conjunto de 2.149.644 ptas. del ejercicio 1983 correspondientes a Residuos de presupuestos cerrados.

— Finalmente, y como partida destacable, 3.248.000 ptas. de un pago al Colegio Mayor Juan de la Cosa, del que no existe más constancia que su pago por cheque número 3.568 con cargo a la c/c n.º 300 del Banco Cantábrico.

E) Pagos contabilizados por defecto.

E.1. Por corresponder al período y contabilizarse fuera de él.

Ascenden a 66.658.700 ptas., y pueden desglosarse de la siguiente forma:

— 4.106.386 ptas., pagadas a una firma comercial mediante cheque bancario cargado en cuenta con fecha 27.12.1984, cuyo registro contable se produce en 1985.

Dicho cheque correspondía al líquido de los mandamientos de pago núms. 522, 772, 773 (con una pequeña diferencia en menos de 33.543 ptas. relativa a un reintegro, que por no haber sido tampoco contabilizado, ha sido incluido en el apartado B.3 anterior), el primero de los cuales fue contabilizado, como procedía en 1984.

— 59.952.804 ptas. corresponden a pagos efectuados en 1984, que no habiendo sido intervenidos previamente a su realización por el Interventor Delegado, ni tampoco "a posteriori" (ya se ha dicho que era frecuente cambiar el orden preceptivo de ejecución del gasto) por no existir crédito ni saldo de tesorería en el Banco de España, fueron realizados con fondos (o crédito) situados en la banca privada y contabilizados en 1985 dentro de la agrupación de Deudores extrapresupuestarios y formalizados con aplicación a presupues-

to en 1986 con cargo a un crédito extraordinario. La UIMP cuantifica los pagos que se encuentran en esta situación en 65.552.482 ptas., que depurados de las retenciones que les afectan (2.979.923 ptas.) de los que se hicieron efectivos no en 1984 sino en 1985 (2.054.293 ptas.) y de justificantes duplicados y errores (565.462 ptas.) arrojan la cifra consignada al principio de este párrafo.

— Por último, 2.599.510 ptas., relativos a pagos líquidos realizados por la UIMP por cuenta de la Diputación Provincial de La Coruña en 1984 y que no fueron contabilizados en dicho ejercicio como procedía, concretamente en la agrupación de Deudores extraprestupuestarios de acuerdo con la naturaleza de la operación.

## E.2. Por otras causas.

Se ha producido una diferencia por defecto en la contabilización de pagos, correspondientes al ejercicio 1984, de 898.156 ptas., probablemente debido a meros errores materiales que, obviamente, dados los defectuosos procedimientos de control existentes, ni se detectaban ni, por tanto, se corregían.

## F) Pagos contabilizados en exceso.

En sentido contrario al apartado E.2. anterior, durante el período fiscalizado se han producido diferencias en exceso entre los pagos registrados y los efectivamente realizados, que ascienden a 4.811.945 ptas., y que son consecuencia, unas veces de haberse contabilizado por duplicado un mismo pago (1.191.672 ptas.), otras son debidas al registro de pagos a justificar por importe superior al justificado (3.080.401 ptas.) y, finalmente otras, a meros errores materiales (539.872 ptas.).

## G) Diferencia neta en formalización.

Por la propia naturaleza de las operaciones llamadas "en formalización", los importes de los pagos e ingresos así realizados deben ser iguales. Sin embargo, en la UIMP, se observa que en el período considerado los pagos "en formalización" contabilizados exceden a los ingresos correlativos en 5.832.336 ptas., produciéndose, en consecuencia, un defecto de registro de estos por el mismo importe.

Como se ha observado en el cuadro "Partidas de ajuste al saldo contable de tesorería a 31.12.1984", una vez examinados sus componentes en los apartados de A) a G) anteriores, que son todos los que se deducen de la documentación suministrada por la UIMP, sigue habiendo en 31.12.1984 una diferencia final no aclarada

entre el saldo de tesorería contable y el real de 17.442.821 ptas.

Sobre esta diferencia procede realizar las siguientes puntualizaciones:

1.º Dado el defectuoso sistema de archivo de la documentación contable, no existe seguridad alguna de que se haya dispuesto de información sobre todas las operaciones realizadas, ya que, como se ha dicho anteriormente, la documentación fue entregándose sucesiva y fraccionadamente, y cuando se consideraba entregada toda, aparecían nuevos documentos repitiéndose esta situación en varias ocasiones.

2.º La inexistencia de libros auxiliares de caja y bancos, unida a la frecuente falta de referencias en los documentos contables a la forma concreta de instrumentarse los ingresos y pagos, impide identificar a que partidas específicas del movimiento de tesorería corresponden las operaciones contabilizadas, sin que el personal de la Universidad que las ejecutó haya podido conseguir tal identificación en numerosas partidas pese a su expreso y formal requerimiento.

En consecuencia, no es posible determinar si la referida diferencia final es debida a salidas de tesorería (pagos) de los que no se ha aportado la justificación o responde a otras causas sobre las que no se posee información. Ello pone de manifiesto que las situaciones extremas como la presente, de quiebra del sistema informativo, contable y documental, añaden a su irregularidad intrínseca, la adicional de hacer inviable el adecuado control de las operaciones realizadas.

Las partidas de ajuste analizadas en este subapartado II.3.A.1.1. incluyen 19.020.979 ptas. (parte de C.1) y 66.658.700 ptas. (total de E.1) que son diferencias temporales, cuya corrección ha resultado del simple transcurso de los años 1985 y 1986. Por el contrario, la rectificación de las restantes partidas del cuadro precedente más las 3.795.595 ptas. de II.2.3.ºb) debería haber tenido lugar mediante asientos contables, que no se han hecho en todo el período 1985/1990, por lo que su importe neto (9.769.361 ptas.) debe incrementar el saldo contable de caja a 31.12.1990, como se dirá en II.3.B.5.6.4.º de este Informe.

En cuanto al pago de 3.248.000 ptas. al Colegio Mayor Juan de la Cosa (último párrafo de II.3.A.1.1.D.2), la Sección de Enjuiciamiento de este Tribunal está practicando las actuaciones previas por presunto pago irregular cuando se emite el presente Informe, a reserva de que la UIMP o la Universidad de Cantabria puedan aportar información en su momento que permita aclarar este punto.

## 3.A.1.2. Cuentas de tesorería.

Las deficiencias de los procedimientos de control interno descritas en II.1, además de originar los desajustes contables puestos de relieve en el subapartado an-

terior, que privan no sólo de exactitud sino incluso de validez a la información contenida en las Cuentas rendidas (especialmente a la correspondiente al ejercicio 1984), han tenido otras manifestaciones negativas en la gestión de tesorería, que se describen seguidamente:

1.º La UIMP ha mantenido durante este período 11 cuentas corrientes abiertas en Entidades financieras privadas, que presentan las siguientes características:

a) Ninguna de ellas fue autorizada en su apertura por el Ministerio de Hacienda según era preceptivo.

b) Ninguna ha estado intervenida por la Intervención Delegada, sin que tal hecho esté justificado por la naturaleza de las operaciones que se realizan a través de ellas.

c) Al menos en cinco de estas cuentas se ha dispuesto de los fondos con firma solidaria (individual), si bien en dos tal facultad era función de la persona o de la cuantía y en una la disposición fue mancomunada inicialmente y más tarde solidaria.

d) Dos, aunque formalizadas como corrientes, han funcionado en la práctica como cuentas de crédito, llegando a tener saldos deudores muy elevados como se vera posteriormente.

e) Ninguna de estas cuentas ha tenido una finalidad definida ni ha estado sometida a restricciones especiales, sino que se han utilizado indistintamente como cuentas de ingreso y de pago.

f) Sus saldos no han sido objeto de revisión, ni aún al final de cada ejercicio (la conciliación no era posible al no existir libros), ni se han recogido como tales en las Cuentas rendidas bajo el epígrafe de "Otros bancos" como resultaba procedente. Según se ha indicado anteriormente, para obtener el cuadro contable de aquéllas se extendía un certificado de "Caja" que ni respondía a la definición contable de este concepto ni reflejaba la realidad de la tesorería del Organismo.

2.º La UIMP ha manejado al menos una caja de efectivo, toda vez que se han identificado diversos ingresos realizados en metálico, particularmente en concepto de matrículas y alojamientos, así como algunas provisiones de fondos. La gestión de esta caja de efectivo presenta los siguientes defectos:

a) No se ha llevado un libro auxiliar de caja por lo que no es posible conocer el volumen de las operaciones realizadas a través de ella.

b) Los mandamientos de pago se distinguían según se hubieran hecho efectivos por Banco de España o por caja. En relación a los primeros, la mayor parte lo eran a favor del Habilitado que ingresaba su importe en otras cuentas bancarias desde las que se pagaba directamente a los destinatarios finales o indirectamente a través de caja, previa provisión de fondos con cargo a aquellas cuentas. Respecto a los segundos, la indicación de que estaban pagados por caja no significaba

que lo hubieran sido en efectivo, ya que se ha comprobado que en la mayor parte de los casos estaban instrumentados mediante cheques o talones de cuentas bancarias.

c) No existe constancia de que en todo el período se hiciese arqueo alguno o, al menos, no ha aparecido ninguna acta como tal que recogiese sus resultados.

3.º La falta de sujeción de la UIMP a las obligadas limitaciones crediticias y de tesorería ha tenido entre otros efectos que el saldo medio conjunto en 1984 de las cuentas mantenidas en entidades financieras privadas haya sido negativo (descubierto bancario) de 48.368.785 ptas. Esta situación se ha producido básicamente en relación a las cuentas en el Banco Cantábrico. Durante el período fiscalizado se han mantenido tres cuentas corrientes con dicho Banco:

a) La n.º 100 abierta en 1981 con una aportación del Banco Exterior de España de 2.500.000 ptas. Inicialmente se utiliza como cuenta de recaudación y de habilitación, aunque esta segunda función pierde importancia en 1983, llegando a tener un saldo a favor de la UIMP en 31.12.1984 de 42.344.667 ptas.

b) La n.º 300 abierta en 1983 que se utiliza como cuenta de habilitación principalmente, aunque la falta de provisiones previas de fondos la ha ido convirtiendo en la práctica en una cuenta de crédito, incurriendo en descubiertos que ascienden a 88.318.220 ptas. en 18.10.1984 y 69.558.498 ptas. en 31.12.1984.

c) Finalmente la n.º 412 que, desde su apertura en 1984, se ha venido utilizando exclusivamente como cuenta de pagos de los cursos de verano de Barcelona sin recibir ingreso alguno, por lo que su saldo ha sido progresivamente negativo, situándose en 31.12.1984 en 13.334.469 ptas.

Así pues, se han mantenido simultáneamente una cuenta con saldo positivo y otras dos con negativo, situación que se ha prolongado hasta el año 1986. Dado que los intereses activos se liquidaban al 0,1% y los pasivos hasta el 21%, se fueron cargando en cuenta gastos financieros que durante el período 1984/1986 ascendieron a más de 42,9 millones de ptas. Según aclaraciones de la UIMP, ello se habría producido por el fallecimiento de un responsable del Banco con el cual se había pactado, a efectos de liquidación de intereses, el tratamiento de las tres cuentas como una sola, sin que quedara constancia del acuerdo; este tratamiento conjunto, sin embargo, no hubiera impedido la generación de elevados intereses pasivos, al ser el saldo neto resultante de las tres cuentas ampliamente negativo.

Ante esta situación, en 1986 se iniciaron negociaciones entre ambas partes, que permitieron a principios de 1987 concluir un acuerdo, en virtud del cual y en síntesis, el Banco procedía a la completa condonación y retrocesión de todos los intereses adeudados y la

Universidad se comprometía a utilizar la cuenta n.º 100 como "cuenta básica de ingresos" y a considerar al Banco Cantábrico como principal entidad patrocinadora con la contrapartida ofrecida (desde 1983) de publicidad y promoción en sus diversos soportes (folletos, programas, memorias, etc.).

Todo ello pone de manifiesto no sólo una irregular gestión de la tesorería, por cuanto se han incumplido los artículos 107, 110 y 113 de la Ley General Presupuestaria, sino también anómala desde el punto de vista contable e ineficiente desde una perspectiva operativa.

La mayor parte de las deficiencias expuestas en los puntos anteriores han continuado en el período 1985/1990, principalmente en sus primeros años, según se dirá en los apartados II. 3.B.4 y II.3.B.5.

### 3.A.2. GASTOS

Los gastos presupuestarios contabilizados por la Universidad en el período fiscalizado ascienden a 1.323.787.985 ptas. A continuación se señalan las incidencias fundamentales que afectan a este área.

#### 3.A.2.1. Gastos de personal.

La Universidad durante el período 1981/1984 ha carecido de dotación presupuestaria para personal funcionario. Sus efectivos humanos, exceptuando el personal directivo, estaban integrados por personal laboral o contratado administrativo, cuyo número, de acuerdo con las nóminas y situación, fue el siguiente en relación al ejercicio 1984:

Laboral fijo .....	22
Laboral temporal.....	70
Contratado administrativo.....	28
Otros (desconocida su situación) .....	45
<b>Total.....</b>	<b>165</b>

No se incluye aquí al personal docente (profesores y conferenciantes), cuya relación en todos los casos con la UIMP era esporádica y no formalizada documentalmente, ni al investigador.

Los gastos totales de personal, según las Cuentas rendidas, presentan los siguientes importes por ejercicios:

Ejercicio	Pesetas	% s/gasto total
1981	119.949.020	46%
1982	132.211.564	37%
1983	155.583.116	40%
1984	135.385.181	42%
<b>Totales</b>	<b>543.128.881</b>	<b>41%</b>

Estos datos, sin embargo, no ofrecen la debida exactitud, toda vez que, al margen de los defectos contables puestos de manifiesto en el apartado II.3.A.1.1., se han producido incorrectas imputaciones presupuestarias —que se verán seguidamente— e indebidas aplicaciones a cuentas de Deudores extrapresupuestarios de gastos no aplicados a presupuesto, según se detallará en el apartado II.3.A.4. posterior.

Del examen de la documentación correspondiente a gastos de personal, se deducen las siguientes observaciones, que afectan exclusivamente al colectivo no docente:

1.º Se han detectado incorrectas aplicaciones presupuestarias, entre ellas las siguientes:

a) La imputación al artículo 17 "Personal eventual, contratado y vario" de pagos correspondientes a complemento de destino del personal directivo de la UIMP por importe, durante el período examinado, de 9.466.918 ptas. La aplicación correcta era al artículo 12 "Retribuciones complementarias", rúbrica en la que no ha existido dotación de crédito en ninguno de estos cuatro años fiscalizados.

b) No ha existido criterio fijo de imputación presupuestaria a los artículos 16 "Personal en régimen laboral" y 17 "Personal eventual, contratado y vario", habiéndose aplicado las retribuciones de los contratados administrativos indistintamente a uno u otro artículo.

2.º Hay numerosas situaciones en las que se desconoce la relación de los trabajadores con la Universidad, al no haber sido facilitados los correspondientes contratos, bien porque no se formalizasen en su momento, bien porque posteriormente se hayan extraviado a causa de la deficiente organización de los archivos. En la mayor parte de estos casos, no consta paralelamente la preceptiva afiliación a la Seguridad Social.

Así, en 1984, de los 165 empleados a que se ha hecho referencia anteriormente, 45 carecían de contrato escrito y de éstos sólo 4 se encontraban, según documentos, afiliados a la Seguridad Social.

3.º Finalmente, se han observado otras deficiencias en la gestión de personal, entre ellas las siguientes:

a) Hay rentas extraordinarias de trabajo (gratificaciones y horas extras especialmente) a las que se ha aplicado un tipo fijo de retención por I.R.P.F. del 5%, cuando procedía la aplicación a cada perceptor de aquéllas del tipo definido según tablas y utilizado para sus rentas ordinarias.

b) Algunas retribuciones (atrasos por revisiones salariales y gratificaciones) no han sido sometidas a retención por cuota obrera ni han sido computadas en las bases de cotización a la Seguridad Social.

c) Se han incumplido ciertas obligaciones formales: en el momento de la fiscalización la UIMP carecía

del Libro de Visitas de la Inspección de Trabajo; faltaban expedientes de personal o no estaba incluida en ellos toda la información pertinente; y no se efectuaba la declaración anual de rentas pagadas y cantidades retenidas por perceptores exigida en los Reglamentos del I.R.P.F.

Según se dirá en II.3.B.6 respecto del período 1985/1990, las imputaciones presupuestarias incorrectas han sido frecuentes en todos los años siguientes a los que aquí se analizan, además de haberse cargado gastos de igual naturaleza a conceptos diferentes y pagado algunas retribuciones sin retener las cuotas del trabajador a favor de la Seguridad Social.

Por el contrario, se ha apreciado una superación de los restantes irregularidades expuestas en los párrafos anteriores en el período 1985/1990, como se deduce de dicho apartado II.3.B.6.

### 3.A.2.2. Otros gastos.

Los gastos presupuestarios distintos de personal (incluidas inversiones), contabilizados por la UIMP durante el período 1981/1984, ascienden a 780.659.104 ptas., lo que supone un 59% de los gastos totales; sin embargo, como ya se ha señalado en II.3.A.1.1., esta cifra está afectada por importantes defectos, especialmente omisiones contables e indebidas aplicaciones en deudores extrapresupuestarios.

Además de las deficiencias generales que sobre el aérea de gastos se han puesto de manifiesto en el epígrafe II.1.2. con relación a este período 1981/1984, a continuación se expresan las específicas de determinadas partidas.

#### A) Dietas, locomoción y traslados.

La justificación de los pagos por este concepto, que durante el período ascienden a 130.009.619 ptas. además de los aplicados a Deudores extrapresupuestarios a los que se hace referencia posteriormente, carece, en general, de los documentos preceptivos (orden de servicio, declaración acreditativa de itinerario, etc.) apareciendo en muchos casos como única documentación el recibo del perceptor, por lo que no es posible verificar frecuentemente la regularidad de tales pagos. No obstante, ha podido comprobarse que:

1.º Al personal de la Universidad, que en los meses de verano se traslada a Santander por razón de servicio, se le ha venido pagando hasta julio de 1984 dietas completas, a pesar de que las estancias superan la duración de un mes, por lo que se les debería haber aplicado la indemnización de residencia eventual, de importe inferior a aquéllas.

2.º Se han efectuado pagos duplicados de dietas a diverso personal, según se aprecia en la relación que se incluye como anexo núm. 3.1. Estas duplicidades son debidas al pago de gastos compensados de alojamiento o medias dietas a personas que para las mismas fechas ya las habían percibido completas. Sobre estos casos se solicitó justificación expresa por escrito a la Universidad sin que se haya obtenido respuesta formal.

En ambos casos, parece tratarse de mejoras retributivas al personal que, aun en el supuesto de que pudieran justificarse por la carga extraordinaria de trabajo de la UIMP en los meses de verano, no deberían haberse satisfecho por el procedimiento señalado, sino mediante los establecidos por las normas para estas situaciones especiales.

#### B) Alquileres.

En relación a la documentación justificativa del concepto 221 "Alquileres", al que se aplican durante el período 68.079.535 ptas., se observa:

1.º No se han aportado, a pesar de su expresa solicitud, contratos de arrendamiento de los inmuebles utilizados por la Universidad en este régimen.

2.º Se imputan incorrectamente al mencionado concepto gastos de alojamiento en hoteles, servicio utilizado frecuentemente por la Universidad para profesores y conferenciantes. Dentro de estos gastos, y por un importe de 23.410.000 ptas. no consta la identidad de los usuarios, al estar soportados con facturas que carecen de esta información.

#### C) Otros conceptos presupuestarios.

Respecto a otros conceptos presupuestarios y a la documentación justificativa del gasto a ellos imputado, destacan las siguientes incidencias:

1.º Durante todo el período 1981/1984 la UIMP ha aplicado incorrectamente al artículo 42 "Transferencias a Organismos Autónomos Administrativos" los pagos correspondientes a alojamiento de alumnos, profesores y personal de la UIMP en Colegios Mayores, que ascienden para estos años a 100.283.723 ptas.

2.º Se han detectado pagos duplicados correspondientes al mismo período por importe de 219.065 ptas., si bien, al tener conocimiento la Universidad de este hecho por indicación del equipo auditor, instó y consiguió de los perceptores su total reintegro ya en el ejercicio 1987.

3.º Finalmente hay que destacar como falta de rigor formal en los procedimientos de gestión de la UIMP, la relación comercial mantenida con la sociedad que ha prestado la casi totalidad de los servicios

editoriales a la Universidad, con un volumen de facturación durante este período superior a 96 millones de ptas., un 18% aproximadamente del gasto total imputado al capítulo 2.º del Presupuesto de Gastos. Se ha caracterizado por:

a) La expedición de los mandamientos de pago correspondientes, unas veces a favor de la sociedad y otras a favor del Habilitado, sin que haya quedado constancia fehaciente en su mayor parte de los pagos realmente efectuados, habiéndose comprobado que éstos, frecuentemente, consistían en entregas a cuenta sin liquidaciones finales conocidas, no siendo posible por falta de información obtener evidencia de la conformidad de los pagos ordenados con los realizados.

b) Muchas de las facturas presentadas por la empresa carecen de número y/o fecha y en otras hay inconherencias formales respecto a estos datos.

c) En la adjudicación se ha utilizado siempre el sistema de contratación directa por razón de la cuantía, constando en el expediente la obtención de presupuestos de tres empresas, además del de la empresa que resulta adjudicataria (la referida en el primer párrafo de este punto 3.º), con la particularidad de que en tales presupuestos no consta en muchos casos la fecha, no aparece nunca el C.I.F. y casi siempre se trata de las mismas empresas.

En el período 1985/1990 se repiten en parte las deficiencias aquí referidas: carencia de alguna documentación relativa a dietas y locomoción (II.3.B.6.6 y II.3.B.6.7); percepción simultánea de dietas y alojamientos y manutención (II.3.B.4.4); e imputación de gastos de alojamiento y manutención de profesores y alumnos a conceptos presupuestarios con fines distintos (II.3.B.7.1. y II.3.B.7.5).

### 3.A.3. INGRESOS

Los ingresos de la UIMP de carácter presupuestario, contabilizados durante el período 1981/1984, ascienden a 1.532.117.676 ptas., cifra cuya validez se halla limitada por las salvedades y excepciones puestas de manifiesto anteriormente.

Sólo un 17% de dicho importe ha tenido su origen en servicios prestados por la Universidad (tasas y otros ingresos), correspondiendo los restantes en su mayor parte a transferencias del Ministerio de Universidades e Investigación o de Educación y Ciencia (76%) y en un porcentaje menor, aunque progresivamente creciente, a otras subvenciones o ayudas públicas o privadas (7%).

A continuación se expresan las observaciones más significativas que afectan al área de ingresos, al margen de las deficiencias de carácter general puestas de manifiesto en el apartado II.1.3

#### 3.A.3.1. Tasas y otros ingresos.

Bajo esta aplicación presupuestaria se incluyen los ingresos procedentes de matrículas y alojamiento de alumnos asistentes a los diversos cursos, seminarios y demás actividades organizadas por la Universidad.

No consta que hasta 1985 estuviera definido el órgano competente para fijar los derechos de matrícula de estudios no conducentes a títulos oficiales en el caso concreto de la UIMP. (Para las restantes Universidades, la Ley de Reforma Universitaria atribuye tal competencia al Consejo Social).

El Real Decreto 1557/85, de 28 de febrero, y los posteriores sobre tasas universitarias, establecen que las tasas de la UIMP serán aprobadas por el Ministerio de Educación y Ciencia.

Quizá por esta situación de falta de normativa no existen antecedentes documentales que permitan conocer qué Órgano y con base en qué criterios se han venido aprobando los derechos de matrícula aplicados durante el período fiscalizado; el análisis pone de manifiesto que no ha existido al respecto un procedimiento objetivo, formalizado y uniforme sino que, por el contrario, aparecen diferencias no justificadas entre las distintas sedes para una misma actividad, se utilizan diversos conceptos en ellas para idénticos servicios, y los casos de concesión de matrículas gratuitas no aparecen claramente definidos. Aspectos todos ellos —además del reconocimiento de que el nivel de tasas aplicado para seminarios de 5 días es muy bajo— que son admitidos por la propia UIMP en el Informe que sirve de base a la relación de tasas aplicables al año 1985, aprobado por el Rectorado a propuesta de la Secretaría General y oída la Junta de Gobierno, que constituye el primer documento del que se tiene noticia sobre esta materia.

En el período 1985/1990 continúa habiendo deficiencias de control interno, extensivas a ingresos distintos a los derechos de matrícula, según se dice en II.3.B.8.2, II.3.B.8.4 y II.3.B.8.19.

#### 3.A.3.2. Transferencias.

Además de las transferencias recibidas del Ministerio de adscripción, la UIMP ha mantenido una política de captación de recursos en entidades públicas y privadas para financiar sus actividades. De acuerdo con las Memorias elaboradas por la Universidad, ha habido diversas modalidades de colaboración, instrumentadas de alguna de las siguientes formas: en unos casos las propias entidades colaboradoras efectuaban los pagos a terceros sin mediación de la Universidad; en otros, la UIMP manejaba los fondos por cuenta de aquéllas; y finalmente, en otros, la Universidad recibía la subvención o ayuda como ingreso propio, realizando los pagos por su cuenta. Es obvio que en los dos últimos supuestos, deberían haberse registrado las

correspondientes transacciones en cuentas extrapresupuestarias y presupuestarias, respectivamente.

Las deficiencias observadas en esta área son las siguientes:

1.º No ha podido disponerse de antecedentes documentales que permitan conocer fiablemente la cuantía de estas subvenciones y ayudas y, en su caso, su finalidad, habiéndose obtenido información de las mismas a través de procedimientos indirectos (Memorias y aclaraciones de la Universidad ante la existencia de ciertos ingresos en cuentas bancarias no soportados documentalmente).

2.º Como ha quedado patente en el apartado II.3.A.1.1, frecuentemente estos fondos y sus aplicaciones no han sido reflejados en las cuentas rendidas, más por causa del propio desorden y descontrol existente en la Universidad que por una práctica consciente de "Caja B".

En el período 1985/1990 también faltan antecedentes documentales de algunas aportaciones económicas de organismos y otras entidades, según se dice en II.3.B.8.10; II.3.B.8.11; II.3.B.8.12 y II.3.B.8.15.

### 3.A.4. DEUDORES Y ACREEDORES

Procede distinguir entre los derivados de la ejecución del Presupuesto (Residuos de presupuestos cerrados y Obligaciones y derechos pendientes de pago y cobro a fin de ejercicio) y los que se originan al margen de dicha ejecución (Deudores y Acreedores extrapresupuestarios).

#### 3.A.4.1. Residuos de presupuestos cerrados. Obligaciones

Su saldo contable en 31.12.1984 ascendía a 41.053.524 ptas., siendo su desglose por capítulos el siguiente:

Capítulo	Pesetas
1.º.....	29.362.521
2.º.....	4.758.869
4.º.....	193.750
6.º.....	6.738.384
<b>Total .....</b>	<b>41.053.524</b>

El análisis de su movimiento durante este período pone de manifiesto que:

1.º En el capítulo 1.º las obligaciones pendientes de pago corresponden casi en su totalidad (29.287.521 ptas.) a la cuota patronal de la Seguridad Social de los

años 1981, 1982 y 1983. A la indicada cantidad habría que añadir las obligaciones contraídas en el ejercicio 1984 por el mismo concepto y pendientes de pago en 31 de diciembre de dicho año (no incluidas en Residuos), por un importe de 15.282.502 ptas.

Al margen del incumplimiento de las obligaciones de cotización que ello significa, no ha podido comprobarse que tales cifras representen la deuda real a la Seguridad Social en 31.12.1984 por cuota patronal, toda vez que la UIMP no las contabilizaba a partir de las liquidaciones correspondientes sino que contraía o anulaba el crédito destinado a estas atenciones (en 1983 se contrae todo y en los restantes se anula en parte) sin que haya podido conocerse en virtud de qué cálculos o estimaciones.

2.º En el capítulo 6.º aparecen como pendientes de pago obligaciones que ya habían sido satisfechas por importe de 2.149.644 ptas., pero que no habían sido contabilizadas; por ello han sido tenidas en cuenta a efecto de los ajustes establecidos en el apartado II.3.A.1.1.

Durante este período no ha habido movimiento en la agrupación contable "Residuos de presupuestos cerrados. Derechos", ni tampoco aparecen en Cuentas derechos contraídos en el ejercicio 1984 que estuvieran pendientes de cobro al finalizar dicho año.

Al final del siguiente subapartado II.3.A.4.3. se hace referencia a la liquidación de estas obligaciones con la Seguridad Social en el período 1985/1990.

#### 3.A.4.2. Deudores extrapresupuestarios.

Su saldo contable en 31.12.1984 ascendía a 219.691.526 ptas., desglosándose en las cuentas denominadas "Anticipos de tesorería" (158.183.724 ptas.), "Pagos pendientes de aplicación" (61.446.602 ptas.) y "Fianzas" (61.200 ptas.). Se observan las siguientes irregularidades:

1.º En las dos primeras cuentas se han venido recogiendo indebidamente pagos de naturaleza presupuestaria que, por sobrepasar los créditos aprobados, han sido aplicados a ellas, con incumplimiento del artículo 60 de la Ley General Presupuestaria. De ellos, 69.756.773 ptas. corresponden a gastos de personal, y 149.873.553 ptas. a bienes corrientes y servicios, sobresaliendo entre estos últimos las dietas y gasto de locomoción, con 66.553.987 ptas., los gastos de alojamiento en hoteles, con 12.125.573 ptas. y los de carácter social y representativo, con 12.998.975 ptas.

2.º Es de señalar que el saldo de la cuenta "Pagos pendientes de aplicación", 61.446.602 ptas., corresponde a 174 mandamientos de pago que carecen de la totalidad de las firmas con que se formalizan estos documentos (Rector, Interventor, Gerente y Jefe de Contabilidad) y que fueron hechos efectivos antes de

contar con la preceptiva ordenación e intervención, práctica que, como ya se ha dicho anteriormente, era frecuente en la UIMP, si bien "a posteriori" solían cumplimentarse, cosa que no ocurre con los mandamientos referidos, quizá porque en 1984 no existía ni crédito para ampararlos ni incluso tesorería suficiente en el Banco de España (recuérdese que se apeló al crédito de las entidades financieras como se indica en el apartado II.3.A.1.2). No obstante esta falta total de formalidades, estos pagos fueron registrados en "Deudores extrapresupuestarios" y reflejados en las Cuentas rendidas correspondientes a 1984, que se encuentran firmadas por los tres primeros cargos arriba relacionados.

En el período 1985/1990, se realizan y pagan nuevos gastos sin crédito presupuestario suficiente, por un importe de 198,4 millones de ptas. que incrementa el saldo pendiente de aplicación a presupuesto, ya que no se regulariza ninguno de los precedentes de 1981/1984, según se expone en II.3.B.5.1.

### 3.A.4.3. Acreedores extrapresupuestarios.

El saldo contable de esta agrupación en 31.12.1984 asciende a 15.652.868 ptas. Su desglose es el siguiente:

Concepto	Pesetas
Retenciones por I.R.P.F. ....	839.369
“ por cuota obrera de S.S. ....	6.728.970
“ por I.G.T.E. ....	8.066.029
Depósitos.....	18.500
Total.....	15.652.868

Del análisis de los saldos y del movimiento de estas cuentas durante el período fiscalizado se deduce:

1.º Se han producido sistemáticos retrasos en la liquidación y pago a la Hacienda Pública por retenciones del I.R.P.F., con una progresiva acumulación de saldos regularizada en el ejercicio 1984, en el que se retienen 12.103.382 ptas. y se pagan 26.462.480 ptas.

Por otra parte, el procedimiento de registro ha sido deficiente, al no permitir identificar los abonos en la cuenta con las retenciones que los originan; ello ha posibilitado que en algunas ocasiones éstas no hayan sido contabilizadas.

2.º Las cantidades retenidas por I.G.T.E. durante este período no han sido ingresadas en la Hacienda Pública, a excepción de una cantidad de 288.190 ptas. que fue liquidada en 1981.

3.º En el período 1981/1984 sólo se han realizado pagos a la Seguridad Social en el año 1981 por cuotas de 1980, y en 1982 por una parte de las cuotas de

1981. En los años 1983 y 1984 no se ha presentado liquidación alguna.

Como consecuencia de estos retrasos, la deuda de la UIMP con la Seguridad Social, según su contabilidad, ascendía en 31.12.1984 a 51.298.993 ptas., resultado de la agregación del saldo de la partida aquí comentada (6.728.970 ptas.) y de las representativas del débito por cuota patronal a que se ha hecho referencia en II.3.A.4.1.1.º (29.287.521 ptas. más 15.282.502 ptas.)

En 1985 siguen produciéndose impagos de las obligaciones con la Hacienda Pública. Una parte de la deuda se cancela en los años siguientes, sin que se hayan aportado los antecedentes, y el resto aparece pendiente a 31.12.1990, conforme se expone en II.3.B.4.8.

Las obligaciones con la Seguridad Social son canceladas en el período 1985/1990 mediante anulación de 6,8 millones de ptas. y pago del resto, según se dice en II.3.B.4.5 y II.3.B.4.9.

## 3.B. SITUACION EN EL PERIODO 1985/1990

### 3.B.1. FINANCIACION BASICA

En el balance presentado por la Universidad con referencia a 31.12.1990 el Grupo 1 tiene la siguiente composición:

Cuenta	Millones ptas.
100 Patrimonio.....	18,5
130 Resultados pendientes de aplicación..	654,7
140 Subvenciones de capital del Estado....	47,9
141 Subvenciones de capital de OO.AA.AA.	12,5
Total .....	733,6

El saldo de "Patrimonio" proviene de la iniciación de la contabilidad financiera en 1987, desde entonces con el mismo importe, como contrapartida del valor por el que en aquel año figuró la cuenta 202 "Edificios y otras construcciones", siendo su detalle, en millones de pesetas:

Importe a 1.1.1987.....	10,2
Incremento de 1987.....	8,3

"Resultados pendientes de aplicación" ha llegado a formar su saldo a partir del neto activo menos pasivo a 1.1.1987 (excepto "Edificios y otras construcciones"), 509,4 millones de ptas., más los resultados de cada ejercicio 1987/1989, incorporados a esta cuenta en el año siguiente a aquél en que se obtienen.

"Subvenciones de capital" comprende las recibidas entre 1988 y 1990 según el siguiente detalle:

Subvenciones	Millones de ptas.	
Del Estado:		
Año 1988.....	16,4	
Año 1989.....	15,1	
Año 1990.....	16,4	47,9
De OO.AA.AA. (Junta de Construcciones):		
Año 1988.....	12,5	12,5
Total .....		60,4

Se ha comprobado la inversión en gastos aplicados presupuestaria y financieramente al inmovilizado material, por importes incluso superiores a estas subvenciones y con algunas diferencias interanuales que se explican por la dinámica de planificación y realización de las obras.

### 3.B.2. INMOVILIZADO

Según balance a 31.12.1990 este grupo está formado por:

Cuenta	Millones Ptas.
202 Edificios y otras construcciones.....	27,6
204 Material de transporte.....	1,9
205 Mobiliario y enseres .....	20,4
206 Equipos para procesos de información.....	12,-
208 Otro inmovilizado material .....	42,2
Total.....	104,1

Hecho el análisis se ha observado lo siguiente:

1.º Conforme a la información del ejercicio 1987 rendida a 31 de diciembre, todo el inmovilizado en 1.1.1987 se reducía a 10.167.868 ptas., saldo de "Edificios y otras construcciones". La fiscalización ha solicitado de la UIMP el detalle de este importe y la única documentación obtenida corresponde a:

Bienes	Pesetas
Edificio y terreno de "Las Llamas", Avda. de los Castros s/n, Santander.....	804.525
Edificio y terreno en el sitio de la "Gándora", Santander.....	650.000

sin que se haya facilitado relación ni desglose alguno de la diferencia, 8,7 millones de ptas.

Sin embargo, se aprecia en las liquidaciones presupuestarias de los años 1985 y 1986 que se han aplicado como inversiones reales 0,9 y 3,6 millones de ptas.,

respectivamente, al capítulo 6.º Hecha la comprobación de las partidas que componen estos importes han resultado ser obras de acondicionamiento del Palacio de la Magdalena. Por consiguiente, cabe que estén activadas mediante cargo a la presente cuenta 202, con lo que quedarían por explicar 4,2 millones de ptas. de su saldo en 1.1.1987.

2.º Examinado el movimiento contable entre 1.1.1987 y el 31.12.90 se ha observado:

a) Existen al menos las siguientes aplicaciones incorrectas en la contabilidad financiera, según se deduce de la naturaleza de las operaciones realizadas:

Cargado indebidamente	Reclasificación	Año	Importe
202 Edificios y otras construcciones	205 Mobiliario y enseres.	1989	2.110.897
206 Equipos procesos de información.	" " "	1990	1.721.000
208 Otro inmovilizado material.	" " "	1988	2.963.600
" " " " "	" " "	1990	1.579.064
" " " " "	202 Edificios y otras construcciones	1988	1.688.800
" " " " "	" " "	1990	6.147.112

Cada uno de estos importes se refiere a varias partidas de adquisición de elementos o realización de obras.

b) Los gastos de acondicionamiento en edificios cedidos a la UIMP para su uso se han cargado unas veces a la cuenta 202 y otras a la 208 sin razones objetivas que puedan justificar esta falta de uniformidad en el criterio.

c) Existe un cargo de 2.418.500 ptas. en la cuenta 206, del año 1990, con simultáneo reconocimiento de la correlativa obligación de pago, posteriormente anulados ambos en el mismo ejercicio por no poder hacerse el suministro, lo que denota que se contabilizó el pasivo sin haberse recibido la prestación de que debería derivarse.

d) El movimiento durante este período se ha registrado presupuestariamente como inversión de reposición, exceptuando 18,7 millones de ptas. (parte de los gastos de 1990) que se han clasificado como inversión nueva. Sin embargo, deberían haber tenido esta segunda consideración los siguientes importes, además del ya citado:

Año	Pesetas
1987	4.723.837
1988	5.285.157
1989	8.474.000
1990	10.082.000
<b>Total</b>	<b>28.564.994</b>

3.º Existen al menos 118 partidas, con un total de 58.348.017 ptas, que en el transcurso de los años 1985/1990 se han contabilizado financieramente como gastos corrientes, pero que deberían haberse activado como inmovilizado, según el siguiente detalle por años:

Año	Pesetas
1985	1.163.975
1986	8.702.686
1987	7.427.700
1988	19.951.753
1989	19.472.212
1990	1.629.691
<b>Total</b>	<b>58.348 017</b>

4.º Entre los mismos gastos hay 9 adquisiciones, por un total de 2.997.013 ptas, de las que en los expedientes no consta la forma en que se hizo la selección de los proveedores.

5.º No ha habido en el período 1985/1990 un inventario contable de las cuentas que con un total de 104,1 millones de ptas. componen el inmovilizado a 31.12.1990.

6.º En ninguno de los años transcurridos hasta 31.12.1990 se han contabilizado amortizaciones. Ante los reparos de la IGAE a las cuentas anuales en lo que a esta cuestión afecta, el Organismo ha estado reiterando que no podía amortizar por estar elaborando los inventarios a que se refiere la observación inmediata anterior.

7.º Ante la carencia de un inventario contable se ha hecho uso por la fiscalización del extracontable que ha presentado el Organismo, a pesar de tratarse de hojas sueltas sin garantía de integridad. Comprobada la correspondencia entre los bienes adquiridos y contabilizados con cargo a cuentas del Inmovilizado y las altas en el inventario de referencia (en ningún ejercicio hubo bajas) ha resultado:

Años	Incrementos contabilizados en inmovilizado (1)	Altas en inventario extracontable (2)	Importe elementos coincidentes (3)	Contabilizado en inmovilizado sin reflejo en inventario (1)-(3)	Altas en inventario no contabilizadas en inmovilizado (2)-(3)
1985		4,5			4,5
1986		13,5			13,5
1987		21,1			21,1
1988	20,9	9,9	4,7	16,2	5,2
1989	10,6	10,3	-	10,6	10,3
1990	33,1	28,7	27,8	5,3	0,9
<b>Totales</b>	<b>64,6</b>	<b>88,-</b>	<b>32,5</b>	<b>32,1</b>	<b>55,5</b>

## Notas:

- Importes en millones de pesetas.
- La contabilidad financiera tuvo efectos desde 1987.
- Sólo se pidieron por la fiscalización relaciones de altas en inventario extracontable desde 1985.
- En la columna (1) no se ha incluido el coste de los inmuebles, obras ni instalaciones, cualquiera que sea la cuenta en que estén contabilizados, para homogeneizar dicha columna con la (2), ya que tampoco figuran estas inversiones en el inventario extracontable.

El desglose por sedes de la columna (2) es:

Sedes	Millones ptas.
Madrid	38,6
Santander	32,6
Sevilla	7,3
Valencia	4,5
Barcelona	2,-
La Coruña	1,5
Cuenca	0,9
Tenerife	0,6
<b>Total</b>	<b>88,-</b>

Se deduce del cuadro anterior que de 64,6 millones de ptas. contabilizados como inmovilizado sólo aparecen en el inventario extracontable bienes por valor de 32,5 millones. En cambio hay altas en dicho inventario por 55,5 millones, que no se han activado contablemente; parte son adquisiciones anteriores a 1.1.1988, no incorporadas a la contabilidad cuando ésta se inició, y parte son compras cargadas como gastos corrientes en contra de su naturaleza.

8.º En el transcurso de 1990 y parte de 1991 la Universidad ha estado preparando un inventario valorado, con indicación de las sedes en que los bienes están situados, fecha de adquisición y otros datos que permitan su localización y control. Sin embargo, se limita a los bienes adquiridos a partir del año 1985 y en la fecha en que se hicieron las comprobaciones no estaba conciliado con la contabilidad.

9.º De los bienes que la UIMP tiene en el centro de Las Llamas (Santander), que cede temporalmente, no se hace relación alguna que permita comprobar su recuperación al terminar aquella cesión. De los incorporados a locales que le son cedidos sólo hay relaciones incompletas y sin firmas que justifiquen estas situaciones.

10.º Con base en el inventario extracontable de los bienes con constancia de estar ubicados en la sede de Madrid se seleccionaron 64 artículos, con un valor conjunto de 11,5 millones de ptas., a efectos de comprobar su existencia física, obteniéndose el siguiente resultado:

Situación	N.º de artículos	Millones de ptas.
Conformes	33	5,5
Conformes sin plena identificación (1)	17	2,9
Se alega estar en otras sedes	7	2,5
Desaparecido (con denuncia a la policía)	1	0,1
Sin conocimiento de la compra en la Unidad de Instalaciones y Mantenimiento	1	0,1

Situación	N.º de artículos	Millones de ptas.
Sin localizar	5	0,4
<b>Totales</b>	<b>64</b>	<b>11,5</b>

(1) Localizados bienes iguales a los buscados pero sin referencias que garanticen la identidad.

### 3.B.3. EXISTENCIAS

Como organismo autónomo no comercial, la UIMP no registra contablemente sus existencias de publicaciones destinadas a la venta, provenientes de ediciones propias patrocinadas por diversas instituciones de las que se reserva la parte de ejemplares que establezca el convenio. Tampoco tiene habilitado medio alguno de control extracontable, además de encontrarse el material en notable desorden.

En todos los años 1985/1990 se han contabilizado ingresos por ventas (concepto 300 del presupuesto de ingresos), si bien los importes anuales en ningún caso llegaron a 200.000 ptas.

### 3.B.4. DEUDORES Y ACREEDORES DEL GRUPO 4

El balance a 31.12.1990 presenta las siguientes cuentas y saldos:

	Cuentas	Millones Ptas.
<b>Deudores:</b>		
430	Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente	131,6
431	Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos cerrados	38,1
		<b>169,7</b>
<b>Acreedores:</b>		
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente	109,3
401	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados	40,1
475	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales	8,6
477	Seguridad Social acreedora	0,7
		<b>158,7</b>

Con la documentación anual de los años 1985/1990 rendida al Tribunal de Cuentas se han aportado las relaciones de deudores y de acreedores, excepto las de

los saldos a 31.12.1988 que no fueron elaboradas. Con esta documentación y demás información solicitada se ha llegado a las conclusiones que seguidamente se exponen.

### 3.B.4.1 Deudores por derechos reconocidos de ejercicio corriente.

1.º Se compone de 26 partidas pendientes de cobro entre las que figura Bayer con 978.619 ptas., diferencia entre 2.750.000 reconocidas como derechos y 1.771.381 cobradas en 1990. No se ha entregado el soporte documental con base al que se reconoció el derecho, habiendo constancia de estar en trámite de anulación dicha diferencia en 1992.

2.º En la relación de derechos figura ICONA con 1.000.000 pts., mientras que la documentación justificativa disponible acredita un importe de 1.500.000 a 31.12.1990, conforme con el cobro en 1991. La diferencia no se reconoció hasta este último año.

### 3.B.4.2 Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos cerrados.

Tiene el siguiente detalle:

Año de devengo	N.º de partidas	Millones ptas.
1985	5	5,3
1987	1	1 -
1988	2	2 -
1989	9	29,8
<b>Totales</b>	<b>17</b>	<b>38,1</b>

1.º No se ha aportado suficiente soporte documental acreditativo de los derechos reconocidos por:

Deudor	Año de devengo	Pesetas
Sociedad Española de Cirugía Plástica	1989	1.500.000
Caja de Ahorros de Galicia	1989	1.000.000

De este segundo caso consta la iniciación en 1992 de un expediente de anulación.

2.º También con referencia a 1989, hay disconformidad entre la relación de deudores y los documentos presentados como soporte de los créditos en el caso del Instituto de Cooperación Iberoamericana, figurando respectivamente 9.093.752 y 7.000.000 ptas.

3.º No se han justificado las razones por las que los derechos de los años 1985/1989 no han sido cobrados. Tampoco hay constancia de su reclamación desde 1987 inclusive de 14 de las 17 partidas que componen la relación.

### 3.B.4.3 Conciliación y circularización.

Con referencia a los derechos del ejercicio corriente y de los cerrados:

1.º No se ha acreditado que durante el período fiscalizado se haya hecho conciliación alguna con los obligados al pago.

2.º La fiscalización circularizó a 23 deudores seleccionados entre los de ejercicios corrientes y cerrados a 31.12.1990. No obstante haberse reiterado este trámite, sólo se obtuvo respuesta de 7, de los que 4 fueron conformes con los antecedentes de la UIMP y de los 3 restantes se aportaron las necesarias aclaraciones de las diferencias.

### 3.B.4.4 Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.

Son 22 partidas pendientes de pago, en su mayoría ya pagadas en 1.6.1991. Entre ellas está Viajes Marsans con 47,5 millones de pts., acreedor al que se hará referencia en apartado independiente.

También incluye a la Universidad de Cantabria, por 38,9 millones de pts., de cuya documentación ha resultado:

1.º Un importe de 5.139.168 ptas., pendiente de pago en la fecha a que se obtuvo la información cuando se hicieron las comprobaciones de esta cuenta, es la suma de las facturas 10/1990, 19/1990 y 22/1990, que la UIMP tramita como alojamiento en el Colegio Mayor "Juan de la Cosa", la primera sin indicación de a qué clase de beneficiarios se refiere; la segunda como correspondiente a becarios y personal; y la tercera como becarios, pero que de la documentación de la Universidad de Cantabria resultan corresponder las tres exclusivamente a estancias de diez trabajadores del Organismo fiscalizado acompañados de familiares. Los diez cobraron dietas de residencia durante el período de las estancias.

2.º Un total de 33.797.172 ptas., ya pagado en 1.6.1991, es la suma de tres facturas que, en la documentación elaborada por la UIMP, están calificadas como correspondientes a gastos de alojamiento de alumnos, becarios y profesores, en el Colegio Mayor "Torres Quevedo", mientras que la Universidad de Cantabria hace constar que de ellos, los siguientes son gastos ocasionados por el personal de la entidad auditada y por los conceptos que se indican:

Factura	Concepto	Pesetas
12/1990	Estancia de 4 personas	42.480
20/1990	Tickets de comedor	Indeterminado (1)
21/1990	Tickets de comedor	190.680

(1) El total de tickets de la factura asciende a 1.340.208 ptas. y en el escrito de la Universidad de Cantabria al que se adjunta aquélla se dice corresponden al personal de la UIMP y a residentes de los Salesianos, sin separación de ambos.

Las 42.480 ptas. fueron devengadas por uno de los trabajadores a que se refiere el subapartado inmediato anterior y sus familiares, habiendo cobrado dietas de residencia en los mismos días. De las otras dos partidas no se han aportado relaciones nominales con que poder determinar a quién han sido abonadas estas cantidades.

Mayor detalle se encuentra en el anexo 3.2.

Por consiguiente, en este segundo período fiscalizado, 1985/1990, se repite la irregularidad del pago duplicado de gastos de estancia de personal fuera de la residencia habitual, ya observada en 1981/1984, según lo expuesto en II.3.A.2.2.A.2.º

### 3.B.4.5 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados.

Tiene el siguiente detalle:

Año de devengo	N.º de partidas	Millones pts.
1983	10	7,5
1984	6	0,1
1987	4	4,1
1988	1	15,-
1989	3	13,4
Totales	24	40,1

Entre ellos esta Viajes Marsans por 34,4 millones de ptas. al que se hará referencia en el apartado siguiente. El resto corresponde a los siguientes años:

Año de devengo	Millones ptas.
1983	3,2
1984	0,1
1987	2,-
1989	0,4
Total	5,7

No aparece en el detalle de la cuenta a 31.12.1990 el importe de 44.570.023 ptas. pendiente de pago a la Seguridad Social que al término del ejercicio 1984 estaba incluido en "Residuos" y en "Ejercicio corriente" (al que se refiere II.3.A.4.1.1.º), por haber sido liquidado en el período 1985/1990, mediante anulación de 6,8 millones de pesetas de exceso de contraído sobre devengado, como se dirá en II.3.B.9. "Resultados", y pago de la diferencia.

Del examen de esta cuenta ha resultado:

1.º No se han aportado los antecedentes que pudieran justificar las obligaciones de los años 1983 y 1987.

Entre los acreedores por devengos de 1983 hay una partida de 2.564.119 ptas. con la denominación "ficticio" que el Organismo dice se refiere a:

Servicio de télex	125.735 ptas.
Proyectos investigación año 1981	2.438.38 ptas.

con la indicación de que con tal denominación agrupan acreedores de los que se carece de datos de DNI o NIF, sin que la fiscalización haya podido obtener otras aclaraciones

2.º La UIMP no ha acreditado que haya habido reclamaciones de las obligaciones de los años 1983 y 1984 por parte de sus acreedores, por lo que debería haberse tramitado su cancelación por prescripción, conforme dispone el artículo 47 del TRLGP, aplicable por haber transcurrido más de cinco años desde su devengo.

### 3.B.4.6 Obligaciones de ejercicios corriente y cerrados con "Viajes Marsans".

Según las relaciones de acreedores son:

Año de devengo	Pesetas
1983	4.248.606
1987	2.130.797
1988	15.017.820
1989	12.983.973
1990	47.503.931
Total	81.885.127

De su examen ha resultado:

1.º El reconocimiento de obligaciones devengadas en el ejercicio y pendientes a fin de cada año se hace por la UIMP por simple escrito que al comienzo del siguiente se recibe de Viajes Marsans comunicando el total del coste de los servicios que esta empresa dice haber prestado, sin que se acompañe de cualquier otra explicación, ni se haga comprobación alguna en el Organismo.

2.º Para tramitar el cobro, Viajes Marsans presenta detalle de los servicios pero no acompaña justificante alguno que no haya elaborado ella misma, tal como pudieran ser facturas de hoteles. A esta documentación, sí comprobada por la UIMP, este Organismo une los antecedentes de los cursos, seminarios y análogos de los que se deduce la participación de los beneficiarios de los servicios y las fechas de sus intervenciones. Sin embargo, cuando hay diferencias entre los períodos de estancia facturados y los que normalmente se deducirían del tiempo de intervención más desplazamientos, la información disponible no permite determinar si tales diferencias corresponden a servicios

realmente prestados por Viajes Marsans, ni si habían sido debidamente autorizados.

### 3.B.4.7 Conciliación y circularización.

Con referencia a las obligaciones de ejercicios corriente y cerrados:

1.º No se ha acreditado que en este período fiscalizado se haya hecho conciliación alguna con los acreedores.

2.º La fiscalización circularizó y reiteró la circularización a 7 acreedores, por importe de 124,3 millones de ptas., seleccionados entre los de ejercicios corriente y cerrados a 31.12.1990. Sólo se obtuvo respuesta de la Universidad de Cantabria, quien, además de comunicar un saldo prácticamente conforme con el que consta en la UIMP, hace figurar otro crédito a su favor en concepto de "Anticipos realizados por cursos concertados con la UIMP", por un importe de 3.460.810 ptas. a 31.12.1990, con origen en 1987 y años posteriores. El Organismo fiscalizado afirma que no ha reconocido la deuda por no existir documento que obligue al pago.

### 3.B.4.8 Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

Su saldo, 8,6 millones de ptas. a 31.12.90, corresponde al devengo del ITE.

Del análisis ha resultado:

1.º "Hacienda Pública acreedora por IRPF" tenía a 31.12.1985 un saldo de 18.756.369 ptas., procedente de obligaciones devengadas en el ejercicio 1985 y una pequeña parte de 1984, con reducción de 9.938.533 pts. en 1986 y cancelación de la diferencia en 1987. La fiscalización ha pedido la documentación de estos dos cargos de 1986 y 1987 sin que se haya podido obtener.

2.º "Hacienda Pública acreedora por ITE" tenía a 31.12.1985 un saldo de 11.915.471 pts., procedente de obligaciones devengadas en 1981/1984 (como se dice en II.3.A.4.3.) y del propio año 1985, con reducción de 3.034.848 pts. en 1986 y de 331.370 pts. en 1987. Pedida la documentación de estas dos operaciones tampoco en este caso ha podido obtenerse.

La diferencia después de los dos cargos citados, 8.549.253 ptas., permanece como parte principal del saldo a 31.12.1990, sin que se hayan justificado las razones de su impago o de no haberse tramitado su depuración.

3.º Se ha observado que en todos los años 1986 a 1990 las obligaciones por IRPF pendientes de pago a 31 de diciembre se han contabilizado como si hubieran sido hechas efectivas en este mes aun habiendo sido satisfechas en enero siguiente conforme es precep-

tivo, con la consiguiente incidencia de descuadre de las cuentas de tesorería.

### 3.B.4.9 Seguridad Social acreedora.

En esta cuenta sólo se recogen las cuotas a cargo del trabajador por figurar en las de acreedores presupuestarios las que se soportan por la empresa.

El importe pendiente de pago en "Acreedores extra-presupuestarios" a 31.12.1984 (según lo dicho en II.3.A.4.3) ya no forma parte del saldo a 31.12.1990 por haber sido pagado en 1986.

Se ha observado que a 31 de diciembre de cada año 1985/1989, las cuotas aquí registradas por devengos del propio mes de diciembre se han contabilizado como si se hubieran pagado en él, a pesar de ser satisfechas en enero siguiente conforme a las normas vigentes, con descuadre de tesorería. Contrasta este erróneo criterio con el igualmente incorrecto pero de sentido contrario, seguido para el devengo de las cuotas a cargo de empresa, también de diciembre (registradas en la cuenta de acreedores presupuestarios) que no se ha contabilizado hasta enero siguiente, con la consiguiente infravaloración del pasivo e incidencia en el corte entre ejercicios de los gastos.

### 3.B.5. CUENTAS FINANCIERAS

En el balance a 31.12.1990 figuran:

		Cuentas	Millones Ptas.
<b>Deudores:</b>			
555	Otras partidas pendientes de aplicación		418,1
570	Caja		23,2
571	B. España c/c a la vista		135,5
574.4	Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación		57,8
<b>Acreedores:</b>			
510	Depósitos recibidos		0,1
552	Ingreso en c/c restringidas		57,8

Se aprecia que no aparece la cuenta 560 "Depósitos constituidos" que debería recoger algunos depósitos o fianzas. Tampoco aparecen, no sólo sin saldo sino incluso sin sumas de operaciones:

553 "Acreedores por pagos en firme y a justificar".  
572.5 "Banco de España. Cuentas de pagos en firme y a justificar".

574.5 "Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas de pagos en firme y a justificar".

La ausencia de estas tres últimas cuentas se comenta en el apartado II.3.B.5.5. 10.º, a), de este Informe.

### 3.B.5.1 Otras partidas pendientes de aplicación.

Se trata de gastos realizados y pagados sin aplicación presupuestaria ni financiera a los conceptos y cuentas que deberían haberlos soportado.

El detalle del saldo a 31.12.1990, clasificado por años de origen de sus componentes, según relación facilitada por la Unidad de Contabilidad, es:

Año de origen	N.º de partidas	Millones pts.
1981	3	0,1
1982	137	60,1
1983	136	23,4
1984	597	136,1
1985	152	143,9
1986	29	52,-
1987	1	2,5
<b>Totales</b>	<b>1.055</b>	<b>418,1</b>

La suma de las partidas con origen hasta 1984 inclusive (219,7 millones de ptas.) es conforme con lo detectado a 31.12.1984 por la fiscalización del período 1981/1984, según se dice en II.3.A.4.2.

La evolución de sus saldos a 31 de diciembre de los años 1985/1990 ha sido:

Año	Millones pts.
1985	363,7
1986	415,7
1987	418,1
1988	418,1
1989	418,1
1990	418,1

En los años 1985 y 1986, en que no hubo contabilidad financiera, estos saldos han figurado como deudores extrapresupuestarios, con la denominación impropia de "Anticipos de Tesorería"

La UIMP ha aportado a la fiscalización dos expedientes, ambos de 30.11.1988, de solicitud de créditos presupuestarios extraordinarios para la aplicación de los siguientes importes a financiar con Remanente de Tesorería:

	Pesetas
Capítulo I	169.347.453
Capítulo II	248.686.320
<b>Total</b>	<b>418.033.773</b>

El Organismo afirma no haber recibido contestación del Ministerio de Educación y Ciencia a esta petición.

Han de hacerse las siguientes observaciones:

1.º No obstante la consideración de gastos corrientes que la Universidad ha dado a todas las partidas pendientes de aplicación, según resulta de la solicitud de créditos a que alude el párrafo anterior, en el muestreo hecho por la fiscalización, correspondiente al 36% de la población monetaria y 9,6% del número de partidas, han resultado activables las siguientes que representan 3,9% sobre el total del importe de la muestra:

Año de origen	N.º documento	Concepto	Pesetas
1981	111	Fianzas por teleimpresora y	
	326	franqueadora	61.200
1983	28	Equipo de sonorización	218.575
1984	51 bis	Instalación de frigorífico en "Las Llamas"	600.000
1984	290	Instalación de frigorífico en "La Playa"	179.685
1984	424	Readaptación de habitaciones en el Palacio de la Magdalena	1.071.840
1984	582	Instalación eléctrica en el Palacio de la Magdalena	405.412
1985	576	Centralita en el Palacio de la Magdalena	3.308.000
<b>Total</b>			<b>5.844.712</b>

Algunos de los bienes en que se han materializado estos gastos deberían haberse registrado en inventario extracontable, hasta su contabilización como inmovilizado, registro que no se ha acreditado por la UIMP.

2.º En la muestra a que se refiere la observación inmediata anterior hay los siguientes gastos, que representan el 6,8% de la misma, de los que no se ha entregado a la fiscalización el soporte documental:

Año de origen	N.º documento	Concepto	Pesetas
1982	—	Becas	48.000
1982	435	Nómina curso	3.717.059
1982	436	Nómina curso	160.000
1983	9	Gastos desplazamientos	1.398.562
1984	578	Viajes Marsans	1.131.353
1984	579	Viajes Marsans	350.000
1986	778	Viajes Marsans	3.463.159
Total			10.268.133

3.º En la misma selección se han detectado gastos que sólo han sido justificados parcialmente. El importe no justificado representa el 1,1% del total de la muestra:

Año de origen	N.º documento	Importe (Pesetas)		
		Total	Justificado	Diferencia
1982	357	1.065.335	178.550	886.785
1982	360	214.560	210.370	4.190
1982	486	789.282	436.610	352.672
1985	553	1.520.130	1.072.429	447.701
Totales		3.589.307	1.897.959	1.691.348

4.º En el examen de la documentación justificativa de la muestra anterior se han observado las siguientes incidencias que afectan al 6,5% del importe de aquélla:

S/relación de deudores		Incidencia apreciada en la documentación justificativa
N.º mandamiento	Importe	
432/1984	2.389.364	La suma de recibos excede en 30.000 pts. al importe de la relación de deudores, siendo ésta coincidente con el documento de gestión presupuestaria.
116/1985	841.783	Nómina de personal. No se acredita el pago.
269/1985	4.106.618	Nómina de personal. No se acredita el pago.
553/1985	1.520.130	Está rectificado el importe de tres facturas que ascienden a 61.096 pts.
190/1986	981.881	Nómina de personal. El importe del documento de gestión presupuestaria y de los justificantes es de 1.880.408 pts. No se acredita haber aplicado a presupuesto la diferencia de 898.527 pts.
Total		
		9.839.776

Además, hay bastantes casos en los que en las facturas u otros documentos acreditativos no consta el concepto del gasto o la fecha.

5.º Teniendo presente la observación deducida de la fiscalización del período 1981/1984 sobre partidas pendientes de aplicación (apartado II.3.A.4.2.2.º), relativa a la existencia de 174 mandamientos de pago carentes de la totalidad de las firmas con que ha-

bían de estar formalizados, se hizo muestreo de todos los expedientes hasta 31.12.1984 (77 seleccionados de una población de 873), para examinar su situación a la fecha de estas nuevas comprobaciones, así como de los emitidos posteriormente (selección de 25 elementos de un total de 182), resultando que los siguientes expedientes carecían de algunas firmas:

## a) Con origen en el año 1984

De 33 expedientes de gasto analizados, 25 estaban sin la "toma de razón" del Jefe de Contabilidad y 2 a falta de esta firma y la del Rector.

## b) Con origen en el año 1986

De 4 expedientes de gasto, 1 está sin el "páguese" del Rector.

## 3.B.5.2 Caja

1.º De la comprobación de los saldos de Caja a 31 de diciembre de los años 1985/1990, según la respectiva documentación contable y según las actas de arqueo adjuntas a la documentación anual rendida, ha resultado:

Fecha	Documentación contable	Acta arqueo	Diferencia
31.12.1985	26.826.775	26.826.775	—
31.12.1986	134.721.974	134.721.974	—
31.12.1987	188.529.586	188.529.586	—
31.12.1988	188.529.531	130.680.607	57.848.924
31.12.1989	24.591.252	24.388.250	203.002
31.12.1990	23.213.053	Sin acta	No aplicable

a) De la diferencia de 57.848.924 ptas. corresponden 57.848.979 ptas. a un error sufrido en la iniciación de la contabilidad financiera en 1988, por el que se abrió la cuenta "Banco de España c/c a la vista" con un saldo inferior en este importe al que procedía, compensado con incremento indebido del figurado como "Caja". La rectificación se hizo mediante el pertinente asiento en 1989, correctamente, sin movimiento real de fondos.

b) La diferencia de 203.002 ptas. fue detectada por la IGAE como error en la expedición del acta de arqueo, y puesta de manifiesto en sus reparos a las cuentas de la UIMP de 1989, si bien esta última optó por no hacer la corrección necesaria (según manifestación del Rectorado en escrito de 25.2.91) debido a que aun con tal rectificación el acta no reflejaría las existencias reales.

c) La UIMP no expidió acta de arqueo de existencias en Caja a 31.12.1990. En su lugar envió un escrito a la IGAE, de fecha 14.5.1991, adjunto a las cuentas rendidas de 1990, en el que hizo la afirmación de que, según su conocimiento, el saldo contable de 23.213.053 ptas. era ficticio, ya que no había existencias de esta naturaleza, ni a 31.12.1990 se tenía noticias de cuentas bancarias cuyos saldos, no contabilizados como disponibilidades en entidades financieras, pudieran ser atribuidos contablemente a la cuenta "Caja".

2.º La fiscalización ha examinado el movimiento del Mayor de "Caja" con el siguiente resultado:

Asiento Fecha	N.º	Concepto	Cargo	Abono	Saldo a 31.12
1.1.88	1	Apertura contabilidad financiera Saldo a 31.12.87	188.529.531		
29.12.88	50	Anotación indebida	49.332.750		
30.12.88	51	Corrección anotación anterior		49.332.750	188.529.531
30.09.89	56	Transferencia del B. Santander en Madrid, cuenta 7151, al B. de España		65.000.000 <sup>(1)</sup>	
30.09.89	56	Transferencia del B. Cantábrico en Santander, cuenta 030-00100-34. al B. de España		41.032.153 <sup>(1)</sup>	
4.10.89	59	Rectificación error en apertura esta cuenta, según lo dicho en 1.ª a) de este apartado		57.848.979	
31.12.89	166	No se ha podido conocer el concepto. El cargo es al B. de España, cuenta 860		57.147	24.591.252
16.04.90	16	Transferencia del B. Santander en Madrid, cuenta 7.151, al B. de España		1.460.902 <sup>(1)</sup>	
31.12.90	147	Intereses del B. Santander en Madrid cuenta, 7.151, devengados con anterioridad a la transferencia de 16.4.90 e incluidos en su importe	82.703		23.213.053

(1) Estos importes tienen como cuenta de cargo la n.º 20-000860-6 del Banco de España y sus asientos debieron tener como causa mediata haber considerado "Caja" los cobros realizados con antelación en estas entidades bancarias, según se deduce de la operatoria que se describirá en los apartados II.3.B.5.4 y II.3.B.5.5.

3.º Existen los siguientes documentos en los que consta la falta de correspondencia entre los saldos contables de "Caja" y las disponibilidades efectivas en ella:

a) Antecedentes de la fiscalización del período 1981/1984 de los que se deduce la inexistencia en Caja de efectivo a 31.12.1984 (según se dice en II.3.A.1.1), y que bajo la denominación "Caja" se estaban recogiendo los saldos de Tesorería no situados en el Banco de España, pretendiéndose mediante los certificados de arqueo adjuntos a la documentación anual de ese período conseguir únicamente el cuadro formal de las cuentas.

b) Escrito del Rector de la UIMP, de 19.1.1990, con el n.º 14 del registro de salida, dirigido al Tribunal de Cuentas en respuesta al de 9.1.1990 de este Tribunal por el que pedía a la Universidad información sobre los saldos de Caja al cierre de los ejercicios 1985/1988. En él se afirma:

— Que los saldos de Caja a 31 de diciembre de los años 1985, 1986, 1987 y 1988 recogen las existencias en cuentas abiertas en entidades de crédito (se acompañó certificación del Gerente).

— Que hasta 1988 inclusive las existencias finales en bancos se hicieron por diferencia entre el saldo final contable y el final del Banco de España, sin previas conciliaciones bancarias.

c) Escrito del Rector, de 25.2.1991, con el n.º 188 del registro de salida, dirigido al Interventor General de la Administración del Estado en contestación a los reparos de la IGAE a las cuentas de 1989, en el que se dice que, en los ejercicios anteriores a 1989, parece ser que el saldo de Caja que figuró en los estados anuales se componía de los saldos de las cuentas de pagos y de ingresos abiertas por la Universidad en diferentes entidades bancarias privadas y de las disponibilidades líquidas en Caja. Concluye reconociendo una posible diferencia de 23.122.573 ptas. entre el acta de arqueo a 31.12.1989 (24.388.250 ptas.) y el saldo de la cuenta del Banco de Santander en Madrid, n.º 7.151 (1.265.677 ptas.), única que a esa fecha considera como denominada "Caja", diferencia arrastrada de ejercicios anteriores a 1989.

d) Informe emitido al 9.5.1991 por el Interventor Delegado de la IGAE en la UIMP en el que afirma que no existe Caja de efectivo en el Organismo, pese a que los registros contables reflejan un saldo a 31.12.1990 de 23.213.053 ptas., sin ninguna posible justificación aparente.

4.º En consonancia con la carencia de auténticas existencias en Caja, según resulta de los antecedentes expuestos en 3.º inmediato anterior y de los movimientos en los años 1988/1990, no se ha llevado en la sede central de la Universidad el libro auxiliar ordenado

por la Regla 51, apartado d) de la Instrucción de Contabilidad para organismos Autónomos.

### 3.B.5.3 Banco de España c/c a la vista.

Se trata de la c/c 20-000860-6, cuenta principal del Organismo. Han de hacerse las siguientes observaciones:

1.º La documentación rendida al Tribunal relativa a la situación a 31.12.1988 presenta los siguientes descuadros en las cuentas de tesorería, que se compensan entre sí:

Tesorería	Anexo 13 "Desarrollo de tesorería"	Balance de comprobación	Diferencia
Saldo Banco España	160.598.767	102.749.788	57.848.979
Saldo Caja	130.680.552	188.529.531	(57.848.979)
Totales	291.279.319	291.279.319	0

La certificación de la conciliación bancaria con el Banco de España y la certificación del arqueo de Caja son coincidentes con el anexo 13 de la Instrucción de Contabilidad.

El Balance de Situación, confeccionado conforme al modelo establecido, sólo informa del total de los saldos en Banco de España y en Caja, 291.279.319 ptas.

El origen de este descuadre ha quedado explicado en el apartado II.3.B.5.2.1.º

2.º Dado el precedente de la existencia de talones firmados en blanco en el período 1981/1984, el 28.1.1992 se hizo comprobación de los que en aquel momento pudieran existir, necesariamente fuera del período a que en principio se contrae la fiscalización dada la naturaleza de la prueba. El resultado fue que del Banco de España, cuenta 20-000860-6, se detectaron en tal situación los talones que a continuación se relacionan, con la única firma del Habilitado, si bien se acreditaron por la Universidad, a través de la matriz del talonario, de los documentos de gestión presupuestaria y de otra documentación justificativa, los pagos e importes a que estaban destinados, según el siguiente detalle:

N.º Talón	Importe	Beneficiario	Aplicación presupuestaria
7.704.721-3	460.000	NCR	231
7.704.723-5	172.503	Canon España	231
7.704.725-0	403.200	César Viguera	231
7.704.726-1	161.280	Tursan	231
7.704.727-2	661.531	Concepción Sánchez Galán	231
7.704.739-0	5.750.000	Colegio Salesiano	281

3.º A 31.12.1990 existe la siguiente diferencia en el saldo del Banco de España, c/c a la vista:

Certificación bancaria	219.509.313
Balance	135.531.036
Diferencia a conciliar	83.978.277
Estado de conciliación	84.195.688
Diferencia sin conciliar	217.411

Respecto a la diferencia de 217.411 ptas., existe una partida de 257.184 ptas., que corresponde a un ingreso a favor de la UIMP, contabilizado por esta Universidad el 31.12.1990, pero que el Banco no abonó hasta el 2.1.1991, por lo que debería haber figurado en el estado de conciliación.

La desviación aún existente es de 39.773 ptas., pendiente de regularizar cuando se hicieron las comprobaciones por la fiscalización.

### 3.B.5.4 Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación e Ingresos en c/c restringidas.

De conformidad con las normas vigentes, ambas cuentas, destinadas a recoger transitoriamente los cobros en cuentas restringidas, han mantenido saldos por igual importe y signos recíprocos, con el siguiente detalle a 31 de diciembre.

Año	Millones ptas..
1988	0,-
1989	8, 6
1990	57, 8

Ha de observarse lo siguiente:

1.º En estas cuentas de Mayor sólo se ha incluido la c/c. n.º 030-00100-34, abierta en el Banco Cantábrico, en Santander, y desde 1.3.1990 la n.º 30.2700 L del Banco Exterior de España, también en Santander, por absorción de aquél por éste, siendo así que existían otras tal y como se recoge más adelante. Presentan las incidencias que a continuación se indican:

a) La cuenta en el Banco Cantábrico tuvo origen en 1981, como se dice en II.3.A.1.2.3.º a), y, de acuerdo con los antecedentes aportados por la UIMP, tuvo los siguientes recursos a favor de la Universidad a 31 de diciembre del período 1985/1988:

Año	Pesetas
1985	254.673
1986	55.264.355
1987	77.837.959
1988	43.931.043

sin que en ninguno de estos años hayan figurado como saldos bancarios en la información contable rendida. Incluso en 1987, primer año de contabilidad financiera, la cuenta "Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación" no figura con operación alguna y a 31.12.1988 sólo acumula sumas por 50.000 ptas., iguales en Debe y Haber, es decir, sin saldo a esa fecha.

b) A 31.12.1990, el saldo recíproco de las dos cuentas a que hace referencia este apartado comprende 56.000.000 ptas., procedentes de un cobro por convenio con la Generalitat Valenciana, ingresado por error en la cuenta restringida del Banco Exterior de España debiendo haberlo hecho en el Banco de España, situación corregida en 1991.

c) No se ha acreditado a la fiscalización la autorización de la Dirección General del Tesoro para la apertura de esta cuenta bancaria, exigida por el artículo 110 de la LGP y el artículo 119 del TRLGP. Sí se ha aportado copia de dos escritos dirigidos por la UIMP a dicha Dirección General, de fechas 13.2.1991 y 19.9.1991, pidiendo información sobre trámites a seguir para regularizar esta situación, a los que, según el Organismo fiscalizado, no había recibido contestación cuando las comprobaciones se hicieron por el equipo del Tribunal.

d) El Banco Exterior de España ha informado que el 22.10.1991 aún seguía teniendo firma autorizada de carácter solidario para la disposición de fondos de la cuenta de la UIMP en esa entidad D. Santiago Roldán, quien cesó como Rector por R. Decreto 68/1989, de 20 de enero, y no continuó en el Organismo con cargo alguno. Este reconocimiento de firma, procedente de la anterior cuenta en el Banco Cantábrico, debió haberse anulado por la Universidad.

e) En lo que se refiere a la forma de contabilización de los cobros obtenidos en las cuentas a que este subapartado 1.º se refiere (Banco Cantábrico en Santander, cuenta n.º 030-00100-34, primero, y Banco Exterior de España en Santander, cuenta n.º 30.2700 L, después), han de distinguirse tres procedimientos utilizados por la UIMP durante este período:

— Hasta 1987 los cobros han sido tratados indistintamente conforme a una de las dos formas siguientes:

\* No contabilización hasta que los recursos financieros se han transferido al Banco de España, siendo en este segundo momento cuando se ha cargado a esta última entidad financiera y abonado al presupuesto de ingresos, sin dejar registro contable de su paso por la cuenta del Banco Cantábrico.

\* Cargo a Caja con abono al presupuesto de ingresos desde el primer momento, aunque físicamente el dinero estaba en el Banco y, posteriormente, al centralizarse los recursos en el Banco de España, cargo a éste con abono a Caja.

— Desde 1988 y hasta parte de 1989, se ha seguido el primero de los procedimientos que acaba de exponerse.

— En el transcurso del año 1989 el Organismo modificó el procedimiento y dio aplicación a lo previsto en la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos, dictada para su entrada en vigor desde el 1.1.1987. Ello implica la utilización de las cuentas "Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación" e "Ingresos en c/c restringidas", la primera de cargo y la segunda de abono, cuando el cobro se realiza; asiento inverso cuando se transfieren estos recursos financieros al Banco de España y, simultáneamente, en este segundo momento, el asiento "Banco de España c/c a la vista" a Cuentas correspondientes del Grupo 7.

f) Como consecuencia de la forma de contabilización expuesta en la precedente observación e), en lo que se refiere a una parte de los saldos de esta cuenta a 31 de diciembre de cada año 1985/1988, debieron justificar en su momento parcialmente el saldo de la indebidamente llamada "Caja", previas las conciliacio-

nes que fueran necesarias, sin que en la práctica de la fiscalización haya podido conocerse en qué cuantía.

Posteriormente, en septiembre de 1989, se cargaron al Banco de España 41.032.153 ptas. con abono a Caja, por transferencia procedente del Banco Cantábrico, como se ha dicho en II.3.B.5.2.2.º, por lo que deberían corresponder a ingresos tratados de acuerdo con el segundo de los procedimientos aplicados hasta 1987. Por otra parte, también se han hecho transferencias desde el mismo banco al de España, contabilizadas con cargo a éste y abono a cuentas de ingresos, que deberían corresponderse con el primero de los procedimientos antes descritos. Una vez realizadas estas transferencias, el saldo contable a 31.12.1990 del Banco Exterior de España en Santander (57.826.933 ptas.) es conforme, previas las conciliaciones pertinentes, con el presentado por esta entidad bancaria.

2.º Además, sin estar incluidas en la contabilidad, la UIMP tiene abiertas en sus sedes permanentes las siguientes cuentas corrientes, exclusivamente destinadas a recaudar ingresos:

Sede	Entidad bancaria	N.º c/c	Fecha Apertura	Saldo a 31.12.90	Saldo medio año	Pesetas
Barcelona	B. Sabadell	21710317/06	28.5.90	9.350	1990	Se desconoce
					[1989	114.174
Barcelona	Caixa d'Estalvis	2.000789.03	6.5.89	0	[1990	<29>
Cuenca	C. Ah. Cuenca y C.R.	314/06	26.4.90	2.248.481	1990	713.555
La Coruña	B. Santander	38699	1990	980	1990	457.382
Sevilla	B. Exterior Esp.	30/96658-C	19.6.90	0	1990	392.500
					[1988	441.779
Valencia	C. Ah. Valencia	3101275278	22.4.88	0	[1989	168.304
					[1990	484.750

con las incidencias que a continuación se expresan:

a) Los ingresos que tienen lugar en estas cuentas y los correspondientes activos sólo se registran cuando sus saldos se transfieren al Banco de España. De su existencia se tuvo conocimiento al pedir la fiscalización a la UIMP la relación de cuentas bancarias.

b) La precedente información sobre "saldo a 31.12.1990" y "saldo medio" procede de las contestaciones de estas entidades a la circularización hecha por la UIMP a petición del Tribunal, sin que haya sido posible contrastarla con la de la UIMP por afirmar este Organismo no disponer en su sede central de registros auxiliares, extractos bancarios, notas de cargo y abono, ni información de sus sedes provinciales.

c) No se ha acreditado a la fiscalización la autorización de la Dirección General del Tesoro para su apertura, siendo extensivo a ellas lo dicho en 1.º c) inmediato anterior.

d) No se está dando cumplimiento a lo dispuesto en el Decreto 3698/1974, de 20 de diciembre, sobre regulación y aplicación de ingresos procedentes de tasas y exacciones parafiscales, que en su artículo 3.º establece la obligación de traspasar el saldo de estas cuentas al Banco de España los días 15 y 30 de cada mes. Las sedes de Cuenca y Valencia lo hacen mensualmente y en cuanto a las restantes hay que considerar como atenuante el carácter discontinuo de sus actividades

3.º De las cuentas a que se refieren 1.º y 2.º inmediatos anteriores, la fiscalización ha hecho un muestreo de operaciones en orden a comprobar su adecuada justificación y restante documentación. No se han aportado los documentos acreditativos de 7 ingresos por 808.450 ptas., en el Banco Exterior de España en Sevilla, de 1990; tampoco se han entregado los documentos de 2 gastos por 286.100 ptas., del mismo banco, año 1990.

3.B.5.5 Otras cuentas bancarias no registradas contablemente con este carácter.

1.º Como el presente título indica, existen además las cuentas bancarias relacionadas en la página siguiente, que en el período 1985/1990 tampoco han figurado contablemente como tales.

Su detección procede de la información solicitada

por la fiscalización del Tribunal de Cuentas a la UIMP y de la circularización realizada y reiterada a las entidades financieras.

Como se aprecia por la columna "Fecha de apertura", algunas provienen del período 1981/1984, tampoco entonces contabilizadas como cuentas bancarias, según se dice en II.3.A.1.1.

Nº Orden	Entidad Bancaria	Provincia	N.º Cuenta	Fecha de apertura	Fecha de cancelación	Saldo a 31.12.º (Bancos (millones de Ptas.))										Saldo a medio y tipo interés (Bancos)									
						1985		1986		1987		1988		1989		1990		1987		1988		1989		1990	
						Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€	Miliones	€
1	Caja d'Enlavia	Batavia	2-000185-65	4.5.87	1990	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	0	0	5,5	0	0,8	0		
2	Banco de Schwab		2171034-05	30.5.90	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	0,10		
3	Caja Ab. Cuenca y C. Real	Cuenca	000258-7	15.9.88	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	3,0	0,10	11,0	0,10		
4	Caja Ab. Cuenca y C. Real		000646-0	26.4.85	24.10.88	0,0	<0,0>	0	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A		
5	Caja Postal	La Coruña	07755324	11.6.85	Contin.31.12.90	0,0	4,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
6	Banco de Santander		33456	-	Contin.31.12.90	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
7	Banco de Santander	Madrid	7151	Anterior 1.1.85	Contin.31.12.90	31,9	24,8	90,7	91,0	1,3	0,0	0,0	15,3	(1)	25,3	(1)	78,4	(1)	84,9	(1)	34,0	(1)	0,3	(1)	
8	Banco de Santander		8300	28.1.89	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	14,0	(1)	
9	Banco Hispano Americano		7184	Anterior 1.1.85	Diciembre 87	2,0	0,0	-	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
10	Banco Hispano Americano		7556	Anterior 1.1.85	Febrero 86	0,7	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
11	Banco Islas Canarias	San C. Tenerife	00127072011	-	1.12.89	-	0,0	0,0	0,0	0,0	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
12	Caja d'Enlavia		000260-04	1.12.89	17.10.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
13	Caja d'Enlavia		92001306-46	16.3.90	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
14	Banco de Santander	Santander	513	Anterior 1.1.85	18.7.86	0,6	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
15	Banco de Santander		72148	1.2.88	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
16	Banco de Santander		12403	Anterior 1.1.85	18.7.86	0,1	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
17	Banco Central		0138050	Anterior 1.1.85	20.2.86	0,0	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
18	Banco Cusafibrico		00412-00	Anterior 1.1.85	16.7.86	<16,7>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
19	Banco Cusafibrico		00300-00	Anterior 1.1.85	16.7.86	<88,7>	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
20	Banco Cusafibrico		00300-00	25.6.85	12.1985	-	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
21	Banco de España		25-00359-5	Anterior 1.1.85	2.9.88	1,4	0,0	0,0	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	
22	Banco Exterior de España	Sevilla	30-95641-F	16.4.85	Contin.31.12.90	0,6	1,2	0,6	0,0	2,9	0,3	0,7	0,10	0,5	0,10	0,3	0,10	0,2	0,10	2,8	0	5,8	0		
23	Banco Hispano Americano	Stiges	6629-5	Anterior 1.1.85	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
24	Caja Ahorros de Valencia	Valencia	3101266-87	10.3.88	Contin.31.12.90	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	14,4	0	
<b>TOTALES</b>						<67,1>	30,2	82,5	99,1	34,4	59,5	21,4	30,1	79,5	93,7	71,4	100,4								

Estas cuentas han estado destinadas principalmente a la realización de pagos, aunque se ha comprobado que al menos las indicadas con los números de orden: 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 11, 13, 14, 15, 20, 22 han recibido indebidamente algunos ingresos en distintas fechas, si bien en general de escasa cuantía. Por excepción, las cuentas n.º 7 y 15 (Banco de Santander, en Madrid, cuenta n.º 7.151 y mismo Banco, en Santander, n.º 72148) tuvieron ingresos frecuentes e importantes. La realización de ingresos en las cuentas con números de orden 6-9-10-17 y 23 no pudo ser examinada por carencia de la información precisa.

2.º De las cuentas con número de orden 4, 5, 6, 7, 9,

10, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 23 no se ha acreditado por la Universidad la necesaria autorización de la Dirección General del Tesoro ni se ha justificado petición de autorización, salvo de la n.º 6 que corresponde al Banco de Santander en La Coruña, de la que consta escrito de 9.5.1990, con información complementaria de 15.2.1991, sin contestación de dicha Dirección General hasta la fecha en que en 1992 se auditó este área, según manifestación del organismo.

3.º Las siguientes cuentas en entidades privadas contaron con autorización de la Dirección General del Tesoro para "Pagos a Justificar" aunque posterior a su apertura:

N.º Orden	Entidad Bancaria	Provincia	N.º c/c	Fecha Apertura	Fecha Autoriz. D.G T.
1	Caixa d'Estalvis Catalunya	Barcelona	2-000185-65	4.5.87	28.6.88
2	Banco de Sabadell	Barcelona	21710334-05	30.5.90	6.8.91
11	Banco Islas Canarias	Sta. Cruz Tenerife	001273072011	mínimo 1986	28.6.88
15	Banco de Santander	Santander	72148	1.2.88	26.6.88
22	Banco Exterior de España	Sevilla	30-95641-F	16.4.85	28.6.88
24	Caja Ahorros de Valencia	Valencia	3101266487	10.3.88	21.7.88

Todas seguían abiertas en el año 1990, excepto la del Banco Islas Canarias por haber sido absorbido por la Caixa d'Estalvis.

4.º Las siguientes cuentas no autorizadas, como se ha dicho en el subapartado 2.º, operaron indebidamente para "Pagos a justificar" en los años que se indican:

N.º Orden	Entidad bancaria	Provincia	N.º c/c	Años
6	Banco de Santander	La Coruña	33456	1990
7	Banco de Santander	Madrid	7151	1986/1988
9	Banco Hispano Americano	Madrid	7184	1985
20	Banco Cantábrico	Santander	00500-00	1985

Se han nutrido de remesas de la cuenta abierta en el Banco de España, firmadas por el Interventor-Delegado, a pesar del destino de estos fondos hacia cuentas no autorizadas.

5.º Los únicos registros auxiliares para el segui-

miento de las cuentas del cuadro del subapartado 1.º, a cargo de la sede central de la UIMP, que no son mera transcripción de las comunicaciones de movimientos o de los extractos enviados por las entidades bancarias, se refieren a las cuentas y períodos que se indican:

N.º Orden	Entidad bancaria	Provincia	N.º c/c	Período a que se refiere el registro
7	Banco de Santander	Madrid	7.151	1987
8	Banco de Santander	Madrid	8.300	1989 y 1990
9	Banco Hispano Americano	Madrid	7.184	24.4.85 a 20.12.85
10	Banco Hispano Americano	Madrid	7.556	29.5.85 a 24.12.85
15	Banco de Santander	Santander	72.148	1989 y 1990

Teniendo presente las fechas en que las correspondientes cuentas tuvieron operaciones, sólo pueden considerarse completos los registros correspondientes a las cuentas del Banco de Santander en Madrid, n.º

18.300, y Banco Hispano Americano en Madrid, n.º 7.556.

6.º Procedentes de la documentación habitualmente obrante en la Universidad, las únicas conciliaciones

referidas a 31 de diciembre de cada uno de los años 1985/1990 entregadas a la fiscalización se refieren a las cuentas y años siguientes, estando sólo completas las de n.º de orden 2, 6, 8 y 12:

N.º Orden	Entidad Bancaria	Provincia	N.º c/c	Fecha referencia conciliaciones
2	Banco de Sabadell	Barcelona	21710334-05	31.12.90
3	Caja Ah. Cuenca y C. Real	Cuenca	000258-7	31.12.90
6	Banco Santander	La Coruña	33.456	31.12.89 y 31.12.90
8	Banco de Santander	Madrid	8.300	31.12.89 y 31.12.90
12	Caixa d'Estalvis	S.C. Tenerife	000280-04	31.12.89
15	Banco Santander	Santander	72.148	31.12.89 y 31.12.90
22	Banco Exterior España	Sevilla	30-95641-F	31.12.89 y 31.12.90
24	Caja Ahorros de Valencia	Valencia	3101266487	31.12.89

7.º A petición de la fiscalización, la UIMP circularizó a las entidades financieras a que se refiere el presente apartado, obteniéndose información de todas excepto de las tres cuentas del Banco Cantábrico, en Santander, entidad absorbida por el Banco Exterior de España en 1990.

Con base en las contestaciones recibidas, se requirió a la Universidad que, con los propios medios de la sede central o, en su caso, con los de sus sedes provinciales, se presentaran las conciliaciones siguientes, sin que se hayan obtenido:

N.º Orden	Entidad Financiera	Provincia	N.º c/c	Años a conciliar a 31.12
1	Caixa d'Estalvis Catalunya	Barcelona	2-000185-65	1987 a 1989
3	Caja Ah. Cuenca y C. Real	Cuenca	000258/7	1988 y 1989
4	Caja Ah. Cuenca y C. Real	"	000646-0	1985, 1986 y 1987
5	Caja Postal	La Coruña	07755324	1985 y 1986
7	Banco de Santander	Madrid	7151	1985 a 1990
9	Banco Hispano Americano	"	7184	1985 y 1986
10	Banco Hispano Americano	"	7556	1985
11	Banco Islas Canarias	Sta. Cruz Tenerife	001273072-011	1986-1988
14	Banco de Santander	Santander	513	1985
15	Banco de Santander	"	72148	1988
16	Banco de Santander	"	12403	1985
17	Banco Central	"	0138050	1985
21	Banco de España	"	25-00359-5	1985 a 1987
22	Banco Exterior de España	Sevilla	30-95641-F	1985 a 1988
24	Caja Ahorros de Valencia	Valencia	3101266487	1988 y 1990

8.º Se observa en el cuadro que se incluye en el subapartado 1.º que las cuentas en las siguientes entidades financieras, para los años que se indican, no devengaban intereses a favor de la UIMP:

N.º Orden	Entidad bancaria	Provincia	N.º c/c	Años sin intereses
1	Caixa d'Estalvis	Barcelona	2-000185-65	1988/1990
6	Banco de Santander	La Coruña	33456	1989/1990
22	Banco Exterior de España	Sevilla	30-95641-F	1989/1990
24	Caja Ahorros de Valencia	Valencia	3101266487	1990

9.º El Banco Cantábrico en Santander, cuentas 00412-00 y 00300-00, tuvo importantes saldos a su favor durante 1985 y 1986 (como ya ocurría en ejercicios anteriores), llegando a devengarse intereses a cargo de la UIMP por 35,5 millones de ptas. en este período. Tras negociaciones de la Universidad, en 1987 fueron

condonados 42,9 millones de pesetas que en total se habían adeudado por todos los años en que hubo descubiertos, como se ha dicho en II.3.A.1.2.3.º

10.º Los recursos, a 31 de diciembre de las cuentas que figuran en el subapartado 1.º pueden haber tenido algunos de los siguientes orígenes:

a) Transferencias del Banco de España con destino a dichas cuentas bancarias, en concepto de pagos a justificar, por consiguiente a disposición de los habilitados.

El tratamiento contable que ha dado la UIMP a este caso ha sido (aun desde antes de que en 1988 completase mediante sus propias normas la regulación sobre esta materia) cargar a los conceptos del presupuesto de gastos y a las cuentas financieras de gastos correspondientes a la naturaleza de las operaciones y abonar al Banco de España en el momento de la salida de los recursos financieros con destino a las cuentas de los habilitados (con mediación de las cuentas de "Acreedores por obligaciones reconocidas" y de "Acreedores por pagos ordenados") conforme a lo dispuesto en la Regla 77 de la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos. Sin embargo, no se ha realizado el asiento dispuesto a continuación en esta misma Regla, cargo a la cuenta bancaria del habilitado y abono a la 553 "Acreedores por pagos en firme y a justificar". En consonancia con la omisión anterior, tampoco se ha hecho el asiento de sentido contrario al último citado, dispuesto en la Regla 78, cuando se pago a los acreedores. El resultado ha sido la existencia de recursos financieros en las cuentas bancarias con las que se ha operado para "Pagos a Justificar" sin que hayan figurado contablemente. Cuando los fondos transferidos a tales cuentas no se han pagado a los acreedores dentro del mismo ejercicio o cuando estos pagos han sido inferiores a las provisiones de fondos, forman parte de los saldos a 31 de diciembre, pero sin que ni aun en estos supuestos figuren en la contabilidad de la UIMP bajo concepto alguno.

b) Transferencias del Banco de España con destino a estas cuentas bancarias, para la realización de pagos, pero sin que se hiciese el cargo en concepto de gastos hasta que efectivamente se pagaba a los acreedores.

Esta forma de actuar, en general en los primeros años del período 1985/1990 (aun sin contabilidad financiera), ha supuesto que los recursos transferidos del Banco de España se hayan hecho figurar como existencias en "Caja" hasta que eran percibidos por los acreedores, en vez de registrarse como disponibilidades en estas entidades bancarias. Por consiguiente, cuando tal situación se ha mantenido a 31 de diciembre, estos recursos financieros han formado parte del saldo de las cuentas rendidas en el subapartado 1.º, figurando como "Caja" en la documentación anual rendida.

c) Ingresos recibidos en varias de estas cuentas bancarias (principalmente la n.º 7.151 del Banco de

Santander en Madrid) con abono a los correspondientes conceptos del presupuesto de ingresos en el momento del cobro, cuya contrapartida ha sido "Caja" (sin asiento contable por tratarse de años anteriores a la implantación de la contabilidad financiera), en lugar de haber hecho figurar las cuentas bancarias receptoras de los cobros, como habría procedido.

Cuando estos ingresos han permanecido en las cuentas bancarias a 31 de diciembre, han sido parte del saldo de "Caja"

d) Ingresos recibidos en las cuentas bancarias a que se viene aludiendo, no contabilizados en el momento de producirse el cobro, sino cuando se centralizaban en el Banco de España, mediante cargo a este último banco y abono al presupuesto de ingresos (caso frecuente tratándose de abonos de intereses de c/c).

En el intervalo de tiempo entre estos dos momentos, los recursos financieros han formado parte del saldo de las entidades bancarias sin constancia contable alguna, lo que puede haber ocurrido a 31 de diciembre.

e) Ingresos recibidos por algunos de estos bancos que no se contabilizaron (según se detectó en la fiscalización del período 1981/1984 y se dice en II.3.A.1.1.) sin que tampoco se haya justificado su registro contable en el período 1985/1990.

Además ha de tenerse presente respecto de los saldos a 31 de diciembre de los años 1985/1990 que aparecen en la relación del subapartado 1.º que, en general, proceden de las contestaciones de las entidades bancarias a la circularización, por lo que en la medida en que parte de los saldos tengan origen en operaciones registradas por la UIMP como "Caja" podría haber diferencias en las fechas de registro de ambas entidades, sin conciliación por la UIMP.

3.B.5.6. Incidencia en los saldos de Caja de lo dicho en los apartados II.3.B.5.4, II.3.B.5.5 y en II.3.A.1.1.

Según lo expuesto en el apartado II.3.B.5.2, 1.º c) y 3.º, no ha habido existencia de efectivo en Caja en todo el período 1985/1990 objeto de este estudio. Al mismo tiempo se mantiene por la UIMP que, hasta 1989 inclusive, por lo menos parte del saldo de Caja ha estado compuesto de saldos bancarios no registrados contablemente con este último carácter, aunque no tiene constancia de que tal respaldo se mantenga a 31.12.90.

A este respecto ha de puntualizarse:

1.º En el apartado II.3.B.5.4.1.º se dice que el Banco Cantábrico en Santander, cuenta n.º 030.00100-34, tuvo los siguientes saldos a 31 de diciembre de los años que se indican:

Año	Pesetas
1985	254.673
1986	55.264.355
1987	77.837.959
1988	43.931.043

y que, por la forma en que se registraron las operaciones, parte de ellos justificaron parcialmente las existencias de lo que ha venido denominándose "Caja" por la UIMP en estos años.

Por el contrario, dada la forma de contabilizar las operaciones recogidas en las cuentas relacionadas en II.3.B.5.4.2.º, ninguno de sus saldos pueden ser considerados integrantes de los de "Caja".

2.º En el apartado II.3.B.5.5, 10.º, se ha hecho referencia a distintos orígenes de los recursos financieros de las cuentas bancarias allí relacionadas, ninguna de las cuales aparece en la contabilidad como tales cuentas en los años 1985/1990.

Según lo expuesto en dicha observación, los casos b) y c) han dado origen a recursos que se han registrado como si fuesen existencias en "Caja".

Contrariamente, los casos a), d) y e), aun dando lugar a parte de los saldos de algunos de dichos bancos, no inciden en el de "Caja".

Habida cuenta de la variedad de casos presentados, las circunstancias concretas que han de darse en cada uno, los años implicados y transcurridos, las deficiencias o carencias de información y las limitaciones que los procedimientos habituales de auditoría imponen, es imposible determinar la cuantía que del apartado II.3.B.5.5 resultaría a considerar en definitiva como "Caja" con anterioridad a 31.12.1990.

3.º En cuanto a la afirmación de que el saldo a 31.12.1990 es ficticio y que tampoco se conocen saldos en entidades financieras que puedan respaldarle, ha de tenerse presente que las transferencias al Banco de España de recursos en cuentas bancarias afectadas por lo dicho en 1.º y 2.º inmediatos anteriores, se han formalizado contablemente unas veces con descargo de "Caja" y otras con abono a cuentas de ingresos, opciones que deberían haberse correspondido con la forma en que se trataron las operaciones de que tales recursos procedieron. La fiscalización no puede asegurar que esta correspondencia se haya dado siempre, y de tener excepciones habrían afectado al saldo de "Caja".

4.º Por otra parte, también en cuanto al saldo a 31.12.1990, habría de tomarse en consideración el resultado que se obtuvo en la fiscalización del período 1981/1984 mediante el examen de operaciones no registradas, contabilizadas por exceso o defecto, y otros errores, que partiendo de una diferencia de 97.148.734 ptas., mayor importe de saldos contables que reales, llegó a reducirla a 17.442.821 ptas. (II.3.A.1.1), si bien con las limitaciones e incertidumbres que en dicha parte del Informe se dicen.

Entre las partidas de ajuste de dicho apartado II.3.A.1.1, están las C.1 y E.1. Parte de la primera, por un importe de 19.020.979 ptas. y las 66.658.700 ptas. de la segunda corresponden a diferencias temporales que quedaron resueltas por el mero transcurso de los años 1985 y 1986. Las restantes partidas, que suponen un incremento neto de 5.973.766 ptas., más el ajuste por 3.795.595 ptas. de II.2.3.º.b) que incrementa el saldo de 1.1.1984, hubieran requerido correcciones en la Contabilidad de la UIMP que no se han hecho.

Como consecuencia, si el saldo contable de "Caja" a 31.12.1990, de 23.213.053 ptas., según se dice en II.3.B.5.2, se aumentase con los dos importes dichos, resultaría un saldo deudor ajustado de 32.982.414 ptas., lo que significaría que en el segundo período fiscalizado la diferencia existente en Caja a 31.12.1984 se habría ampliado en 15.539.593 ptas.

3.B.5.7. Estados de situación de tesorería y su confrontación con los saldos a 31 de diciembre de 1988/1990.

La regla 219 de la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos dispone el envío mensual a la IGAE del "Estado de situación de Tesorería", con constancia del efectivo realmente existente a final de cada mes, en millones de pesetas. Dado que la UIMP no empezó a aplicar la Instrucción hasta 1.1.1988, la Regla se incumplió en 1987. Además, contrastada la información facilitada en dichos estados a 31 de diciembre de los años 1988/1990 con la que aparece en los respectivos balances de inventario, presenta diferencias en todos los años, según se indica a continuación:

Fecha	Balance Inventario	Estado de situación de Tesorería	Diferencia
31.12.1988	291	261	30
31.12.1989	209	180	29
31.12.1990	217	137	80

3.B.6. GASTOS DE PERSONAL

La información de que ha dispuesto la fiscalización sobre la previsión y dotación de personal ha sido en este período:

a) Propuesta de la UIMP al Secretario de Estado de Universidades e Investigación, de 7.10.1985, referida a la autorización de una plantilla orgánica de 67 personas, compuesta de Gerente, Técnicos de gestión, Administrativos, Auxiliares y Subalternos, sobre el supuesto de poder mantener un crédito destinado a la contratación temporal en las localidades donde se desarrollasen actividades académicas, por el tiempo de

éstas. No ha podido conocerse el resultado de la propuesta.

b) Resolución de la Dirección General de Personal, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 4.9.1986, modificando el catálogo de puestos de trabajo de personal laboral, que incrementa la dotación en 16 plazas. En esta fecha el antecedente de la dotación era de 54 plazas, con lo que resulta un total de 70.

c) Resolución de 7.3.1990 de la Comisión Ejecutiva de la Comisión Interministerial de Retribuciones, aprobando la relación de puestos de trabajo de personal funcionario, en total 22 personas con niveles entre 10 y 30.

d) Nóminas emitidas, relaciones de cotización a los sistemas de previsión, relaciones de liquidación de IRPF y expedientes solicitados del personal de que dispuso la UIMP en el período 1985/1990. No se pidió información del personal docente e investigador, ya que éste sólo tiene vinculación ocasional con el Organismo.

Con base en las nóminas, el equipo actuante del Tribunal ha elaborado los siguientes resúmenes, referidos a los meses de 1990 que se han considerado más representativos de la actividad de la Universidad, donde se observa la fuerte oscilación del personal fijo discontinuo y del temporal según la época del año:

Sede	Mes de agosto				Mes de diciembre			
	Funcionarios	P. Laboral fijo	P. fijo discontinuo y p. temporal	Total	Funcionarios	P. Laboral fijo	P. fijo discontinuo y p. temporal.	Total
Barcelona	—	—	5	5	—	—	1	1
Cuenca	1	—	8	9	1	—	7	8
La Coruña	—	—	13	13	—	—	—	—
Santander	1	4	95	100	1	4	—	5
Sevilla	—	2	5	7	—	2	2	4
Tenerife	—	1	—	1	—	1	—	1
Valencia	—	1	7	8	—	1	1	2
Madrid	<u>17</u>	<u>49</u>	<u>2</u>	<u>68</u>	<u>20</u>	<u>48</u>	<u>2</u>	<u>70</u>
Totales	19	57	135	211	22	56	13	91

Contablemente figuran como obligaciones presupuestarias reconocidas los siguientes gastos de personal correspondientes al período 1985/1990:

Concepto presupuestario		Obligaciones Reconocidas (en millones de pts.)					
Código	Denominación	1985	1986	1987	1988	1989	1990
120	Retribuciones básicas de funcionarios	0	3,9	9,8	15,5	16,9	22,9
121	Retribuciones complementarias de funcionarios	0	6,9	11	19,5	17,8	28,9
130	Personal laboral fijo	17,9	58,9	80,7	87	93,6	101,9
131	Personal laboral eventual	36,6	0	43	51,4	58,4	68,3
141	Otro personal	102,7	98,9	68,1	72	73,8	0
150	Productividad	0	1,5	3,2	3,4	3,7	6,4
151	Gratificaciones	0	0	0,1	0,1	0,6	0,6
160	Cuotas sociales	29,1	35,9	45,8	45,3	47,9	50,4
162	Gastos sociales de funcionarios y personal no laboral	0	0	0	0	0	0,8
163	Gastos sociales de personal laboral	0	0	0	0	0	1,2
230	Dietas	15,8	19,8	27,5	34,9	30,4	37,2
231	Locomoción	<u>51,2</u>	<u>63,2</u>	<u>53,-</u>	<u>78,-</u>	<u>8,7</u>	<u>13,3</u>
	Totales	253,3	289,-	342,2	407,1	351,8	331,9

La clasificación en términos de contabilidad financiera de los gastos correspondientes a los años 1987/1990, período de la fiscalización en que ha sido

aplicable la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a los Organismos Autónomos, es la siguiente:

Cuenta Financiera		Obligaciones Reconocidas (en millones ptas.)			
Código	Denominación	1987	1988	1989	1990
610	Sueldos y salarios	342,2	361,8	303,9	279,5
617	Seguridad Social a cargo del empleador	0	45,3	47,9	50,4
618	Otros gastos sociales	0	0	0	2,-
Totales		342,2	407,1	351,8	331,9

Entre ambas clasificaciones se cumplen las equivalencias necesarias, con la excepción de que en el año 1987 se cargaron 45.749.933 ptas. en la cuenta 610 "Sueldos y salarios" en lugar de en la 617 "Seguridad Social a cargo del empleador", como hubiera procedido de acuerdo con la naturaleza de los gastos y con su aplicación presupuestaria.

Dado que en los ejercicios 1985 y 1986 no hubo lugar a elaborar información conforme al segundo de estos dos criterios de clasificación, la exposición aquí de la imputación de estos gastos se hace siguiendo el orden presupuestario, para todo el período 1985/1990, por razón de uniformidad, si bien con referencias a las

aplicaciones en contabilidad financiera que en cada caso proceden.

Del examen contable de este área, hecho mediante muestreo, se han obtenido los resultados que a continuación se exponen:

#### 3.B.6.1. Concepto 130 "Personal laboral fijo".

1.º Se han detectado los siguientes elementos que han dado lugar a cargos indebidos a esta cuenta por los importes que se indican:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	4.627.118	—	—	—	—
1986	1	2.369.395	—	—	—	—
1987	3	438.658	1	33	325.000	74
1988	2	7.258.127	—	—	—	—
1989	3	11.250.092	2	67	1.504.665	13
1990	3	14.263.348	—	—	—	—
Totales	14	40.206.738	3	21	1.829.665	5

La imputación correcta sería en todos los casos al concepto 151 "Gratificaciones".

Estas aplicaciones erróneas no han afectado a la contabilidad financiera por corresponderse ambos conceptos 130 y 151 con la cuenta 610 "Sueldos y Salarios".

2.º Adicionalmente, en ninguno de estos tres casos de cargo indebido, ni sobre otro gasto de 480.000 ptas. correspondiente al año 1988, se han retenido las cuotas a cargo de los trabajadores y a favor de la Seguridad Social, ni se ha acreditado el reconocimiento de

las que son a cargo de la empresa, ni la liquidación y pago de ambas, no obstante no alcanzarse los topes máximos de cotización establecidos.

3.º De la misma muestra no se han presentado los justificantes de un pago de 140.219 ptas., de 1985.

#### 3.B.6.2. Concepto 131 "Personal laboral eventual".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	9.078.264	2	100	4.384.250	48
1987	1	258.333	—	—	—	—
1988	1	3.352.736	1	100	1.122.779	33
1989	2	9.819.296	1	50	2.548.304	26
1990	2	4.613.784	1	50	417.134	9
Totales	8	27.122.413	5	63	8.472.467	31

La imputación correcta sería en todos los casos al concepto 130 "Personal laboral fijo", sin implicaciones en la contabilidad financiera.

Estas aplicaciones incorrectas tienen como antecedente la inclusión en un mismo expediente de gasto, y por lo general en una misma nómina, de retribuciones de personal eventual y de personal fijo discontinuo, frecuentemente intercalados.

2.º Como se aprecia en la clasificación presupuestaria de los gastos de personal incluida al principio de este apartado II.B.3.6, el presente concepto no tuvo imputaciones en el año 1986. Se debe a que fueron indebidamente cargados al 130. Dada la forma de operar expuesta en el párrafo inmediato anterior, resulta muy dificultosa la evaluación del error de todo el ejercicio.

Realizado el trabajo con una nómina, el importe fue de 1.117.065 ptas. y, dada la tendencia del período 1985/1990, es probable que la imputación incorrecta de 1986 alcance 40 millones de pesetas.

3.º No se ha acreditado el pago, mediante recibos firmados o copias de transferencias, de uno de los dos gastos comprendidos en la muestra de 1985, por 8.222.885 ptas.

### 3.B.6.3. Concepto 141 "Otro personal".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	1	20.988.096	1	100	20.988.096	100
1986	1	29.532.759	—	—	—	—
1987	2	19.178.509	1	50	19.098.294	99
1988	1	4.153.750	1	100	4.153.750	100
1989	2	1.957.925	1	50	1.905.000	97
Totales	7	75.811.039	4	57	46.145.140	61

Se trata de honorarios de conferenciantes y directores de cursos, que no forman parte del personal de la UIMP, cuya aplicación presupuestaria debería haber sido en todos los casos el concepto 226 "Gastos diversos".

2.º Correlativamente, los mismos cargos indebidos se han hecho a la cuenta 610 "Sueldos y Salarios", en lugar de a la 649 "Gastos diversos", de la contabilidad financiera.

3.º No se ha acreditado el gasto, el pago ni la expedición del documento ADOP de un cargo de 315.000 ptas., de 1989.

4.º No se han aportado las resoluciones del Rector sobre el importe que procedió pagar por conferencias y por dirección de cursos correspondiente a dos gastos, uno de 20.988.096 ptas. de 1985 y otro de 1.905.000 ptas. de 1989, ambos incluidos en la muestra a que se refiere 1.º inmediato anterior.

### 3.B.6.4. Concepto 151 "Gratificaciones".

1.º De la muestra analizada, no se ha justificado la existencia de resolución del Rector acordando gratificaciones por un total de 117.974 ptas., de 1988.

2.º No se han retenido las cuotas de Seguridad Social a cargo de los trabajadores sobre unas gratificaciones de 279.953 ptas. correspondientes a 1989, ni se ha acreditado haber reconocido las cuotas a cargo de la empresa como obligación a cargo de la UIMP, ni la liquidación y pago de ambas, no obstante no sobrepasarse los topes máximos de cotización de los perceptores de las retribuciones.

### 3.B.6.5. Concepto 160 "Cuotas sociales".

1.º Los gastos de 1990 están infravalorados en 3.707.680 ptas. correspondientes a cuotas patronales

de la Seguridad Social de diciembre de ese año que no fueron contabilizadas hasta 1991.

2.º En general los gastos de cada año están afectados por lo dicho respecto de la contabilización de las cuotas a cargo de la empresa en II.3.B.4.9.

### 3.B.6.6. Concepto 230 "Dietas".

1.º Hay un escrito del Secretario General de la UIMP, de 12.9.1986, en el que se dispone que el personal desplazado a Sevilla devengará las dietas establecidas en la Orden del Ministerio de Hacienda de 16.5.1986 y al mismo tiempo se determina el hotel en que se alojará y tendrá su manutención. No se ha proporcionado por la Universidad información sobre los gastos que hayan podido realizarse, al objeto de examinar si la citada disposición ha implicado el disfrute por parte del personal de alojamiento y manutención

a cargo de la UIMP junto con la percepción de las dietas.

2.º Como ya se observó en la fiscalización del período 1981/1984 (II.3.A.2.2.A.), continúa la carencia de diversa documentación e información que debe acompañar a la tramitación y justificación de las dietas, tal como órdenes de servicio correspondientes a algunos gastos de 1985 y 1986; especificación de la clase de indemnizaciones que han de devengarse (año 1987); indicación en las órdenes de servicio de la duración de las comisiones (años 1987, 1988 y 1990); acreditación de haberse hecho las declaraciones de itinerarios y de permanencia en los lugares de desplazamiento, así como certificaciones de realización de las comisiones (años 1985, 1986 y 1987).

### 3.B.6.7. Concepto 231 "Locomoción".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	4	27.171.770	2	50	903.163	3
1986	7	15.339.692	7	100	13.506.877	88
1987	8	20.656.735	8	100	15.502.891	75
1988	4	10.287.217	4	100	9.928.001	97
1989	5	5.445.278	1	20	917.323	17
1990	5	5.413.041	—	—	—	—
Totales	33	84.313.733	22	67	40.758.255	48

Corresponden a gastos de locomoción de conferenciantes que deberían haber sido imputados al concepto 226 "Gastos diversos"

2.º Correlativamente, los mismos cargos indebidos se han hecho a la cuenta 610 "Sueldos y Salarios", en

lugar de a la 649 "Gastos diversos", de la contabilidad financiera.

3.º En la muestra analizada están incluidos los siguientes gastos, realizados a través de "Viajes Marsans", de los que no se ha aportado a la fiscalización la documentación que se indica:

Año	N.º elementos	Pesetas	Documentación no aportada
1985	1	23.774.319	ADOP y justificantes del gasto y del pago.
1987	1	826.212	Justificantes del gasto (se aportan fotocopias).
1990	1	1.882.398	Justificante del gasto.

4.º Hay dos gastos, de 1.224.173 y 510.769 ptas., ambos de 1988, pagados mediante sendos talones al portador del Banco de Santander en Madrid, cuenta n.º 7.151.

5.º Hay deficiencias en la documentación que debe acompañar a la tramitación de esta clase de gastos, consistentes en la no constancia de existencia de algunas órdenes de servicio, declaraciones de itinerarios y

certificaciones de realización de dos seminarios, que afectan a algunos casos de 1986, 1987 y 1990.

### 3.B.6.8. Anulaciones de gastos.

En algunos de los conceptos objeto de análisis en este apartado II.3.B.6 hay abonos por anulaciones de

gastos de los que se han entregado a la fiscalización los documentos negativos de gestión presupuestaria y los antecedentes que han permitido el examen de las operaciones de que se trató.

### 3.B.6.9. Gastos de personal incluidos en "Otras partidas pendientes de aplicación".

Del examen de la cuenta financiera 555 "Otras parti-

das pendientes de aplicación" ha resultado la existencia, por lo menos, de los siguientes gastos por nóminas de personal devengados en el período 1985/1990, además de otros con devengo en años precedentes a 1985:

Año de devengo	Descripción del gasto	Imputable a		Importe	
		Concepto presupuestario	Cuenta financiera	Por conceptos	Por años
1985	Nóminas funcionarios	120-121	610	5.146.067	
	“ p. laboral	130	610	17.430.373	
	“ p. eventual	131	610	7.447.735	30.024.175
1986	“ funcionarios	120-121	610	6.809.221	
	“ p. laboral	130	610	21.941.457	
	“ p. eventual	131	610	2.230.777	30.981.455
1987	“ p. laboral	130	610	2.492.654	2.492.654
Total					63.498.284

### 3.B.6.10. Ajuste general de las aplicaciones financieras erróneas.

El resumen de las imputaciones erróneas detectadas en las muestras según lo expuesto en los anteriores apartados II.3.B.6.1 a II.3.B.6.7, es el siguiente:

#### 1.º Aplicaciones presupuestarias:

El presente detalle acumula por capítulos las rectificaciones que habrían de hacerse en las aplicaciones expuestas a nivel de concepto en el precedente análisis de este apartado II.3.B.6.

Año	Capítulo 1.º		Capítulo 2.º		Rectificaciones totales	Muestras (1)	%
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos			
1985	25.372.346	4.384.250	903.163	21.891.259	26.275.509	64.985.089	40
1986	1.117.065	1.117.065	13.506.877	13.506.877	14.623.942	51.622.706	28
1987	19.423.294	325.000	15.502.891	34.601.185	34.926.185	50.351.699	69
1988	5.276.529	1.122.779	9.928.001	14.081.751	15.204.530	27.846.062	55
1989	5.957.969	4.052.969	917.323	2.822.323	6.875.292	32.341.674	21
1990	417.134	417.134	—	—	417.134	39.604.686	1

(1) Las expuestas en los subapartados precedentes más las de otros conceptos también muestreados que no tuvieron errores de aplicación.

Se observan unos porcentajes de error muy importantes, que llegaron al 69% en 1987. Esta situación empezó a cambiar en 1989 y ya en 1990 la clasificación presupuestaria de los gastos fue prácticamente correcta.

#### 2.º Aplicaciones en la contabilidad financiera:

El cuadro general de rectificaciones mínimas por cuentas es:

Cuenta	1987		1988		1989		1990	
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos
610	80.351.118	—	14.081.751	—	2.822.323	—	—	—
617	—	45.749.933	—	—	—	—	—	—
649	—	34.601.185	—	14.081.751	—	2.822.323	—	—
Totales	80.351.118	80.351.118	14.081.751	14.081.751	2.822.323	2.822.323	—	—

## 3.B.7. OTROS GASTOS CORRIENTES

Correspondientes al período 1985/1990 hay registrados los siguientes gastos de esta naturaleza como obligaciones presupuestarias reconocidas:

Concepto presupuestario		Obligaciones reconocidas (en millones pts.)					
Código	Denominación	1985	1986	1987	1988	1989	1990
202	Arrendamiento de edificios y otras construcciones	60,7	4,3	2,2	5,2	5,4	8,4
212	Reparaciones y conserv: edific. y otras construcciones	8,2	6,1	9,8	26,5	17,4	17,2
215	Reparaciones y conserv: mobiliario y caseres	1,9	2,9	5,3	5,4	9,-	6,7
220	Material de oficina	21,8	22,6	24	53,8	68,5	59,7
221	Suministros	51,8	39,5	41,3	41,2	8,1	10,9
222	Comunicaciones	15,6	21	19,3	20,4	26,4	34,6
223	Transportes	4,2	6,3	6,8	12,8	12,4	16,8
224	Primas de seguros	0	0	0	0	0	0,0
226	Gastos diversos	79,6	149,7	165,8	288,5	369,9	583,5
227	Trabajos realizados por otras empresas	8,5	12,4	17,2	6,4	12,9	29,8
487	Concesión de becas y premios	<u>29,7</u>	<u>29,7</u>	<u>29,7</u>	<u>40,3</u>	<u>45,8</u>	<u>48,5</u>
	Totales	282	294,5	321,4	500,5	575,8	816,1

La clasificación en términos de contabilidad financiera de los gastos correspondientes a los años 1987/1990 es la siguiente:

Cuenta financiera		Obligaciones reconocidas (en millones pts.)			
Código	Denominación	1987	1988	1989	1990
640	Arrendamientos	2,2	5,2	5,4	8,4
641	Reparación y conservación	15,1	31,9	26,4	23,9
642	Suministros	41,3	41,2	8,1	10,9
643	Comunicaciones	19,3	20,4	26,4	34,6
645	Trabajos realizados por otras empresas	17,2	6,4	12,9	29,8
646	Primas de seguros	0	0	0,2	0,0
647	Transportes	6,8	12,8	12,4	16,8
648	Material de oficina	24,0	53,8	68,5	59,7
649	Gastos diversos	180,6	288,5	369,7	583,5
678	A familias e instituciones sin fines de lucro	<u>29,7</u>	<u>40,3</u>	<u>45,8</u>	<u>48,5</u>
	Totales	336,2	500,5	575,8	816,1

Notas aclaratorias

0,0 Saldo no superior a 50.000 ptas.

0 Saldo cero.

Entre ambas clasificaciones se cumplen las equivalencias necesarias con las dos salvedades siguientes:

1.º En la clasificación presupuestaria de 1989 se han cargado 154.408 ptas. de primas de seguros al concepto 226 "Gastos diversos", en lugar de hacerlo al 224 "Primas de seguros", que sí han tenido tratamiento financiero correcto mediante imputación a la cuenta 646, también denominada "Prima de seguros"

2.º En la clasificación presupuestaria de 1987 se han dejado de imputar 14.740.000 ptas. como gastos corrientes, concepto 487 "Concesión de becas y premios", que sí se han contabilizado con este carácter financieramente, aunque erróneamente aplicados a la cuenta 649 "Gastos diversos" en vez de a la 678 "A familias e instituciones sin fines de lucro". Corresponden a ayudas económicas para proyectos de investigación tratadas presupuestariamente por la UIMP como

inversiones reales, inmovilizado inmaterial (concepto 609), a pesar de no obtenerse un resultado activable.

Ambas cuestiones son tratadas en los posteriores apartados II.3.B.7.7 y II.3.B.7.11, respectivamente.

Es de aplicación lo dicho en II.3.B.6, "Gastos de Personal", justificando que el siguiente análisis siga el orden presupuestario, aunque con referencias a las aplicaciones en contabilidad financiera.

Del examen contable de este área, hecho mediante muestreo, se han obtenido los resultados que a continuación se exponen:

### 3.B.7.1. Concepto 202 "Arrendamiento de edificios y otras construcciones".

1.º Se han detectado los siguientes elementos que han dado lugar a cargos indebidos a esta cuenta por los importes que se indican:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	15	43.028.828	9	60	21.653.625	50
1986	4	701.044	—	—	—	—
1987	7	623.520	1	14	224.000	36
1988	15	4.390.393	6	40	2.930.072	67
1989	15	3.756.216	12	80	3.521.530	94
1990	4	2.197.227	—	—	—	—
<b>Totales</b>	<b>60</b>	<b>54.697.228</b>	<b>28</b>	<b>47</b>	<b>28.329.227</b>	<b>52</b>

La imputación correcta sería:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	205	36.000	
	226	21.584.841	
	230	32.784	21.653.625
1987	226	224.000	224.000
1988	206	1.958.172	
	226	971.900	2.930.072
1989	205	533.470	
	206	635.596	
	226	2.352.464	3.521.530
	<b>Total</b>		<b>28.329.227</b>

(\*) Conceptos: 205 "Arrendamiento de mobiliario y enseres"; 206 "Arrendamiento de equipos para procesos de información"; 226 "Gastos diversos"; 230 "Dietas".

A pesar de la contabilización en el concepto 202, en dieciséis casos que deberían haberse imputado a

los conceptos 205 y 206 los documentos de gestión presupuestaria habían sido correctamente extendidos.

2.º Parte de las aplicaciones presupuestarias incorrectas de la muestra han implicado también erróneas aplicaciones financieras a la cuenta 640 "Arrendamientos", debiendo haberse adeudado la 649 "Gastos diversos", según el siguiente detalle:

Año	Pesetas
1987	224.000
1988	971.900
1989	2.352.464
<b>Total</b>	<b>3.548.364</b>

3.º Un gasto de 1.561.859 pts., correspondiente al alquiler de la sede de Sevilla de 1989, se ha cargado al ejercicio 1990.

4.º No se han aportado a la fiscalización suficientes antecedentes de los siguientes gastos que corresponden a cargos indebidos a esta cuenta:

Año	Pesetas	Concepto	Documentación no aportada
1985	32.784	Estancia persona de la UIMP en hoteles	Ordenes de viaje y liquidación de gastos
1985	18.832.800	Alojamiento alumnos en Colegio Mayor Torres Quevedo, Santander	Relación de alumnos beneficiarios y acreditación de que los precios aplicados son conformes con el convenio
1985	2.240.000	Alojamiento alumnos en Colegio Mayor Juan de la Cosa, Santander	Relación de alumnos beneficiarios y antecedentes de los precios aplicados
1985	338.688	Alojamiento alumnos en Residencia Sta. María, Segovia	Relación de alumnos beneficiarios y aclaración de las anotaciones sobre entregas a cuenta de 15.7.1985 y 18.7.1985.

5.º El último gasto relacionado en el número inmediato anterior tiene como justificante una factura de "Turismo Social S.A." en la que del coste de los servicios, 338.688 ptas., el expedidor hace dos deducciones por un total de 252.820 ptas. con la indicación de corresponder a previas entregas a cuenta, consignando un líquido a pagar de 85.868 ptas. Tanto las deducciones como el importe líquido aparecen tachados a mano y la orden de pago está dada por el importe íntegro.

6.º Otras irregularidades se han referido a la secuencia autorización del gasto, ordenación del pago y registro, que no se ha cumplido en:

— Un caso de 1985 y otro de 1987 en el que la contabilización fue anterior a la autorización que figura en el documento de gestión.

— Un caso de 1985 en el que la realización del gasto es anterior a su autorización.

— Un caso de 1985 comprende gastos posteriores al período para el que se hizo la autorización.

### 3.B.7.2. Concepto 212 "Reparaciones y conservación de edificios y otras construcciones"

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos a este concepto.

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	5	6.151.458	2	40	391.107	6
1986	7	4.037.580	1	14	160.272	4
1987	4	6.427.939	1	25	5.122.981	80
1988	6	22.079.503	1	17	1.492.694	7
1989	10	8.138.476	3	30	1.251.768	15
1990	15	13.016.211	—	—	—	—
Totales	47	59.851.167	8	17	8.418.822	14

La imputación correcta sería:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	213	340.183	
	215	50.924	391.107
1986	220	160.272	160.272
1987	225	5.122.981	5.122.981

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1988	216	1.492.694	1.492.694
1989	216	1.251.768	1.251.768
Total			8.418.822

(\*) Conceptos: 213 "Reparaciones y conservación de maquinaria, instalaciones y utillaje"; 215 "Reparaciones y conservación de mobiliario y enseres"; 216 "Reparaciones y conservación de equipamiento para proceso de la información"; 220 "Material de oficina"; 225 "Tributos".

2.º Algunas de las anteriores aplicaciones presupuestarias incorrectas han supuesto los siguientes errores en las aplicaciones financieras:

a) El importe de 160.272 pts. de 1986, tendría que haberse activado como mayor cuantía del saldo inicial en 1.1.1987 del inmovilizado material, siendo un caso similar a los ya comentados en el apartado II.3.B.2.3.º, a cuyo importe habría de añadirse éste.

b) El importe de 5.122.981 pts. de 1987, año en el que por primera vez se elaboraron estados financieros, debería haberse cargado a la cuenta 630 "Tributos" en lugar de a la 641 "Reparación y conservación".

3.º En el muestreo de gastos realizados con cargo al presente concepto presupuestario se han detectado los siguientes por obras, en su mayoría de conservación en el Palacio de la Magdalena:

Año	Pesetas
1985	5.125.542
1987	1.277.694
1988	20.073.049
1989	5.406.323
1990	3.819.288
<b>Total</b>	<b>35.701.896</b>

Por lo menos en los años 1985, 1988, 1989 y 1990 se ha sobrepasado el tope de la obligación asumida por la UIMP en la estipulación 5.ª del convenio de 29.5.1979 con el Ayuntamiento de Santander, propietario del Pa-

lacio, por el que la Universidad se comprometió a colaborar en la conservación del edificio hasta un límite máximo de 1.000.000 pts. al año, tope revisable cada cuatro años con arreglo a la evolución del índice del coste de la vida.

4.º También hay convenio, de fecha 16.9.1986, entre la UIMP y la Universidad de Cantabria, por el que la primera, propietaria del complejo en la zona de Las Llamas, cede a la segunda el uso de estas instalaciones durante parte de cada año. La cláusula 4.ª establece que la UIMP sólo soportará el 25% del coste total de las obras de conservación y reparación que se realicen por acuerdo entre las dos entidades. No ha sido entregada a la fiscalización la documentación necesaria para poder opinar sobre la aplicación de esta norma en el período que media entre la citada fecha y el 31.12.1990, ya que no se ha informado del coste soportado por la Universidad de Cantabria.

5.º Otras irregularidades observadas han sido:

a) Autorización de un gasto de 1985 con posterioridad a la fecha de la factura.

b) Dos pagos hechos en 1985, por un total de 615.222 pts., mediante talones al portador del B. Cantábrico.

3.B.7.3. Concepto 215 "Reparaciones y conservación de mobiliario y enseres".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	7	1.765.326	5	71	699.309	40
1986	11	2.004.858	6	55	401.682	20
1987	14	4.631.650	11	79	2.361.583	51
1988	14	1.672.562	8	57	1.233.036	74
1989	15	3.959.828	11	73	3.088.187	78
1990	7	2.147.743	2	29	1.731.840	81
<b>Totales</b>	<b>68</b>	<b>16.181.967</b>	<b>43</b>	<b>63</b>	<b>9.515.637</b>	<b>59</b>

La imputación correcta sería:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	212	153.983	
	216	463.426	
	226	81.900	699.309
1986	212	292.677	
	216	109.005	401.682
1987	212	814.968	
	213	8.904	
	216	1.537.711	2.361.583
1988	212	803.399	

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1989	216	429.637	1.233.036
	212	1.589.776	
	216	1.069.115	
1990	221	429.296	3.088.187
	216	1.731.840	1.731.840
<b>Total</b>			<b>9.515.637</b>

(\*) Conceptos: 212 "Reparaciones y conservación de edificios y otras construcciones"; 213 "Reparaciones y conservación de maquinaria, instalaciones y utillaje"; 216 "Reparaciones y conservación de equipamiento para proceso de la información"; 221 "Suministros"; 226 "Gastos diversos".

2.º El importe de 429.296 pts. correspondiente al año 1989, cuya imputación debería haber sido al concepto presupuestario 221, según la relación inmediata anterior, cargado financieramente a la cuenta 641 "Reparación y conservación", tendría que haber sido activado como inmovilizado material a pesar de su calificación presupuestaria como gasto corriente. Es una de las partidas incluidas en el importe de 58.348.017 pts. de II.3.B.2.3º. al hacer referencia al Inmovilizado.

3.º Es de aplicación aquí lo dicho en II.3.B.7.2.4.º por cuanto que la cláusula 4.ª del convenio entre la UIMP y la Universidad de Cantabria se refiere también a los gastos de reposición y mantenimiento de enseres, y tampoco ha sido facilitada a la fiscalización la infor-

mación sobre los gastos soportados por este concepto por la segunda de dichas Universidades.

4.º Otras irregularidades han sido:

a) Correspondientes a los años 1985 y 1986 se han encontrado tres gastos con fecha posterior a la de sus facturas.

b) En 1986 figura autorizado un gasto después de haberse contabilizado.

### 3.B.7.4. Concepto 220 "Material de oficina".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	9	4.139.531	1	11	1.218.518	29
1986	10	2.681.717	6	60	825.850	31
1987	7	2.080.053	1	14	598.360	29
1988	6	4.981.511	1	17	168.063	3
1989	4	2.815.736	1	25	1.259.189	45
1990	4	1.982.431	1	25	432.320	22
Totales	40	18.680.979	11	28	4.502.300	24

La imputación correcta sería:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	205	1.218.518	1.218.518
1986	205	507.360	
	226	318.490	825.850
1987	226	598.360	598.360
1988	226	168.063	168.063
1989	226	1.259.189	1.259.189
1990	226	432.320	432.320
Total			4.502.300

(\*) Conceptos: 205 "Arrendamiento de mobiliario y enseres"; 226 "Gastos diversos".

2.º Las aplicaciones presupuestarias incorrectas que en los años 1987/1990 deberían haberse hecho al

concepto 226, según la relación inmediata anterior, han supuesto cargos en contabilidad financiera a la cuenta 648 "Material de oficina", debiendo haberse cargado a la 649 "Gastos diversos".

3.º Otras irregularidades han sido:

a) En los años 1987 y 1990 hay tres gastos que tienen fecha de autorización posterior a la de reconocimiento de la obligación.

b) En 1986 hay dos pagos, por un total de 41.408 pts., hechos mediante talones al portador.

### 3.B.7.5. Concepto 221 "Suministros".

1.º Se han detectado los siguientes cargos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	8	35.846.592	4	50	35.353.227	99
1986	9	18.627.526	4	44	16.837.625	90
1987	13	13.950.424	7	54	13.384.174	96
1988	7	14.426.793	—	—	—	—
1989	5	476.049	—	—	—	—
1990	6	619.128	—	—	—	—
Totales	48	83.946.512	15	31	65.575.026	78

## La imputación correcta sería:

Año	Concepto(*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	226	35.353.227	35.353.227
1986	205	98.000	
	226	16.739.625	16.837.625
1987	226	13.384.174	13.384.174
Total			65.575.026

(\*) Conceptos: 205 "Arrendamiento de mobiliario y enseres", 226 "Gastos diversos".

2.º Las aplicaciones presupuestarias incorrectas que en el año 1987 deberían haberse hecho al concepto 226, según la relación inmediata anterior, han supuesto cargos en contabilidad financiera a la cuenta 642 "Suministros" debiendo haberse cargado a la 649 "Gastos diversos".

3.º En la muestra examinada hay los siguientes gastos por manutención de alumnos y profesores de los que no se ha proporcionado a la fiscalización información de beneficiarios con que hacer las oportunas comprobaciones de conformidad:

Año	Nº casos	Pesetas
1985	4	35.158.240
1986	3	16.934.612
1987	3	12.901.482
Totales	10	64.994.334

Entre ellos hay dos facturas, que totalizan 484.987 pts., en las que se indica que incluyen comidas de personas que prestan servicios en la UIMP, sin los nombres, lo que ha imposibilitado que la fiscalización comprobara si habían cobrado dietas de manutención y, en su caso, el reintegro del coste de las comidas.

Respecto de una de las facturas de 1985, cuyo importe es de 8.668.800 pts., correspondiente a servicios de manutención en los meses de julio y agosto por el Colegio Mayor "Torres Quevedo", de Santander, la carencia de información también ha impedido comprobar el cumplimiento de la cláusula 4.ª del convenio de 22.12.1978, vigente en 1985, que dice "El precio será fijado incrementando en un 10% las tarifas aplicadas para los alumnos en el período octubre a junio"

4.º Otras irregularidades han sido:

a) Correspondientes a 1986 y 1987, hay dos gastos contabilizados antes de ser autorizados.

b) En 1985 hay una orden de pago, por 194.987 pts., sin constancia de haber sido intervenida.

c) En 1987, una factura de 138.000 pts. no es original.

## 3.B.7.6. Concepto 222 "Comunicaciones".

1.º Se han detectado cargos indebidos a este concepto según el siguiente detalle:

Año	Muestra		Cargos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	5	11.151.496	—	—	—	—
1986	5	7.784.005	—	—	—	—
1987	7	13.178.847	1	14	228.480	2
1988	5	10.062.375	—	—	—	—
1989	7	14.630.578	—	—	—	—
1990	3	10.580.782	—	—	—	—
Totales	32	67.338.083	1	3	228.480	0

La imputación correcta debería haber sido al concepto 205 "Arrendamiento de mobiliario y enseres".

2.º Dicha aplicación presupuestaria incorrecta ha supuesto el cargo a la cuenta financiera 643 "Comunicaciones" debiendo haberse adeudado la 640 "Arrendamientos".

3.º Hay un gasto de 5.022.666 pts., por servicios de Telefónica entre el 9.10.1984 y 11.12.1984, cargado al ejercicio 1990, año en que fue pagado.

4.º También existen dos facturas, una de 1987 y otra de 1989, de 500.000 y 2.262.341 pts., respectivamente, que no son originales.

## 3.B.7.7. Concepto 224 "Primas de seguros".

1.º En todo el período fiscalizado sólo tiene imputado un pequeño gasto (28.000 pts.) en el año 1990. Sin embargo, hay constancia de pólizas de seguros al menos desde 1987 hasta 1990, por importe inferior a 300.000 pts., lo que implica aplicaciones incorrectas a otros conceptos presupuestarios, tales como la ya expuesta en II.3.B.7.1.º respecto del cargo de 154.408 pts., en 1989, al concepto 226.

2.º Las mismas omisiones se observan en la cuenta financiera 646 "Primas de seguros", con la salvedad del cargo de las 154.408 pts., en 1989, que como ya se

ha dicho en II.3.B.7.1.º, si fueron correctamente tratadas en este aspecto.

3.B.7.8: Concepto 226 "Gastos diversos".

1.º En la muestra analizada se ha observado que faltan las facturas de los siguientes gastos realizados en 1986:

a) Un importe de 4.864.454 pts. anticipado por el Banco Exterior por cuenta de la UIMP. La Universidad ha aportado escrito de la entidad bancaria solicitando su reintegro por haber anticipado el pago y afirmando que adjunta las facturas. -

b) Un importe de 1.236.256 pts. pagadas a Publitesa, S.L.

2.º No se han entregado a la fiscalización los antecedentes que se indican de los siguientes gastos:

Año	Pesetas	Concepto	Antecedentes solicitados
1985	105.300	Restaurante "Los Arcos".	Relación de comensales.
1986	1.924.409	Alojamiento en Residencia Marcano, de la Diputación de Cantabria.	Relación de beneficiarios.
1986	25.448.395	Alojamiento en Colegio Mayor Torres Quevedo, Santander.	Relación de beneficiarios y acreditación de que los precios aplicados son conformes con el convenio.
1987	2.290.266	Alojamiento en Residencia Marcano, de la Diputación de Cantabria.	Relación de beneficiarios.
1988	23.369.171	Alojamiento en Colegio Mayor Torres Quevedo, Santander.	Relación de beneficiarios y acreditación de que los precios aplicados son conformes con el convenio.
1989	28.333.064	Alojamiento en Colegio Mayor Torres Quevedo, Santander.	Relación de beneficiarios y acreditación de que los precios aplicados son conformes con el convenio.

3.º En las facturas por alojamientos con relación de beneficiarios, la fiscalización ha hecho una selección de éstos, no habiendo sido acreditado el derecho en dos casos comprendidos en los expedientes de gasto 593/668 y 598/598, de 1986 y 1988, respectivamente

4.º Se han detectado los siguientes pagos realizados al Centro Cultural Kostka, de Santander, por determinadas actividades a desarrollar en él en los años que se indican, de los que no se ha acreditado por la UIMP haber hecho comprobación del cumplimiento del programa de actividades ni de la liquidación definitiva de gastos.

Año	Pesetas
1985	750.000
1986	1.850.988
1988	1.120.995

5.º En el muestreo realizado se han apreciado los siguientes gastos correspondientes a servicios prestados por "Viajes Marsans", contabilizados en los años que se indican:

Año	Pesetas
1986	9.304.466
1987	14.872.540
1988	42.019.166
1989	34.101.000
Total	100.297.172

Algunos de éstos estaban parcialmente pendientes de pago el 31.12.1990, y por tanto incluidos en el análisis hecho en II.3.B.4.6 (obligaciones con "Viajes Marsans"). Son de aplicación a todos ellos las observaciones hechas en dicho apartado sobre deficiencias en su control por parte de la Universidad.

Además, incluida en el importe contabilizado en 1987, hay una partida de 2.899.934 pts., con fecha de facturación de 30.9.1986, correspondiente a servicios de este año, que por consiguiente no fueron cargados al ejercicio de devengo.

6.º Otras irregularidades han sido:

a) Los siguientes casos con autorización del gasto posteriormente a la realización de éste:

Año	N.º casos
1985	7
1986	10
1987	2
1988	3
1989	2
Total	24

b) Dos pagos hechos en 1985, por un total de 56.375 ptas., mediante talones al portador.

### 3.B.7.9. Concepto 339 "Otros gastos financieros".

En ninguno de los años 1985/1990 hay gastos imputados a este concepto ni, correlativamente, a la cuenta financiera 629 "Otros gastos financieros". Está motivado por:

a) En cuanto a pagos por transferencia, las entidades bancarias cuya documentación ha estado disponible para su examen no cargaron gastos. Sí se han apreciado algunas devoluciones de fondos de los habilitados a la sede central por este medio con cargo de sus gastos al concepto 226 "Gastos diversos".

b) Por lo que se refiere a cobros de aportaciones de entidades para financiar actividades, cuando éstas deducen los gastos de transferencia, el ingreso se registra por el neto.

### 3.B.7.10. Concepto 487 "Concesión de becas y premios".

1.º Salvo contadas excepciones, se trata de becas, completas o sólo de matrícula, a favor de alumnos de cursos organizados por la UIMP, que se contabilizan

con contrapartida de ingresos corrientes en los conceptos de matrícula, alojamiento y manutención, es decir, en formalización. Su correlativa aplicación financiera ha sido, correctamente, la cuenta 678 "Transferencias corrientes a Familias e Instituciones sin fines de lucro". Sin embargo, hay 36 becas concedidas en 1986 que no fueron contabilizadas.

2.º En la muestra objeto de análisis se comprobó la existencia de nueve gastos, de los años 1985/1990, que se realizaron con anterioridad a su autorización.

### 3.B.7.11. Gastos corrientes contabilizados como inversiones reales.

1.º El concepto presupuestario 609 "Proyectos de inversión nueva. Inmovilizado inmaterial", por consiguiente dentro de las operaciones de capital, ha tenido las siguientes imputaciones que corresponden a concesiones de ayudas para investigación:

Año	Pesetas	N.º de ayudas
1986	14.980.000	9
1987	14.740.000	12

Han de señalarse las siguientes deficiencias:

a) Examinadas las partidas que forman estos importes, se ha comprobado que se trata de gastos corrientes, ya que de su destino no se han derivado (ni cabía esperar se derivasen) resultados activables, tal como en parte ya se ha dicho en II.3.B.7.2.º, por lo que su clasificación presupuestaria ha sido incorrecta, debiendo haberse cargado al concepto 487 "Concesiones de becas y premios".

b) La incorrecta aplicación presupuestaria de la partida de 1986 no ha trascendido a la contabilidad financiera, ya que en ese año no se había implantado esta contabilidad y tampoco se incorporó su importe como activo en 1.1.1987.

Respecto de las ayudas de 1987, aunque se cargaron correctamente como gastos corrientes, se aplicaron erróneamente a la cuenta 649 "Gastos diversos", debiendo haberse adeudado la 678 "A familias e instituciones sin fines de lucro".

c) La fiscalización ha examinado todos los expedientes de concesión de ayudas de investigación habiendo de destacarse las siguientes incidencias:

Año del gasto	N.º OP	Importe		Incidencia
		Concedido	Pagado	
1986	945/86	1.600.000	1.600.000	Falta: Solicitud del beneficiario Memoria explicativa del proyecto Aprobación de la ayuda Trabajo final

Año del gasto	N.º OP	Importe		Incidencia
		Concedido	Pagado	
1986	946/86	1.600.000	1.600.000	Falta: Igual documentación que en el caso anterior
1987	524/87	1.600.000	800.000	Falta: Aprobación de la ayuda Trabajo final (UIMP afirma que no lo presentó)
1987	532/87	1.000.000	600.000	Trabajo final no aceptado por IUMP
1987	533/87	1.600.000	800.000	Falta: Solicitud del beneficiario Memoria explicativa del proyecto Aprobación de la ayuda

La documentación inexistente en los expedientes ha sido reclamada por la fiscalización a la UIMP sin que haya sido aportada. Hay que destacar de ella la relativa a la aprobación de las ayudas y al trabajo final, que de no acreditarse su existencia deben suponer el reintegro de los anticipos hechos a los beneficiarios. Mención aparte merecen los casos referenciados con los n.º de OP 524/87 y 532/87, de los que el Organismo manifiesta, respectivamente, que no se presentó el trabajo

final y que no fue aceptado, lo que implica la necesidad de obtener la devolución de las cantidades entregadas a cuenta a los dos interesados, no obstante lo cual no se ha justificado que la UIMP haya hecho reclamación alguna al primero y con una reclamación de 10.12.1990 al segundo.

d) Otras anomalías encontradas en el examen de los expedientes de concesión de estas ayudas son:

Deficiencias	Años	Ayudas afectadas
— No acreditan que los becarios sean licenciados.	1986/1987	15
— No consta duración del proyecto.	1986/1987	8
— No consta currículum del becario.	1986/1987	16
— No consta presupuesto del coste de la investigación.	1986/1987	15
— No constan informes semestrales de la ejecución del proyecto.	1986/1987	16
— No consta aprobación de la beca por el Rectorado.	1986	6

2.º En ninguno de los años 1985/1990 se han contabilizado gastos por amortización del inmovilizado que, aunque sin imputación presupuestaria, sí deberían haberse cargado financieramente a la cuenta 690 "Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material propio".

3.B.7.12. Otra información no aportada.

En la muestra elegida por la fiscalización se han encontrado los siguientes elementos de los que no se han conseguido los antecedentes mínimos necesarios para su examen:

Fecha del gasto	Concepto presupuestario	N.º documento		Explicación del gasto	Pesetas
		Autorización	Pago		
27.12.85	202	450	776	Alojamiento profesores	340.056
27.12.85	202	451	777	Alojamiento profesores	1.253.715

De ambos casos faltan los documentos de gestión presupuestaria y los justificantes de los gastos contabilizados. Si la "explicación del gasto" resultara correcta, sería evidente su errónea aplicación presupuestaria, debiendo haberse hecho los cargos al concepto 226 "Gastos diversos".

3.B.7.13. Ajuste general de las aplicaciones presupuestarias y financieras erróneas.

El total de las imputaciones erróneas apreciadas en las muestras, según lo dicho en los anteriores apartados II.3.B.7.1 a II.3.B.7.11, da lugar a los siguientes ajustes:

1.º Aplicaciones presupuestarias:

Año	Capítulo 2.º		Capítulo 4.º		Capítulo 6.º		Rectificaciones Totales	Muestras (1)	%
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos			
1985	59.315.786	59.315.786	—	—	—	—	59.315.786	146.144.545	41
1986	18.225.429	18.225.429	—	14.980.000	14.980.000	—	33.205.429	132.497.529	25
1987	21.919.578	21.919.578	—	14.740.000	14.740.000	—	36.659.578	134.577.047	27
1988	5.823.865	5.823.865	—	—	—	—	5.823.865	171.815.362	3
1989	9.275.082	9.275.082	—	—	—	—	9.275.082	192.484.151	5
1990	2.164.160	2.164.160	—	—	—	—	2.164.160	120.172.573	2

(1) Las expuestas en los subapartados precedentes más las de otros conceptos también muestreados que no tuvieron errores de aplicación.

En este resumen se acusa un cambio muy favorable en los errores de imputación presupuestaria, ya que partiendo de un 41% en 1985 llega a reducirse a

2% en 1990, con porcentajes ya pequeños desde 1988.

2.º Aplicaciones en la contabilidad financiera:

Cuenta	1987		1988		1989		1990	
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos
208	—	—	—	—	—	429.296	—	—
630	—	5.122.981	—	—	—	—	—	—
640	224.000	228.480	971.900	—	2.352.464	—	—	—
641	5.122.981	—	—	—	429.296	—	—	—
642	13.384.174	—	—	—	—	—	—	—
643	228.480	—	—	—	—	—	—	—
648	598.360	—	168.063	—	1.259.189	—	432.320	—
649	14.740.000	4.206.534	—	1.139.963	—	3.611.653	—	432.320
678	—	14.740.000	—	—	—	—	—	—
Totales	34.297.995	34.297.995	1.139.963	1.139.963	4.040.949	4.040.949	432.320	432.320

## 3.B.8. INGRESOS CORRIENTES

Hay registrados como derechos presupuestarios reconocidos los siguientes ingresos de esta naturaleza correspondientes al período 1985/1990:

Concepto Presupuestario		Derechos Reconocidos (en millones de pts.)					
Código	Denominación	1985	1986	1987	1988	1989	1990
300	Venta de publicaciones propias	0,1	0,2	0,1	0,0	0,1	0,2
314	Derechos alojamiento, restauración y residencia	47,6	45	43,1	47,9	59,8	78,4
316	Entradas a museos, exposiciones, espectáculos, etc.	0	0	0	0	0	1,2
319	Prestación de otros servicios	1,9	1	2,7	0,6	2,7	2,6
331	Tasas de Organismos Autónomos Administrativos	76,5	77	81,1	106,9	136,8	181,9
380	Reintegros de ejercicios cerrados	0	0,0	7,4	5,5	22,5	7,7
390	Otros ingresos	0	0,6	0	0	0	0
399	Ingresos diversos	0	0	6,1	8,4	6,3	0,6
400	Transferencias corrientes del Departamento al que está adscrito	351,8	392,8	427,8	479,6	527,6	564,2
401	Transferencias corrientes de otros Departamentos Ministeriales	66,4	101,6	36,9	55,1	29,1	41,6
410	Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos	26,1	17,8	25,7	20,9	32,6	24,5
420	Transferencias corrientes de la Seguridad Social	0,5	0	0	0	0	0
440	Transferencias corrientes de Empresas Públicas	10,2	2,8	7,5	7,5	3	3,2
450	Transferencias corrientes de Comunidades Autónomas. Contribuciones concertadas	29	30,4	26,3	37,4	50,7	75,3
459	Otras transferencias corrientes de Comunidades Autónomas	0	0	0	0	0	8
460	Otras transferencias corrientes de Ayuntamientos	50,1	40,7	29,5	82,8	65,1	36
462	Otras transferencias corrientes de Diputaciones y Cabildos Insulares	0	0	0	0	0	11,1
470	Aportaciones de entidades aseguradoras para gastos de inspección	36,8	15,2	29,8	36,5	48,7	0
479	Otras transferencias corrientes de Empresas Privadas	0	0	0	0	0	28,3
480	Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro. De Loterías	1,5	5,7	13	11,1	17,3	5,2
489	Otras transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro	0	0	0	0	0	15,4
490	Aportación del Alto Comisariado de la ONU para la asistencia de refugiados en España	5,5	0	0,5	0,0	3,4	0
499	Otras transferencias corrientes del Exterior	0	0	0	0	0	3,3
520	Intereses de cuentas bancarias	0	0	0	0	0	3,7
550	Productos de concesiones administrativas	<u>0,2</u>	<u>2,5</u>	<u>2,6</u>	<u>5,1</u>	<u>1,5</u>	<u>3,8</u>
	Totales	704,2	733,3	740,1	905,3	1.007,2	1.096,2

La clasificación en términos de contabilidad financiera de los ingresos correspondientes a los años 1987/1990, es la siguiente:

Cuenta Financiera		Derechos reconocidos (en millones de ptas.)			
Código	Denominación	1987	1988	1989	1990
700	Venta de libros y publicaciones	0,1	0,0	0,1	0,2
706	Venta de servicios	126,9	155,4	199,3	264,1
719	Otras rentas	2,6	5,1	1,5	7,5
760	Transferencias corrientes del Estado	464,7	534,7	556,7	605,8
761	Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos	25,7	20,9	32,6	24,5
764	Transferencias corrientes de Entes Territoriales	55,8	120,2	115,8	130,4
766	Transferencias corrientes Empresas Públicas	7,5	7,5	3	3,2
767	Transferencias corrientes Empresas Privadas	29,8	36,5	48,7	28,3
768	Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro	13	11,1	17,3	20,6
769	Transferencias corrientes del Exterior	0,5	0,0	3,4	3,3
780	Reintegros	7,4	5,5	22,5	7,7
789	Otros ingresos	<u>6,1</u>	<u>8,4</u>	<u>6,3</u>	<u>0,6</u>
	Totales	740,1	905,3	1007,2	1096,2

Entre ambas clasificaciones se cumplen las equivalencias necesarias con la excepción del año 1990 en el que la imputación de 3.731.807 ptas. al concepto presupuestario 520 "Intereses de c/c bancarias" se hizo corresponder con la cuenta financiera 719 "Otras rentas", en vez de la 710 "Intereses", que hubiera sido la correcta, observación que se recogerá en el apartado II.3.B.8.18.

Por la razón expuesta en II.3.B.6, el análisis siguiente se hace conforme al orden presupuestario.

Del examen de este área, hecho mediante muestreo, se han obtenido los resultados que a continuación se exponen:

### 3.B.8.1. Concepto 300 "Venta de publicaciones propias".

Los ingresos de esta naturaleza son de muy escasa cuantía, como se aprecia en la información en términos de las clasificaciones presupuestaria y financiera que se aporta como introducción al presente apartado

II.3.B.8. Además, en el año 1990 aparecen incorrectamente incluidas en este concepto, y correlativamente en la cuenta 700 "Ventas de libros y publicaciones", 150.000 ptas. que correspondería haber imputado al concepto presupuestario 550 "Productos de concesiones administrativas" y cuenta financiera 719 "Otras rentas".

### 3.B.8.2. Concepto 314 "Derechos de alojamientos, restauración y residencia".

Incluye, además de los pagados por los asistentes a cursos y actividades análogas de la UIMP, los contabilizados en formalización por becas, con contrapartida del concepto 487 "Concesión de becas y premios", del Presupuesto de Gastos, por el importe establecido para los primeros.

1.º Se han observado importantes deficiencias de control interno de estos ingresos, tales como ausencia

de relaciones de usuarios, inadecuado control en el uso y devolución de talonarios de recibos, saltos en su numeración, utilización de la misma clase de recibos para distinto tipo de servicios, desorden y carencias en las copias que deberían justificar los ingresos a favor de la Universidad, lo que impide tener la necesaria confianza en la integridad del registro contable de los cobros efectuados

2.º No se ha acreditado documentalmente a la fis-

calización cómo se determinan y autorizan los importes a cobrar por alojamiento y por manutención, salvo los correspondientes a los cursos para extranjeros. Sí se ha podido comprobar en general que tales importes no son inferiores a los costes en que con ello se incurre.

3.º Se han detectado los siguientes elementos que han dado lugar a abonos indebidos a esta cuenta por los importes que se indican:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	2.248.479	1	50	104.579	5
1986	3	18.262.410	1	33	63.290	0
1987	7	5.707.834	4	57	647.654	11
1988	11	27.898.404	8	73	1.173.948	4
1989	5	6.042.127	—	—	—	—
1990	6	30.013.390	—	—	—	—
Totales	34	90.172.644	14	41	1.989.471	2

La imputación correcta sería en todos los casos al concepto 319 "Prestación de otros servicios".

Dichos errores no han trascendido a la contabilidad financiera de los años 1987/1990, en las cuentas principales, ya que tanto el concepto 314 como el 319 se integran en la 706 "Venta de servicios".

3.B.8.3. Concepto 316 "Entradas a museos, exposiciones, espectáculos, etc.".

Sólo se han registrado abonos en el año 1990, de pequeño importe. Se trata de ingresos por venta de entradas a exposiciones, espectáculos y actos análogos organizados por la UIMP, aunque la mayor parte son gratuitos. En el siguiente apartado se verá que dos de sus imputaciones erróneas (años 1987 y 1988) deberían haberse hecho al presente concepto.

3.B.8.4. Concepto 319 "Prestación de otros servicios".

Se refiere, principalmente, a ingresos por uso de teléfono por terceros (cabinas telefónicas, centralita de teléfonos y cabinas de prensa), lavandería y algunos otros servicios de escasa cuantía, tales como uso de pistas de tenis y participación en máquinas expendedoras de tabaco.

Han de hacerse las observaciones siguientes:

1.º De los años 1985/1989 apenas se han aportado a la fiscalización elementos de control interno a los que poder remitirse para detectar posibles infravaloraciones. De 1990 se han entregado relaciones por clases de ingresos que, aunque no pueden valorarse como elemento suficiente, sí suponen una mejora de dicho control.

2.º Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	1	816.332	—	—	—	—
1986	1	11.445	—	—	—	—
1987	4	1.795.241	3	75	1.170.246	65
1988	2	584.500	2	100	584.500	100
1989	3	272.950	2	67	217.950	80
1990	3	246.240	—	—	—	—
Totales	14	3.726.708	7	50	1.972.696	53

La imputación correcta sería:

Año	Concepto(*)	Pesetas	
		Por concepto	Por años
1987	316	1.170.246	1.170.246
1988	316	584.500	584.500
1989	300	56.600	
	314	161.350	217.950
Total			1.972.696

(\*) Conceptos: 300 "Venta de publicaciones propias"; 314 "Derechos de alojamiento, restauración y residencia"; 316 "Entradas a museos, exposiciones, espectáculos, etc.".

3.º De los anteriores errores sólo ha tenido transcendencia en la contabilidad financiera la partida de 56.600 ptas., que debería haberse abonado a la cuenta 700 "Venta de libros y publicaciones" en lugar de a la 706 "Venta de servicios". Los restantes casos carecen de esta implicación porque los conceptos presupuestarios 314, 316 y 319 están correlacionados solamente con la cuenta 706.

### 3.B.8.5. Concepto 331 "Tasas de Organismos Autónomos Administrativos".

Este concepto está destinado en el caso de la UIMP, según las normas presupuestarias, a registrar las tasas académicas. Incluye no sólo las efectivamente pagadas por los asistentes a cursos, seminarios y análogos, sino también las contabilizadas en formalización por becas concedidas, con contrapartida del concepto 487 "Concesión de becas y premios", del Presupuesto de Gastos, y por el mismo importe establecido para los que han de pagar la matrícula.

1.º De estos derechos, que han de ser aprobados por el Ministerio de Educación y Ciencia a propuesta de la Universidad, no se han justificado a la fiscalización las aprobaciones de los años 1985 y 1988, aunque sí sus propuestas, e incluso la aplicación por los importes que en ellas figuran.

2.º Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	2.137.400	—	—	—	—
1986	4	38.885.093	—	—	—	—
1987	5	31.628.266	—	—	—	—
1988	4	47.529.493	1	25	1.055.000	2
1989	4	25.297.260	1	25	654.260	3
1990	8	43.715.582	1	12	749.650	2
Totales	27	189.193.094	3	11	2.458.910	1

Las tres aplicaciones incorrectas deberían haberse hecho al concepto 314 "Derechos de alojamientos, restauración y residencia", sin repercusión en la contabilidad financiera por cuanto que ambos conceptos presupuestarios, 314 y 331, se corresponden con la cuenta 706 "Venta de servicios".

### 3.B.8.6. Concepto 380 "Reintegros de ejercicios cerrados".

Tomado como fuente independiente de comprobación de estos ingresos el Registro de Pagos a Justificar, de uno de los reintegros seleccionados de 1989, con un importe de 1.853.215 pts., no se ha aportado la justificación de la cuenta ni cualquier otra documentación con la que acreditar su ingreso en el Banco de España, aunque el Organismo manifiesta que forma parte de un abono de 4.471.231 pts., de 21.1.1989.

### 3.B.8.7. Conceptos 390 "Otros ingresos" y 399 "Ingresos diversos".

1.º Ninguno de los abonos a estos conceptos:

Cuenta	Año	Pesetas
390	1986	633.282
399	1987	6.061.645
"	1988	8.374.769
"	1989	6.324.660
"	1990	561.665
	Total	21.956.021

son propios de ellos sino del 520 "Intereses de c/c bancarias".

2.º Los errores de los años 1987/1990 han supuesto el abono a la cuenta financiera 789 "Otros ingresos", en lugar de a la 710 "Intereses" que hubiera sido la correcta.

## 3.B.8.8. Concepto 400 "Transferencias corrientes del Departamento al que está adscrito".

Se trata de la contribución del Ministerio de Educación y Ciencia al sostenimiento de la UIMP, conforme a las consignaciones presupuestarias.

## 3.B.8.9. Concepto 401 "Transferencias corrientes de otros Departamentos Ministeriales".

Son resultado de gestiones realizadas por la UIMP para financiar algunas de sus actividades.

1.º Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	4	46.403.112	2	50	37.903.112	82
1986	4	15.893.410	2	50	12.759.545	80
1987	3	19.407.506	2	67	15.667.000	81
1988	3	13.574.839	—	—	—	—
1989	4	8.764.012	1	25	3.928.736	45
1990	3	18.673.627	1	33	806.546	4
<b>Totales</b>	<b>21</b>	<b>122.716.506</b>	<b>8</b>	<b>38</b>	<b>71.064.939</b>	<b>58</b>

Sus aplicaciones correctas serían:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	400	37.903.112	37.903.112
1986	400	10.000.000	
	410	2.759.545	12.759.545
1987	400	15.667.000	15.667.000
1989	400	3.928.736	3.928.736
1990	410	806.546	806.546
	<b>Total</b>		<b>71.064.939</b>

(\*) Conceptos: 400 "Transferencias corrientes del Departamento al que está adscrito"; 410 "Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos".

2.º De los anteriores errores ha tenido trascendencia en la contabilidad financiera el de 806.546 pts. de 1990, que se abonó a la cuenta 760 "Transferencias corrientes del Estado", en lugar de a la 761 "Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos".

## 3.B.8.10. Concepto 410 "Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos".

1.º Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	3	6.850.000	1	33	600.000	9
1986	2	6.798.500	1	50	1.498.500	22
1987	4	21.804.477	3	75	16.804.477	77
1988	6	17.594.625	3	50	10.094.625	57
1989	5	28.503.809	2	40	6.503.809	23
1990	4	13.482.187	4	100	13.482.187	100
<b>Totales</b>	<b>24</b>	<b>95.033.598</b>	<b>14</b>	<b>58</b>	<b>48.983.598</b>	<b>52</b>

Sus aplicaciones correctas serían:

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1985	401	600.000	600.000
1986	430	1.498.500	1.498.500
1987	430	16.804.477	16.804.477
1988	430	10.094.625	10.094.625
1989	430	6.503.809	6.503.809

Año	Concepto (*)	Pesetas	
		Por concepto	Por año
1990	430	12.496.329	
1990	441	985.858	13.482.187
	<b>Total</b>		<b>48.983.598</b>

(\*) Conceptos: 401 "Transferencias corrientes de otros Departamentos Ministeriales"; 430 "Transferencias corrientes de Organismos Autónomos comerciales, Industriales o Financieros"; 441 "Transferencias corrientes de otros Entes Públicos".

2.º Los errores de 1987/1990 han trascendido a la contabilidad financiera pues, en vez de abonarse la cuenta 761 "Transferencias corrientes de Organismos Autónomos Administrativos", deberían haber sido afectadas las que a continuación se indican:

Año	Cuentas de imputación correctas	Pesetas
1987	762 "Transferencias corrientes de OO. AA. Comerciales, industriales y financieros"	16.804.477
1988	762 " "	10.094.625
1989	762 " "	6.503.809
1990	762 " "	12.496.329
1990	765 "Transferencias corrientes de otros Entes públicos"	985.858
Total		46.885.098

3.º Se han observado los siguientes ingresos de los que no se han entregado a la fiscalización antecedentes documentales con que confirmar que sus importes se corresponden con los comprometidos por los organismos respectivos:

Año	Organismo que hace el ingreso	Pesetas
1986	Instituto de Cooperación Iberoamericana	5.300.000
1989	" "	3.000.000
1990	Universidad de Barcelona	985.858

Además, hay otro ingreso de 1990, por 8.996.328 pts., del Consejo Superior de Investigaciones Científicas, del que se informa que no existe convenio.

Continúa, como se aprecia por este apartado y algunos de los siguientes, la deficiente aportación de documentos justificativos de los compromisos de colaboración económica expuesta en II.3.A.3.2.1.º respecto de 1981/1984.

3.B.8.11. Concepto 420 "Transferencias corrientes de la Seguridad Social".

Este concepto ha tenido una sola operación en el año 1985, por 500.000 pts., como contribución de la Seguridad Social a la financiación de un curso. El Organismo no ha localizado la documentación con que comprobar si el cobro se hizo por el importe comprometido.

3.B.8.12. Concepto 450 "Transferencias corrientes de Comunidades Autónomas. Contribuciones concertadas".

1.º Todas las aplicaciones a este concepto son incorrectas pues la UIMP carece de esta clase de ingresos. Los abonos deberían haberse hecho al concepto 459 "Otras transferencias corrientes de Comunidades Autónomas", con los siguientes importes por años:

Año	Pesetas
1985	28.940.000
1986	30.374.432
1987	26.285.000
1988	37.438.566
1989	50.691.390
1990	75.250.000
Total	248.979.388

Estas indebidas aplicaciones no repercuten en la contabilidad financiera, ya que tanto el concepto 450 como el 459 se corresponden con la cuenta 764 "Transferencias corrientes de Entes Territoriales".

2.º No se han entregado a la fiscalización los antecedentes del compromiso de aportación correspondiente a un abono de 2.000.000 pts. hecho en 1989.

3.B.8.13. Concepto 460 "Transferencias corrientes de Ayuntamientos".

Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	11.999.883	2	100	11.999.883	100
1986	2	14.994.981	2	100	14.994.981	100
1987	3	18.494.981	3	100	18.494.981	100
1988	3	18.989.964	3	100	18.989.964	100
1989	2	17.000.000	1	50	10.000.000	59
1990	3	22.993.964	1	33	13.000.000	57
Totales	15	104.473.773	12	80	87.479.809	84

que hubiera procedido abonar al 462 "Transferencias corrientes de Diputaciones y Cabildos Insulares", sin implicaciones en la contabilidad financiera por estar ambos conceptos comprendidos en la misma cuenta 764 "Transferencias corrientes de Entes Territoriales".

### 3.B.8.14. Concepto 470 "Aportaciones de entidades aseguradoras para gastos de inspección".

1.º Todas las aplicaciones son incorrectas pues la UIMP no tiene esta clase de ingresos. El error proviene

de que el concepto 470 ha figurado en la contabilidad del Organismo con la denominación "Transferencias corrientes de empresas privadas" en los años 1985/1989, por lo que se han abonado a él recursos procedentes de la colaboración económica de estas entidades en vez de hacerlo al 479 "Otras transferencias corrientes de empresas privadas". Además, en el muestreo realizado se han apreciado abonos con origen en instituciones sin fines de lucro, lo que implica su pertenencia al concepto 489 "Otras transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro", según el siguiente detalle:

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	6.250.000	2	100	6.250.000	100
1986	2	1.573.424	—	—	—	—
1987	2	4.368.329	1	50	1.880.800	43
1988	2	11.205.187	—	—	—	—
1989	2	8.992.000	2	100	8.992.000	100
Totales	10	32.388.940	5	50	17.122.800	53

Como consecuencia de estos dos hechos las imputaciones correctas serían:

Año	Concepto(*)	Pesetas	
		Por concepto	Por años
1985	479	30.586.218	
	489	6.250.000	36.836.218
1986	479	15.229.002	15.229.002
	479	27.949.111	
1987	489	1.880.800	29.829.911
	479	36.506.440	36.506.440
1988	479	39.697.119	
	489	8.992.000	48.689.119
Total			167.090.690

(\*) Conceptos: 479 "Otras transferencias corrientes de Empresas Privadas"; 489 "Otras transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro".

2.º Los anteriores errores han afectado en parte a la contabilidad financiera, en lo referente al abono indebido a la cuenta 767 "Transferencias corrientes de Empresas Privadas", en lugar de a la 768 "Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro", en los siguientes años y por los importes que se citan:

Año	Pesetas
1987	1.880.800
1989	8.992.000
Total	10.872.800

### 3.B.8.15. Concepto 480 "Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro. De Loterías".

1.º Todas las aplicaciones son incorrectas pues la UIMP no tiene esta clase de ingresos. El error proviene de que el concepto 480 ha figurado en la contabilidad del Organismo con la denominación "Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro" en los años 1985 a 1989 y en la parte de 1990 en que hubo prórroga del presupuesto del ejercicio anterior, por lo que se han abonado a él recursos procedentes de la colaboración económica de estas entidades en vez de hacerlo al 489 "otras transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro", por los siguientes importes:

Año	Pesetas
1985	1.538.000
1986	5.726.744
1987	12.982.907
1988	11.088.293
1989	17.311.708
1990	5.208.451
Total	53.856.103

Este error no ha tenido repercusión en la contabilidad financiera, ya que ambos conceptos 480 y 489 se corresponden con la cuenta 768 "Transferencias corrientes de Familias e Instituciones sin fines de lucro".

2.º Una aportación de 1989 se comprometió en función al número de asistentes al curso. Solicitada por la fiscalización a la UIMP la relación de éstos, que habría de permitir comprobar si el ingreso, contabilizado por 279.000 pts., fue correcto, manifiesta que no disponen de tales antecedentes.

### 3.B.8.16. Concepto 490 "Aportación del Alto Comisariado de la ONU para la asistencia de refugiados en España"

1.º Todas las aplicaciones son incorrectas dado que la UIMP no tiene esta clase de ingresos. El error se ha originado por la denominación con que el concepto 490 ha figurado en la contabilidad del Organismo, "Transferencias corrientes del Exterior" en los años 1985 a 1989, por lo que se han abonado a él recursos de esta procedencia, en vez de hacerlo al 499 "Otras transferencias corrientes del Exterior", por los siguientes importes:

Año	Pesetas
1985	5.528.454
1987	503.160
1988	13.608
1989	3.400.000
<b>Total</b>	<b>9.445.222</b>

Sin repercusión en la contabilidad financiera.

### 3.B.8.17. Conceptos 459, 479, 489 y 499 "Otras transferencias corrientes" de CC. AA., de Empresas Privadas, de Familias e Instituciones sin fines de lucro y del Exterior.

Como consecuencia de lo dicho en II.3.B.8.12, II.3.8.14, II.3.B.8.15 y II.3.B.8.16 sólo recogen operaciones de 1990, lo que implica su adecuada contabilización en este año.

### 3.B.8.18. Concepto 520 "Intereses de cuentas bancarias".

1.º Sólo hay abonos a este concepto, en el año 1990, por un total de 3.731.807 pts. Los intereses ban-

carios del año 1986 fueron contabilizados en el 390 "otros ingresos" y los de 1987 a 1989 y parte de 1990 en el 399 "Ingresos diversos", como ha quedado dicho en el apartado II.3.B.8.7.

Del año 1985 no se ha encontrado por la fiscalización contabilización alguna de intereses. En las contestaciones a la circularización a entidades bancarias hecha a petición del Tribunal se aprecia que si bien hubo algunos abonos éstos fueron de muy escasa cuantía, sobrepasados por los devengos negativos de otros bancos, por lo que cabe la presunción de que estos últimos hayan sido contabilizados por el neto.

2.º La aplicación en contabilidad financiera de los intereses abonados en este concepto 520 en 1990 ha sido la cuenta 719 "Otras rentas", en lugar de la 710 "Intereses" que hubiera sido la correcta, como se ha anticipado en la introducción al presente apartado II.3.B.8.

3.º El Banco de Santander en Madrid, cuenta n.º 8.300, abonó en diciembre de 1990 un importe de 415.891 ptas. en concepto de intereses de ese año, cuya contabilización en ese ejercicio o en el siguiente no se ha acreditado por la UIMP. Es una de las cuentas relacionadas en II.3.B.5.5.1.º como no registrada contablemente de conformidad con su naturaleza.

### 3.B.8.19. Concepto 550 "Productos de concesiones administrativas".

1.º No se ha acreditado que en el período fiscalizado haya habido normas internas de la UIMP regulando el procedimiento para estas concesiones y el control de los ingresos que de ellas pudiera derivarse, aunque como atenuante ha de recordarse su moderado importe como se deduce de esta cuenta. Concretamente la adjudicación de la cafetería del Palacio de la Magdalena, en Santander, fue verbal en el período de 1985/1987.

La información que ha podido obtener la fiscalización sobre estas concesiones, a efectos de disponer de una fuente independiente de la contabilidad que sirviese de referencia para opinar respecto de la integridad de los ingresos registrados, ha sido de procedencia diversa, parcial, en ocasiones verbal y en conjunto insuficiente.

2.º Se han detectado los siguientes abonos indebidos a este concepto.

Año	Muestra		Abonos indebidos			
	N.º elementos	Pesetas	N.º elementos	%	Pesetas	%
1985	2	220.000	—	—	—	—
1986	2	236.275	—	—	—	—
1987	2	1.995.573	—	—	—	—
1988	2	4.919.830	1	50	1.711.769	35
1989	2	1.455.946	—	—	—	—
1990	4	3.795.225	2	50	1.258.928	33
<b>Totales</b>	<b>14</b>	<b>12.622.849</b>	<b>3</b>	<b>21</b>	<b>2.970.697</b>	<b>24</b>

Las aplicaciones presupuestarias correctas serían:

Año	Concepto(*)	Pesetas	
		Por concepto	Por años
1988	314	1.377.450	
	399	334.319	1.711.769
1990	314	1.186.133	
	319	72.795	1.258.928
Total			2.970.697

(\*) Conceptos: 314 "Derechos de alojamiento, restauración y residencia"; 319 "Prestación de otros servicios"; 399 "Ingresos diversos".

3.º En contabilidad financiera estos errores han supuesto abonos indebidos a la cuenta 719 "Otras rentas", en lugar de abonos a las que a continuación se indican:

Año	Cuenta correcta	Pesetas
1988	789 "Otros ingresos"	334.319
	706 "Venta de servicios"	1.377.450
1990	706 "Venta de servicios"	1.186.133
	706 "Venta de servicios"	72.795
Total		2.970.697

4.º Hay ingresos devengados en 1987 y 1989 (1.879.470 y 3.395.225 ptas. respectivamente) no contabilizados hasta sus ejercicios siguientes.

3.B.8.20. Ajuste general de las aplicaciones presupuestarias y financieras erróneas.

El total de las imputaciones erróneas apreciadas en las muestras, según lo dicho en los anteriores apartados II.3.B.8.1 a II.3.B.8.19, da lugar a los siguientes ajustes:

1.º Aplicaciones presupuestarias:

Año	Capítulo 3.º		Capítulo 4.º		Capítulo 5.º		Rectificaciones totales	Muestras (1)	%
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos			
1985	104.579	104.579	123.345.667	123.345.667	—	—	123.450.246	199.816.128	62
1986	696.572	63.290	80.583.204	80.583.204	—	633.282	81.279.776	145.883.818	56
1987	7.879.545	1.817.900	120.567.436	120.567.436	—	6.061.645	128.446.981	205.816.251	62
1988	11.188.217	4.525.217	114.131.496	114.131.496	1.711.769	8.374.769	127.031.482	215.211.967	59
1989	7.196.870	872.210	140.524.762	140.524.762	—	6.324.660	147.721.632	168.945.446	87
1990	1.461.315	2.008.578	107.747.184	107.747.184	1.258.928	711.665	110.467.427	278.363.077	40

(1) Las expuestas en los subapartados precedentes más las de otros conceptos también muestreados que no tuvieron errores de aplicación.

Como se deduce de este detalle, los errores en la clasificación presupuestaria de los ingresos han sido muy importantes en todo el período 1985/1990, sin que la reducción de este último año los haya situado en un

porcentaje mínimamente aceptable ni sea base suficiente para prever una tendencia más favorable en los años siguientes.

2.º Aplicaciones en la contabilidad financiera:

Cuenta	1987		1988		1989		1990	
	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	Aumentos
700	—	—	—	—	—	56.600	150.000	—
706	—	—	—	1.377.450	56.600	—	—	1.258.928
710	—	6.061.645	—	8.374.769	—	6.324.660	—	4.293.472
719	—	—	1.711.769	—	—	—	4.990.735	150.000
760	—	—	—	—	—	—	806.546	—
761	16.804.477	—	10.094.625	—	6.503.809	—	13.482.187	806.546
762	—	16.804.477	—	10.094.625	—	6.503.809	—	12.496.329
765	—	—	—	—	—	—	—	985.858
767	1.880.800	—	—	—	8.992.000	—	—	—
768	—	1.880.800	—	—	—	8.992.000	—	—
789	6.061.645	—	8.374.769	334.319	6.324.660	—	561.665	—
Totales	24.746.922	24.746.922	20.181.163	20.181.163	21.877.069	21.877.069	19.991.133	19.991.133

### 3.B.8.21. Normas internas de la UIMP para el control de ingresos corrientes.

En varios apartados de este área de ingresos se ha hecho notar la carencia de normas de control interno en el período 1985/1990. Sin embargo, es igualmente necesario recordar aquí lo dicho en II.1.5, "Normas dictadas por la UIMP para regular algunos aspectos de su gestión", en relación con las "Instrucciones sobre tratamiento, justificación y contabilización de los ingresos recaudados", que por ser de fecha 14.1.1991 no han podido tener efectos en las comprobaciones reali-

zadas, de cuya aplicación habría de esperarse un mejor control en lo sucesivo.

### 3.B.9. RESULTADOS

Según la contabilidad de la UIMP, las diferencias entre ingresos y gastos por operaciones corrientes (utilizada esta expresión como opuesta a operaciones de capital) son las que se indican a continuación, expresadas en millones de ptas.:

Ejercicio	Cuenta			
	800 Resultados corrientes del ejercicio	822 Otros resultados extraordinarios	841 Modificación de obligaciones de ejercicios anteriores	890 Resultados del ejercicio
1987	61,7	—	6,8	68,5
1988	(2,3)	(0,5)	—	(2,8)
1989	79,6	—	—	79,6
1990	(51,8)	—	10,3	(41,5)

En el año siguiente a aquel en que se obtienen son incorporados a la cuenta 130 "Resultados pendientes de aplicación".

En el período 1987/1990 ha habido un crecimiento constante del total anual de los ingresos y del total anual de los gastos, compatible con la inversión cada año del signo del resultado neto respecto del correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Dentro de dicha tónica general de crecimiento, caben destacar entre las causas de las alteraciones del resultado global:

Comparación interanual	Causas a destacar	Millones Ptas.
1988/87	Incremento en "Trabajos, su- ministros y servicios exteriores"	154
1989/88	Disminución en "Gastos de personal"	(55)
1990/89	Incremento en "Trabajos, su- ministros y servicios exteriores"	237
	Disminución en "Gastos de personal"	(20)

Las cuentas de los grupos 6 y 7 (cuyos saldos han constituido los de "Resultados corrientes") han sido tratadas en secciones previas de este Informe, por lo que sólo restan las observaciones pertinentes de la 841 "Modificaciones de obligaciones de ejercicios anteriores" habiendo resultado:

1.º El abono de 6,8 millones de pesetas en esta última cuenta corresponde a la anulación de obligaciones reconocidas en los años 1981/83 por cuotas de Seguridad Social a cargo de la empresa, concepto 160 del Presupuesto de Gastos, según el siguiente detalle:

Año	Pesetas
1981	3.219.179
1982	1.264.505
1983	2.308.088
<b>Total</b>	<b>6.791.772</b>

La operación se documenta con una nota firmada por el Jefe de Contabilidad en la que se indica como causa "Anulación crédito no dispuesto". Conforme a los antecedentes que ha podido consultar la fiscalización, se trata de excesos de contraído en los respectivos años sobre los importes resultantes al hacer las liquidaciones de las cuotas de estos períodos.

2.º En cuanto al abono de 10,3 millones de ptas., también tiene origen en la anulación de obligaciones, contraídas en exceso en los años 1987/89. Entre otras, figura una partida de 784.000 ptas. procedente de un gasto corriente contabilizado en 1987 ante la mera expectativa de recibir la prestación de un servicio que definitivamente no se realizó.

### 4. PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA

A continuación se exponen los resultados de la fiscalización del uso de estas figuras, con exclusiva referen-

cia a los años 1985/1990 como consecuencia de la diferencia de circunstancias y consiguientes objetivos entre este período y el precedente, 1981/1984, según lo expuesto en a) y b) de I.1.1.

#### 4.1. NORMAS AUTORREGULATORIAS DE LA UIMP

Se han aportado a la fiscalización dos Resoluciones del Rectorado de esta Universidad, de 20.10.1988 y 27.12.1990. En la primera se regularon los Pagos a Justificar y, como modalidad de ellos, conforme a las normas entonces vigentes, los Anticipos de Caja Fija. La segunda se refiere solamente a dichos Pagos a Justificar, acorde con la distinta consideración que los Anticipos tienen en la modificación del artículo 79 del TRLGP introducida por el artículo 21 de la Ley 37/1988 de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

En relación con estas Resoluciones ha de observarse:

1.º La citada normativa se ha dictado con retraso, pues pagos a justificar han existido en la UIMP en todo el período 1985/1990 y ya la Disposición Adicional 16.ª de la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986; el art.º 1.º del R. Decreto 640/1987, de 8 de mayo; y el punto 1 de la Orden Ministerial de 23.12.1987, del Ministerio de Economía y Hacienda, habían dispuesto que se hiciera su desarrollo por el titular de cada Organismo Autónomo.

2.º De las cuestiones a desarrollar por el Organismo en cumplimiento de las disposiciones citadas en la observación anterior, no se han concretado los límites cuantitativos en ninguna de las dos Resoluciones citadas.

#### 4.2. CAJAS PAGADORAS

La Universidad ha establecido una Caja Pagadora en cada una de sus sedes, incluida la sede central.

Conviene recordar, antes de exponer otras observaciones, las ya hechas en los siguientes apartados de este Informe:

— En II.3.B.5.5.3.º se han relacionado las cuentas bancarias cuya autorización se obtuvo de la Dirección General del Tesoro para "Pagos a Justificar" con posterioridad a su apertura.

— En II.3.B.5.5.4.º se ha hecho la observación de que, además, cuatro cuentas bancarias que no figuran entre las autorizadas sirvieron para pagos a justificar en distintos años del período 1985/1990.

— En II.3.B.5.5.10.º a) se han expuesto las omisiones contables en el tratamiento dado por la UIMP a las provisiones de fondos a favor de las cuentas bancarias de "Pagos a Justificar" y de las subsiguientes salidas de estos recursos hacia su destino final, con la consecuen-

cia de no figurar en la contabilidad los fondos recibidos por estas cuentas y no entregados a los acreedores.

En otros aspectos ha de señalarse:

1.º No se ha acreditado a la fiscalización el nombramiento expreso de los Cajeros pagadores, salvo el de la sede central, requisito exigido por el artículo 4.1 del R. Decreto 640/1987.

2.º Las Cajas pagadoras han incumplido algunas de las funciones que pone a su cargo la Orden Ministerial de 23.12.1987, punto 3, apartados a), f), g) y h).

3.º La Unidad central tampoco ha cumplido algunas de las funciones a su cargo según la misma Orden, punto 4, apartados c), d) y f).

4.º No consta en las contestaciones de las entidades bancarias a la circularización hecha a petición de la fiscalización ni en cualquier otra documentación aportada por la UIMP que las cuentas bancarias de "Pagos a Justificar" estuviesen nominadas con la rúbrica "Fondos a Justificar", por lo que se ha incumplido lo dispuesto en la Regla 82 de la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos.

5.º Cuentas bancarias para pagos a justificar han tenido abonos no provenientes de libramientos de esta clase sino de ingresos generados por el Organismo. Destacan entre ellas por su importancia las n.º 72.148 y 8.300 del Banco de Santander en Santander y en Madrid, respectivamente, con ingresos en 1989 y 1990 por organización de cursos, comedor, lavandería, etc. o procedentes de provisiones de fondos para el pago de IRPF y Seguridad Social.

#### 4.3. ORDENES DE PAGO A JUSTIFICAR

1.º Contraviniendo lo dispuesto en el artículo 1.3 del R. Decreto 640/1987, se han expedido órdenes de pago "a justificar" a favor de Cajas pagadoras que no habían acreditado la aplicación de fondos percibidos con anterioridad aun habiendo transcurrido los plazos establecidos al efecto.

2.º No se han aportado a la fiscalización los certificados expedidos por la UIMP acreditativos de la situación de las Cajas pagadoras respecto de la justificación de sus cuentas, documento exigido por el artículo 3 del R. Decreto 640/1987 como antecedente necesario al Interventor para la fiscalización de órdenes de pago posteriores.

3.º Tampoco se ha aportado el registro de mandamientos de pagos a justificar de 1985 y 1986, ya obligatorio en estos años conforme al apartado 4.2.3 de la Resolución de 30.3.1974, de la Subsecretaría de Economía Financiera.

4.º La Caja pagadora de la sede de Madrid no ha llevado las "Fichas control de libramientos", ordenadas por la Resolución de 23.12.1987, de la IGAE, sobre

“Normas de contabilidad de las Cajas pagadoras y modelos normalizados de cuentas participativas”.

#### 4.4. EJECUCION DE GASTOS Y PAGOS CON CARGO A FONDOS A JUSTIFICAR

1.º En los años 1987/1990 y con referencia a varias cuentas bancarias se han hecho algunos pagos mediante talones al portador, en contra de lo dispuesto en el artículo 6 del R. Decreto 640/1987. Además, hasta 1988 inclusive algunos de los talones examinados (al portador o nominativos) han tenido una sola firma (respecto de las sedes de Madrid y Santander se ha podido comprobar que era la del Habilitado o su sustituto), e incluso esta práctica se ha seguido excepcionalmente en 1989 y 1990.

#### 4.5. JUSTIFICACION DE LAS CUENTAS

1.º Mediante el registro de órdenes de pago a justificar, que de acuerdo con lo dicho en II. 4.3.3.º comienza en 1987, se ha constatado la rendición de cuentas después de los plazos máximos previstos en el artículo 79 de la LGP y en el mismo artículo de su Texto Refundido, según el siguiente detalle referido a la totalidad de libramientos expedidos con este carácter a partir de 1987.

Año	Libramientos expedidos		Libramientos justificados fuera de plazo	
	N.º	Pesetas	N.º	Pesetas
1987	169	179.563.738	91	148.618.752
1988	168	253.649.149	66	154.212.998
1989	30	335.325.274	13	216.531.049
1990	24	496.522.618	7	96.670.440
Totales	391	1.265.060.779	177	616.033.239

NOTA: La diferencia que se observa entre el número de mandamientos emitidos en los años 1987 y 1988, respecto a los de 1989 y 1990, corresponde a un cambio de criterio, pues mientras que en aquellos dos primeros ejercicios se hacía uso por cada concepto presupuestario, en los dos últimos se expidieron con multiaplicación.

A efectos del detalle precedente se ha considerado como plazo para la justificación de las cuentas el de los tres meses siguientes a la expedición de cada mandamiento por no acreditarse en caso alguno haber hecho uso de la facultad de ampliación hasta seis meses ni la existencia de pagos en el extranjero.

2.º No consta en el registro la justificación de 21 de los 391 libramientos, a pesar de que según los antecedentes examinados por la fiscalización sí parece que fueron presentadas las cuentas correspondientes.

3.º No se ha acreditado a la fiscalización que los sucesivos ordenadores de pagos hayan dado cumplimiento en caso alguno a lo establecido en el artículo

146 de la Ley General Presupuestaria y en igual artículo de su Texto Refundido, respecto a las acciones a seguir ante la inobservancia de los plazos de justificación de las cuentas a que se refiere 1.º inmediato anterior.

#### 4.6. ESTADOS DE TESORERIA

1.º Sobre un total de 7 Cajas Pagadoras y de 67 Estados de Tesorería que como mínimo deberían haberse emitido desde la autorización de aquéllas hasta 31.12.1990, habida cuenta de los períodos en que hubo recursos financieros en ellas, no se han aportado a la fiscalización 31 estados, que afectan a todas las Cajas, incumpléndose lo dispuesto en el artículo 9 del R. Decreto 640/1987.

2.º No se ha dejado constancia ante la fiscalización de que, en los casos en que no se hayan emitido los debidos Estados de Tesorería, la Intervención Delegada haya dado cumplimiento a lo dispuesto en el punto 5.4 de la Orden de 23.12.1987, del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre régimen de pagos librados a justificar, que establece el deber de comunicar al Rector la no recepción de los mismos por la Intervención. La única denuncia al efecto es la que consta en un informe del Interventor, de 7.5.1991, sobre “Control de fondos de los movimientos económicos de la actividad de la Universidad”.

#### 4.7. CAJA DE EFECTIVO Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA

La Universidad no ha considerado necesario utilizar estas dos figuras aunque la Resolución de 20.10.1988 del Rector preveía su existencia, de acuerdo la primera con el artículo 7.2 del R. Decreto 640/1987 y la segunda con la Disposición Adicional 16 de la Ley 46/1985, artículo 79 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, y artículo 21 de la Ley 37/1988.

#### 5. GESTION PRESUPUESTARIA

A continuación se exponen los resultados de la fiscalización de otros aspectos de la gestión presupuestaria, como complemento a lo ya expuesto al tratar de la organización y control interno (apartado II.1) y en el análisis de los gastos e ingresos (II.3.A.2, II.3.A.3, II.3.B.6, II.3.B.7 y II.3.B.8). El presente apartado se refiere únicamente a los años 1985/1990, derivada esta limitación de la atención preferente que se dio a otras cuestiones en el análisis del período 1981/1984, conforme se ha dicho en a) y b) de I.1.1.

### 5.1. TRAMITACION Y APROBACION DE LOS PRESUPUESTOS

El artículo 28 de los Estatutos de la UIMP aprobados por Orden de 12.8.1982, del Ministerio de Educación y Ciencia, dispone "El proyecto de presupuesto será sometido a informe del Patronato, previa consideración del mismo por la Junta de Gobierno. Posteriormente será elevado a los Ministerios de Educación y Ciencia y de Hacienda para su aprobación definitiva por el Gobierno".

Del examen de esta tramitación y de la correspondiente documentación ha resultado en todos los años 1985/1990:

1.º Por no estar constituido el Patronato, no ha podido ser sometido a su informe el proyecto de presupuesto.

2.º No se ha acreditado a la fiscalización la toma en consideración de dicho proyecto por parte de la Junta de Gobierno.

3.º No se ha aportado la Memoria de cada año, lo que habría permitido opinar sobre el destino previsto de algunos créditos, particularmente en su asignación a programas.

### 5.2. MODIFICACIONES DE CREDITO PARA GASTOS Y DE PREVISIONES DE INGRESOS

1.º En el ejercicio 1986 se tramitó una transferencia de 37.620.000 ptas., con baja en el concepto 141 "Otro personal. Contratos en régimen de Derecho Administrativo", programa 422 D "Enseñanzas Universitarias", e incremento en el concepto 609 "Inmovilizado inmaterial", programa 541 A "Investigación científica". No consta en el expediente entregado a la fiscalización la aprobación, que correspondía al Ministro de Economía y Hacienda en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado b), de la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, a pesar de que sí tuvo efectividad esta modificación presupuestaria y con cargo a ella se realizaron gastos por 14.980.000 ptas.

2.º Las modificaciones de créditos para gastos a nivel de artículo figuran en términos absolutos en los anexos 1 relativos a las Cuentas de Liquidación de los presupuestos de gastos. En porcentaje sobre los créditos iniciales resultan las siguientes desviaciones iguales o superiores al 20%:

Artículos	Modificaciones de crédito netas/0,01 Créditos iniciales					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
12. Funcionarios.....	—	—	—	41	33	—
13. Laborales.....	—	—	20	—	—	—
14. Otro personal.....	—	(25)	(23)	—	—	—
15. Incentivos al rendimiento.....	—	143	—	—	—	—
20. Arrendamientos.....	—	(91)	(71)	—	—	43
21. Reparaciones y conservación.....	125	99	115	244	187	163
22. Material, suministros y otros.....	111	150	93	127	165	158
23. Indemnización por razón servicio.....	175	245	104	169	—	—
48. Transf. cts. Inst. sin fines de lucro.....	—	—	—	35	55	63
63. Inversiones de reposición.....	—	—	—	125	—	34

Además, afectando a 1986 y 1990, hay los siguientes artículos que sin haber tenido crédito inicial sufrieron las modificaciones al alza superiores a 10 millones de pesetas que a continuación se indican:

Artículos	Años	
	1986	1990
12. Funcionarios.....	10,8	—
60. Proyectos de inversiones nuevas ...	37,6	—
62. Inversión nueva.....	—	21,2

3.º Las modificaciones de previsiones de ingresos, también por artículos, que se recogen en valores absolutos en los anexos 1 correspondientes a las Cuentas de Liquidación del presupuesto de ingresos, significan los siguientes porcentajes sobre las previsiones iniciales, hecha solamente referencia a las iguales o superiores al 20%:

Artículos	Modificaciones de crédito netas/0,01 Créditos iniciales					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
30. Venta de bienes.....	21	—	—	—	—	64
31. Prestación de servicios.....	68	43	29	40	93	—
33. Tributos parafiscales.....	68	31	—	46	42	106
45. Transf. ctes. Comunidades A.....	—	—	—	805	985	1.907
55. P. concesiones y aprovechamientos.....	—	749	—	454	—	319
70. Transf. capital del Estado.....	(43)	—	—	—	—	—

Por otra parte, los siguientes artículos, que no tuvieron previsión inicial de ingresos, también fueron obje-

to de modificaciones al alza por importe superior a 10 millones de pesetas:

Artículos	Años					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
41. Transf. ctes. de OO. AA. AA .....	13,2	17,8	25,7	19,8	32,5	24,5
45. Transf. ctes. Comunidades Autónomas .....	22,3	30,4	26,2	—	—	—
46. Transf. ctes. Corporaciones Locales .....	23,3	40,6	26	82	65,1	47,1
47. Transf. ctes. Empresas privadas .....	25,8	14,3	27	36,2	42,8	27,7
48. Transf. ctes. Inst. sin fines de lucro .....	—	—	12,4	10,7	12,5	20,4
71. Transf. capital de OO. AA. AA .....	—	—	—	12,5	—	—

### 5.3. EJECUCION PRESUPUESTARIA

1.º En lo que a gastos e ingresos corrientes se refiere, en los apartados II.3.B.6.10, II.3.B.7.13 y II.3.B.8.20 de la presente sección del Informe se han resumido por capítulos y años las imputaciones incorrectas observadas en los muestreos realizados por la fiscalización, ex-

puestas con detalle de conceptos del presupuesto en sus respectivos precedentes apartados. Ya en el período 1981/1984 se apreció esta misma clase de defecto en cuanto a gastos, según se dice en II.3.A.2.1 y II.3.A.2.2.

Referido al número de imputaciones incorrectas de los gastos e ingresos de dicha naturaleza, el detalle es el siguiente:

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	Total
<b>Gastos corrientes:</b>							
Cargos indebidos .....	26	32	22	33	4	141	
N.º cargos de la muestra .....	87	104	122	90	106	83	592
<b>Ingresos corrientes:</b>							
Abonos indebidos .....	63	46	60	50	47	24	290
N.º Abonos de la muestra .....	76	63	76	70	69	61	415

2.º En II.3.B.6, II.3.B.7 y II.3.B.8 se ha hecho mención de las irregularidades observadas en cuanto a los documentos de gestión presupuestaria, falta de constancia de la ordenación e intervención de las operaciones e imputación a ejercicio distinto al de devengo, que en conjunto tienen poca relevancia.

3.º En la clasificación por programas del período 1985/1990, se han cargado indistintamente al 321 B "Servicios complementarios de la enseñanza" y 422 D "Enseñanzas Universitarias" gastos corrientes de igual naturaleza y finalidad.

4.º En la cuenta de la contabilidad financiera 555 "Otras partidas pendientes de aplicación" hay cargados gastos que han de ser aplicados a presupuesto y que ascienden a 418.146.973 ptas. a 31.12.1990, con el detalle por años de origen de las operaciones que se ha dicho en II.3.B.5.1.1.º, en el que hay los siguientes importes del período 1985/1990:

Año	Pesetas
1985	143.911.923
1986	51.975.889
1987	2.492.654

Sin embargo, se ha comprobado que, cuando se trata del Capítulo 2.º, la UIMP ha hecho figurar como fecha de origen la del pago en vez de la del devengo.

Con base en la relación facilitada a la fiscalización no es posible hacer una clasificación fiable ni siquiera por capítulos presupuestarios a los que debe afectar. El Organismo desglosa el total de estos gastos en Capítulos 1.º y 2.º y así ha resultado ser en general en las pruebas realizadas, aunque se ha comprobado la inclusión de algunas inversiones en inmovilizado, como se ha expuesto en II.3.B.5.1.1.º

5.º Teniendo en cuenta las imputaciones incorrectas a que se refiere 1.º inmediato anterior, pero no los gastos de los años 1985, 1986 y 1987 cargados a "Otras partidas pendientes de aplicación" a que se acaba de aludir (por las dificultades expuestas en el párrafo precedente), se han sobrepasado los créditos disponibles en los siguientes casos, a pesar de ser vinculantes al nivel de desagregación con que se exponen:

Concepto o artículo	Años					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
130 Personal laboral fijo .....	3.303.732	—	—	—	—	—
151 Gratificaciones.....	—	—	—	—	874.727	—
20 Arrendamientos .....	—	258.777	—	—	—	—
22 Mat. suministros y otros .....	41.475.495	6.378.158	36.524.406	12.705.214	—	—
48 Transf. ctes. a Familias e Inst. sin fines de lucro .....	—	14.976.170	14.740.000	—	—	—
Totales .....	44.779.227	21.613.105	51.264.406	12.705.214	847.727	—

A los efectos del detalle anterior se han tenido en consideración las modificaciones introducidas a la Ley General Presupuestaria por el artículo 2, apartado 2.º, de la Ley 50/1984, de Presupuestos Generales del Estado para 1985; artículo 3, apartado 1.º, de la Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986; y artículo 59, apartado 2.º, del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

6.º No se ha acreditado disponer del Diario de Contabilidad Presupuestaria de 1988, a llevar en cumplimiento de las Reglas 44 y 48 de la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos.

#### 5.4. LIQUIDACIONES PRESUPUESTARIAS

##### 1.º Presupuesto de Gastos.

a) Con la desagregación a que han sido vinculantes los créditos en los años 1985/1990, a continuación se exponen las diferencias entre las obligaciones reconocidas, corregidas de los errores de aplicación detectados en la fiscalización, y los créditos iniciales de cada ejercicio, en porcentajes, cuando las desviaciones han sido iguales o superiores al 20%:

Conceptos o artículos	(Obligaciones reconocidas rectificadas - Créditos iniciales) / 0,01 Créditos iniciales					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
12 Funcionarios (1)	(100)	—	—	26	21	—
14 otro personal (1)	(42)	(34)	(46)	—	—	—
150 Productividad	—	43	—	—	—	—
151 Gratificaciones	(100)	—	(62)	(90)	74	—
16 Gastos soc. a c/empleador	—	(21)	—	—	(25)	(29)
20 Arrendamientos	(21)	(90)	(73)	(34)	(54)	26
21 Reparaciones y conservación	94	74	41	241	169	148
22 Material, suministros y otros	159	156	118	133	151	157
23 Indemniz. por servicios	170	188	61	145	—	—
487 Concesión becas y premios	—	50	50	35	54	63
60 Proy. inversiones nuevas	—	—	(100)	—	—	—
63 Inversión de reposición	—	—	—	106	(26)	28
66 Proy. invers. de reposición	(79)	(20)	—	—	—	—

(1) En el año 1985 sólo conceptos 120 "Retribuciones básicas" y 141 "Otro Personal", o respectivamente.

b) Por otra parte, los siguientes artículos, sin crédito inicial, tuvieron las obligaciones reconocidas que se indican, también rectificadas por los errores, en millones de pesetas:

Artículos	Años	
	1986	1990
12 Funcionarios	10,8	—
62 Inversiones nuevas	—	18,7

##### 2.º Presupuesto de Ingresos.

a) Las diferencias, iguales o superiores al 20%, por artículos presupuestarios, entre los derechos reconocidos, rectificadas los errores de aplicación, y las previsiones iniciales de cada ejercicio han sido:

Conceptos o artículos	(Obligaciones reconocidas rectificadas - Créditos iniciales) / 0,01 Previsiones iniciales					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
30 Venta bienes	22	43	—	(42)	73	(73)
31 Prestación servicios	72	50	33	48	83	126
33 Tributos parafiscales	69	37	—	48	70	126
40 Transf. ctes. del Estado	20	30	—	—	—	—
45 Transf. ctes. Comunidad A.	—	—	—	836	1.167	1.981
55 P. concesiones y aprov.	120	1.954	940	271	61	197
70 Transf. Capital Estado	(43)	—	—	—	—	—

b) Asimismo entre los artículos sin previsión inicial de ingresos tuvieron derechos reconocidos, rectificad- dos de errores, superiores a 10 millones de pesetas, los siguientes:

Artículos	Años (millones de ptas.)					
	1985	1986	1987	1988	1989	1990
38 Reintegros	—	—	—	—	22,5	—
41 Transf. ctes. OO. AA. AA	25,5	19,1	—	10,9	26,1	11,8
43 Transf. ctes- O.A. C.I.F.A.	—	—	16,8	10,1	—	12,5
44 Transf. ctes. Empresas Públicas	10,2	—	—	—	—	—
45 Transf. ctes. Comunidades A.	28,9	30,4	26,3	—	—	—
46 Transf. ctes. Corporaciones L.	50,1	40,7	29,5	82,8	65,1	47,1
47 Transf. ctes. Empresas Privadas	36,6	15,2	27,9	36,5	39,7	28,3
48 Transf. ctes. familias e instituciones sin fines de lucro	—	—	14,9	11,1	26,3	20,6
71 Transf. capital OO. AA. AA	—	—	—	12,5	—	—

### 3.º Resultado presupuestario.

A continuación se exponen en valores absolutos (millones de pts.) los resultados negativos previstos (ape-

laciones a Remanente de Tesorería), los efectivamente obtenidos y las diferencias entre ambos:

Años	Resultados previstos			Resultados obtenidos			Diferencias
	Iniciales	Variaciones	Totales	Ej. corriente	Ej. cerrado	Totales	
1985	(2)	—	(2)	172	—	172	174
1986	(2)	—	(2)	135,8	—	135,8	137,8
1987	(2)	—	(2)	61,7	6,8	68,5	70,5
1988	(2)	(55)	(57)	(7,2)	—	(7,2)	49,8
1989	(2)	(71,6)	(73,6)	82,6	—	82,6	156,2
1990	(2)	(153,7)	(155,7)	(75,1)	10,3	(64,8)	90,9

Las anteriores desviaciones entre presupuestación y realización de los gastos y de los ingresos y, consiguientemente, de los resultados, no deben interpretarse de forma general como deficiencias en las previsiones de la actividad económica, ya que es consustancial

a la UIMP la ejecución de cuantas actividades científicas y culturales le permitan tanto los recursos que consiga captar en cada ejercicio como la participación que logre de profesores y otros intervinientes, dentro de los límites que imponen sus medios básicos de gestión.

### III. CONCLUSIONES

#### 1. EVOLUCION EN EL PERIODO 1981/1990 Y SITUACION EN 31 DE DICIEMBRE DE 1990

Del precedente análisis se deduce como síntesis:

a) La gestión económico-administrativa y la contabilización de las operaciones con trascendencia económica de la UIMP durante 1981/1984, primero de los dos períodos fiscalizados, se ha caracterizado por muy importantes deficiencias en prácticamente todos sus aspectos.

b) Esta situación continuó en los años iniciales del período 1985/1990, segundo de los examinados.

Desde 1987 hay indicios de una mejora en los procedimientos que se ha ido consolidando en los ejercicios siguientes como consecuencia, entre otras, de las siguientes medidas:

- Una mayor preocupación por la gestión por parte del equipo directivo.
- Elaboración por la UIMP de normas reguladoras de algunos de sus procedimientos.
- Implantación del Plan General de Contabilidad Pública.
- Mejor dotación cuantitativa y cualitativa de personal.

Una de las manifestaciones de esta mejoría ha sido la mayor información disponible en el trabajo de fiscalización, lo que a su vez ha facilitado la detección de deficiencias en el análisis de 1985/1990, contrariamente a lo ocurrido con el de 1981/1984, diferencia que se observa sobre todo entre los dos bloques de los resultados de la fiscalización de la Contabilidad, II.3.A y II.3.B.

c) A 31.12.1990 han subsistido importantes defectos que determinan que la situación haya de calificarse de notablemente insatisfactoria. Caben destacar de entre tales deficiencias:

- Inmovilizado: Inadecuación del saldo de sus cuentas a la realidad económica.
- Deudores y Acreedores: Insuficiente control.
- Cuentas financieras:

- No inclusión en contabilidad de varias cuentas de recaudación de ingresos y de realización de pagos, además de no estar autorizadas por la Dirección General del Tesoro.

- Saldo contable de caja, de 23,2 millones de pesetas, sin efectivo en ella.

- Partidas pendientes de aplicación: 418,1 millones de pesetas de gastos realizados en ejercicios anteriores

pendientes de aplicación presupuestaria por insuficiencias de crédito.

- Gastos e ingresos corrientes: Frecuentes imputaciones incorrectas en la contabilidad presupuestaria y financiera.

- Pagos a justificar: Frecuentes retrasos en la justificación de las cuentas.

- Documentación justificativa de las operaciones: Grandes dificultades en su localización.

En consecuencia, la situación de la UIMP no puede considerarse aceptablemente normalizada y su balance no es representativo de la situación patrimonial, pese a los esfuerzos que sin duda se han realizado en los últimos años.

#### 2. PRINCIPALES IRREGULARIDADES DETECTADAS EN EL ANALISIS EFECTUADO

##### 2.1. ORGANIZACION Y CONTROL INTERNO DEL AREA ECONOMICO-CONTABLE

a) La contabilidad de la UIMP hasta la implantación en ella del Plan General de Contabilidad Pública en 1.1.1988, con un año de retraso, ha sido tan insuficiente y defectuosa que puede afirmarse que no ha satisfecho los fines asignados por el artículo 124 de la Ley General Presupuestaria (II.1.1.1.º).

A partir del ejercicio 1988 la situación mejoró, por una parte, debido a las características del nuevo proceso contable y a su vinculación al Sistema de Información Contable de la Administración Institucional (SI-CAI) y, por otra, a causa de la mayor preocupación de la gestión por corregir deficiencias y de la mejor disponibilidad de medios personales.

No obstante esta mejoría, subsisten al final de 1990 varios incumplimientos de la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos y notables dificultades en la localización de la documentación justificativa de las operaciones registradas (II.1.1.2.º).

b) Las áreas de gestión económico-contable han carecido en los primeros años de los mecanismos adecuados de control interno, generándose como consecuencia de ello una situación en el plano contable y justificativo, no sólo irregular, sino también carente de las condiciones mínimas de totalidad, transparencia y coherencia informativa que resultan imprescindibles. Ello ha constituido un importante obstáculo para el desarrollo de la fiscalización del período 1981/1984 y para la íntegra consecución de los objetivos perseguidos con ella (I.1.4, II.1.2, II.1.3 y II.1.4).

Posteriormente ha mejorado esta situación, en particular en los últimos años. Así, la Universidad ha elaborado diversas normas reguladoras de determinados aspectos de esta gestión, la primera de 1984 y las últimas aplicables a partir de 1991, lo que es de esperar suponga en la práctica un perfeccionamiento del control in-

terno, asentado sobre una reestructuración ya iniciada de los servicios y la actual dotación de personal más profesionalizado y estable. Por otra parte, además de la informatización de la contabilidad mediante el SICAI, se han introducido desde 1988 algunas otras aplicaciones informáticas que contribuyen a la mejora de la gestión (II.1.5 y II.1.6).

A pesar de la mejoría señalada, persisten importantes deficiencias, especialmente en el área de tesorería. Además, el registro de entrada y salida de correspondencia y otros documentos, y su archivo, siguen sin reunir las condiciones mínimas precisas para un funcionamiento aceptable (II.1.7 y, en general, II.1.2 a II.1.4).

Las causas más importantes que han influido en la situación descrita son: La carencia de personal estable e idóneo hasta bien entrada la segunda mitad del período 1981/1990; la insuficiencia de personal en el área económico-administrativa aun al término de él; los cambios de titulares de puestos claves de este área; el carácter estacional de la actividad de la UIMP y el notable incremento de su gestión en el transcurso de los años 1981 a 1990 (I.2.3.2).

## 2.2. CUENTAS ANUALES RENDIDAS AL TRIBUNAL

a) Hasta 1988 inclusive hubo retrasos importantes en la rendición de las cuentas al Tribunal. En 1989 y 1990 el cumplimiento de los plazos mejoró notablemente, a pesar de lo cual las cuentas de este último año no se pudieron incorporar a los estados agregados a que se refiere el artículo 135 del TRLGP por no haber sido solventados los reparos de la IGAE antes de la agregación (II.2.2.º).

b) Las cuentas referidas a la tesorería han tenido escasa representatividad, en especial las correspondientes a 1981/1984 (II.2.4.º).

## 2.3. CONTABILIDAD

### 2.3.1. Inmovilizado.

a) Hay grandes objeciones a la contabilidad de este grupo:

— Del saldo de iniciación de la contabilidad financiera (10,2 millones de pesetas en 1.1.1987) sólo se han justificado componentes por 1,5 millones (II.3.B.2.1.º).

— De 93,9 millones de pesetas, incremento del saldo entre 1.1.1987 y 31.12.1990, hay al menos 16,2 millones que, aunque correctamente atribuidos a él, no han sido cargados a las cuentas procedentes (II.3.B.2.2.º a).

— Como mínimo hay 118 partidas, por un total de 58,3 millones de pesetas, contabilizadas como gastos

corrientes en vez de activarse como inmovilizado (II.3.B.2.3.º).

— No hay inventario contable. Comprobada desde 1985 la información extracontable disponible (excluidos inmuebles, obras e instalaciones) con los cargos a cuentas del inmovilizado, se ha concluido que de 64,6 millones contabilizados sólo aparecen en aquéllas 32,5; por el contrario, hay altas en dicha información por 55,5 millones que no han sido activadas (II.3.B.2.5.º y 7.º).

— En ninguno de los ejercicios fiscalizados se contabilizaron amortizaciones (II.3.B.2.6.º).

b) Como deficiencia de control interno, se ha comprobado que no se hace relación de bienes existentes en el centro de Las Llamas (Santander), cuyo uso cede temporalmente. Por otra parte, de los obrantes en centros que le son cedidos, sólo hay relaciones incompletas y sin firmar (II.3.B.2.9.º).

### 2.3.2. Deudores y Acreedores del Grupo 4.

Las deficiencias más importantes son las que se exponen a continuación:

a) “Deudores por derechos reconocidos”.

— Diferencias entre algunas de las partidas que figuran pendientes de cobro a 31.12.1990 y la justificación documental aportada (II.3.B.4.1 y II.3.B.4.2).

— Existencia de derechos reconocidos en ejercicios anteriores al corriente no cobrados a 31.12.1990, de ellos 5,3 millones devengados en 1985. Por otra parte, no se han acreditado reclamaciones desde 1987 de 14 de las 17 partidas que componen este grupo (II.3.B.4.2.3.º).

— No se han hecho conciliaciones de saldos con los deudores (II.3.B.4.3.1.º).

b) “Acreedores por obligaciones reconocidas”.

— “Ejercicio corriente” a 31.12.1990 comprende 5,2 millones de pesetas adeudadas por estancias de personal de la UIMP y sus familiares en dos Colegios Mayores, según información del acreedor, la Universidad de Cantabria. Por el mismo período cobraron dietas de residencia. También hay cargos por tickets de comedor en uno de los dos Colegios anteriores, con la información de que en parte son de personal, sin que se haya podido determinar los beneficiarios (II.3.B.4.4.).

— En “Ejercicios cerrados” a 31.12.1990 figuran 5,2 millones de pesetas, correspondientes a 1983 y 1987, sin que se hayan aportado los antecedentes justificativos de las obligaciones. Tampoco se han entregado antecedentes de 81,9 millones a favor de “Viajes Marsans”, por servicios de los años 1983 y 1987/1990,

incluidos en "Ejercicios cerrados" y "Ejercicio corriente" a dicha fecha (II.3.B.4.5.1.º y II.3.B.4.6.1.º).

— A 31.12.1990 hay 3,3 millones de pesetas devengadas en 1983 y 1984 de las que debería haberse tramitado la cancelación por prescripción, ya que no han sido reclamadas por los acreedores (II.3.B.4.5.2.º).

— No se han hecho conciliaciones con los acreedores en los años 1985/1990 (II.3.B.4.7.1.º).

c) "Cuotas a favor de la Seguridad Social".

En el período 1981/1984 se estuvo realizando el pago de cuotas con gran demora, llegándose a 31.12.1984 con una deuda contabilizada por 51,3 millones de pesetas. En los años siguientes se liquidaron las obligaciones atrasadas mediante anulación de 6,8 millones por exceso de contraído y pago del resto (II.3.A.4.1.1.º y II.3.A.4.3, II.3.B.4.5 y II.3.B.4.9).

d) "Hacienda Pública acreedora por IRPF".

El pago de estas retenciones también fue objeto de sistemáticos retrasos en los primeros años fiscalizados, regularizándose en 1984. A 31.12.1985 se acumuló nuevamente una deuda de 18,8 millones de pesetas, con reducción en 1986 y cancelación en 1987, de cuyas operaciones no se ha aportado documentación (II.3.A.4.3.1.º y II.3.B.4.8.1.º).

e) "Hacienda Pública acreedora por IGTE".

Los devengos de 1981/1984 no fueron ingresados a favor de Hacienda, con excepción de un pequeño importe pagado en 1981, acumulándose a 31.12.1984 un saldo de 8,1 millones. Sumadas a él las obligaciones impagadas de 1985, el total ascendió a 11,9 millones en 31.12.1985, cancelándose 3,4 millones en 1986 y 1987, sin que se hayan justificado estas reducciones. A 31.12.1990 hay un saldo de 8,5 millones por devengos hasta fin del ejercicio 1985 del que no se han dado razones para su impago o no depuración (II.3.A.4.3 y II.3.B.4.8.2.º).

### 2.3.3. Cuentas financieras.

a) "Otras partidas pendientes de aplicación".

A 31.12.1990 asciende a 418,1 millones de pesetas. Son gastos realizados entre los años 1981/1987 (219,7 millones hasta 31.12.1984) sin imputación presupuestaria por insuficiencia de las dotaciones crediticias, por consiguiente con incumplimiento del artículo 60 de la Ley General Presupuestaria, para cuya aplicación el organismo solicitó créditos extraordinarios a favor de los Capítulos 1.º y 2.º mediante dos escritos de 30.11.1988, sin que, según afirmación de la UIMP, recibiese contestación.

En un muestreo del 33% de su población monetaria se ha demostrado que 5,8 millones son activables como inmovilizado, a pesar del carácter de gastos corrientes que les da la UIMP. Por otra parte, de la misma muestra, no se han acreditado documentalmente gastos que ascienden a 12 millones de pesetas, ni pagos por 4,9 millones (II.3.A.4.2 y II.3.B.5.1).

b) "Caja".

— Según la Cuenta de Liquidación del Presupuesto a 31.12.1984 el saldo de Caja era de 50 millones de pesetas y así fue certificado por el Gerente. Solicitada aclaración por el equipo del Tribunal que fiscalizó los años 1981/1984, se reconoció que no había existencia alguna en Caja y que lo que pretendía recogerse bajo esta denominación eran saldos en entidades bancarias distintas al Banco de España, haciéndose figurar el importe necesario para el cuadro formal de las cuentas. La fiscalización llegó a determinar una diferencia inicial de 97,1 millones de pesetas como mayor importe del saldo contable de tesorería, corregido de algún error, y el saldo real en entidades financieras, una vez tenidas en consideración las partidas de conciliación. Hecha la comprobación entre operaciones conocidas y contabilizadas de 1981/1984 se detectaron errores y omisiones que redujeron el saldo de Caja no respaldado por saldos bancarios ni por existencias en ella, de 97,1 a 17,4 millones de pesetas (II.3.A.1.1).

— Conforme a la documentación contable a 31.12.1990, las existencias en Caja deberían ser 23,2 millones de pesetas. No obstante la UIMP reconoció en escrito adjunto a las cuentas de 1990 que no había recurso alguno en efectivo, ni se conocía que quedasen saldos bancarios contabilizados como caja (II.3.B.5.2.1.º).

La inexistencia de saldo efectivo en caja, a pesar de la información en contrario de la Contabilidad, consta además en escritos de la UIMP de 19.1.1990 y 25.2.1991 y en Informe de 9.5.1991 de la Intervención Delegada. (II.3.B.5.2.3.º).

En relación con esta cuestión debe tenerse presente lo que se dice en los subapartados siguientes de este apartado 2.3.3, particularmente en el último.

c) "Otros bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación" e "Ingresos en c/c restringidas".

— Estas rúbricas, aplicables desde la implantación del Plan General de Contabilidad Pública a los Organismos Autónomos, sólo figuran en la Contabilidad de la UIMP desde 1989 (salvo en 1988 con una pequeña partida, igual en Debe y Haber) y únicamente se refieren a la cuenta 030-00100-34 del Banco Cantábrico en Santander y, posteriormente, a la 30-2700-L del Banco Exterior de España, también en Santander, al absorber

esta entidad a aquélla en 1990, ninguna de las dos autorizada por la Dirección General del Tesoro. La primera de estas cuentas bancarias fue abierta en 1981, siendo utilizada para la recaudación de ingresos en todo el período 1981/1990 y para la realización de pagos en algunos de sus años. Hasta su incorporación a la contabilidad en 1989, parte de sus saldos han quedado al margen de ella y parte han figurado como "Caja", dependiendo de las formas como se contabilizaron las operaciones (II.3.A.1.1 y II.3.B.5.4.1.º).

— Además se han abierto otras seis cuentas en sedes permanentes sin que se hayan acreditado autorizaciones de la Dirección General del Tesoro ni hayan figurado en la contabilidad, todas con apertura entre 1988 y 1990. Sus ingresos sólo se contabilizaron al ser transferidos al Banco de España, sin que su pase por estas cuentas haya quedado registrado. La fiscalización no ha podido comprobar que los saldos comunicados por las entidades bancarias a 31.12.1990 eran conformes con los extracontables de la UIMP por carencia de información en la sede central (II.3.B.5.4.2.º).

d) Otras cuentas bancarias no registradas contablemente con este carácter.

— Ha habido 24 cuentas no registradas en la contabilidad como entidades financieras, de las que 9 aún tienen saldo en 31.12.1990, con un total de 59,5 millones de ptas., la mayoría destinadas casi exclusivamente a la realización de pagos en varias sedes. Excepto una abierta en el Banco de España en Santander, las otras 23 corresponden a entidades privadas. De 13 no ha existido autorización de la Dirección General del Tesoro y 6 de las restantes fueron autorizadas para "Pagos a Justificar" posteriormente a su apertura. Por las distintas formas como se han registrado las operaciones de las 24 cuentas, sus saldos unas veces han figurado como "Caja" y otras no se han recogido en la contabilidad bajo ninguna rúbrica. (II.3.A.1.1, II.3.B.5.5.1.º, 2.º, 3.º y 10.º).

— También fueron utilizadas para "Pagos a Justificar" en distintos años del período 1985/1990 cuatro de las trece cuentas no autorizadas (II.3.B.5.5.4.º).

— No se han efectuado conciliaciones de las cuentas abiertas en la banca privada en todo el período 1981/1984. Respecto a 1985/1990, las únicas conciliaciones entregadas a la fiscalización fueron las obrantes en el Organismo, referidas solamente a 1989 y 1990, y aun de estos dos años incompletas. De las cuentas restantes con saldo a 31.12 en los años 1985/1990 se pidió a la UIMP que realizara la conciliación de sus datos con los recibidos de las entidades bancarias a requerimiento del Tribunal, sin que se hayan efectuado ninguna de las 36 conciliaciones solicitadas (II.3.A.1.2.1.º f) y (II.3.B.5.5.6.º y 7.º).

— Cuatro entidades, en distintos años comprendidos entre 1988 y 1990, no abonaron intereses. Sus sal-

dos medios oscilaron entre 0,7 y 14,4 millones de pesetas (II.3.B.5.5.8.º).

— En dos cuentas de una misma entidad bancaria se devengaron intereses negativos entre 1983 y 1986, por 42,9 millones de pesetas, condonados en 1987 tras negociaciones entre la UIMP y el banco. Se dio la circunstancia de que en la misma entidad había una tercera cuenta con saldo positivo (II.3.A.1.2.3.º y II.3.B.5.5.9.º).

e) Incidencia de los subapartados c) y d) inmediatos anteriores en los saldos de Caja.

— Parte de lo dicho en los apartados c) y d) confirma la aseveración de que los saldos de Caja (con la salvedad de 31.12.1990) han estado relacionados con las existencias de recursos en entidades bancarias que no figuraban de otra forma en la contabilidad aunque, dado los años implicados y transcurridos, las deficiencias y carencias de la información y las limitaciones que los procedimientos habituales de auditoría imponen, resulta imposible determinar la cuantía en que los saldos bancarios justificaron los de la llamada "Caja" (II.3.B.5.6.1.º y 2.º).

— También se ha afirmado por la UIMP que el saldo de Caja a 31.12.1990, 23,2 millones de pesetas, es ficticio y no se conocen fondos en entidades financieras que puedan respaldarle. Ha de considerarse respecto de este saldo que puede haber sido afectado por una falta de correspondencia entre la forma de contabilizar algunos recursos al recibirse en tales entidades y al transferirse posteriormente al Banco de España (II.3.B.5.6.3.º).

— Entre los errores y omisiones detectados en la fiscalización del período 1981/1984 que permitieron reducir el saldo de Caja no respaldado por saldos bancarios ni por existencias en ella de 97,1 a 17,4 millones de pesetas, hay 19 millones de ingresos contabilizados en exceso y 66,7 de pagos registrados por defecto que por corresponder a diferencias temporales quedaron resueltas por el mero transcurso de los años 1985 y 1986. Las restantes (6 millones de incremento), así como el mayor importe de 3,8 que debió figurar el Organismo como saldo a 1.1.1984 (según se ha dicho en II.2.3.º b), hubieran requerido correcciones en contabilidad, no hechas por la UIMP. Si el saldo contable de "Caja" a 31.12.1990, 23,2 millones, se modificase con las partidas no contabilizadas, resultaría un saldo deudor de 33 millones, lo que significaría que en el segundo período fiscalizado la diferencia existente a 31.12.1984, 17,4 millones, se habría ampliado en 15,5 millones de pesetas. El resultado de este examen ha de tomarse con todas las reservas que exigen las condiciones en que hubieron de practicarse las comprobaciones (II.3.B.5.6.4.º).

#### 2.3.4. Gastos de personal (II.3.A.2.1 y II.3.B.6).

a) Ha habido imputaciones incorrectas a varios conceptos presupuestarios, afectando a todos los años

aunque con menor incidencia en 1989 y muy escasa en 1990.

Correlativamente, se ha visto implicada en algunos casos la contabilidad financiera, años 1987/1989, por haberse adeudado la cuenta 610 "Sueldos y Salarios" en vez de las 617 "Seguridad Social a cargo del empleador" y 649 "Gastos diversos", que hubieran correspondido.

b) No se han aportado a la fiscalización algunos justificantes de gastos (26,8 millones de ptas.) y de pagos (32,5 millones), ni documentos de gestión presupuestaria (24,1 millones), que se refieren principalmente a 1985.

c) En el examen de los años 1981/1984 se apreciaron casos en los que se pagaron dietas completas al personal desplazado en Santander, a pesar de haber correspondido indemnizaciones por residencia eventual. También referido a ese período, se comprobó el pago de dietas enteras y gastos de alojamiento o medias dietas al mismo personal y por períodos coincidentes. El abono simultáneo de dietas y gastos de estancia se ha repetido en el segundo período examinado, según lo expuesto en 2.3.2.b, primer párrafo, de estas Conclusiones (II.3.A.2.2.A y II.3.B.4.4).

d) Otras irregularidades han sido la no acreditación de afiliación a la Seguridad Social de personas contratadas temporalmente en 1984; algunas omisiones en la retención de la cuota de Seguridad Social a cargo del trabajador y en el reconocimiento de la cuota a cargo de la empresa; aplicación del tipo fijo del 5% de retención de IRPF en algunos casos de 1981/1984 en que procedía el variable; carencia de resoluciones de los años 1985 y 1989 acordando los importes a pagar a conferenciantes y directores de cursos, que han afectado a gastos comprobados por 22,9 millones de pesetas; y diversas deficiencias en la documentación de gastos de dietas y locomoción.

#### 2.3.5. Otros gastos corrientes (II.3.A.2.2 y II.3.B.7).

a) Ha habido aplicaciones incorrectas a conceptos presupuestarios en ambos períodos fiscalizados, destacando la imputación de gastos por organización y ejecución de actividades propios de la UIMP a conceptos radicalmente ajenos a su naturaleza. En concreto, 6 de los 11 conceptos con crédito en el período 1985/1990 soportaron cargos indebidos, afectando a todos estos años, aunque con menor incidencia en 1988/1990, en particular en este último. Algunas de las anteriores incorrecciones han trascendido a la contabilidad financiera, años 1987/1990, en especial al primero y escasamente al último.

b) No se han aportado justificantes de gastos o se han presentado únicamente copias de facturas, correspondientes a los años 1986, 1987 y 1989 (9 millones de ptas.) y no se ha entregado documentación complementaria considerada necesaria para el examen de la fisca-

lización, de los años 1985/1989, en particular de los dos primeros (168 millones).

c) Por falta de la información necesaria, tampoco ha sido posible comprobar si los gastos soportados por la UIMP en concepto de reparaciones y conservación de edificios y de mobiliario y enseres de Las Llamas (Santander) se han limitado cuantitativamente a la obligación que contrajo según convenio con la Universidad de Cantabria (II.3.B.7.2.4.º y II.3.B.7.3.3.º).

d) En los años 1985 y 1988/1990 (en especial en 1988) se ha sobrepasado ampliamente el compromiso de colaboración con el Ayuntamiento de Santander para la conservación del Palacio de la Magdalena (II.3.B.7.2.3.º).

e) Varios expedientes de concesión de ayudas para investigación carecen de documentación que de confirmarse su inexistencia debe dar lugar a la devolución de los anticipos recibidos por los beneficiarios. En particular hay dos, de 1987, con entregas a cuenta que suman 1,4 millones de pesetas, contabilizadas como gastos, de los que ya debería haberse obtenido el reintegro (II.3.B.7.11.1.º).

f) La secuencia autorización, intervención y realización del gasto; ordenación, intervención y realización del pago, y sus respectivos registros contables, se ha incumplido en varios casos, con mayor incidencia hasta 1987.

#### 2.3.6. Ingresos corrientes (II.3.A.3 y II.3.B.8).

a) Ha habido imputaciones incorrectas en 13 de los 25 conceptos presupuestarios con previsiones de recursos en el período 1985/1990, afectando a todos los años aunque con mayor incidencia en 1989. En el Capítulo 4 es donde más errores se han producido, consistentes en abonar unos en vez de otros de sus conceptos.

Algunas de las anteriores incorrecciones también han afectado a la contabilidad financiera, de manera bastante uniforme a cada uno de los cuatro años 1987/1990.

b) En el período 1981/1984 fue frecuente la inexistencia o insuficiencia de soportes documentales para conocer si los ingresos registrados como procedentes de entidades colaboradoras en la financiación de actividades se correspondieron en concepto y cuantía con los que habían de devengarse, aparte de comprobarse que hubo muchos ingresos que no figuraron en cuentas. En algunos de los años 1985/1990 también ha habido abonos de los que no se han entregado antecedentes suficientes.

c) Hasta 1984 inclusive no ha estado definido el órgano competente para fijar los derechos de matrícula de títulos no oficiales, ni se han acreditado los criterios tenidos en consideración por la UIMP a este efecto. No se ha justificado la aprobación de las tasas académicas para 1985 y 1988.

Tampoco se establecieron procedimientos objetivos y formalizados para la recaudación de ingresos por dicho concepto ni para la determinación de los precios y recaudación de diversos servicios, tal como alojamiento. Las deficiencias de control interno se han mantenido en 1985/1990, aunque hay que reconocer alguna mejora en 1990.

#### 2.3.7. Resultados (II.3.B.9).

a) El resultado neto anual según la contabilidad financiera ha sido positivo en los ejercicios 1987 y 1989 (68,5 y 79,6 millones de ptas.) y negativo en 1988 y 1990 (2,8 y 41,5 millones). Dentro de un crecimiento constante de los gastos y de los ingresos en el período 1987/1990, hay que destacar fuertes incrementos en "Trabajos, suministros y servicios exteriores", en 1988 y 1990, y disminuciones significativas en "Gastos de personal", años 1989 y 1990.

b) Formando parte del resultado hay ingresos de 6,8 y 10,3 millones de pesetas, de 1987 y de 1990, respectivamente, provenientes de la cuenta "Modificaciones de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores", consecuencia de la anulación de obligaciones reconocidas en 1981/1983 y 1987/1990, respectivamente, que, conforme a los antecedentes examinados, se contrajeron en exceso sobre su devengo correcto.

#### 2.4. PAGOS A JUSTIFICAR Y ANTICIPOS DE CAJA FIJA

a) Las normas autorreguladoras de este procedimiento fueron aprobadas por la UIMP con algún retraso (Resoluciones de 20.10.1988 y 27.12.1990) y sin concretar los límites cuantitativos (II.4.1).

b) Ha habido una serie de incumplimientos de las normas sobre Cajas Pagadoras. Entre otras cuestiones hay que destacar la utilización de 4 cuentas bancarias no autorizadas por la Dirección General del Tesoro, así como de otras con autorización posterior a su apertura, y la no inclusión en contabilidad de los saldos bancarios puestos a disposición de cajeros pagadores (II.4.2).

c) También ha habido incumplimiento de algunas disposiciones relativas a las órdenes de pago a justificar, principalmente la provisión de fondos a Cajas Pagadoras que tienen justificaciones pendientes a pesar de haber transcurrido los plazos establecidos (II.4.3).

d) En los años 1987/1990 ocasionalmente se han realizado pagos mediante talones al portador y, hasta 1988 y excepcionalmente en 1989 y 1990, algunos talones examinados tenían una sola firma (II.4.4).

e) En el período 1987/1990 gran parte de las cuentas se han justificado con retraso (45% de las cuentas y 49% de su importe, respecto de las emitidas). Esta situación ha mejorado apreciablemente en 1990 (29% y

19%, respectivamente). Por falta de la información necesaria no se puede opinar sobre 1985 y 1986, aunque como precedente está que 1987 fue el de mayores retrasos (II.4.5).

#### 2.5. GESTION PRESUPUESTARIA

a) No ha podido ser sometido a informe del Patronato el proyecto de presupuestos de cada año por no estar constituido este órgano, ni se ha acreditado su toma en consideración por la Junta de Gobierno, en contra de lo previsto por el artículo 28 de los Estatutos de la UIMP (II.5.1).

b) No consta la aprobación por el Ministerio de Economía y Hacienda de una transferencia de crédito de 1986, por 37,6 millones de pesetas, con cargo a la cual se hicieron gastos por 15 millones (II.5.2).

c) Referido a la ejecución del presupuesto hay que subrayar:

— Las frecuentes imputaciones incorrectas ya aludidas al hacer referencia a las cuentas de gastos y de ingresos corrientes. Para el conjunto del período 1985/1990, el número de cargos inadecuados representan el 24% de la muestra y en cuanto a los abonos el 58%, aunque con un descenso muy importante de incorrecciones en el último año, 5% y 40%, respectivamente (II.5.3.1.º).

— Imputaciones distintas para gastos de la misma naturaleza y finalidad (II.5.3.3.º).

— Realización de gastos sin crédito suficiente, aún pendientes de aplicación presupuestaria en 31.12.1990 (II.5.3.4.º)

— En los ejercicios 1985/1989 (con muy escasa incidencia en este último año) se han sobrepasado créditos disponibles vinculantes por un total de 131,5 millones de pesetas (II.5.3.5.º). Para el cálculo de este importe se han tenido en cuenta las imputaciones incorrectas pero no los gastos de 1985/1987 cargados a "Otras partidas pendientes de aplicación".

#### IV. RECOMENDACIONES

1.º Se recomienda que en la corrección de las irregularidades expuestas en "Resultados de la fiscalización" se preste particular atención a las siguientes, de importancia sobresaliente por su alcance general o por la materia sobre la que inciden:

a) Cuestiones generales.

— Continuar el trabajo ya iniciado de aprobación de normas autorreguladoras de control interno y su aplicación a la modificación de los procesos administrativos, así como la implantación de procesos informáticos para las diversas parcelas de la gestión.

— Terminar la adecuación de la Contabilidad a las disposiciones de la Instrucción de Contabilidad para Organismos Autónomos, así como dar cumplimiento a la normativa de gestión presupuestaria.

— Completar los registros contables establecidos con los auxiliares que demanda un buen control y una buena información para la gestión.

— Documentar adecuadamente las operaciones económicas y organizar el archivo de los justificantes de las contabilizadas, de forma que sea no sólo posible sino fácil su ulterior consulta.

— Acentuar el rigor en la imputación de operaciones a las cuentas de la contabilidad financiera y a los conceptos presupuestarios.

— Los actuales saldos contables referidos a activos y pasivos han de ser revisados y adecuados a su debido contenido y a su correcta cuantía mediante asientos que rectifiquen las frecuentes imputaciones erróneas.

#### b) Cuestiones singulares.

— Hacer un inventario completo de todo el inmovilizado, debidamente conciliado con la contabilidad y con la información precisa para la identificación y amortización de los bienes.

— Proceder a la reclamación y gestión de cobro de los derechos devengados y los que en lo sucesivo se devenguen a favor de la UIMP, una vez transcurrido un plazo razonable desde el devengo. Se advierte de la responsabilidad en que pueden incurrir los cuentadantes por su prescripción.

— Documentar suficientemente las obligaciones reconocidas contablemente y proceder al pago inmediato de las ya vencidas o, en su caso, a la tramitación de su baja contable por prescripción.

— Adoptar las decisiones y medidas de gestión conducentes a la reclamación y reintegro de las cantidades percibidas indebidamente por una parte del personal desplazado a Santander, consecuencia del pago de dietas de residencia y de gastos de alojamiento y manutención por períodos coincidentes; del pago de gastos de alojamiento y manutención a familiares acompañantes en la misma localidad; así como de cualquier otro pago por la UIMP que pueda haber implicado duplicidad o asunción improcedente de gastos.

— Reclamar la devolución de los anticipos a cuenta de las ayudas para investigación cuando los beneficiarios no hayan presentado el resultado de su trabajo en los términos comprometidos.

— Recabar de la Universidad de Cantabria la información y documentación necesarias para que, conoci-

dos los gastos soportados por ella en concepto de reparación y conservación de edificios, mobiliario y enseres de Las Llamas, la UIMP se limite a asumir los acordados entre ambos Organismos.

— Limitar los gastos que la Universidad soporte por la conservación del Palacio de la Magdalena al acuerdo existente con el Ayuntamiento de Santander.

— Instar la aprobación del crédito presupuestario preciso para la aplicación del saldo de la cuenta "Otras partidas pendientes de aplicación".

— Poner inmediatamente en conocimiento de la Dirección General del Tesoro las cuentas bancarias vigentes no autorizadas, en cumplimiento del trámite de solicitud de autorización exigido en la normativa vigente.

— Registrar contablemente, de manera inmediata, los saldos en entidades bancarias que en la actualidad no estén incluidos en la Contabilidad y realizar las conciliaciones necesarias de todas las cuentas bancarias.

— Revisar las transferencias al Banco de España de recursos en otras entidades bancarias no incluidas en la contabilidad, registradas con abono a cuentas de ingresos, para detectar posibles duplicidades de abono a estas cuentas por haber sido ya contabilizados los ingresos con aplicación a Caja cuando en un primer momento (hasta 1987 inclusive) se hicieron efectivos. Las operaciones en que estas circunstancias se diesen podrían corregir el saldo injustificado de Caja a 31.12.1990.

— Dar estricto cumplimiento a las normas reguladoras de los pagos a justificar, en especial en lo que se refiere a la justificación de las cuentas en los plazos establecidos.

— Someter en lo sucesivo el proyecto de presupuestos de cada año a la toma en consideración de la Junta de Gobierno y, una vez se constituya el Patronato, a informe de éste.

2.º Se recomienda al Ministerio de Educación y Ciencia, como responsable de la tutela de la UIMP, para que haga el seguimiento de las medidas a adoptar por la Universidad para la corrección de las deficiencias señaladas en este Informe, así como de los resultados que con ellas se obtengan, y que igualmente contribuya a que el Organismo disponga de los medios necesarios a este fin, particularmente la dotación de personal adecuado.

Madrid, 23 de septiembre de 1993

V. ANEXOS

CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1981

Anexo 1.1

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
16	Personal laboral	16.974.000	--	16.974.000	14.269.170	--	2.704.830
17	Personal eventual, contratado y vario	136.582.000	--	136.582.000	94.099.866	--	42.482.134
18	Cuota de Seguros Sociales	22.444.000	--	22.444.000	11.579.984	--	10.864.016
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>176.000.000</b>	<b>--</b>	<b>176.000.000</b>	<b>119.949.020</b>	<b>--</b>	<b>56.050.980</b>
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
21	Dotación ordinaria para gastos de oficina	2.440.000	5.300.000	7.740.000	7.737.741	--	2.259
22	Gastos de inmuebles	10.590.000	1.694.131	12.284.131	12.083.525	--	200.606
23	Transportes y comunicaciones	6.480.000	2.218.133	8.698.133	8.615.907	--	82.226
24	Dietas, locomoción y traslados	10.500.000	2.552.000	13.052.000	13.051.468	--	532
25	Gastos especiales para funcionamiento servicios	15.031.000	32.182.167	47.213.167	45.123.854	--	2.089.313
27	Mobiliario, equipo de oficina y otro mat. invent.	2.280.000	--	2.280.000	2.067.185	--	212.815
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>47.321.000</b>	<b>43.946.431</b>	<b>91.267.431</b>	<b>88.679.680</b>	<b>--</b>	<b>2.587.751</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
42	A Organismos Autónomos Administrativos	19.994.000	4.834.490	24.828.490	24.828.490	--	--
48	A Familias	6.380.000	7.000.000	13.380.000	13.290.500	--	89.500
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>26.374.000</b>	<b>11.834.490</b>	<b>38.208.490</b>	<b>38.118.990</b>	<b>--</b>	<b>89.500</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>249.695.000</b>	<b>55.780.921</b>	<b>305.475.921</b>	<b>246.747.690</b>	<b>--</b>	<b>58.728.231</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
61	Programa	--	1.972.000	1.972.000	1.972.000	--	--
62	Programa	--	9.919.500	9.919.500	9.913.761	--	5.739
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>--</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.885.761</b>	<b>--</b>	<b>5.739</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>--</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.885.761</b>	<b>--</b>	<b>5.739</b>
	<b><u>TOTAL GENERAL GASTOS</u></b>	<b>249.695.000</b>	<b>67.672.421</b>	<b>317.367.421</b>	<b>258.633.451</b>	<b>--</b>	<b>58.733.970</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1981

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
31	Venta de bienes	9.612.000	7.709.664	17.321.664	18.319.154	--	997.490
32	Prestación de servicios	21.117.000	3.719.257	24.836.257	25.127.331	--	291.074
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>30.729.000</b>	<b>11.428.921</b>	<b>42.157.921</b>	<b>43.446.485</b>	<b>--</b>	<b>1.288.564</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
41	Del Estado	219.518.000	35.000.000	254.518.000	256.268.000	--	1.750.000
42	De Organismos Autónomos Administrativos	200.000	--	200.000	--	200.000	--
46	De Instituciones financieras	100.000	2.500.000	2.600.000	1.500.000	1.100.000	--
47	De Instituciones sin fines de lucro	--	6.000.000	6.000.000	4.000.000	2.000.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>219.818.000</b>	<b>43.500.000</b>	<b>263.318.000</b>	<b>261.768.000</b>	<b>3.300.000</b>	<b>1.750.000</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
56	Productos de concesiones y aprovecham. especiales	--	--	--	30.000	--	30.000
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>30.000</b>	<b>--</b>	<b>30.000</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>250.547.000</b>	<b>54.928.921</b>	<b>305.475.921</b>	<b>305.244.485</b>	<b>3.300.000</b>	<b>3.068.564</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
71	Del Estado	5.000.000	6.891.500	11.891.500	11.891.500	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>5.000.000</b>	<b>6.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>5.000.000</b>	<b>6.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>11.891.500</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>255.547.000</b>	<b>61.820.421</b>	<b>317.367.421</b>	<b>317.135.985</b>	<b>3.300.000</b>	<b>3.068.564</b>

Anexo 1.3

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1982

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
16	Personal en régimen laboral	18.503.000	--	18.503.000	14.860.483	--	3.642.517
17	Personal eventual, contratado y vario	111.247.000	--	111.247.000	105.572.739	--	5.674.261
18	Cuota de Seguros Sociales	11.817.000	--	11.817.000	11.778.342	--	38.658
	<b>TOTAL CAPITULO 1º</b>	141.567.000	--	141.567.000	132.211.564	--	9.355.436
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
	Dotación ordinaria para gastos de oficina	6.665.000	(2.955.659)	3.709.341	3.708.045	--	1.296
21	Gastos de inmuebles	15.042.000	9.804.496	24.846.496	24.842.337	--	4.159
23	Transportes y comunicaciones	7.774.000	4.208.717	11.982.717	11.949.948	--	32.769
24	Dietas, locomoción y traslados	29.565.000	24.674.493	54.239.493	54.239.493	--	--
25	Gastos específicos para funcionamiento servicios	24.317.000	38.004.185	62.321.185	61.441.130	--	880.055
27	Mobiliario, y equipo inventariable.	2.451.000	(509.306)	1.941.694	1.928.527	--	13.167
28	Gastos de promoción y estudios	3.945.000	3.763.613	7.708.613	7.570.520	--	138.093
	<b>TOTAL CAPITULO 2º</b>	89.759.000	76.990.539	166.749.539	165.680.000	--	1.069.539
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
42	A Organismos Autónomos Administrativos	21.694.000	--	21.694.000	20.052.600	--	1.641.400
48	A Familias e Instituciones sin fines de lucro	23.003.000	(1.388.000)	21.615.000	21.615.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	44.697.000	(1.388.000)	43.309.000	41.667.600	--	1.641.400
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	276.023.000	75.602.539	351.625.539	339.559.164	--	12.066.375
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
61	Programa	3.500.000	1.758.000	5.258.000	2.958.000	--	2.300.000
62	Programa	13.000.000	--	13.000.000	12.708.801	--	291.199
	<b>TOTAL CAPITULO 6º</b>	16.500.000	1.758.000	18.258.000	15.666.801	--	2.591.199
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	16.500.000	1.758.000	18.258.000	15.666.801	--	2.591.199
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	292.523.000	77.360.539	369.883.539	355.225.965	--	14.657.574

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1982

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
31	Venta de bienes	15.000	--	15.000	34.500	--	19.500
32	Prestación de servicios	24.578.000	--	24.578.000	24.480.600	97.400	--
34	Tributos parafiscales	10.887.000	4.356.364	15.243.364	22.461.509	--	7.218.145
38	Reintegros	--	--	--	1.200.000	--	1.200.000
	<b>TOTAL CAPITULO 3°</b>	<b>35.480.000</b>	<b>4.356.364</b>	<b>39.836.364</b>	<b>48.176.609</b>	<b>97.400</b>	<b>8.437.645</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
41	Del Estado	240.543.000	37.144.937	277.687.937	283.855.437	--	6.167.500
47	De Empresas	--	--	--	4.000.000	--	4.000.000
48	De Familias e instituciones sin fines de lucro	--	--	--	1.500.000	--	1.500.000
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>240.543.000</b>	<b>37.144.937</b>	<b>277.687.937</b>	<b>289.355.437</b>	<b>--</b>	<b>11.667.500</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
56	Productos de concesiones y aprovecham. especiales	--	--	--	60.000	--	60.000
	<b>TOTAL CAPITULO 5°</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>--</b>	<b>60.000</b>	<b>--</b>	<b>60.000</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>276.023.000</b>	<b>41.501.301</b>	<b>317.524.301</b>	<b>337.592.046</b>	<b>97.400</b>	<b>20.165.145</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
71	Del Estado	16.500.000	1.758.000	18.258.000	14.758.000	3.500.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7°</b>	<b>16.500.000</b>	<b>1.758.000</b>	<b>18.258.000</b>	<b>14.758.000</b>	<b>3.500.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>VARIACIONES DE ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	--	34.101.238	34.101.238	N/A	34.101.238	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8°</b>	<b>--</b>	<b>34.101.238</b>	<b>34.101.238</b>	<b>--</b>	<b>34.101.238</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>16.500.000</b>	<b>35.859.238</b>	<b>52.359.238</b>	<b>14.758.000</b>	<b>37.601.238</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>292.523.000</b>	<b>77.360.539</b>	<b>369.883.539</b>	<b>352.350.046</b>	<b>37.698.638</b>	<b>20.165.145</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1983

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>							
<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>							
16	Personal en régimen laboral	20.724.000	9.570.731	30.294.731	30.138.662	--	156.069
17	Personal eventual, contratado y vario	124.411.000	--	124.411.000	111.154.454	--	13.256.546
18	Cuota de Seguros Sociales	14.290.000	--	14.290.000	14.290.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>159.425.000</b>	<b>9.570.731</b>	<b>168.995.731</b>	<b>155.583.116</b>	<b>--</b>	<b>13.412.615</b>
<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>							
21	Dotación ordinaria para gastos de oficina	7.999.000	(141.197)	7.857.803	7.857.803	--	--
22	Gastos de inmuebles	18.052.000	12.552.742	30.604.742	30.604.742	--	--
23	Transportes y comunicaciones	9.333.000	4.221.920	13.554.920	13.554.920	--	--
24	Diets, locomoción y traslados	35.478.000	5.959.126	41.437.126	41.437.126	--	--
25	Gastos específicos para funcionamiento servicios	29.183.000	27.476.986	56.659.986	56.301.487	--	358.499
27	Mobiliario, y equipo inventariable	2.942.000	1.457.237	4.399.237	3.971.820	--	427.417
28	Gastos de promoción y estudios	4.735.000	2.248.401	6.983.401	6.973.901	--	9.500
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>107.722.000</b>	<b>53.775.215</b>	<b>161.497.215</b>	<b>160.701.799</b>	<b>--</b>	<b>795.416</b>
<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>							
42	A Organismos Autónomos Administrativos	24.298.000	4.894.700	29.192.700	29.190.700	--	2.000
48	A Familias e Instituciones sin fines de lucro	25.764.000	--	25.764.000	22.060.800	--	3.703.200
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>50.062.000</b>	<b>4.894.700</b>	<b>54.956.700</b>	<b>51.251.500</b>	<b>--</b>	<b>3.705.200</b>
	<b>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</b>	<b>317.209.000</b>	<b>68.240.646</b>	<b>385.449.646</b>	<b>367.536.415</b>	<b>--</b>	<b>17.913.231</b>
<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>							
<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>							
61	Programa	3.700.000	5.200.000	8.900.000	5.200.000	--	3.700.000
62	Programa	14.300.000	--	14.300.000	13.020.566	--	1.279.434
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>18.000.000</b>	<b>5.200.000</b>	<b>23.200.000</b>	<b>18.220.566</b>	<b>--</b>	<b>4.979.434</b>
	<b>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</b>	<b>18.000.000</b>	<b>5.200.000</b>	<b>23.200.000</b>	<b>18.220.566</b>	<b>--</b>	<b>4.979.434</b>
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	<b>335.209.000</b>	<b>73.440.646</b>	<b>408.649.646</b>	<b>385.756.981</b>	<b>--</b>	<b>22.892.665</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1983

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
31	Venta de bienes	15.000	90.614	105.614	108.192	--	2.578
32	Prestación de servicios	24.578.000	18.077.335	42.655.335	41.790.124	865.211	--
34	Tributos Parafiscales	19.134.000	24.758.847	43.892.847	44.993.358	--	1.100.511
39	Otros ingresos	--	--	--	245	--	245
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>43.727.000</b>	<b>42.926.796</b>	<b>86.653.796</b>	<b>86.891.919</b>	<b>865.211</b>	<b>1.103.334</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
41	Del Estado	273.470.000	15.683.119	289.153.119	292.603.119	--	3.450.000
42	De Organismos Autónomos Administrativos	--	--	--	2.640.384	--	2.640.384
43	De Organismos Autónomos Comerc., Indust., o Financ.	--	--	--	125.000	--	125.000
45	De Entes territoriales	--	--	--	709.000	--	709.000
47	De Empresas	--	--	--	6.500.000	--	6.500.000
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>273.470.000</b>	<b>15.683.119</b>	<b>289.153.119</b>	<b>302.577.503</b>	<b>--</b>	<b>13.424.384</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
56	Productos de concesiones y aprovecham. especiales	--	60.000	60.000	60.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>--</b>	<b>60.000</b>	<b>60.000</b>	<b>60.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>317.197.000</b>	<b>58.669.915</b>	<b>375.866.915</b>	<b>389.529.422</b>	<b>865.211</b>	<b>14.527.718</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
71	Del Estado	18.000.000	5.200.000	23.200.000	19.500.000	3.700.000	--
78	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	--	--	230.000	--	230.000
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>18.000.000</b>	<b>5.200.000</b>	<b>23.200.000</b>	<b>19.730.000</b>	<b>3.700.000</b>	<b>230.000</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	12.000	9.570.731	9.582.731	N/A	9.582.731	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>	<b>12.000</b>	<b>9.570.731</b>	<b>9.582.731</b>	<b>--</b>	<b>9.582.731</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>18.012.000</b>	<b>14.770.731</b>	<b>32.782.731</b>	<b>19.730.000</b>	<b>13.282.731</b>	<b>230.000</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>335.209.000</b>	<b>73.440.646</b>	<b>408.649.646</b>	<b>409.259.422</b>	<b>14.147.942</b>	<b>14.757.718</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1984

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>							
<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>							
16	Personal en régimen laboral	22.071.000	1.558.380	23.629.380	20.968.091	--	2.661.289
17	Personal eventual, contratado y vario	131.339.000	--	131.339.000	99.134.588	--	32.204.412
18	Cuota de Seguros Sociales	18.043.000	496.032	18.539.032	15.282.502	--	3.256.530
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>171.453.000</b>	<b>2.054.412</b>	<b>173.507.412</b>	<b>135.385.181</b>	<b>--</b>	<b>38.122.231</b>
<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>							
21	Dotación ordinaria para gastos de oficina	6.600.000	--	6.600.000	6.600.000	--	--
22	Gastos de inmuebles	23.149.000	--	23.149.000	23.144.334	4.666	--
23	Transportes y comunicaciones	11.800.000	--	11.800.000	11.620.973	179.027	--
24	Dietas, locomoción y traslados	21.281.000	--	21.281.000	21.278.501	2.499	--
25	Gastos específicos para funcionamiento servicios	43.010.000	--	43.010.000	43.001.918	8.082	--
27	Mobiliario, y equipo inventariable	3.300.000	--	3.300.000	3.296.580	3.420	--
28	Gastos de promoción y estudios	7.200.000	4.500.000	11.700.000	11.595.795	104.205	--
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>116.340.000</b>	<b>4.500.000</b>	<b>120.840.000</b>	<b>120.538.101</b>	<b>301.899</b>	<b>--</b>
<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>							
42	A Organismos Autónomos Administrativos	--	26.242.000	26.242.000	26.211.933	30.067	--
48	A Familias e Instituciones sin fines de lucro	27.800.000	--	27.800.000	27.741.920	58.080	--
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>27.800.000</b>	<b>26.242.000</b>	<b>54.042.000</b>	<b>53.953.853</b>	<b>88.147</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>315.593.000</b>	<b>32.796.412</b>	<b>348.389.412</b>	<b>309.877.135</b>	<b>390.046</b>	<b>38.122.231</b>
<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>							
<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>							
62	Programa	14.400.000	--	14.400.000	14.294.453	105.547	--
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>14.400.000</b>	<b>--</b>	<b>14.400.000</b>	<b>14.294.453</b>	<b>105.547</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>14.400.000</b>	<b>--</b>	<b>14.400.000</b>	<b>14.294.453</b>	<b>105.547</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	<b>329.993.000</b>	<b>32.796.412</b>	<b>362.789.412</b>	<b>324.171.588</b>	<b>495.593</b>	<b>38.122.231</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1984

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHOS REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
31	Venta de bienes	100.000	--	100.000	139.770	--	39.770
32	Prestación de servicios	28.793.000	--	28.793.000	37.072.824	290.529	8.570.353
34	Tributos parafiscales	27.628.000	4.500.000	32.128.000	49.544.401	--	17.416.401
38	Reintegros	--	--	--	1.105.300	--	1.105.300
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>56.521.000</b>	<b>4.500.000</b>	<b>61.021.000</b>	<b>87.862.295</b>	<b>290.529</b>	<b>27.131.824</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
41	Del Estado	258.960.000	28.296.412	287.256.412	307.453.492	--	20.197.080
42	De Organismos Autónomos Administrativos	--	--	--	8.848.520	--	8.848.520
45	De Entes territoriales	--	--	--	13.566.536	--	13.566.536
46	De otros Entes públicos	--	--	--	1.500.000	--	1.500.000
47	De Empresas	--	--	--	16.954.512	--	16.954.512
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	--	--	600.000	--	600.000
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>258.960.000</b>	<b>28.296.412</b>	<b>287.256.412</b>	<b>348.923.060</b>	<b>--</b>	<b>61.666.648</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
56	Productos de concesiones y aprovecham. especiales	100.000	--	100.000	60.000	40.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>100.000</b>	<b>--</b>	<b>100.000</b>	<b>60.000</b>	<b>40.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>315.581.000</b>	<b>32.796.412</b>	<b>348.377.412</b>	<b>436.845.355</b>	<b>330.529</b>	<b>88.798.472</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
71	Del Estado	14.400.000	--	14.400.000	14.400.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>14.400.000</b>	<b>--</b>	<b>14.400.000</b>	<b>14.400.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>VARIACION DE ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	12.000	--	12.000	N/A	12.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>	<b>12.000</b>	<b>--</b>	<b>12.000</b>	<b>--</b>	<b>12.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>14.412.000</b>	<b>--</b>	<b>14.412.000</b>	<b>14.400.000</b>	<b>12.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>329.993.000</b>	<b>32.796.412</b>	<b>362.789.412</b>	<b>451.245.355</b>	<b>342.529</b>	<b>88.798.472</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1985

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
12	Funcionarios	240.000	--	240.000	--	--	240.000
13	Laborales	58.689.000	--	58.689.000	54.478.723	--	4.210.277
14	Otro personal	140.333.000	--	140.333.000	102.680.545	--	37.652.455
15	Incentivos al rendimiento	1.000.000	--	1.000.000	--	--	1.000.000
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	30.928.000	--	30.928.000	29.170.547	--	1.757.453
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>231.190.000</b>	<b>--</b>	<b>231.190.000</b>	<b>186.329.815</b>	<b>--</b>	<b>44.860.185</b>
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
20	Arrendamientos	50.914.000	9.820.000	60.734.000	60.731.032	2.968	--
21	Reparación y conservación	5.144.000	6.413.000	11.557.000	10.081.164	1.475.836	--
22	Material suministro y otros	86.557.000	95.763.000	182.320.000	181.456.013	863.987	--
23	Indemnizaciones por razón del servicio	24.471.000	42.719.000	67.190.000	67.000.528	189.472	--
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>167.086.000</b>	<b>154.715.000</b>	<b>321.801.000</b>	<b>319.268.737</b>	<b>2.532.263</b>	<b>--</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
48	A familias e instituciones sin fines de lucro	29.746.000	--	29.746.000	29.745.795	205	--
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>29.746.000</b>	<b>--</b>	<b>29.746.000</b>	<b>29.745.795</b>	<b>205</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>428.022.000</b>	<b>154.715.000</b>	<b>582.737.000</b>	<b>535.344.347</b>	<b>2.532.468</b>	<b>44.860.185</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
66	Proyectos de inversión de reposición	4.000.000	--	4.000.000	856.264	3.143.736	--
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>4.000.000</b>	<b>--</b>	<b>4.000.000</b>	<b>856.264</b>	<b>3.143.736</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>4.000.000</b>	<b>--</b>	<b>4.000.000</b>	<b>856.264</b>	<b>3.143.736</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	<b>432.022.000</b>	<b>154.715.000</b>	<b>586.737.000</b>	<b>536.200.611</b>	<b>5.676.204</b>	<b>44.860.185</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1985

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
30	Venta de bienes	100.000	21.000	121.000	121.680	--	680
31	Prestación de servicios	28.793.000	19.644.000	48.437.000	49.460.423	--	1.023.423
33	Tributos parafiscales	45.256.000	30.829.000	76.085.000	76.450.149	--	365.149
	<b>TOTAL CAPITULO 3°</b>	<b>74.149.000</b>	<b>50.494.000</b>	<b>124.643.000</b>	<b>126.032.252</b>	<b>--</b>	<b>1.389.252</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
40	De la Administración del Estado	348.773.000	11.503.000	360.276.000	418.163.577	--	57.887.577
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	13.216.000	13.216.000	26.092.591	--	12.876.591
42	De la Seguridad Social	--	--	--	500.000	--	500.000
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	4.500.000	4.500.000	10.236.934	--	5.736.934
45	De Comunidades Autónomas	--	22.300.000	22.300.000	28.940.000	--	6.640.000
46	De Corporaciones Locales	--	23.301.000	23.301.000	50.148.251	--	26.847.251
47	De Empresas privadas	--	25.848.000	25.848.000	36.836.218	--	10.988.218
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	1.025.000	1.025.000	1.538.000	--	513.000
49	Del Exterior	--	5.528.000	5.528.000	5.528.454	--	454
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>348.773.000</b>	<b>107.221.000</b>	<b>455.994.000</b>	<b>577.984.025</b>	<b>--</b>	<b>121.990.025</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	100.000	--	100.000	220.000	--	120.000
	<b>TOTAL CAPITULO 5°</b>	<b>100.000</b>	<b>--</b>	<b>100.000</b>	<b>220.000</b>	<b>--</b>	<b>120.000</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>423.022.000</b>	<b>157.715.000</b>	<b>580.737.000</b>	<b>704.236.277</b>	<b>--</b>	<b>123.499.277</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
70	De la Administración del Estado	7.000.000	(3.000.000)	4.000.000	4.000.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7°</b>	<b>7.000.000</b>	<b>(3.000.000)</b>	<b>4.000.000</b>	<b>4.000.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	--	2.000.000	N/A	2.000.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8°</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>9.000.000</b>	<b>(3.000.000)</b>	<b>6.000.000</b>	<b>4.000.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>432.022.000</b>	<b>154.715.000</b>	<b>586.737.000</b>	<b>708.236.277</b>	<b>2.000.000</b>	<b>123.499.277</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1986

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>							
<b><u>GASTOS DE PERSONAL:</u></b>							
12	Funcionarios	--	10.830.898	10.830.898	10.830.898	--	--
13	Laborales	59.133.000	--	59.133.000	58.845.557	--	287.443
14	Otro personal	149.028.000	(37.620.000)	111.408.000	98.870.651	--	12.537.349
15	Incentivos al rendimiento	1.055.000	1.508.244	2.563.244	1.508.244	--	1.055.000
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	45.695.000	2.122.737	47.817.737	35.892.832	--	11.924.905
TOTAL CAPITULO 1°		254.911.000	(23.158.121)	231.752.879	205.948.182	--	25.804.697
<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>							
20	Arrendamientos	50.150.000	(45.500.000)	4.650.000	4.303.417	346.583	--
21	Reparación y conservación	5.067.000	5.000.000	10.067.000	8.964.040	1.102.960	--
22	Material suministro y otros	103.485.000	154.703.970	258.188.970	251.505.339	6.683.631	--
23	Indemnizaciones por razón del servicio	24.104.000	59.000.000	83.104.000	83.017.795	86.205	--
TOTAL CAPITULO 2°		182.806.000	173.203.970	356.009.970	347.790.591	8.219.379	--
<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>							
48	A familias e instituciones sin fines de lucro	29.746.000	--	29.746.000	29.742.170	3.830	--
TOTAL CAPITULO 4°		29.746.000	--	29.746.000	29.742.170	3.830	--
<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>		467.463.000	150.045.849	617.508.849	583.480.943	8.223.209	25.804.697
<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>							
<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>							
60	Proyectos de inversión nueva	--	37.620.000	37.620.000	14.980.000	22.640.000	--
66	Proyectos de inversión de reposición	4.573.000	--	4.573.000	3.648.227	924.773	--
TOTAL CAPITULO 6°		4.573.000	37.620.000	42.193.000	18.628.227	23.564.773	--
<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>		4.573.000	37.620.000	42.193.000	18.628.227	23.564.773	--
<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>		472.036.000	187.665.849	659.701.849	602.109.170	31.787.982	25.804.697

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1986

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
30	Venta de bienes	110.000	15.298	125.298	157.628	--	32.330
31	Prestación de servicios	30.632.000	13.255.122	43.887.122	46.011.275	--	2.124.153
33	Tributos parafiscales	56.207.000	17.239.825	73.446.825	76.979.700	--	3.532.875
38	Reintegros	--	--	--	4.800	--	4.800
39	Otros ingresos	--	633.287	633.287	633.287	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 3°</b>	<b>86.949.000</b>	<b>31.143.532</b>	<b>118.092.532</b>	<b>123.786.690</b>	<b>--</b>	<b>5.694.158</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
40	De la Administración del Estado	378.394.000	44.088.932	422.482.932	494.421.269	--	71.938.337
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	16.833.500	16.833.500	16.833.500	--	--
43	De Organismos Autónomos Comerc., Ind. o Financ. *	--	1.000.000	1.000.000	1.000.000	--	--
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	2.786.000	2.786.000	2.786.000	--	--
45	De Comunidades Autónomas	--	30.374.432	30.374.432	30.374.432	--	--
46	De Corporaciones Locales	--	40.644.230	40.644.230	40.719.538	--	75.308
47	De Empresas privadas	--	14.306.598	14.306.598	15.229.002	--	922.404
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	5.590.275	5.590.275	5.726.744	--	136.469
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>378.394.000</b>	<b>155.623.967</b>	<b>534.017.967</b>	<b>607.090.485</b>	<b>--</b>	<b>73.072.518</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	120.000	898.350	1.018.350	2.464.300	--	1.445.950
	<b>TOTAL CAPITULO 5°</b>	<b>120.000</b>	<b>898.350</b>	<b>1.018.350</b>	<b>2.464.300</b>	<b>--</b>	<b>1.445.950</b>
	<b>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</b>	<b>465.463.000</b>	<b>187.665.849</b>	<b>653.128.849</b>	<b>733.341.475</b>	<b>--</b>	<b>80.212.626</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
70	De la Administración del Estado	4.573.000	--	4.573.000	4.573.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7°</b>	<b>4.573.000</b>	<b>--</b>	<b>4.573.000</b>	<b>4.573.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	--	2.000.000	N/A	2.000.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8°</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</b>	<b>6.573.000</b>	<b>--</b>	<b>6.573.000</b>	<b>4.573.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>472.036.000</b>	<b>187.665.849</b>	<b>659.701.849</b>	<b>737.914.475</b>	<b>2.000.000</b>	<b>80.212.626</b>

\* El importe de este Art. 43 está incluido en el Art. 41, tanto en el documento de las cuentas rendidas "Realización de Derechos reconocidos" como en la tramitación de las modificaciones presupuestarias y contabilidad del Organismo.

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1987

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>							
<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>							
12	Funcionarios	20.918.000	--	20.918.000	20.836.979	--	81.021
13	Laborales	106.326.000	21.207.000	127.533.000	123.699.319	--	3.833.681
14	Otro personal	91.064.000	(21.207.000)	69.857.000	68.115.214	--	1.741.786
15	Incentivos al rendimiento	4.522.000	--	4.522.000	3.302.548	--	1.219.452
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	46.009.000	--	46.009.000	45.749.933	--	259.067
TOTAL CAPITULO 1°		268.839.000	--	268.839.000	261.703.993	--	7.135.007
<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>							
20	Arrendamientos	8.150.000	(5.800.000)	2.350.000	2.164.075	185.925	--
21	Reparación y conservación	7.067.000	8.150.000	15.217.000	15.076.605	140.395	--
22	Material suministro y otros	144.147.000	133.504.000	277.651.000	274.455.720	3.195.280	--
23	Indemnizaciones por razón del servicio	40.434.000	42.120.000	82.554.000	80.486.031	2.067.969	--
TOTAL CAPITULO 2°		199.798.000	177.974.000	377.772.000	372.182.431	5.589.569	--
<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>							
48	A familias e Instituciones sin fines de lucro	29.746.000	--	29.746.000	29.746.000	--	--
TOTAL CAPITULO 4°		29.746.000	--	29.746.000	29.746.000	--	--
<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>		498.383.000	177.974.000	676.357.000	663.632.424	5.589.569	7.135.007
<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>							
<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>							
60	Proyectos de inversión nueva	37.839.000	--	37.839.000	14.740.000	23.099.000	--
66	Proyectos de inversión de reposición	8.300.000	--	8.300.000	8.299.532	468	--
TOTAL CAPITULO 6°		46.139.000	--	46.139.000	23.039.532	23.099.468	--
<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>		46.139.000	--	46.139.000	23.039.532	23.099.468	--
<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>		544.522.000	177.974.000	722.496.000	686.671.956	28.689.037	7.135.007

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1987

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
30	Venta de bienes	110.000	--	110.000	111.381	--	1.381
31	Prestación de servicios	34.432.000	9.970.000	44.402.000	45.712.943	--	1.310.943
33	Tributos parafiscales	71.687.000	9.000.000	80.687.000	81.132.469	--	445.469
38	Reintegros	--	--	--	7.437.326	--	7.437.326
39	Otros ingresos	--	6.061.000	6.061.000	6.061.645	--	645
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>106.229.000</b>	<b>25.031.000</b>	<b>131.260.000</b>	<b>140.455.764</b>	<b>--</b>	<b>9.195.764</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
40	De la Administración del Estado	427.743.000	27.630.000	455.373.000	464.681.867	--	9.308.867
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	25.729.000	25.729.000	25.729.633	--	633
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	7.530.000	7.530.000	7.530.001	--	1
45	De Comunidades Autónomas	--	26.240.000	26.240.000	26.285.000	--	45.000
46	De Corporaciones Locales	--	25.974.000	25.974.000	29.484.970	--	3.510.970
47	De Empresas privadas	--	26.992.000	26.992.000	29.829.911	--	2.837.911
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	12.448.000	12.448.000	12.982.907	--	534.907
49	Del Exterior	--	400.000	400.000	503.160	--	103.160
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>427.743.000</b>	<b>152.943.000</b>	<b>580.686.000</b>	<b>597.027.449</b>	<b>--</b>	<b>16.341.449</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	250.000	--	250.000	2.600.169	--	2.350.169
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>250.000</b>	<b>--</b>	<b>250.000</b>	<b>2.600.169</b>	<b>--</b>	<b>2.350.169</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>534.222.000</b>	<b>177.974.000</b>	<b>712.196.000</b>	<b>740.083.382</b>	<b>--</b>	<b>27.887.382</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
70	De la Administración del Estado	8.300.000	--	8.300.000	8.300.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>8.300.000</b>	<b>--</b>	<b>8.300.000</b>	<b>8.300.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	--	2.000.000	N/A	2.000.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>10.300.000</b>	<b>--</b>	<b>10.300.000</b>	<b>8.300.000</b>	<b>2.000.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>544.522.000</b>	<b>177.974.000</b>	<b>722.496.000</b>	<b>748.383.382</b>	<b>2.000.000</b>	<b>27.887.382</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1988

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
12	Funcionarios	27.868.000	11.491.592	39.359.592	35.014.111	--	4.345.481
13	Laborales	147.029.000	--	147.029.000	138.429.191	--	8.599.809
14	Otro personal	72.651.000	--	72.651.000	71.963.481	--	687.519
15	Incentivos al rendimiento	4.702.000	--	4.702.000	3.448.658	--	1.253.342
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	50.511.000	3.057.913	53.568.913	45.296.708	--	8.272.205
	<b>TOTAL CAPITULO 1º</b>	<b>302.761.000</b>	<b>14.549.505</b>	<b>317.310.505</b>	<b>294.152.149</b>	<b>--</b>	<b>23.158.356</b>
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
20	Arrendamientos	6.476.000	(222.000)	6.254.000	5.247.363	--	1.006.637
21	Reparación y conservación	9.350.000	22.826.000	32.176.000	31.885.605	--	290.395
22	Material suministro y otros	187.795.000	237.687.511	425.482.511	423.134.073	--	2.348.438
23	Indemnizaciones por razón del servicio	42.051.000	70.920.000	112.971.000	112.917.124	--	53.876
	<b>TOTAL CAPITULO 2º</b>	<b>245.672.000</b>	<b>331.211.511</b>	<b>576.883.511</b>	<b>573.184.165</b>	<b>--</b>	<b>3.699.346</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
48	A familias e Instituciones sin fines de lucro	29.746.000	10.527.000	40.273.000	40.272.606	--	394
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>29.746.000</b>	<b>10.527.000</b>	<b>40.273.000</b>	<b>40.272.606</b>	<b>--</b>	<b>394</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>578.179.000</b>	<b>356.288.016</b>	<b>934.467.016</b>	<b>907.608.920</b>	<b>--</b>	<b>26.858.096</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
60	Proyectos de inversión nueva	--	1.800.000	1.800.000	--	--	1.800.000
63	Inversión de reposición funcionamiento servicios	16.400.000	20.554.000	36.954.000	33.801.947	--	3.152.053
	<b>TOTAL CAPITULO 6º</b>	<b>16.400.000</b>	<b>22.354.000</b>	<b>38.754.000</b>	<b>33.801.947</b>	<b>--</b>	<b>4.952.053</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>16.400.000</b>	<b>22.354.000</b>	<b>38.754.000</b>	<b>33.801.947</b>	<b>--</b>	<b>4.952.053</b>
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	<b>594.579.000</b>	<b>378.642.016</b>	<b>973.221.016</b>	<b>941.410.867</b>	<b>--</b>	<b>31.810.149</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1988

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHOS REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
30	Venta de bienes	110.000	--	110.000	63.570	46.430	--
31	Prestación de servicios	34.432.000	13.927.000	48.359.000	48.481.525	--	122.525
33	Tributos parafiscales	71.687.000	33.245.000	104.932.000	106.883.982	--	1.951.982
38	Reintegros	--	--	--	5.514.383	--	5.514.383
39	Otros ingresos	--	8.366.000	8.366.000	8.374.769	--	8.769
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>106.229.000</b>	<b>55.538.000</b>	<b>161.767.000</b>	<b>169.318.229</b>	<b>46.430</b>	<b>7.597.659</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
40	De la Administración del Estado	465.045.000	63.108.505	528.153.505	534.662.131	--	6.508.626
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	19.794.000	19.794.000	20.949.799	--	1.155.799
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	7.471.000	7.471.000	7.500.000	--	29.000
45	De Comunidades Autónomas	4.000.000	32.189.000	36.189.000	37.438.566	--	1.249.566
46	De Corporaciones Locales	--	82.037.511	82.037.511	82.770.519	--	733.008
47	De Empresas privadas	--	36.220.000	36.220.000	36.506.440	--	286.440
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	10.672.000	10.672.000	11.088.293	--	416.293
49	Del Exterior	--	--	--	13.608	--	13.608
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>469.045.000</b>	<b>251.492.016</b>	<b>720.537.016</b>	<b>730.929.356</b>	<b>--</b>	<b>10.392.340</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	905.000	4.112.000	5.017.000	5.068.786	--	51.786
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>905.000</b>	<b>4.112.000</b>	<b>5.017.000</b>	<b>5.068.786</b>	<b>--</b>	<b>51.786</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>576.179.000</b>	<b>311.142.016</b>	<b>887.321.016</b>	<b>905.316.371</b>	<b>46.430</b>	<b>18.041.785</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
70	De la Administración del Estado	16.400.000	--	16.400.000	16.400.000	--	--
71	De Organismos Autónomos Administrativos	--	12.500.000	12.500.000	12.500.000	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>16.400.000</b>	<b>12.500.000</b>	<b>28.900.000</b>	<b>28.900.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	55.000.000	57.000.000	N/A	57.000.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>	<b>2.000.000</b>	<b>55.000.000</b>	<b>57.000.000</b>	<b>--</b>	<b>57.000.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>18.400.000</b>	<b>67.500.000</b>	<b>85.900.000</b>	<b>28.900.000</b>	<b>57.000.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>594.579.000</b>	<b>378.642.016</b>	<b>973.221.016</b>	<b>934.216.371</b>	<b>57.046.430</b>	<b>18.041.785</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1989

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
12	Funcionarios	28.704.000	9.353.736	38.057.736	34.745.891	--	3.311.845
13	Laborales	170.247.000	--	170.247.000	151.952.235	--	18.294.765
14	Otro personal	74.831.000	--	74.831.000	73.818.516	--	1.012.484
15	Incentivos al rendimiento	4.844.000	645.000	5.489.000	4.274.790	--	1.214.210
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	63.552.000	1.633.000	65.185.000	47.873.783	--	17.311.217
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>342.178.000</b>	<b>11.631.736</b>	<b>353.809.736</b>	<b>312.665.215</b>	<b>--</b>	<b>41.144.521</b>
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
20	Arrendamientos	6.670.000	1.200.000	7.870.000	5.434.560	--	2.435.440
21	Reparación y conservación	9.631.000	18.000.000	27.631.000	26.333.505	--	1.297.495
22	Material suministro y otros	200.613.000	329.974.000	530.587.000	498.157.264	--	32.429.736
23	Indemnizaciones por razón del servicio	43.313.000	(4.000.000)	39.313.000	39.109.097	--	203.903
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>260.227.000</b>	<b>345.174.000</b>	<b>605.401.000</b>	<b>569.034.426</b>	<b>--</b>	<b>36.366.574</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
48	A familias e Instituciones sin fines de lucro	29.746.000	16.400.000	46.146.000	45.842.733	--	303.267
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>29.746.000</b>	<b>16.400.000</b>	<b>46.146.000</b>	<b>45.842.733</b>	<b>--</b>	<b>303.267</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>632.151.000</b>	<b>373.205.736</b>	<b>1.005.356.736</b>	<b>927.542.374</b>	<b>--</b>	<b>77.814.362</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
63	Inversión de reposición funcionamiento servicios	16.400.000	--	16.400.000	12.142.145	--	4.257.855
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>16.400.000</b>	<b>--</b>	<b>16.400.000</b>	<b>12.142.145</b>	<b>--</b>	<b>4.257.855</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>16.400.000</b>	<b>--</b>	<b>16.400.000</b>	<b>12.142.145</b>	<b>--</b>	<b>4.257.855</b>
	<b><u>TOTAL GENERAL GASTOS</u></b>	<b>648.551.000</b>	<b>373.205.736</b>	<b>1.021.756.736</b>	<b>939.684.519</b>	<b>--</b>	<b>82.072.217</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1989

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHS. REC. SOBRE PREVISIONES
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>						
30	Venta de bienes	110.000	--	110.000	133.865	--	23.865
31	Prestación de servicios	34.432.000	24.900.000	59.332.000	62.465.841	--	3.133.841
33	Tributos parafiscales	80.187.000	34.000.000	114.187.000	136.781.978	--	22.594.978
38	Reintegros	--	--	--	22.502.663	--	22.502.663
39	Otros ingresos	--	3.700.000	3.700.000	6.324.660	--	2.624.660
	<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>	<b>114.729.000</b>	<b>62.600.000</b>	<b>177.329.000</b>	<b>228.209.007</b>	<b>--</b>	<b>50.880.007</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
40	De la Administración del Estado	510.517.000	43.805.736	554.322.736	556.742.931	--	2.420.195
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	32.500.000	32.500.000	32.567.500	--	67.500
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	3.000.000	3.000.000	3.000.000	--	--
45	De Comunidades Autónomas	4.000.000	39.400.000	43.400.000	50.691.390	--	7.291.390
46	De Corporaciones Locales	--	65.100.000	65.100.000	65.100.000	--	--
47	De Empresas privadas	--	42.750.000	42.750.000	48.689.119	--	5.939.119
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	12.450.000	12.450.000	17.311.708	--	4.861.708
49	Del Exterior	--	--	--	3.400.000	--	3.400.000
	<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>	<b>514.517.000</b>	<b>239.005.736</b>	<b>753.522.736</b>	<b>777.502.648</b>	<b>--</b>	<b>23.979.912</b>
	<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>						
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	905.000	--	905.000	1.455.946	--	550.946
	<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>	<b>905.000</b>	<b>--</b>	<b>905.000</b>	<b>1.455.946</b>	<b>--</b>	<b>550.946</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>630.151.000</b>	<b>301.605.736</b>	<b>931.756.736</b>	<b>1.007.167.601</b>		<b>75.410.865</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>						
70	De la Administración del Estado	16.400.000	--	16.400.000	15.129.000	1.271.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>	<b>16.400.000</b>	<b>--</b>	<b>16.400.000</b>	<b>15.129.000</b>	<b>1.271.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>						
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	71.600.000	73.600.000	N/A	73.600.000	--
	<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>	<b>2.000.000</b>	<b>71.600.000</b>	<b>73.600.000</b>	<b>--</b>	<b>73.600.000</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>18.400.000</b>	<b>71.600.000</b>	<b>90.000.000</b>	<b>15.129.000</b>	<b>74.871.000</b>	<b>--</b>
	<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>	<b>648.551.000</b>	<b>373.205.736</b>	<b>1.021.756.736</b>	<b>1.022.296.601</b>	<b>74.871.000</b>	<b>75.410.865</b>

## CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1990

LIQUIDACION DEL ESTADO DE GASTOS							
ART.	DENOMINACION	CREDITOS INICIALES	MODIFICACIONES DE CREDITO NETAS	CREDITOS DEFINITIVOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	REMANENTES CTO. COMPROMETIDOS	REMANENTES CTO. NO COMPROMETIDOS
	<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>						
	<b><u>GASTOS DE PERSONAL</u></b>						
12	Funcionarios	61.796.000	--	61.796.000	51.770.314	--	10.025.686
13	Laborales	164.590.000	5.609.366	170.199.366	170.143.780	--	55.586
15	Incentivos al rendimiento	7.097.000	--	7.097.000	7.000.299	--	96.701
16	Cuotas, prest. y gastos sociales c/empleador	74.245.000	--	74.245.000	52.430.600	--	21.814.400
	<b>TOTAL CAPITULO 1°</b>	<b>307.728.000</b>	<b>5.609.366</b>	<b>313.337.366</b>	<b>281.344.993</b>	<b>--</b>	<b>31.992.373</b>
	<b><u>GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS</u></b>						
20	Arrendamientos	6.670.000	2.850.000	9.520.000	8.424.232	--	1.095.768
21	Reparaciones, mantenimiento y conservación	9.631.000	15.700.000	25.331.000	23.877.371	--	1.453.629
22	Material suministro y otros	285.904.000	452.521.412	738.425.412	735.316.696	--	3.108.716
23	Indemnizaciones por razón del servicio	43.313.000	7.700.000	51.013.000	50.535.461	--	477.539
	<b>TOTAL CAPITULO 2°</b>	<b>345.518.000</b>	<b>478.771.412</b>	<b>824.289.412</b>	<b>818.153.760</b>	<b>--</b>	<b>6.135.652</b>
	<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>						
48	A familias e Instituciones sin fines de lucro	29.746.000	18.745.875	48.491.875	48.491.875	--	--
	<b>TOTAL CAPITULO 4°</b>	<b>29.746.000</b>	<b>18.745.875</b>	<b>48.491.875</b>	<b>48.491.875</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>	<b>682.992.000</b>	<b>503.126.653</b>	<b>1.186.118.653</b>	<b>1.147.990.628</b>	<b>--</b>	<b>38.128.025</b>
	<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>						
	<b><u>INVERSIONES REALES</u></b>						
62	Inversión nueva funcionamiento servicios	--	21.212.000	21.212.000	18.698.262	--	2.513.738
63	Inversión de reposición funcionamiento servicios	16.400.000	5.500.000	21.900.000	20.962.495	--	937.505
	<b>TOTAL CAPITULO 6°</b>	<b>16.400.000</b>	<b>26.712.000</b>	<b>43.112.000</b>	<b>39.660.757</b>	<b>--</b>	<b>3.451.243</b>
	<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>	<b>16.400.000</b>	<b>26.712.000</b>	<b>43.112.000</b>	<b>39.660.757</b>	<b>--</b>	<b>3.451.243</b>
	<b>TOTAL GENERAL GASTOS</b>	<b>699.392.000</b>	<b>529.838.653</b>	<b>1.229.230.653</b>	<b>1.187.651.385</b>	<b>--</b>	<b>41.579.268</b>

CUENTA DE LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 1990

Anexo 1.20

CORTES GENERALES

LIQUIDACION DEL ESTADO DE RECURSOS							
ART.	DENOMINACION	PREVISIONES INICIALES	MODIFICACIONES PREVISIONES NETAS	PREVISIONES DEFINITIVAS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	EXCESO PREVISION SOBRE DCHOS. RECONOC.	EXCESO DCHOS. REC. SOBRE PREVISIONES
<b><u>OPERACIONES CORRIENTES</u></b>							
<b><u>TASAS Y OTROS INGRESOS</u></b>							
30	Venta de bienes	110.000	70.146	180.146	180.146	--	--
31	Prestación de servicios	37.232.000	34.445.433	71.677.433	82.133.140	--	10.455.707
33	Tasas de Organismos Autónomos	80.187.000	84.741.970	164.928.970	181.928.294	--	16.999.324
38	Reintegros	--	--	--	7.694.282	--	7.694.282
39	Otros ingresos	--	--	--	561.665	--	561.665
<b>TOTAL CAPITULO 3º</b>		<b>117.529.000</b>	<b>119.257.549</b>	<b>236.786.549</b>	<b>272.497.527</b>	<b>--</b>	<b>35.710.978</b>
<b><u>TRANSFERENCIAS CORRIENTES</u></b>							
40	De la Administración del Estado	558.558.000	47.255.719	605.813.719	605.813.719	--	--
41	De Organismos Autónomos Administrativos	--	24.482.186	24.482.186	24.482.186	--	--
44	De Empresas Públicas y otros Entes Públicos	--	3.187.800	3.187.800	3.187.800	--	--
45	De Comunidades Autónomas	4.000.000	76.250.000	80.250.000	83.250.000	--	3.000.000
46	De Corporaciones Locales	--	47.131.466	47.131.466	47.132.190	--	724
47	De Empresas privadas	--	27.719.440	27.719.440	28.343.440	--	624.000
48	De Familias e Instituciones sin fines de lucro	--	20.400.999	20.400.999	20.609.877	--	208.878
49	Del Exterior	--	3.307.500	3.307.500	3.307.500	--	--
<b>TOTAL CAPITULO 4º</b>		<b>562.558.000</b>	<b>249.735.110</b>	<b>812.293.110</b>	<b>816.126.712</b>	<b>--</b>	<b>3.833.602</b>
<b><u>INGRESOS PATRIMONIALES</u></b>							
52	Intereses de depósitos	--	4.210.769	4.210.769	3.731.807	478.962	--
55	Productos de concesiones y aprovech. espec.	905.000	2.890.225	3.795.225	3.795.225	--	--
<b>TOTAL CAPITULO 5º</b>		<b>905.000</b>	<b>7.100.994</b>	<b>8.005.994</b>	<b>7.527.032</b>	<b>478.962</b>	<b>--</b>
<b><u>TOTAL OPERACIONES CORRIENTES</u></b>		<b>680.992.000</b>	<b>376.093.653</b>	<b>1.057.085.653</b>	<b>1.096.151.271</b>	<b>478.962</b>	<b>39.544.580</b>
<b><u>OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>							
<b><u>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL</u></b>							
70	De la Administración del Estado	16.400.000	--	16.400.000	16.400.000	--	--
<b>TOTAL CAPITULO 7º</b>		<b>16.400.000</b>	<b>--</b>	<b>16.400.000</b>	<b>16.400.000</b>	<b>--</b>	<b>--</b>
<b><u>ACTIVOS FINANCIEROS</u></b>							
87	Remanente de Tesorería	2.000.000	153.745.000	155.745.000	N/A	155.745.000	--
<b>TOTAL CAPITULO 8º</b>		<b>2.000.000</b>	<b>153.745.000</b>	<b>155.745.000</b>	<b>--</b>	<b>155.745.000</b>	<b>--</b>
<b><u>TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL</u></b>		<b>18.400.000</b>	<b>153.745.000</b>	<b>172.145.000</b>	<b>16.400.000</b>	<b>155.745.000</b>	<b>--</b>
<b>TOTAL GENERAL RECURSOS</b>		<b>699.392.000</b>	<b>529.838.653</b>	<b>1.229.230.653</b>	<b>1.112.551.271</b>	<b>156.223.962</b>	<b>39.544.580</b>

## BALANCE DE SITUACION DEL PERIODO 1987/1990

		A C T I V O							
		1987		1988		1989		1990	
	<b>INMOVILIZADO</b>		18.467.400		52.269.815		64.411.960		104.072.717
202	Edificios y otras construcciones	18.467.400		23.895.251		27.563.396		27.563.396	
204	Material de transporte	--		--		--		1.886.625	
205	Mobiliario y enseres	--		13.287.060		13.287.060		20.432.507	
206	Equipos para procesos de información	--		--		8.474.000		11.953.446	
208	Otro Inmovilizado material	--		15.087.504		15.087.504		42.236.743	
	<b>DEUDORES</b>		40.485.600		90.116.725		180.222.222		169.759.375
430, 431, 432	Deudores por derechos reconocidos	40.485.600		89.970.698		180.222.132		169.759.375	
569	Otros deudores no presupuestarios	--		146.027		90		--	
	<b>CUENTAS FINANCIERAS</b>		725.478.387		709.426.292		626.704.997		634.717.995
555	Partidas pendientes de aplicación	418.146.973		418.146.973		418.146.973		418.146.973	
570, 571, 574	Tesorería	307.331.414		291.279.319		208.558.024		216.571.022	
	<b>RESULTADOS</b>		--		2.827.786		--		41.574.189
890	Resultados del ejercicio (Pérdidas)	--		2.827.786		--		41.574.189	
	<b>TOTAL ACTIVO</b>		784.431.387		854.640.618		871.339.179		950.124.276

		P A S I V O							
		1987		1988		1989		1990	
	<b>PATRIMONIO Y RESERVAS</b>		527.828.565		596.331.708		593.503.922		673.129.149
100	Patrimonio	18.467.868		18.467.868		18.467.868		18.467.868	
130	Resultados pendientes de aplicación	509.360.697		577.863.840		575.036.054		654.661.281	
	<b>SUBVENCIONES DE CAPITAL</b>		--		28.900.000		44.029.000		60.429.000
140, 141	Subvenciones de capital recibidas	--		28.900.000		44.029.000		60.429.000	
	<b>DEUDAS A CORTO PLAZO</b>		188.100.092		229.408.910		145.614.406		158.739.191
400, 401, 402	Acreedores por obligaciones reconocidas	45.263.202		220.841.157		136.988.533		149.406.396	
410	Acreedores por pagos ordenados	99.019.137		--		--		--	
420	Acreedores por devoluciones de ingresos	--		--		--		--	
475, 477	Entidades Públicas	8.549.253		8.549.253		8.607.373		9.314.298	
510, 513	Otros acreedores no presupuestarios	35.268.500		18.500		18.500		18.500	
	<b>PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACION</b>		--		--		8.566.624		57.826.933
552	Ingresos en c/c restringidas	--		--		8.566.624		57.826.933	
	<b>RESULTADOS</b>		68.502.730		--		79.625.227		--
890	Resultados del ejercicio (Beneficio)	68.502.730		--		79.625.227		--	
	<b>TOTAL PASIVO</b>		784.431.387		854.640.618		871.339.179		950.124.276

Nota: Balance según la estructura de las cuentas elaboradas por el SICAI.

## Cuentas de Resultados del Periodo 1987/1990

		D E B E			
		1987	1988	1989	1990
61	Gastos de Personal	342.190.024	407.069.273	351.774.312	331.880.454
64	Trabajos, Suministros y servicios exteriores	306.436.400	460.267.041	529.925.329	767.618.299
67	Transferencias Corrientes	29.746.000	40.272.606	45.842.733	48.491.875
82	Resultados Extraordinarios	--	535.235	--	--
89	Resultados del Ejercicio (Saldo acreedor)	68.502.730	--	79.625.227	--
TOTAL DEBE		746.875.154	908.144.155	1.007.167.601	1.147.990.628

		H A B E R			
		1987	1988	1989	1990
70	Ventas	126.956.793	155.429.077	199.381.684	264.241.580
71	Rentas de la Propiedad y de la Empresa	2.600.169	5.068.786	1.455.946	7.527.032
76	Transferencias Corrientes	597.027.449	730.929.356	777.502.648	816.126.712
78	Otros Ingresos	13.498.971	13.889.152	28.827.323	8.255.947
82	Resultados Extraordinarios	--	--	--	--
84	Modificación dchos.y oblig.ejercicios anteriores	6.791.772	(2)	--	10.265.168
89	Resultados del Ejercicio (Saldo deudor)	--	2.827.786	--	41.574.189
TOTAL HABER		746.875.154	908.144.155	1.007.167.601	1.147.990.628

**RELACION DE PRESUNTAS IRREGULARIDADES EN LA PERCEPCION DE DIETAS**  
(Apartado II.3.A.2.2.A.2º)

Nº ORDEN DE BENEFICIARIOS	DIETAS PERCIBIDAS			GASTOS DE HOTEL O MEDIAS DIETAS PERCIBIDAS		
	Nº M/P	PERIODO	IMPORTE	Nº M/P	PERIODO	IMPORTE
					<u>A) Gastos de Hotel</u>	
1	270	31 días Agosto 81	51.770	294/1	27-8-81/31-8-81	5.890
2	269	25 días Septiembre 81	42.000	294/1	1-9-81/21-9-81	27.230
3	270	31 días Agosto 81	72.850	294/1	27-8-81/31-8-81	5.890
4	269	21 días Septiembre 81	51.000	294/1	1-9-81/18-9-81	23.400
5	269	30 días Septiembre 81	97.500	294/1	31-8-81/21-9-81	37.300
6	269	30 días Septiembre 81	70.500	294/1	1-9-81/21-9-81	19.100
7	269 y 297	35 días Septiembre 81	114.800	294/1	1-9/2-9, 9-9/10-9, 18-9/20-9-81	7.450
8	269	30 días Septiembre 81	50.100	294/1	18-9-81/20-9-81	8.900
9	180	31 días Julio 82	109.740	234	30-7-82/31-7-82	7.025
10	180	31 días Agosto 82	109.740	504	22-8-82/23-8-82	17.862
11	180	31 días Agosto 82	109.740	235, 251 bis y 497	1-8-82/30-8-82	95.383
12	180	31 días Agosto 82	78.740	384	27-8-82/31-8-82	6.180
13	495	28 días Septiembre 82	70.000	384	1-9-82/19-9-82	29.355
14	180	31 días Agosto 82	78.740	384	27-8-82/31-8-82	6.180
15	495	30 días Septiembre 82	76.200	384	1-9-82/20-9-82	30.900
16	180	31 días Agosto 82	78.740	384	29-8-82/31-8-82	3.090
17	495	30 días Septiembre 82	76.200	384	1-9-82/6-9-82	7.725
18	180	31 días Agosto 82	45.880	384	25-8-82/31-8-82	9.270
19	495	31 días Septiembre 82	46.200	384	1-9-82/20-9-82	30.900
20	180	31 días Agosto 82	55.800	384	27-8-82/31-8-82	6.180
21	495	30 días Septiembre 82	54.000	384	1-9-82/21-9-82	32.445
22	180	31 días Agosto 82	55.800	441 y 385	3-8-82 y 22-8/31-8-82	60.315
23	180	31 días Agosto 82	55.800	441	23-8-82	2.535
24	495	30 días Septiembre 82	106.200	385	9-9-82/10-9-82	5.600
25	495	30 días Septiembre 82	54.000	385	1-9-82/14-9-82	56.170
26	495	30 días Septiembre 82	106.200	385	17-9-82/18-9-82	2.800
27	93	28-383/1-4-83 S.d.	22.100	166	28-3-83/1-4-83	38.975

## Anexo 3.1 (cont.)

Nº ORDEN DE BENEFICIARIOS	DIETAS PERCIBIDAS			GASTOS DE HOTEL O MEDIAS DIETAS PERCIBIDAS		
	Nº M/P	PERIODO	IMPORTE	Nº M/P	PERIODO	IMPORTE
28	93	28-3-83/1-4-83 5.d.	22.100	128	26-3-83/31-3-83	41.751
29	56	23-2-83/24-2-83 2.d.	8.840	89	23-2-83/24-2-83	2.823
30	432	31 días Agosto 84	68.696	578	10-8-84/13-8-84	16.350
31	309, 432 y 631	1 Julio 84/30 Sep. 84	358.608	579	25-6-84/25-9-84	350.000
32	630	2-4-84/5-4-84 4.d.	15.340	534	30-3-84/3-4-84	20.800
					<b>B) Medias Dietas</b>	
33	634	1-10-84/11-10-84	33.968	633	1-10-84/11-10-84	21.600
34	634	1-10-84/12-10-84	15.456	633	1-10-84/11-10-84	18.000
35	634	23-9-84/12-10-84	39.200	633	23-9-84/11-10-84	<u>32.400</u>
36	269	60 días Septiembre	<u>82.200</u>			
		<b>Total</b>	<b><u>2.584.848</u></b>		<b>Total</b>	<b><u>1.087.774</u></b>

## RELACION DE PRESUNTAS IRREGULARIDADES EN LA PERCEPCION DE DIETAS

(Apartado II.3.B.4.4.2º)

## a) GASTOS CON DETERMINACION DE LOS BENEFICIARIOS

Nº ORDEN DE BENEFICIARIOS		DIETAS PERCIBIDAS			GASTOS DE ESTANCIA					
Nº OP	PERIODO	IMPORTE	Nº OP	Nº FACTURA	PERIODO	Nº RESIDENTES	IMPORTE			
1	125	13-6-90 al 30-6-90	156.960	547	12/90	24-6-90 al 1-7-90	4	42.480		
	143	Julio, 1990	270.320	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	4	286.192		
	143	Agosto, 1990	270.320	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	4	276.960		
	143	Parte Septiembre, 1990	176.700							
2	125	Julio, 1990	148.800	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	148.800	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Parte Septiembre, 1990	102.050							
3	143	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	319	Diferencia dietas verano 1990	208.165							
4	125	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Parte Septiembre, 1990	94.066							
	319	Diferencia dietas verano 1990	265.099							
5	125	Julio, 1990	148.800	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
6	143	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Diferencia dietas verano 1990	208.165							
7	143	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Parte Septiembre, 1990	94.066							
	143	Diferencia dietas verano 1990	265.099							
8	143	Julio, 1990	144.000	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	148.800	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
9	125	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Parte Septiembre, 1990	94.066							
	143	Diferencia dietas verano, 1990	265.099							
10	143	Julio, 1990	135.315	546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	3	214.644		
	143	Agosto, 1990	135.315	546	10/90	1-8-90 al 31-8-90	3	207.720		
	143	Parte Septiembre, 1990	89.701							
	143	Diferencia dietas verano 1990	265.099							
		<b>TOTAL DIETAS PERCIBIDAS</b>	<b>5.187.955</b>				<b>Suma</b>	<b>4.199.188</b>		

## Anexo 3.2 (cont.)

**b) GASTOS DE LOS QUE NO HAN PODIDO DETERMINARSE LOS BENEFICIARIOS****b1.- ESTANCIAS**

<u>N° OP</u>	<u>N° FACTURA</u>	<u>PERIODO</u>	<u>N° RESIDENTES</u>	<u>IMPORTE</u>
546	10/90	1-7-90 al 1-8-90	<1>	<71.548 > <sup>(1)</sup>
546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	2	138.480 <sup>(2)</sup>
546	22/90	31-8-90 al 5-9-90	4	46.160 <sup>(3)</sup>
546	22/90	31-8-90 al 22-9-90	2	101.552 <sup>(3)</sup>
546	22/90	31-8-90 al 21-9-90	12	581.616 <sup>(3)</sup>
			Suma	796.260

**b2.- CAMAS SUPLETORIAS**

<u>N° OP</u>	<u>N° FACTURA</u>	<u>PERIODO</u>	<u>N° RESIDENTES</u>	<u>IMPORTE</u>
546	19/90	1-8-90 al 31-8-90	4	168.000
546	19/90	21-8-90 al 31-8-90	1	14.000
546	19/90	24-8-90 al 27-8-90	1	4.200
			Suma	186.200

**TOTAL GASTOS DE ESTANCIA** 5.181.648

**b3.- TICKETS DE COMEDOR**

<u>N° OP</u>	<u>N° FACTURA</u>	<u>DIAS</u>	<u>COMENSALES</u>	<u>IMPORTE</u>
547	20/90	Parte Agosto, 1990	Indeterminado	Indeterminado
547	21/90	21	10	190.680
			<b>TOTAL GASTOS DE MANUTENCION</b>	<b>INDETERMINADO</b>

**NOTAS**

- (1) Facturado en defecto sobre la justificación de los residentes de julio 1990.  
 (2) Facturado en exceso sobre la justificación de los residentes de agosto 1990.  
 (3) Facturación de septiembre 1990.

**251/000022 (Congreso de los Diputados)**  
**771/000023 (Senado)**

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el *Boletín Oficial de las Cortes*, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre la Moción de ese Alto Tribunal, derivada de la actividad fiscalizadora sobre la aplicación de los principios generales presupuestarios en las modificaciones de los créditos de los Presupuestos Generales del Estado, así como el Informe correspondiente. (Núm. expediente.: 251/000022).

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**.

**RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON LA MOCION DE ESE ALTO TRIBUNAL, DERIVADA DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA SOBRE LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS GENERALES PRESUPUESTARIOS EN LAS MODIFICACIONES DE LOS CREDITOS DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, a la vista de los comentarios, consideraciones y recomendaciones formuladas por ese Alto Tribunal en la Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre la aplicación de los principios generales presupuestarios en las modificaciones de los créditos de los Presupuestos Generales del Estado,

**ACUERDA**

Se requiere al Gobierno para que adopte las siguientes medidas:

1. Que se presente a las Cámaras en el más breve plazo posible un nuevo proyecto de Legislación General Presupuestaria que regule adecuadamente la actuación administrativa en la elaboración del presupuesto y la ejecución del gasto.
2. Que el ámbito de los créditos ampliables quede limitado a aquellas obligaciones de la administración que son "ex lege" ya sea como consecuencia de la propia ley de presupuestos, o de leyes sustantivas, y que, por tanto pueden nacer aunque no exista cobertura presupuestaria previa. Deberá evitarse que sean incluidos en el anexo correspondiente, créditos que no cumplan esta condición.

3. Que en relación con las incorporaciones de créditos se exija la justificación de las razones que aleguen los centros gestores.

4. Que en los expedientes de transferencias se controle que no se disminuyan los créditos que sean necesarios para atender el cumplimiento de obligaciones o gastos preexistentes o que deriven de normas legales.

5. Se adecue la estructura de las cuentas de liquidación del Presupuesto de Organismos Autónomos que deben ser rendidas al Tribunal de Cuentas de manera que reflejen el gasto presupuestario a nivel de crédito vinculante.

6. Se efectúe una presupuestación rigurosa que comprenda la totalidad de los gastos e ingresos previstos sin que el carácter ampliable de determinadas partidas o la posibilidad de incorporación se utilice en ningún caso para eludir esta exigencia constitucional. Las modificaciones presupuestarias deben limitarse a reflejar los gastos derivados de necesidades nuevas o imprevistas.

7. Se evite, en la medida de lo posible, las excepciones a la Ley General Presupuestaria a través de las leyes anuales de presupuestos.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

**MOCION DERIVADA DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA SOBRE LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS GENERALES PRESUPUESTARIOS EN LAS MODIFICACIONES DE LOS CREDITOS DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en ejercicio de la facultad que le confieren los arts. 12 y 14 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo (LOTCu), y 28.6 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal (LFTCu) ha aprobado en su sesión del día 21 de diciembre de 1993 y tiene el honor de elevar a las Cortes Generales la siguiente

**MOCION**

proponiendo los criterios y medidas, a su juicio, necesarias para que los Presupuestos Generales del Estado cumplan su misión constitucional como expresión del equilibrio entre los poderes de Estado, como fiable vehículo informativo del plan financiero anual del sector público estatal y como medio de control del gasto público.

## I. EXPOSICION DE MOTIVOS

En la gestión del gasto público y, consiguientemente, en la elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos Generales del Estado, confluyen una diversidad de principios constitucionales: equidad, eficiencia y economía (arts. 31.2 C.E.), legalidad (arts. 9 y 133.4) y control (arts. 134 y 136).

Sobre el Tribunal de Cuentas, por razón de su misión constitucional, recae el deber de velar por que la actividad financiera del sector público se adecue a dichos principios y para ello, de conformidad con su Ley Orgánica, ha de atender “a la observancia de la Constitución y de las leyes reguladoras de los ingresos y gastos” y a la “racionalidad en la ejecución del gasto basada en criterios de eficiencia y economía” (art. 13).

En cumplimiento de dicho mandato, en los últimos años, con motivo de la fiscalización de las modificaciones presupuestarias, tarea que le viene impuesta por los arts. 11 de la LOTCu y 42 y 43 de la LFTCu, ha formulado advertencias y recomendaciones, bien que referidas a ejercicios concretos, de las que se han hecho eco reiteradamente las Resoluciones de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas aprobadas por los Plenos del Congreso y del Senado.

Paralelamente a esta actividad de control, sobre la gestión presupuestaria han incidido en los últimos años un cúmulo de circunstancias de extraordinaria importancia. El Tribunal Constitucional ha elaborado una segura doctrina sobre la naturaleza y especificidad de la Ley de Presupuestos; se ha culminado el proceso de transición de una legalidad preconstitucional a unas leyes postconstitucionales, lo que permitirá una mayor estabilidad legislativa y acometer el desarrollo reglamentario del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP); y, finalmente, ha quedado definido un nuevo modelo de Hacienda Pública a partir de un proceso de transferencias en favor, por una parte, de las Comunidades Autónomas, dotadas de autonomía financiera y, por otra, de una instancia supranacional, la Comunidad Europea.

A la vista de esta situación, el Tribunal de Cuentas estima llegado el momento de elevar una Moción a las Cortes Generales proponiendo los criterios y medidas que, a la luz de los principios presupuestarios consagrados en la Constitución y en la Ley General Presupuestaria y a la vista de los resultados de las fiscalizaciones realizadas, considera necesarios o convenientes a los fines indicados.

## II. RESULTADOS DE LA ACTIVIDAD FISCALIZADORA DESARROLLADA EN EL AMBITO PRESUPUESTARIO ESTATAL

Para contrastar la realidad administrativa con las exigencias de los principios presupuestarios, se hace

preciso volver sobre la situación puesta de manifiesto en los informes anuales de los últimos ejercicios.

El total de las modificaciones presupuestarias ha representado en los años 1988/91 una media del 23% de los créditos iniciales de los Presupuestos Generales del Estado. En términos absolutos su importe ha oscilado de 2,7 a 3,1 billones de pesetas anuales. Deducidas de estas cifras las modificaciones en los créditos para atender amortizaciones no presupuestadas de la Deuda Pública —las cuales cuentan con el respaldo del art. 135 de la Constitución y pueden resultar ineludibles para aprovechar las coyunturas favorables de los mercados financieros— la media citada es del 10% y las cifras absolutas oscilan entre 0,92 y 1,8 billones anuales. Los programas que han sufrido alteración se sitúan en torno al 90% y la media de expedientes tramitados ronda los 1.700 por año.

La mayor parte de estas modificaciones son aprobadas mediante acuerdos de la Administración no llegando las aprobadas por norma de rango legal (Ley o Real Decreto-Ley) al 2% del total modificado o al 6% si se excluyen las modificaciones de la Sección 06 “Deuda Pública”.

Como cuestión previa han de señalarse dos obstáculos con los que se ha encontrado el Tribunal de Cuentas en el desarrollo de sus funciones que, pese a sus advertencias, no han sin aún salvados

En primer lugar, el título II “De los Presupuestos” del TRLGP no ha sido todavía objeto de desarrollo reglamentario, pese a que existen aspectos necesitados de clarificación reglamentaria, como se pondrá de manifiesto a través de esta Moción, y a que en tres de sus preceptos (arts. 66, 71 y 72) relativos a ampliaciones de crédito, generaciones por ingresos y reposiciones por reintegro de pagos, se encomienda a los reglamentos el establecimiento de las condiciones a las que han de ajustarse las respectivas modificaciones. Ante la ausencia de desarrollo reglamentario del TRLGP se hace preciso recurrir a disposiciones de diverso rango, incompletas y dispersas, algunas de fecha muy anterior a la Ley General Presupuestaria, que ni resultan adecuadas a la situación ni responden a criterios coherentes con la propia finalidad y espíritu de la Ley.

El segundo de los obstáculos mencionados es el relativo a la insuficiencia de la información contable. En las cuentas rendidas al Tribunal, la ejecución del Presupuesto viene desagregada en el Estado a nivel de conceptos y en los Organismos autónomos a nivel de artículos. No obstante, los créditos presupuestarios, entendiéndose por tales la partida presupuestaria vinculante, se pueden definir, a tenor de la legislación presupuestaria vigente, a nivel de artículos, conceptos o subconceptos. Al no existir adecuación entre la información contable y los niveles de vinculación, aquella resulta insuficiente para comprobar el cumplimiento de algunos condicionantes legales.

Los principales resultados obtenidos en la fiscalización de los expedientes de modificación y en el exa-

men de las cuentas de liquidación presupuestaria se exponen a continuación.

#### a) Ampliaciones de crédito

La ampliación de crédito supone, según el art. 66 TRLGP, una facultad de la Administración para incrementar la cuantía de las dotaciones presupuestarias en determinadas circunstancias.

Es la figura de más frecuente empleo y también la que mayores excepciones comporta a los caracteres propios de la institución presupuestaria. Su importancia, tanto absoluta como relativa, es el aspecto que primero llama la atención. El 81% del importe de las modificaciones aprobadas en los últimos ejercicios se ha instrumentado mediante operaciones de ampliación, la mayor parte de las cuales se producen tradicionalmente en los créditos para pago de obligaciones derivadas de la amortización de la deuda pública si bien, aun prescindiendo de éstas, la ampliación sigue siendo la figura de mayor uso (58%).

Como principales problemas detectados en su fiscalización cabe señalar:

— No se ha establecido por vía reglamentaria ningún requisito para la ampliación, en contra de lo previsto en el art. 66 TRLGP.

— Obligaciones por importes elevados nacidas en el ejercicio quedan pendientes de contabilización para el siguiente en lugar de ampliar el crédito en la medida necesaria para contraerlas en cuentas. En otras ocasiones, por el contrario, no se emplea la totalidad del crédito ampliado, con lo que se generan remanentes que se anulan al final del ejercicio.

— Se dan casos en que las obligaciones derivan de preceptos incluidos en el propio articulado de la Ley de Presupuestos Generales del Estado o proceden de compromisos adquiridos o gastos realizados en ejercicios anteriores, con lo que difícilmente pueden calificarse de imprevisibles.

— Dentro del elenco de créditos ampliables los hay que se reiteran año tras año en cuantías siempre importantes. A veces amparan gastos discrecionales y voluntarios de la Administración.

#### b) Transferencias de crédito

Es la figura en que más clara manifestación ha tenido la flexibilidad que se ha introducido en materia de modificaciones presupuestarias en los últimos años. Al compensarse altas con bajas en distintas aplicaciones no afectan al importe global de los créditos; no obstante, el número de expedientes tramitados en los últimos años se acerca al 50% del total. Las restricciones a su empleo se han ordenado a mantener un mínimo de disciplina financiera, impidiendo sucesivos incrementos y disminuciones de crédito en una misma partida.

Dichas restricciones, en la práctica, resultan más teóricas que reales por sus excepciones en las leyes presupuestarias anuales y, en particular, por la recogida en el art. 70.2 TRLGP, según el cual, las limitaciones en él establecidas no afectan a las transferencias que se refirieran al programa de imprevistos y funciones no clasificadas, con lo que todos los créditos resultan transferibles, bien directamente, bien indirectamente a través de este programa de la Sección 31.

El cambio en la presupuestación que ha tenido lugar en los últimos años justifica en un plano teórico una especial flexibilidad en el empleo de la transferencia. La importancia que en un presupuesto de medios cobra la asignación económica del gasto, se desplaza, en uno por programas, hacia los objetivos perseguidos, siendo secundaria la clasificación económica. No obstante, los acuerdos relativos a modificaciones de crédito no siempre tienen su justificación en la consecución de los objetivos presupuestarios, siendo de destacar que, en numerosos casos, las transferencias afectan no sólo a la naturaleza económica del gasto sino también a los propios programas.

La transferencia es la única figura modificativa en que se produce disminución en los créditos. Ello puede dar lugar a conflictos entre leyes substantivas que imponen determinadas obligaciones o deberes a la Administración, y las leyes presupuestarias que no tienen en cuenta, al regular las transferencias, las limitaciones derivadas de dichas obligaciones o deberes. En este sentido se ha observado que amparándose en la habilitación legal para acordar estas modificaciones se han cercenado indirectamente expectativas o derechos consagrados en leyes substantivas para cuya efectividad resultaban necesarios los créditos.

También por esta vía, determinadas funciones no estrictamente presupuestarias, que en el ordenamiento administrativo se reservan a la Ley de Presupuestos, quedan de hecho en manos de la Administración, con una discrecionalidad tan amplia como la que ésta tiene en el empleo de esta figura. Así ocurre con la determinación de las plantillas de los diferentes cuerpos y escalas del personal que, según la Ley 30/1984 de Medidas para la Reforma de la Función Pública, serán las que resulten de los créditos establecidos en la Ley de Presupuestos, y con el complemento de productividad, cuya cuantía corresponde determinar a la Ley de Presupuestos, pero que en la práctica no conoce límite concreto por las facultades de transferencia presupuestaria.

#### c) Incorporaciones

Cuantitativamente es la segunda figura en importancia, representando una media del 12% del importe de las modificaciones de los últimos ejercicios. La posibilidad de efectuar incorporaciones de remanentes de crédito de un ejercicio al siguiente en determinados supuestos viene establecida en el art. 73 TRLGP. Entre dichos supuestos se incluyen los créditos extraordinarios, suplementos

o transferencias que autorizados en el último mes del ejercicio no hayan podido utilizarse en el mismo, así como los compromisos de gasto contraídos antes del último mes que no hayan podido realizarse.

La Ley exige la existencia de causas justificadas para la no utilización del crédito a incorporar, dentro del año de su vigencia, lo que es lógico habida cuenta de que la incorporación supone una excepción del principio presupuestario de anualidad. En la práctica se olvida frecuentemente la expresada exigencia. Al aprobarse a veces en los últimos días del año las modificaciones presupuestarias o los compromisos de gasto en que se fundamentan posteriores incorporaciones, no hay tiempo suficiente para aplicar los créditos, lo que convierte de hecho esta figura en un mecanismo de prolongación de la vigencia temporal del presupuesto. En otros casos los créditos se incorporan para atender gastos ya realizados, amparándose en su no contabilización, pese a que la Ley se refiere a compromisos que no hayan podido realizarse.

Un tercer supuesto de incorporación previsto en la Ley es el de los remanentes de crédito de operaciones de capital, cuyo análisis no plantea problemas de legalidad habida cuenta de la amplitud con que se configuran las facultades para acordarlas, si bien pone de manifiesto la existencia de demoras reiteradas en la ejecución de las inversiones, que dan lugar a sucesivos remanentes e incorporaciones.

Finalmente hay que señalar que no están claramente delimitadas las competencias para acordar la incorporación de aquellos remanentes en que concurre la doble condición de derivar de compromisos de gasto (competencias de los Jefes de los Departamentos) y de operaciones de capital (competencia del Ministro de Economía y Hacienda), y que de hecho se vienen atribuyendo, en exclusiva, a este último.

#### d) Generación de crédito

Esta figura, de escasa importancia cuantitativa (no llega al 2% del importe total), presenta no obstante problemas graves en su aplicación, que han dado lugar a que las Resoluciones de los Plenos del Congreso y del Senado sobre la Cuenta General del Estado se ocupen frecuentemente de ella.

Como se ha señalado en los informes anuales, son de destacar las siguientes circunstancias:

— No existen previsiones reglamentarias sobre la correlación que debiera existir entre las aplicaciones presupuestarias en que se habilitan los créditos y los correspondientes ingresos, así como entre los Centros gestores de los gastos a financiar y de los ingresos liquidados. Ello impide, entre otros efectos, que se fomente la obtención por los gestores interesados de financiación para determinados fines, pese a que ésta es

la razón histórica que dio origen al nacimiento de la figura, restando racionalidad a su uso.

— Del examen comparativo entre las previsiones y la recaudación en los distintos conceptos del estado de ingresos se desprende que la generación se autoriza sin consideración a que el importe recaudado supere al presupuestado, pese a que, en rigor, sólo tiene justificación generar crédito cuando se obtienen ingresos no previstos o por importe superior a las previsiones. Los derechos previstos presupuestariamente están destinados a financiar los gastos inicialmente presupuestados.

#### e) Reposición de crédito

Según el art. 72 TRLGP los ingresos obtenidos por reintegro de pagos indebidos con cargo a créditos presupuestarios pueden dar lugar a la reposición de estos últimos.

La reposición más que una modificación presupuestaria es una operación contable de rectificación llamada a restablecer el crédito concedido, indebidamente disminuido, que en la Administración General del Estado se instrumenta a través del presupuesto de ingresos con el paralelo incremento del crédito consumido. Por ello no parece acertada la existencia de una previsión inicial de ingresos por reintegros de pagos indebidos, que también resulta incompatible, como en el caso de la generación y por igual razón, con la operación de reposición del crédito en la medida en que la recaudación no supere a las previsiones.

#### f) Financiación de las modificaciones presupuestarias

Las leyes de Presupuestos Generales del Estado no se limitan a aprobar los créditos necesarios para la ejecución de los programas de gasto sino que también expresan los recursos con los que se han de financiar dichos créditos, es decir, los derechos económicos que se prevé liquidar en el ejercicio y, en el caso de ser éstos insuficientes, el incremento del endeudamiento público autorizado para cubrir la diferencia.

Sin embargo, este equilibrio financiero de partida, conocido y aprobado por las Cortes Generales, queda oculto y puede verse eludido a través de los aumentos de los créditos iniciales acordados por la Administración cuando no se especifica su forma de financiación. Así sucede en las incorporaciones y ampliaciones de crédito de la Administración General del Estado, cuya aprobación, contrariamente a lo que ocurre en otras figuras modificativas, se hace sin indicación de los recursos con los que van a ser financiados, sin duda, por no exigirlo expresamente el ordenamiento presupuestario, a pesar de que sería muy conveniente tal exigencia.

En el caso de las incorporaciones, este proceder encontraría justificación si los presupuestos del ejercicio o de los ejercicios anteriores presentaran excedentes de financiación no aplicados, en cuantía suficiente para financiar los créditos incorporados. Esta condición, sin embargo, no se cumple generalmente, como es notorio.

Por lo que respecta a las ampliaciones de créditos, exceptuadas aquellas que tienen su causa y límite cuantitativo en ingresos afectados, no hay justificación alguna para que no consten expresamente los recursos con los que van a financiarse.

En el ámbito de los Organismos autónomos no se presenta el problema señalado pues toda modificación en su Presupuesto de gastos va acompañada de la oportuna previsión sobre financiación. No obstante, se observa una cierta confusión en el empleo de los conceptos de remanente de tesorería y fondo de maniobra y en su manejo como fuente de financiación de las modificaciones. Los mayores ingresos del propio ejercicio se consideran a veces como partidas integrantes de aquéllos cuando son recursos específicos con identidad presupuestaria. Las modificaciones en aumento de los créditos únicamente pueden considerarse financiables con aplicación de fondo de maniobra o remanente de tesorería cuando, según las cuentas del ejercicio precedente, resulten superiores a los previstos en el presupuesto inicial.

#### g) Otros resultados con relevancia presupuestaria

Los Informes Anuales del Tribunal de Cuentas vienen poniendo de manifiesto de forma reiterada que un montante considerable de gastos se imputan presupuestariamente en ejercicios ulteriores al de su ejecución. El problema se ha agravado a partir del ejercicio 1990 en virtud de la interpretación dada por la Administración a la limitación global al reconocimiento de obligaciones establecida por las leyes de Presupuestos. Dicha limitación, orientada a la contención del gasto público, en la práctica ha dado lugar, en no pocas ocasiones, a que se deje de contraer en cuentas el exceso de obligaciones generadas en el ejercicio sobre la cifra global autorizada, desplazándose a ejercicios posteriores su imputación presupuestaria, con el consiguiente deterioro del rigor de la información contable y pérdida del significado de las modificaciones presupuestarias al no venir determinadas en estos casos por las desviaciones en los gastos.

Importantes partidas de gasto se contabilizan extrapresupuestariamente y permanecen en esta situación, a veces durante años, en tanto otras carentes de cobertura presupuestaria ni siquiera llegan a contabilizarse extrapresupuestariamente en el año de su realización.

Por otra parte, la fecha límite de entrada de documentos en las Oficinas contables, a efectos del cierre del ejercicio, se establece sin dejar el tiempo necesario

para que gastos realizados en el año natural se reconozcan por los Centros gestores y registren por las Oficinas de Contabilidad con imputación al año de su realización, de conformidad con el art. 63.1 del TRLGP, lo cual se traduce en una información deficiente sobre el presupuesto ejecutado y da lugar a injustificadas operaciones de incorporación.

Por último, resta hacer una referencia a las denominadas operaciones comerciales de los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo. Estos Organismos están sujetos a un régimen presupuestario mixto. De una parte, a un presupuesto limitativo similar al del Estado y, de otra, a un presupuesto no limitativo, de caracteres análogos al de explotación y capital de las Sociedades estatales, en el que se integran las operaciones propias de su actividad. Este doble carácter requiere unas normas de delimitación de los gastos sujetos a uno u otro régimen presupuestario. Sin embargo, existe una gran indefinición al respecto, lo que ha dado lugar a que no se apliquen criterios homogéneos y se extienda la flexibilidad propia de las operaciones comerciales a otras que no lo son.

### III. CONSIDERACIONES SOBRE LA SITUACION DESCRITA A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS APLICABLES

La realidad de un sector público estatal de dimensiones y características muy distintas a las que presentaba en otras épocas y la nueva configuración de los Presupuestos Generales del Estado, en los que se incluyen todos los gastos e ingresos de dicho sector y no sólo los del Estado, ha dado lugar a una reformulación de los principios presupuestarios clásicos que hoy están dotados por la Constitución y la Ley General Presupuestaria de un alcance muy distinto al que tuvieron, aunque no por ello han de perder virtualidad sobre la actividad financiera. La situación expuesta en el apartado precedente permite afirmar, no obstante, que esta virtualidad ha quedado reducida más allá de lo que debiera.

La Constitución Española regula en su art. 134 el Presupuesto, distribuyendo entre las Cortes Generales y el Gobierno las competencias presupuestarias, de tal manera que es necesario el concurso de ambos poderes del Estado para que los Presupuestos Generales del Estado lleguen a ser aprobados (principio de competencia).

En este contexto, las facultades de modificar los créditos aprobados que se otorgan a la Administración, si bien exigidas por la eficacia de la gestión, deben ejercitarse de manera que en todo caso se salvaguarde la prerrogativa del Legislativo. Los gastos e ingresos previstos han de integrarse en el Presupuesto inicial para su aprobación parlamentaria. Sólo la existencia de cambios en las necesidades iniciales o el nacimiento

de necesidades nuevas a lo largo del ejercicio justifican las modificaciones al Presupuesto.

Todas las formas de modificación, excepto los créditos extraordinarios y suplementos de crédito que se aprueban por Ley, pueden afectar al principio de competencia si habilitan créditos para gastos que por ser previsibles, pueden ser objeto de conocimiento y por tanto de "examen, enmienda y aprobación por las Cortes Generales" o si, a través de ellas, se viene a configurar un Presupuesto definitivo sustancialmente distinto al aprobado, lo que, en caso de ser necesario, sólo debiera hacerse mediante norma de rango legal.

Más atrás se han expuesto situaciones en que se procede con olvido de esta exigencia (imprevisibilidad) en la tramitación administrativa, la cual, de otra parte, no viene formulada como condición expresa ni en la Ley ni en los Reglamentos, como sería deseable, si bien deriva de la configuración constitucional de la institución presupuestaria.

Establece la C.E. en su art. 134.2 que los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual (principio de temporalidad). Configurado nuestro Presupuesto como un presupuesto de competencia o jurídico, y no de caja, dicho carácter comporta que los Presupuestos Generales del Estado han de comprender todos los gastos e ingresos cuyo devengo se prevea en el año de vigencia de los mismos. El TRLGP en su art. 63.1 concreta que a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo pueden imputarse gastos realizados en el mismo; por lo que los actos de reconocimiento de las obligaciones exigibles y su contracción en cuentas deben tener lugar en el año natural en que el gasto se realiza. Resultará, en consecuencia, infringido dicho principio siempre que los gastos e ingresos imputables a un ejercicio se desplacen a otro posterior sin perjuicio de que las omisiones que de forma no intencionada se produzcan en la contracción contable se puedan subsanar imputando las obligaciones al ejercicio en que se adviertan (art. 63.2).

En estrecha conexión con la temporalidad se encuentran los principios de unidad y universalidad recogidos igualmente en el art. 134.2 C.E., según el cual los Presupuestos Generales del Estado han de comprender la totalidad de los gastos e ingresos del sector público. Ha de velarse, por tanto, para que se cumplan estrictamente estos principios. La universalidad se incumple tanto cuando gastos o ingresos previsibles dejan de presupuestarse, sin perjuicio de que las desviaciones en la ejecución puedan dar lugar a modificaciones en la dotación inicial, como cuando se autoriza el desplazamiento temporal en la imputación presupuestaria de los realizados en el año. Todas estas situaciones, sin perjuicio de otras consecuencias ya señaladas, tienen de común dejar fuera del Presupuesto anual gastos o ingresos del ejercicio.

Un caso singular en que existe el doble riesgo de alterar la distribución constitucional de competencias presupuestarias y el principio de universalidad lo

constituyen las operaciones de ampliación crediticia, y no por la regulación permanente de las mismas en el TRLGP sino por su configuración en las leyes anuales de Presupuestos que presentan continuas discordancias con aquélla.

En ninguno de los ejercicios considerados se han mantenido los caracteres del crédito ampliable establecidos por la Ley General Presupuestaria. En efecto, para el TRLGP la condición de ampliables de determinados créditos reviste carácter excepcional. Éstos han de figurar en el estado de gastos de los Presupuestos Generales del Estado "de modo taxativo y debidamente explicitados", y su incremento ha de ser función de la efectiva recaudación de los derechos afectados o del reconocimiento de "obligaciones del respectivo ejercicio", según disposiciones "con rango de Ley". Frente a dichos caracteres, el número y cuantía de los créditos ampliables, según las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, hace pensar más en una condición habitual que excepcional de ciertas consignaciones presupuestarias, su redacción es a veces genérica y no se relacionan de forma individualizada, suprimiéndose la exigencia de que las obligaciones sean del respectivo ejercicio y de que su reconocimiento haya de hacerse según disposiciones con rango de Ley, amparando a veces gastos discrecionales y voluntarios.

El resultado final de esta flexibilización ha sido dejar fuera del Presupuesto gastos previstos y que ciertas obligaciones que se contraen por la Administración sin un marco legal definido queden también excluidas de la limitación cuantitativa que deriva de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, planteando serias interrogantes sobre si queda salvaguardada la reserva de Ley establecida en el art. 133.4 de la C.E., según el cual las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

Por último, la cuestión de las modificaciones presupuestarias hay que conectarla con la reserva de Ley en materia de Deuda Pública (art. 135 C.E.) y la apremiante necesidad de control del déficit público.

En el título dedicado a la Deuda Pública en las leyes anuales de Presupuestos se contiene una autorización genérica al Gobierno para que el límite del saldo vivo de la misma pueda ser revisado en el importe de las modificaciones presupuestarias netas. Dicha autorización evita, en último extremo, que se realicen gastos sin financiación, ya que la magnitud del endeudamiento público, lejos de condicionar las modificaciones que decide la Administración, viene condicionada por ellas. Ello no obstante, en aras del necesario control, tanto parlamentario como administrativo, sobre el déficit público debiera explicitarse en la gestión de las modificaciones crediticias un aspecto tan trascendente como su incidencia en el mencionado déficit.

Podría sostenerse que, a partir de 1990, al establecer las leyes de Presupuestos un tope global al reconocimiento de obligaciones, el problema queda soluciona-

do materialmente dado que los gastos, en conjunto, no deben sobrepasar el total de créditos aprobados por las Cortes Generales, cuya financiación se encuentra establecida por la propia Ley de Presupuestos, según lo anteriormente señalado. Pero el hecho de la vigencia temporal de esta norma y, sobre todo, la comprobación de que sus efectos prácticos en la contención del gasto no ha sido la que cabría esperar, inducen a pensar en la conveniencia de que se incorpore al ordenamiento jurídico-presupuestario como precepto permanente y que el mismo se acompañe de los mecanismos adecuados para que surta efecto, impidiendo no la contracción en cuentas de obligaciones exigibles sino su generación. En defecto de esta medida habría de adoptarse, al menos, la de expresar en todos los expedientes de modificación los correspondientes recursos específicos (incluidos, en su caso, deuda pública y remanentes de ejercicios anteriores) con los que van a ser financiados.

#### IV. RECOMENDACIONES

Como consecuencia de todo lo expuesto, este Tribunal, con el ánimo de mejorar la gestión económico-financiera del sector público estatal en el ámbito presupuestario, formula las siguientes recomendaciones:

Primera. Desarrollar reglamentariamente en el plazo más breve que sea posible el título II "De los Presupuestos" del TRLGP, con derogación expresa de todas las normas presupuestarias de dudosa vigencia y con particular desarrollo de los aspectos y aplicación de los criterios que a continuación se expresan:

— Requisitos para que pueda ser incrementada la cuantía de los créditos ampliables (art. 66 TRLGP).

— Causas que se han de considerar justificadas a efectos de incorporaciones de remanentes (art. 73.1) y órgano competente para acordar la incorporación de aquellos remanentes en que concurre la doble condición de derivar de compromisos de gasto (competencia de los Jefes de los Departamentos) y de operaciones de capital (competencia del Ministro de Economía y Hacienda).

— Improcedencia de disminuir, vía transferencias, los créditos que sean necesarios para atender el cumplimiento de obligaciones o gastos preexistentes o que deriven de normas legales.

— Definición de los créditos presupuestarios que pueden ser objeto de incremento en los supuestos de generación por ingresos, estableciendo una correlación objetiva entre la naturaleza de los ingresos y de los gastos a financiar, así como entre los centros gestores de los ingresos y de los correspondientes créditos.

— Improcedencia de efectuar generaciones de crédito en tanto la recaudación no rebase las previsiones presupuestarias de ingresos.

— Expresión, en todos los expedientes de modificación presupuestaria, de los recursos con los que van a ser financiados los incrementos de los créditos.

— Clara delimitación entre los gastos de los Organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo imputables a la cuenta de operaciones comerciales (consignaciones estimativas) y los imputables a créditos limitativos.

Segunda. Adecuar la estructura de las cuentas de liquidación del Presupuesto que deben ser rendidas a este Tribunal de manera que reflejen el gasto presupuestario a nivel de crédito vinculante.

Tercera. Efectuar una presupuestación rigurosa que comprenda la totalidad de los gastos e ingresos previstos sin que el carácter ampliable de determinadas partidas o la posibilidad de incorporación se utilice en ningún caso para eludir esta exigencia constitucional. Las modificaciones presupuestarias deben limitarse a reflejar los gastos derivados de necesidades nuevas o imprevistas.

Cuarta. Evitar, en la medida de lo posible, las continuas excepciones a la Ley General Presupuestaria a través de las leyes anuales de presupuestos pues, aun cuando sean jurídicamente válidas, la racionalidad de la gestión presupuestaria aconseja que ésta se desarrolle por los cauces de la ley vertebradora del ordenamiento financiero.

Quinta. Los gastos e ingresos deberán presupuestarse primero, e imputarse después, al ejercicio en que se generan, sin demorar su contracción en cuentas a ejercicios posteriores.

Sexta. Limitar las competencias de modificación presupuestaria, salvo que por expresa habilitación legal se doten de mayor contenido, al ámbito financiero. Concretamente, la autorización para acordar determinadas transferencias no debe comportar por sí misma habilitación para incidir en el campo de las leyes sustantivas o en competencias materiales atribuidas por éstas.

Séptima. Expresar en toda modificación presupuestaria, además de su forma de financiación, su incidencia en el déficit público. En este sentido se consideraría una acertada solución para el control del mismo convertir en precepto permanente la limitación global al reconocimiento de obligaciones establecida en las últimas leyes de Presupuestos Generales del Estado siempre que se creen los mecanismos adecuados para su efectividad, no en el momento de la contracción en cuentas de las obligaciones, sino en el de su nacimiento.

Madrid, 21 de diciembre de 1993.

**251/000023 (Congreso de los Diputados)**  
**771/000022 (Senado)**

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el Boletín Oficial de las Cortes, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada al Consejo Superior de Investigaciones Científicas referido al ejercicio de 1990, así como el Informe correspondiente. (Núm. expte.: 251/000023).

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**.

**RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON EL INFORME DE FISCALIZACION REMITIDO POR ESE ALTO TRIBUNAL SOBRE LA FISCALIZACION REALIZADA AL CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS REFERIDO AL EJERCICIO 1990**

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, en relación con el Informe remitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada al Consejo Superior de Investigaciones Científicas referido al ejercicio de 1990.

**ACUERDA:**

Primera. La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, a la vista del Informe de Fiscalización emitido por ese Alto Tribunal realizado al Consejo Superior de Investigaciones Científicas referido al ejercicio económico de 1990, acuerda:

1.º Aceptar en sus propios términos las conclusiones del Tribunal de Cuentas, instando al CSIC a que subsane las deficiencias observadas, aplicando la normativa contable exigible a los Organismos Autónomos Comerciales. Asimismo incidir en la necesidad de que impulse las recomendaciones indicadas en el referido informe normalizando los procedimientos de gestión de todos sus Institutos y Centros periféricos y mejorando el control presupuestario, contable y del inmovilizado, potenciando los medios humanos y materiales de su Auditoría Interna y las estructuras administrativas de sus Institutos y Centros.

2.º Instar al Ministerio de Economía y Hacienda para que resuelva en el menor plazo posible las discrepancias mantenidas con el CSIC sobre la aplicación del IVA a las operaciones del Organismo.

3.º Instar al Ministerio de Economía y Hacienda para que, respetando la autonomía de gestión necesaria en un sector estratégico como es la Investigación Científica y el Desarrollo Tecnológico, proporcione al CSIC los asesoramientos necesarios para imputar contablemente los gastos en los que este Organismo incurre al ejecutar programas, proyectos y contratos de investigación.

Segunda. Que, como indica el Tribunal de Cuentas, se proceda a la "observancia escrupulosa de la normativa contable o de otra índole a la que está sometido el Organismo" y que se apliquen las Recomendaciones que el propio Tribunal de Cuentas realiza referidas a procedimientos de atribución de funciones, al fortalecimiento del control interno, a la correcta determinación e importancia de costes a cada proyecto de investigación, a la correcta explotación de patentes y a la separación de operaciones comerciales y presupuestarias en el Organismo.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Nestor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

**INFORME DE FISCALIZACION DEL CONSEJO SUPERIOR DE INVESTIGACIONES CIENTIFICAS  
(EJERCICIO 1990)**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora, y a tenor de lo dispuesto en los artículos 9, 12 y 14 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, en relación con los resultados de la fiscalización realizada al Organismo Autónomo "Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC)" referida al ejercicio 1990, ha acordado en sesión celebrada el día 21 de diciembre de 1993, aprobar el presente informe y elevarlo.

A LAS CORTES GENERALES

INDICE

	Páginas
I. CONSIDERACIONES GENERALES .....	121
I.1. Introducción.....	121
I.2. Reseña histórica, naturaleza jurídica y actividades principales del CSIC.....	121
I.3. Principales fuentes de financiación .....	121
I.4. Objetivos de la fiscalización .....	122
II. AUDITORIA FINANCIERA .....	123
II.1. Alcance.....	123
II.2. Salvedades más significativas que afectan a la presentación y representación de los Estados Financieros .....	123
II.3. Opinión de auditoría sobre los estados financieros.....	125
III. COMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS .....	125
III. 1. Inmovilizado.....	125
III. 2. Deudores.....	128
III. 3. Tesorería .....	128
III. 4. Patrimonio y reservas .....	128
III. 5. Deudas a corto plazo.....	129
III. 6. Partidas ptes. de aplicación .....	130
III. 7. Ajustes por periodificación.....	130
III. 8. Ingresos.....	131
III. 9. Gastos .....	132
III.10. Situación fiscal.....	135
III.11. Cuenta resumen de las operaciones comerciales.....	135
IV. CONTROL INTERNO Y CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD.....	136
IV.1. Control de inventario de inmovilizado .....	136
IV.2. Tesorería .....	138
IV.3. Sistema de pagos a justificar .....	139
IV.4. Reconocimiento y control de las cuentas a cobrar .....	139
IV.5. Contratación administrativa .....	140
V. EXAMEN DE LOS RESULTADOS DEL PROGRAMA 541 A "INVESTIGACION CIENTIFICA" EN LA PARTE GESTIONADA POR EL CSIC.....	141
VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	142
<b>ANEXOS</b>	
1. Balance de situación .....	145
2. Cuentas de resultados .....	146
3. Cuadro de financiamiento anual.....	147
4. Ejecución del presupuesto de ingresos .....	148
5. Ejecución del presupuesto de gastos .....	149
6. Estado de ejecución de los derechos presupuestarios .....	150
7. Estado de ejecución de las obligaciones presupuestarias.....	151
8. Resultado de operaciones comerciales .....	152

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

### I.1. INTRODUCCION

El Tribunal de Cuentas en el ejercicio de las funciones que le asigna la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y por Acuerdo del Pleno adoptado en sesión celebrada el 30 de marzo de 1992, ha realizado una fiscalización del Consejo Superior de Investigaciones Científicas —en adelante CSIC o el Consejo—, referida al ejercicio 1990.

Los resultados de esta fiscalización se contienen en el presente Informe, al que se unen las alegaciones formuladas en el trámite a que se refiere el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Las indicadas alegaciones no han determinado modificación alguna de los resultados de la fiscalización puestos de manifiesto a los responsables del Organismo, por cuanto se considera que, si bien aquéllas explican la actuación de la Entidad fiscalizada, en nada contradicen los hechos y conclusiones contenidos en el Informe.

### I.2. RESEÑA HISTORICA, NATURALEZA JURIDICA Y ACTIVIDADES PRINCIPALES DEL CSIC

El CSIC se crea por Ley de 24 de noviembre de 1939 englobando los patronatos Raimundo Lulio, Marcelino Menéndez Pelayo, Santiago Ramón y Cajal, Alonso de Herrera, Alfonso el Sabio, Juan de la Cierva, José María Cuadrado y Diego de Saavedra Fajardo. Igualmente se integran en el Consejo todos los Centros dependientes de la disuelta Junta para Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas, de la Fundación de Investigaciones Científicas y Ensayos de Reformas y los creados por el Instituto de España, así como los Centros Investigadores adscritos en esa fecha al Ministerio de Educación y no vinculados a la Universidad.

Posteriormente se integran en su estructura los Organismos autónomos Patronato Juan de la Cierva y División de Ciencias Matemáticas, Médicas y de la Naturaleza, que se extinguen por Real Decreto 62/77 asumiendo el CSIC sus bienes, derechos y obligaciones. Asimismo, por este Real Decreto se suprimen los Patronatos citados anteriormente.

El Decreto 1.348/62 clasifica al CSIC como Organismo autónomo a los efectos de la aplicación de la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958. Encuadrado en el sector de los Organismos autónomos administrativos, la Ley 13/86 de Investigación Científica y Técnica modifica su naturaleza jurídica que pasa a ser la de Organismo autónomo comercial, industrial, financiero o análogo, dentro de los que la propia Ley denomina Organismos Públicos de Investigación (OPIS), entre los cuales el CSIC ocupa un

lugar principal tanto cualitativa como cuantitativamente.

El CSIC se rige por lo dispuesto en la citada Ley 13/86, por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, y por lo establecido en el resto de las normas que son de aplicación al sector de los Organismos autónomos de su naturaleza.

La estructura orgánica del Consejo ha sido durante el periodo al que se refiere la fiscalización, básicamente, la que se deriva del Reglamento Orgánico aprobado por Real Decreto 3.450/77, al no haberse aprobado el nuevo Reglamento previsto en la Ley 13/86 y reiterado en la Disposición final 9.ª de la Ley de Presupuestos Generales para 1990.

La actividad del Consejo se ha desarrollado a través de sus Servicios Centrales y de 144 Institutos y Centros, así como de 8 Delegaciones Regionales situadas en Cataluña (Barcelona), Andalucía (Sevilla y Granada), Galicia (Santiago de Compostela), Comunidad Valenciana (Valencia), Aragón (Zaragoza), Madrid, Roma y Bruselas.

La Ley de Investigación Científica y Técnica establece el marco general de las funciones a realizar por los OPIS. Dentro de este marco, el Consejo tiene como funciones más significativas, las siguientes:

- Promover la investigación científica en todos los ámbitos.
- Gestionar y ejecutar los programas de investigación propios o aquellos que le sean asignados dentro de la política científica fijada por el Gobierno (Plan Nacional).
- Contribuir a la definición de los objetivos de dicho Plan y colaborar en las tareas de evaluación y seguimiento de los mismos.
- Asesorar en materia de investigación a los organismos de la Administración Central o de las CC. AA que lo soliciten.
- Fomentar las relaciones con la comunidad científica nacional e internacional.
- Crear, mantener y desarrollar sus centros y dotarlos de los medios necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Para el cumplimiento de estas funciones se desarrollan cuatro actividades fundamentales: Investigación, Formación de investigadores, Divulgación y Gerencia económica administrativa

### I.3. PRINCIPALES FUENTES DE FINANCIACION

El Consejo se financia principalmente a través de las subvenciones corrientes y de capital previstas como recursos de su presupuesto administrativo. Adicionalmente, clasificados como ingresos por operaciones comerciales (ventas de servicios), obtiene otros recursos públicos por transferencias de diversas Administracio-

nes, así como por la realización de contratos de investigación con empresas públicas y privadas.

El detalle de esta financiación adicional es el siguiente:

a) **ADMINISTRACION CENTRAL.** El Plan Nacional de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico aprobado por Consejo de Ministros de 19/2/1988, para el cuatrienio 1988-1991, ha instrumentado líneas de financiación para diferentes programas nacionales y sectoriales de investigación, subvencionando mediante convocatorias anuales publicadas en el BOE, aquellos proyectos de investigación presentados por los OPIS que cumplen los requisitos establecidos por los gestores de los programas<sup>1</sup>.

El Consejo ha acudido regularmente a estas ayudas para todo tipo de proyectos destacando por su volumen las correspondientes al programa sectorial del Ministerio de Educación y Ciencia "Promoción general del conocimiento".

Las subvenciones incluyen únicamente los costes adicionales o variables a incurrir en la ejecución de los proyectos, es decir, no recogen los costes fijos —personal fijo en plantilla, administración, amortización— etc., los cuales son cubiertos por los OPIS.

b) **ADMINISTRACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.** La relación del CSIC con las CC. AA. tiene dos frentes:

1.º Varias CC. AA. —Madrid, Cataluña, Asturias y Andalucía— han instrumentado Planes regionales de investigación con las mismas características y procedimientos que los descritos para el Plan Nacional. El Consejo acude regularmente a estas subvenciones destacando por su volumen la Comunidad Autónoma de Madrid.

2.º Por otra parte el Organismo tiene firmados Acuerdos-marco o Convenios de colaboración con todas las CC. AA. para el fomento de la investigación en su ámbito respectivo. Estos convenios establecen los objetivos generales y prevén convenios o contratos específicos para proyectos de investigación concretos en los que se establecen las normas que vinculan a las partes, materializándose en subvenciones a equipos de investigación de Institutos radicados en la Comunidad Autónoma.

c) **OTRAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS.** Con carácter residual algunas Diputaciones y Ayuntamientos pueden acordar con algún Instituto la concesión de ayudas para investigación.

d) **COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.** Las Comunidades Europeas también tienen estableci-

das líneas de financiación dentro de los programas marco de investigación para la concesión de ayudas a aquellos proyectos de investigación presentados por los OPIS de los Estados miembros. Estas ayudas son objeto de convocatoria pública por los gestores de los programas —Dirección General XII "De la Ciencia, Investigación y Desarrollo" y Dirección General XIII "De Telecomunicaciones, Industrias de la Información e Innovación", principalmente— en el diario oficial de las Comunidades Europeas.

En cada proyecto a financiar deben participar, al menos, dos OPIS de Estados miembros diferentes, siendo uno responsable y los demás asociados. El primero asume la relación administrativa y financiera con el gestor del programa.

Las ayudas pueden instrumentarse de dos formas normalizadas: la primera a través de un porcentaje sobre los costes reales del proyecto y la segunda mediante una contribución fija. Dentro de la primera existen dos modalidades: una sobre costes reales totales y otra que cubre el 100% de los denominados costes reales marginales, definidos como el coste real total menos los costes de personal fijo en plantilla y los costes internos, en particular, amortizaciones y gastos de administración.

El CSIC ha acudido regularmente a estas ayudas generalmente en calidad de "asociado" y con el modelo de ayudas de los costes reales marginales.

e) **OTRAS ENTIDADES.** Generalmente empresas públicas y privadas que requieren a un Instituto del Organismo para el desarrollo de un proyecto concreto. El procedimiento establecido estipula la autorización por Servicios Centrales del proyecto formalizándose un contrato entre las partes (sometido a Derecho privado), en el que se establecen las condiciones que regirán su ejecución y conclusión.

El Consejo no tiene normalizados estos contratos, de forma que cada Instituto e incluso cada equipo de investigación acuerda con la Entidad las condiciones de aquéllos, las cuales, según manifestaciones de los responsables actuales, suelen ser uniformes para los hechos más significativos del contrato, sobre todo, precio y sistema de cobro, de acuerdo con las instrucciones de los Servicios Centrales, instrucciones que no se han incorporado al manual de organización del Organismo.

#### I.4. OBJETIVOS DE LA FISCALIZACION

De acuerdo con la planificación efectuada, los objetivos a cubrir han sido los siguientes:

A) Análisis y comprobación del balance de situación, cuenta de resultados y cuadro de financiamiento del Organismo a fin de determinar si representan razonablemente su situación patrimonial y financiera a 31-12-90, los resultados de sus operaciones para el ejerci-

<sup>1</sup> Comisión Interministerial de la Ciencia y Tecnología (CICYT) para los programas nacionales y Dirección General de Investigación Científica y Técnica para el programa sectorial del Ministerio de Educación y Ciencia.

cio terminado en dicha fecha, y las variaciones de su posición financiera durante el mismo, de acuerdo con los principios y criterios contables que le son de aplicación.

B) Análisis de los estados de liquidación del presupuesto de 1990, de las operaciones de presupuestos cerrados y de la documentación complementaria, comprobando su adecuación a la normativa aplicable.

C) Análisis de los procedimientos contables y administrativos mantenidos por el Organismo y de su sistema de control interno, comprobando su adecuación a la normativa aplicable y, en su caso, si hacen posible una correcta gestión de sus operaciones.

D) Análisis de la ejecución del programa 541A "Investigación científica", en el ejercicio 1990.

## II. AUDITORIA FINANCIERA

### II.1. ALCANCE

El examen de los estados financieros que se recogen en los anexos I a VIII —balance de situación, cuenta de resultados, cuadro de financiamiento anual y estados de liquidación del presupuesto—, se ha realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, ha incluido todas las comprobaciones que se han estimado necesarias para obtener un grado de evidencia suficiente, excepto por las limitaciones al alcance que se mencionan en el apartado de salvedades siguiente.

### II.2. SALVEDADES MAS SIGNIFICATIVAS QUE AFECTAN A LA PRESENTACION Y REPRESENTACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### 1. Limitaciones al alcance

a) No se ha podido analizar el valor por el que figuran contabilizadas las adquisiciones de bienes del inmovilizado material realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 1986, al carecer el Organismo de un detalle individualizado de los correspondientes costes de adquisición. El importe por el que figuran registrados estos activos asciende a 10.403 millones de pesetas, sin incluir, al no haber sido registradas hasta 1991, las adquisiciones efectuadas en los ejercicios 1985 y 1986.

b) El Organismo no efectúa dotaciones a la amortización para cubrir la depreciación sufrida por sus activos inmovilizados, estando actualmente en estudio los criterios objetivos, vidas útiles, bases y sistemas de amortización, que sirvan para determinar las dotaciones anuales. En consecuencia, no se ha podido cuantificar el importe al que debería ascender el fondo de amortización acumulado y la dotación que hubiera sido necesaria realizar por el ejercicio 1990.

c) El CSIC es propietario de 310 patentes obtenidas como resultado de su actividad investigadora, las cuales, en parte, están cedidas para su explotación según diversas fórmulas. El valor de esta propiedad industrial no se registra en los estados financieros, sin que se disponga del detalle individualizado de los gastos de investigación incurridos que podrían haberse capitalizado y del de los gastos administrativos derivados de su inscripción y mantenimiento en los Registros públicos.

Por otra parte, no consta que existan criterios definidos en base a los cuales se toman las decisiones de solicitud de propiedad industrial para los resultados de investigación patentados, ni de que exista propiamente un sistema de control de ingresos por la explotación de patentes que permita evaluar si dicha explotación se está efectuando de manera óptima.

d) El Consejo no utiliza las cuentas de compras para registrar las adquisiciones de bienes destinados a su actividad productiva susceptibles de ser incluidos en cuentas de almacén, ni mantiene un registro extracontable que permita conocer las unidades físicas de estos bienes existentes en cada momento. Dichas adquisiciones se contabilizan como suministros por lo que, a efectos contables, se consideran consumidas en el ejercicio en el que se producen. Por el contrario, se utiliza la cuenta de devoluciones de compras, lo que origina que en la cuenta de explotación el saldo del subgrupo compras figure con signo negativo por importe de 45 millones de pesetas, si bien esta cantidad corresponde realmente a reintegros de ejercicio corriente de cantidades destinadas al pago de operaciones comerciales y libradas a justificar.

Debido a este procedimiento, no existe en el balance de situación reflejo del valor por el que deberían de figurar las existencias no consumidas de estos bienes al 31 de diciembre de 1990, sin que objetivamente pueda determinarse a qué importe ascendería dicho valor ni el efecto sobre los resultados del ejercicio y de los ejercicios anteriores.

e) La partida de cobros anticipados que se registra en el balance de situación por importe de 3.893 millones de pesetas, corresponde a ingresos recibidos por investigaciones contratadas que se encuentran pendientes de librar a los Centros para satisfacer los respectivos gastos derivados de dichas investigaciones.

Dado que no existe constancia de que para cada proyecto, o conjunto de proyectos, de investigación se realicen seguimientos que permitan determinar cuál sería la distribución objetiva del gasto durante el período de ejecución, la consideración de aquella partida como cobros anticipados, no responde a una aplicación razonable del principio contable de correlación de ingresos y gastos, sino más bien a una decisión administrativa basada en un criterio de caja, según el cual es imposible gastar los fondos que no se libran.

En consecuencia, no puede llegar a cuantificarse a qué importe debería ascender el saldo de la cuenta de

cobros anticipados, de haberse aplicado en su determinación principios y criterios de contabilidad generalmente aceptados.

f) Los ingresos que el Organismo califica como comerciales, se reconocen en cuentas aplicando el principio de caja. Este criterio no es adecuado especialmente<sup>2</sup> en lo que se refiere a la contabilización de los derechos de cobro que se derivan de los contratos de investigación celebrados con empresas y otras entidades, que no tengan carácter de subvención, para los cuales deberían reconocerse los importes a cobrar en el momento en que resulten exigibles según las cláusulas de dichos contratos e independientemente del momento en que se produzcan los cobros efectivos.

En la revisión efectuada sobre los contratos de esta naturaleza que se encontraban en vigor en 1990, se ha observado que no existe control contable sobre los derechos exigibles según contrato y no cobrados a su vencimiento, que permita determinar objetivamente el importe del saldo conjunto a que debería ascender la correspondiente cuenta a cobrar.

## 2. Otras salvedades

a) El Consejo sigue la incorrecta práctica de reconocer contablemente las obligaciones en el momento en el que se comunica al adjudicatario su designación en el contrato de que se trate, por lo que dicho reconocimiento se produce con anticipación a la fecha de realización de la obra, servicio o suministro que, constituyen el origen y la causa de dichas obligaciones.

Como consecuencia de ello, los saldos de las cuentas de inmovilizado material y de deudas a corto plazo que figuran registradas en el balance se encuentran sobrevalorados en, al menos, 2.221 millones de pesetas. Asimismo, se han reconocido como gastos de explotación del ejercicio 1990, con su correspondiente contrapartida acreedora, suministros que deberían haberse registrado en 1991 por importe de, al menos, 58 millones de pesetas.

b) El saldo de los pagos librados a justificar, en la parte en que se desconoce al cierre del ejercicio sobre cuál será su aplicación definitiva y por consiguiente las cuentas de la contabilidad financiero patrimonial que debían registrar las correspondientes transacciones, se distribuye proporcionalmente a los saldos de gastos por naturaleza contabilizados<sup>3</sup>, a fin de imputarlos en los estados financieros.

De la comparación entre la aplicación efectiva de los gastos una vez justificados y la efectuada con el procedimiento de distribución descrito, se desprenden diferencias significativas que afectan principalmente al inmovilizado material, que figura en el balance minusvalorado en 251 millones de pesetas, y a los gas-

tos de personal y trabajos, servicios y suministros exteriores, que figuran sobrevalorados en la cuenta de explotación en 40 y 289 millones de pesetas respectivamente.

El procedimiento de distribución se ha utilizado recurrentemente en ejercicios anteriores, sin que pueda determinarse su efecto sobre los estados financieros de dichos ejercicios.

c) En el valor del inmovilizado material se incluyen 7.213 millones de pesetas, importe al que ascienden las certificaciones de obra emitidas hasta el 31 de diciembre de 1990 derivadas de la construcción de un buque oceanográfico con capacidad antártica, así como por la adquisición de diversos elementos incorporados al mismo. Según el Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de julio de 1988 por el que se autoriza dicha construcción, la contratación se encarga al Ministerio de Defensa correspondiendo al CSIC el pago, con cargo a sus créditos de inversiones, de los gastos incurridos en la ejecución del contrato. El buque una vez terminado quedará integrado en el Ministerio de Defensa y dado de alta en la lista de buques de la Armada, hecho que se produce a su recepción el 16 de mayo de 1991, causando baja en el inmovilizado del CSIC y la correspondiente reducción en la cuenta de patrimonio del Organismo.

Dado que la titularidad del buque corresponde al Ministerio de Defensa, los gastos de su construcción deberían haberse contabilizado en cuentas distintas de las del inmovilizado material propio del CSIC, utilizando con esa finalidad las cuentas del subgrupo de gastos a cancelar, u otras que permitan identificar claramente las peculiares características de este gasto capitalizado.

d) Las cuentas de tesorería registradas en el balance de situación incluyen sólo el saldo contable de la cuenta n.º 116-1 en el Banco de España, sin que en dicho saldo se hayan considerado diversas operaciones de ingresos por importe de 1.274 millones de pesetas efectuadas entre los días 20 al 31 de diciembre de 1990, por lo que a esta última fecha el valor del citado saldo que debería reflejarse en el balance ascendía a 2.181 millones de pesetas, en lugar del de 907 millones que aparece en él.

e) El CSIC no utiliza el juego de cuentas previsto en la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos para registrar la situación de los fondos librados a habilitados para hacer frente a pagos en firme y a justificar. Según lo previsto en esta Instrucción, las cuentas de tesorería en el balance de situación deberían incluir un saldo 1.381 millones de pesetas, importe al que ascienden dichos fondos depositados en cuentas bancarias a 31 de diciembre de 1990, pendientes de efectuar el correspondiente pago a los acreedores finales. Simultáneamente, el pasivo del balance debería registrar en cuentas de "acreedores por pagos en firme y a justificar" el citado saldo de 1.381 millones de pesetas.

<sup>2</sup> Ver apartado IV.4 posterior.

<sup>3</sup> Ver apartado III.9 posterior.

Por otra parte no se incluyen en el saldo de la tesorería existencias en bancos a 31 de diciembre de 1990, que corresponden a cuentas restringidas de ingresos no transferidos al Banco de España (30 millones de pesetas) y a otras cuentas que, correspondiendo al Organismo, no eran conocidas por los servicios centrales de administración (4 millones de pesetas).

f) La cuenta de partidas pendientes de aplicación que figura en el pasivo del balance con un saldo de 782 millones de pesetas, representa, en su mayor parte (773 millones), ingresos cobrados a 31 de diciembre de 1990 que se aplican a resultados de explotación de 1991. Asimismo, la cuenta de resultados de 1990 ha registrado ingresos por 275 millones de pesetas procedentes de partidas pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 1989.

g) El Consejo considera como ingresos procedentes de su actividad comercial, registrados en su contabilidad financiera como ventas de servicios por investigación contratada, las transferencias efectuadas por el Estado con cargo al Plan Nacional de Investigación, por Comunidades Autónomas y otros Entes públicos y por la Comunidad Económica Europea. El importe conjunto de estos recursos, con independencia del efecto de las periodificaciones registrado en la cuenta de cobros anticipados, ascendió a 6.579 millones de pesetas.

Un porcentaje significativo de las citadas transferencias viene afectado en su concesión a la adquisición de maquinaria y equipo e incluso a la construcción de edificios, por lo que su correcto tratamiento contable hubiera exigido su registro como transferencias de capital.

En el resto de estas transferencias, la contraprestación ofrecida por el CSIC consistente en la ejecución de los proyectos de investigación encargados, no produce en el concedente de la transferencia ningún beneficio directo y no repartible, característica que constituye la esencia misma del concepto contable de venta. En consecuencia, hubiera procedido considerar a este tipo de recursos como transferencias corrientes, ya que, en definitiva, son utilizados por el Organismo para la realización de actividades investigadoras y de divulgación en favor de la sociedad en general, e inclusive en beneficio propio en la medida en que parte de los gastos de investigación pueden generar propiedad industrial o intelectual susceptible de producir rendimientos a favor del Consejo.

La consideración contable de estos recursos como transferencias corrientes o transferencias de capital, obliga a la inclusión en el presupuesto administrativo tanto de estos como de los gastos que financian, utilizando para ello la facultad que en cuanto a generaciones de crédito concede el artículo 18.2 de la Ley 13/86, sin que resulte razonable que en aras de una gestión más ágil se considere a estas transferencias como ventas por operaciones comerciales, oscureciendo la in-

formación que la contabilidad pública está obligada a suministrar.

h) La Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos establece como resultado por operaciones comerciales la diferencia entre el saldo de las cuentas de compras y de ventas del ejercicio, adicionado por la variación experimentada en el período en la valoración de sus existencias.

El CSIC no sigue este criterio en la determinación de sus resultados por estas operaciones, ya que, además de la falta de utilización de cuentas de compras—según lo indicado en el punto II.2.1 d) anterior— se consideran como gastos comerciales a determinadas adquisiciones de inmovilizado, gastos de personal, transferencias y suministros varios. Igualmente, las cuentas de ventas incluyen ingresos que en su mayor parte tienen la consideración de transferencias corrientes y de transferencias de capital. Por este motivo, la cuenta resumen de operaciones comerciales rendida por el CSIC no es representativa de la ejecución de dichas operaciones, de acuerdo con los principios y criterios que inspiran la citada Instrucción de Contabilidad.

### II.3. OPINION DE AUDITORIA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Dada la importancia de las salvedades descritas en los párrafos del apartado II.2 anterior, los estados financieros rendidos por el Consejo no presentan adecuadamente la situación financiera y patrimonial del Organismo al 31 de diciembre de 1990, ni el resultado de sus operaciones para el ejercicio terminado en dicha fecha, ni el resultado de las operaciones de liquidación de su presupuesto por el ejercicio de 1990, de acuerdo con los principios y criterios contables contenidos en la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos y en el Plan General de Contabilidad Pública.

### III. COMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

#### III.1. INMOVILIZADO

##### A) Inmovilizado material

Presenta el siguiente detalle (en miles de pesetas):

Concepto	Saldo 31/12/89	Adiciones	Saldo 31/12/90
Solares sin edificar	41.961	19.403	61.364
Equipos científicos	14.642.349	3.401.173	18.043.522
Edificios	5.107.533	2.096.086	7.203.619
Otras construcciones	2.131.832	—	2.131.832
Maquinaria	345.492	86.291	431.783

Concepto	Saldo 31/12/89	Adiciones	Saldo 31/12/90
Mat. transporte	4.320.988	3.440.663	7.761.651
Mobiliario	997.277	711.602	1.708.879
Mat. oficina	117.301	50.260	167.561
Fondo documental	1.032.145	394.397	1.426.542
Ganado Experimental	960	—	960
<b>TOTAL</b>	<b>28.737.838</b>	<b>10.199.875</b>	<b>38.937.713</b>
Amortización acumulada	—	—	—
Inmovilizado material neto	28.737.838	10.199.875	38.937.713

Del examen de las cuentas del inmovilizado material se deduce lo siguiente:

1) Los activos adquiridos con anterioridad al 31-12-1986, registrados por importe de 10.403 millones de pesetas, no están debidamente soportados en cuanto a su coste de adquisición sin que por otra parte pueda efectuarse un contraste fiable con los datos que figuran en el inventario por las compras realizadas hasta dicha fecha.

El citado importe recoge:

	Millones de pesetas
Adquisiciones hasta 31-12-1977 .....	3.146
Adquisiciones desde 1-1-1978 hasta 31-12-1984.....	7.257
<b>TOTAL .....</b>	<b>10.403</b>

La primera partida corresponde al valor dado a los activos del CSIC, del Patronato Juan de la Cierva y de la División de Ciencias Matemáticas, Médicas y de la Naturaleza, al ser integrados según el Real Decreto 62/1977. El único soporte facilitado sobre estas agregaciones ha consistido en una denominada "cuenta de propiedades" en donde figuran las cifras del valor conjunto dado a los activos de los tres Organismos.

La segunda partida se soporta en certificados anuales sobre el valor global adicionado en cada ejercicio, emitidos hasta 1981 por el Jefe de la Sección de Habilitación, y en 1982, 1983 y 1984 por el Jefe de la Sección de Obras y Propiedades.

Las adquisiciones efectuadas en 1985 y 1986 no se registran en el balance de situación a 31-12-1990, activándose mediante un apunte contable de diciembre de 1991 con abono a cuentas de patrimonio, por importe de 5.956 millones de pesetas.

2) En la comprobación de adiciones de ejercicios anteriores se ha puesto de manifiesto como hecho más significativo, la activación en 1989 de gastos no capita-

lizables por importe de 43 millones de pesetas derivados del alquiler de un buque pesquero para la realización de una campaña científica en Namibia.

3) El Organismo no utiliza cuentas específicas para registrar el coste del inmovilizado en curso de adaptación, construcción o montaje, considerándolo como inmovilizado material afecto a la explotación previamente a su entrada en funcionamiento.

Como caso más significativo de esta situación cabe señalar la construcción del buque "Hespérides" en curso de fabricación a 31-12-1990, cuyo coste de producción registrado hasta esa fecha (7.578 millones de pesetas) supone la práctica totalidad del saldo de la cuenta "material de transporte".

Sin embargo, en la construcción de este buque concurren además otras circunstancias que determinan que su coste debería haberse contabilizado en cuentas distintas de las del inmovilizado material propio del Organismo, puesto que desde el mismo momento en que se autoriza su construcción se le afecta al Ministerio de Defensa.

El acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de julio de 1988, autoriza la construcción de un buque con capacidad para la navegación antártica estableciendo que la contratación y la dirección e inspección de obra corresponde al Ministerio de Defensa, al cual debe afectarse el buque una vez construido, corriendo a cargo del CSIC el pago de las certificaciones de obra, para lo que se le dota en la Ley de Presupuestos Generales para 1988 de 500 millones de pesetas, autorizando compromisos futuros en los ejercicios 1989 y 1990 por importes de 4.402 y 3.901 millones de pesetas, respectivamente.

El buque se adjudicó a la E.N. Bazán por el procedimiento de contratación directa, en 7.100 millones de pesetas sin revisión de precios. Con cargo a los créditos autorizados y, asimismo al amparo del Acuerdo del Consejo de Ministros citado, se adjudicó directamente a la E.N. Bazán el suministro de un sistema integrado de sondas hidroacústicas por 406 millones de pesetas. Estos dos contratos junto con algunas pequeñas modificaciones totalizan el coste del buque en 7.579 millones de pesetas.

El buque, con el nombre de "Hespérides", se recibió por el Ministerio de Defensa el 16 de mayo de 1991, pasando a formar parte de los buques de la Armada. En diciembre de 1991 el coste registrado en la contabilidad del CSIC, causa baja en el inmovilizado con cargo a cuentas de patrimonio.

Según el acuerdo del Consejo de Ministros que autorizó la construcción del buque, una vez afectado a la Armada, corresponde al Ministerio de Defensa su dotación y mantenimiento. Asimismo, los costes de las campañas de investigación que realice correrán a cargo del organismo o entidad responsable de las mismas y los rendimientos que puedan obtenerse generarán crédito en el Ministerio de Defensa.

4) La financiación de las adiciones de inmovilizado en el ejercicio 1990 se ha efectuado con cargo a créditos de los capítulos 6 (7.260 millones de pesetas) y 2 (276 millones de pesetas) del presupuesto de gastos del Organismo, con operaciones comerciales (2.660 millones de pesetas) y con una cesión de terrenos por 4 millones de pesetas. El resto de las obligaciones reconocidas en el capítulo 6 (1.043 millones de pesetas) se han aplicado a gastos de personal (205 millones), otros gastos de la cuenta de explotación (614 millones) y a la cuenta de "gastos presupuestarios pendientes de aplicación" (224 millones). El saldo de esta última cuenta se prorroga entre diversos gastos de la cuenta de explotación<sup>4</sup>, por lo que los 224 millones de pesetas que correspondían a adquisiciones de inmovilizado, principalmente equipos de investigación, han sido indebidamente registrados como gastos del ejercicio 1990. Asimismo, debido a este procedimiento de prorrateo, no se han activado adquisiciones de inmovilizado financiadas con operaciones comerciales por importe de 27 millones de pesetas.

5) A causa del sistema seguido por el Organismo, según el cual para las adquisiciones efectuadas mediante contratos se reconocen las obligaciones en el momento de la adjudicación, las adiciones del inmovilizado del ejercicio y consecuentemente las obligaciones reconocidas con cargo al capítulo 6 y los cargos por operaciones comerciales, están sobrevalorados en al menos 2.221 millones de pesetas, con el siguiente detalle:

Aplicación presupuestaria	Importe (millones ptas.)	Aplicación cuenta financiera	Importe (millones ptas.)
Cap. 6 Inversiones reales	1.454	2010 Mat. científico	489
Operaciones comerciales	767	2020 Edificios	955
		2040 Mat. Transp.	365
		2050 Mob. y Enseres	412
<b>TOTAL</b>	<b>2.221</b>	<b>TOTAL</b>	<b>2.221</b>

El importe de la sobrevaloración se ha obtenido del análisis de los registros contables, contrastados con las confirmaciones de saldos de acreedores con el alcance que se describe en el apartado III.5 de este informe, siendo de destacar que la sobrevaloración en "material de transporte" corresponde íntegramente a certificaciones de obra del buque Hespérides contabilizadas pero cuyo devengo real se produce en 1991.

6) El Consejo utiliza recurrentemente las operaciones comerciales como fuente de financiación para las adquisiciones de inmovilizado.

Una parte sustancial de las adiciones registradas en 1990 (2.660 millones de pesetas) se financian por esta vía, en contra de la normativa reguladora de las operaciones comerciales que al escapar de la disciplina del presupuesto administrativo sólo se prevén para la compra de existencias de almacén y, en la interpretación más favorable, para la realización de los gastos directos necesarios para la actividad comercial, industrial o financiera del Organismo, a los que obviamente no pertenecen las adquisiciones del inmovilizado.

Las adiciones por operaciones comerciales en 1990 se han materializado fundamentalmente en equipos de investigación por 1.582 millones de pesetas, y en la construcción de los Centros Nacionales de Biotecnología y Microelectrónica, cuyas anualidades del ejercicio han importado 718 millones de pesetas.

Incluido en los gastos de construcción del Centro Nacional de Biotecnología, figuran 414 millones de pesetas correspondientes a un reformado del contrato de obras inicial, aprobado por convalidación del Consejo de Ministros en Acuerdo de 28/12/1990. En la propuesta de convalidación se especifica que el importe de dicho reformado se aplicará con cargo a créditos del capítulo 6 del presupuesto de gastos del Organismo. Sin embargo, la aplicación real lo ha sido con cargo a operaciones comerciales.

7) El Consejo no efectúa dotaciones a la amortización para cubrir la depreciación de sus activos. Actualmente se encuentra pendiente de aprobación por su Junta de Gobierno un sistema integrado de determinación de bases, criterios y coeficientes de amortización para el inmovilizado material distinto de inmuebles. Para éstos está pendiente de determinar el procedimiento para valorar los más antiguos.

#### B) Inmovilizado inmaterial

El CSIC no utiliza las cuentas propias de este subgrupo contable, contrariamente a lo que cabría esperar dada su actividad investigadora y a pesar de que poseía a 31-12-1990, 302 patentes industriales y 8 variedades vegetales registradas. Ello indica que los costes de investigación incurridos en su desarrollo no se registran individualizadamente en su contabilidad ni se activan en el balance de situación como inmovilizados inmateriales. Por otra parte, no se ha aportado información que permita conocer cuáles son los criterios seguidos por el Consejo para determinar en qué casos y bajo qué circunstancias debe inscribirse la propiedad industrial de los resultados de las investigaciones.

Al cierre de 1990 se encontraban cedidas para su explotación un total de 39 patentes y 3 variedades vegetales. Estas cesiones, en la mayor parte de los casos, deben generar recursos que según los contratos establecidos se estiman generalmente en base a porcentajes sobre las ventas de las empresas cesionarias, que deben comunicarse al Organismo mediante los correspondientes informes.

<sup>4</sup> Véase el apartado III.9 de este Informe.

No consta que existan estudios u otros procedimientos encaminados a la comercialización de la propiedad industrial, ni un adecuado procedimiento de gestión y control de los posibles derechos de cobro procedentes de ésta cuando se encuentra cedida en su explotación, cuyo rendimiento registrado e identificado como tal en cuentas es a todas luces escaso en 1990, puesto que sólo alcanza a 2 millones de pesetas por la explotación de una variedad vegetal en el trienio 1988-1990.

Ante esta situación, se ha requerido expresamente información al Organismo sobre el importe y situación de estos posibles derechos sin que la haya facilitado hasta la fecha (2/12/93), por lo que se adoptarán, en su caso, las medidas que resulten procedentes de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Funcionamiento de este Tribunal de Cuentas.

### III.2. DEUDORES

Los derechos devengados pendientes de cobro sólo se reconocen en cuentas cuando proceden de ingresos del presupuesto administrativo, los derivados de operaciones comerciales se registran siguiendo el principio de caja.

El detalle del saldo de los deudores presupuestarios, es el siguiente:

Capítulo presupuestario	Importe (miles de pesetas)
4	9.225.517
7	2.307.385
8	2.857
<b>TOTAL .....</b>	<b>11.535.759</b>

Todos los deudores son del ejercicio corriente y se corresponden, los del capítulo 4 y 7, con transferencias del Ministerio de Educación y Ciencia pendientes de recibir. Los deudores por el capítulo 8 corresponden a anticipos al personal.

### III.3. TESORERIA

El saldo que figura en el balance por importe de 907 millones de pesetas corresponde al valor, según libros de contabilidad del Organismo, de la cuenta 20-116-1 situada en el Banco de España, sin que en dicho saldo se hayan considerado diversos ingresos efectuados en la citada cuenta entre los días 20 al 31 de diciembre de 1990, con el siguiente detalle:

	Miles de pesetas
Ingresos derivados de contratos de investigación.....	1.226.332
Transferencias de c/c restringidas de recaudación .....	42.178
Otros ingresos.....	5.679
<b>TOTAL.....</b>	<b>1.274.189</b>

Independientemente de la cuenta en el Banco de España citada, el Consejo opera a través de numerosas cuentas bancarias (más de doscientas) cuyo saldo no se registra en el balance de situación. El detalle de las existencias en estas cuentas al cierre del ejercicio, es el siguiente:

	Miles de pesetas
— Cuentas de pagos en firme y a justificar	
Banco Exterior de España (2 ctas.).....	767.866
Otras entidades financieras públicas (3 ctas.) .....	13.412
Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (57 ctas.).....	396.568
Otras entidades financieras privadas (67 ctas.) .....	203.319
<b>TOTAL.....</b>	<b>1.381.165</b>

	Miles de pesetas
— Cuentas restringidas de recaudación	
Banco Español de Crédito (17 ctas.).....	14.051
Banco Central Hispano (10 ctas. ).....	11.741
Otras entidades (40 ctas. ) .....	4.191
<b>TOTAL.....</b>	<b>29.983</b>

— Otras cuentas no conocidas por los servicios centrales de administración del CSIC (12 cuentas)

Presentan un saldo conjunto de 4 millones de pesetas, concentrado fundamentalmente en la cuenta n.º. 208.989 del Banco Pastor (2.012.517 ptas.). Véase el epígrafe IV.2.3) de este informe.

### III.4. PATRIMONIO Y RESERVAS

Presentan el siguiente detalle (en miles de pesetas):

Patrimonio.....	26.737.668
Resultados pendientes de aplicación..	3.516.487

El patrimonio inicial, a la apertura de la contabilidad financiero-patrimonial a 1 de enero de 1987, se forma por el valor contable del inmovilizado a 31 de diciembre de 1986, más el remanente presupuestario de 1986 reducido en el importe de los ingresos que se consideran no devengados en dicho ejercicio, que se aplican a la partida de "cobros anticipados".

En 1988 se incrementa con las adiciones de inmovilizado material producidas en 1984 y no registradas en su momento, así como en el importe de las subvenciones de capital consideradas como tales en el presupuesto de ingresos de 1987. En los ejercicios posteriores las variaciones se producen por el traspaso a Patrimonio de las subvenciones de capital contabilizadas en el ejercicio anterior. En 1990 se adiciona además una cesión de terrenos por 4 millones de pesetas.

En resultados pendientes de aplicación se registra el saldo acumulado del beneficio de los ejercicios 1987 a 1989, con el siguiente detalle:

	Miles de pesetas
Resultados 1987 .....	820.196
Resultados 1988 .....	1.150.063
Resultados 1989 .....	1.546.228
<b>TOTAL.....</b>	<b>3.516.487</b>

### III.5. DEUDAS A CORTO PLAZO

Presentan el siguiente detalle (en miles de pesetas):

Acreeedores por presupuesto .....	4.378.328
Ejercicio corriente .....	4.305.217
Ejercicios anteriores.....	73.111
Acreeedores por op. comerciales.....	1.645.582
Ejercicio corriente .....	1.633.022
Ejercicios anteriores.....	12.560
Entidades públicas .....	1.196.141
Hacienda pública IRPF .....	515.848
IVA repercutido.....	559.256
Seguridad Social.....	122.871
Derechos pasivos .....	2.166
Otros acreedores no presupuestarios ....	25.750

Sobre estas cuentas cabe señalar lo siguiente:

1) En el saldo de acreedores por presupuesto se incluyen 1.219 millones de pesetas de obligaciones pendientes de pago por gastos de personal del capítulo 1, entre las que figuran 840 millones de cuota patronal a favor de la Seguridad Social por el mes de diciembre

de 1990 y atrasos de dicho ejercicio, que deberían de figurar en la partida de Entidades públicas acreedoras.

2) En la confirmación de saldos a acreedores, con una cobertura del 64% del pendiente de pago por operaciones presupuestarias excluidos acreedores del capítulo 1, y del 68% del pendiente de pago por operaciones comerciales, se han puesto de manifiesto diferencias muy significativas entre los saldos contabilizados y los comunicados por los acreedores.

Estas diferencias obedecen a la práctica seguida por el Organismo consistente en reconocer las obligaciones hasta el límite de la disposición anual en el momento en que se comunica al tercero su designación como adjudicatario de algún contrato, por lo que el gasto y el correspondiente acreedor se registran en cuentas previamente a que exista la transacción material que justifique ese registro.

Como consecuencia de este procedimiento, los acreedores por presupuesto del ejercicio corriente y del ejercicio anterior figuran sobrevalorados en el balance de situación en al menos 1.460 y 18 millones de pesetas respectivamente. Asimismo, figuran sobrevalorados los acreedores por operaciones comerciales del ejercicio corriente en al menos 819 millones de pesetas. El efecto sobre las correspondientes contrapartidas y sobre los capítulos del presupuesto de gastos se describe en los apartados III.1 y III.9 de este informe.

3) El saldo de la cuenta "Hacienda Pública acreedora por IRPF" corresponde a las retenciones a cuenta de dicho Impuesto practicadas sobre las nóminas del mes de diciembre de 1990, pendientes de ingreso en el Tesoro Público.

4) La cuenta "IVA repercutido" registra el importe acumulado por el devengo del Impuesto desde su entrada en vigor en enero de 1986 por las repercusiones efectuadas sobre determinadas operaciones derivadas de contratos de investigación con empresas, venta de publicaciones, productos y subproductos procedentes de su actividad, arrendamiento de bienes y prestación de servicios varios.

El IVA soportado, deducible o no, se considera contablemente como mayor valor de las adquisiciones o servicios sin que se utilice la cuenta de "IVA soportado deducible" prevista en la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos, cuyo saldo comparado con el de la cuenta de "IVA repercutido" debería determinar el importe del Impuesto a ingresar o a devolver.

Extracontablemente se lleva registro del IVA deducible, considerando como tal el IVA soportado a excepción de las partidas excluidas según el art. 62 del Reglamento del Impuesto, y del IVA devengado. Este registro sirve de soporte a las declaraciones que el Organismo ha presentado en la Delegación de Hacienda en los plazos reglamentarios. De dichas declaraciones se deduce un derecho a devolución no atendido por la Administración cuyo importe acumulado a 31 de

diciembre de 1990 ascendía a 3.752 millones de pesetas<sup>5</sup>.

La contradicción existente entre el saldo acreedor registrado en balance y el saldo deudor que se desprende de las declaraciones presentadas, se origina por una situación de incertidumbre respecto al tratamiento fiscal de las distintas operaciones que realiza el CSIC. Así, según un informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 23 de noviembre de 1987, emitido con objeto de asesorar al Organismo en materia del IVA, se consideran actividades empresariales y sujetas al Impuesto determinadas operaciones realizadas por aquél, mientras que por el contrario se consideran como de naturaleza no empresarial las operaciones de investigación realizadas por el Consejo cuando son encargadas por otros Organos de la Administración y que constituyen la mayor parte de las operaciones efectuadas.

De esta interpretación se deduce que no sería aplicable, para la determinación de la base del Impuesto, la regla de prorata al estar basada en la determinación del porcentaje que suponen las operaciones sujetas en relación al total de operaciones de naturaleza empresarial, sin que por otra parte pueda aplicarse la regla de exclusividad dada la imposibilidad de establecer con carácter previo el destino conjunto o exclusivo de las adquisiciones de bienes y servicios. Como consecuencia el informe manifiesta la imposibilidad técnico-legal de admitir el IVA deducible, al tiempo que señala que esto origina una cantidad de IVA a ingresar en lugar de a deducir lo que rompe el principio de neutralidad del Impuesto concluyendo que las peculiaridades del Organismo hacen extremadamente difícil la aplicación del IVA.

Ante esta situación, el Consejo actúa según lo descrito en párrafos anteriores, sin que hasta la fecha se hayan dictado instrucciones por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda que permitan clarificar la posición del CSIC en la tributación por el IVA.

5) La cuenta de "Seguridad Social" recoge el importe de las cuotas a cargo del trabajador (cuota obrera), pendientes de ingresar por diciembre de 1990 y diversos atrasos de dicho ejercicio.

6) El saldo de la cuenta de "Otros acreedores" no presupuestarios refleja el pendiente de pago por cuotas a diversas Mutualidades.

### III.6. PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACION

En este subgrupo se registra únicamente el saldo a 31 de diciembre de 1990 de la cuenta de "Otras parti-

<sup>5</sup> En este importe se incluyen 773 millones de pesetas de IVA soportado en la construcción del buque Hespérides que dadas sus características de buque no de guerra y su destino básico a la navegación marítima internacional, podría considerarse exento del Impuesto a tenor de lo dispuesto en el artículo 16 de su Reglamento.

das pendientes de aplicación", que corresponden a cobros cuya imputación definitiva se desconocía al cierre del ejercicio. De su saldo de 782 millones de pesetas, se aplican a ingresos de explotación de 1991, 773 millones de pesetas y el resto, 9 millones de pesetas, a "Acreedores Entidades Públicas". Asimismo, del saldo de 280 millones de pesetas existente a 31 de diciembre de 1989, se han aplicado a ingresos de 1990 un total de 275 millones de pesetas.

La cuenta de "acreedores por pagos en firme y a justificar", perteneciente a este subgrupo, no presenta saldo ni movimiento en el ejercicio debido a su no utilización por el Organismo en contra de lo dispuesto en la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos, y pese a que al 31 de diciembre el volumen de fondos librados a justificar, pendientes de justificación, ascendía a 3.160 millones<sup>6</sup> De este importe, 1.381 millones de pesetas estaban en cuentas corrientes bancarias<sup>7</sup>, por lo que la diferencia corresponde a gastos ya efectuados al cierre del ejercicio que se encontraban pendientes de justificación en esa fecha.

Esta diferencia, de importe tan significativo, viene motivada, de un lado, por el incremento del volumen de fondos a justificar efectuado en los últimos meses del año y, de otro, por el hecho de que a fin de ejercicio existe un considerable volumen de cuentas justificativas presentadas que al estar pendientes de revisión, se consideran formalmente como no justificadas.

### III.7. AJUSTES POR PERIODIFICACION

Sólo presenta saldo la cuenta de cobros anticipados.

La documentación que soporta la cuantificación del saldo de esta partida a 31-12-1990 en 3.893 millones de pesetas, consiste en un estado en el que aparece el importe por ingresos de operaciones comerciales y el importe librado por gastos de estas operaciones a los Centros. La diferencia obtenida se reduce mediante la aplicación a determinados ingresos de un porcentaje de beneficio estimado y que constituye el beneficio por operaciones comerciales, el resto se considera que son gastos a librar a los Centros en el futuro para satisfacer las necesidades de la actividad investigadora y por consiguiente se periodifican para su aplicación al ejercicio siguiente.

Este procedimiento es recurrente. Así, en 1990 se imputaron a resultados 3.723 millones de pesetas que figuraban como cobros anticipados a 31-12-1989.

El Consejo justifica la periodificación en el principio contable de correlación de ingresos y gastos, que permite imputar a los resultados de cada ejercicio económico los ingresos y los gastos necesarios para la obten-

<sup>6</sup> Véase el apartado IV.4 de este Informe.

<sup>7</sup> Véase el apartado III.3 de este Informe.

ción de dichos ingresos, siempre que pueda identificarse claramente esta relación.

No consta que el Consejo disponga para cada proyecto de investigación de un sistema de presupuestación elaborado por él o por los investigadores responsables, que permita conocer cuál sería la distribución objetiva en el tiempo de los gastos necesarios para la realización de dichos proyectos, y que permita asimismo cuantificar el importe de los citados gastos pendientes de devengar al cierre del ejercicio. Por el contrario, el procedimiento seguido por el CSIC para determinar los cobros que se periodifican, responde

fundamentalmente a decisiones administrativas sobre el cuándo y el cuánto de los fondos a librar a los Centros, de cuyo importe depende el montante de los ingresos que se difieren.

### III.8. INGRESOS

El detalle de los ingresos reflejados en la cuenta de resultados y su aplicación a presupuesto o a operaciones comerciales, es el siguiente (en miles de pesetas):

CTA.	DENOMINACION	PRESUPUESTO	COMERCIAL	TOTAL
700	Ventas mercaderías .....	—	86.948	86.948
705	Ventas de bienes ctes.....	—	186.397	186.397
706	Ventas de Servicios.....	—	7.907.267	7.907.267
708	Devoluc. de ventas.....	—	(7.404)	(7.404)
TOTAL VENTAS.....		—	8.173.208	8.173.208
710	Intereses.....	431	38.913	39.344
719	Otras rentas .....	—	5.010	5.010
TOTAL RENTAS PROP. ....		431	43.923	44.354
760	Transf. ctes. del Est. ....	22.926.585	—	22.926.585
TOTAL TRANS. CTES.....		22.926.585	—	22.926.585
780	Reintegros.....	23.872	21.999	45.871
789	Otros ingresos.....	5.887	—	5.887
TOTAL OTROS INGRESOS.....		29.759	21.999	51.758
TOTAL INGRESOS.....		22.956.775	8.239.130	31.195.905
MODIF. OBLIG. EJS. ANTS.....				115.233

El contenido de estas cuentas es el siguiente:

#### 1) Venta de mercaderías

Ventas de libros y revistas efectuadas en su mayor parte a través del servicio de Publicaciones. Erróneamente, se ha incluido en este saldo 7 millones de pesetas que corresponden a una subvención del Programa General del Conocimiento.

#### 2) Venta de bienes corrientes

Incluye las ventas de productos agrícolas y ganaderos realizados por las fincas experimentales (maíz, trigo, aguacates y otros, y ventas residuales de ganadería), así como ingresos por entradas del Real Jardín Botánico, fotocopias, servicio de documentación, matrículas de cur-

sos, etc. Asimismo, incluye 15 millones de pesetas por rendimientos de letras del Tesoro adquiridas con el importe de un mandamiento expedido para el pago de una certificación de obra a favor de la E.N. Bazán, cuyo pago real se demoró dos meses materializándose durante ese tiempo los fondos en los citados activos financieros<sup>8</sup>.

#### 3) Venta de servicios

El Consejo establece distinción entre lo que denomina "ingresos por investigación contratada", y el resto de ingresos por la prestación de otros servicios.

En "Ingresos por investigación contratada" se incluyen las subvenciones procedentes fundamentalmente

<sup>8</sup> Véase el apartado IV.2 de este Informe.

del Plan Nacional para la Investigación Científica y Técnica y con menor importancia, de Comunidades Autónomas y otros Entes Públicos. Fondo de Investigaciones Sanitarias de la Seguridad Social (FISS) y Comunidades Europeas. Asimismo, incluye los ingresos por contratos de investigación con empresas públicas y privadas, así como un ingreso en concepto de "Residencia de Estudiantes".

El resto de ingresos por prestación de otros servicios, corresponden a asistencia técnica e ingresos por comedores de los Centros.

El detalle de los ingresos recogidos en esta cuenta es el siguiente (en millones de pesetas):

Plan Nacional.....	4.999
Comunidades Autónomas y otros Entes Públicos.....	863
Comunidades Europeas .....	679
Fondo de Investigaciones Sanitarias de la S. Social .....	38
Empresas .....	1.273
Ingresos Residencia estudiantes.....	35
<b>TOTAL PERCIBIDO EN 1990 POR INVESTIGACION CONTRATADA.....</b>	<b>7.887</b>
Periodificación 1989 (cobros anticipados) <sup>9</sup> .	3.723
Periodificación 1990 (cobros anticipados) <sup>10</sup>	(3.893)
<b>TOTAL INVESTIGACION CONTRATADA PERIODIFICADA .....</b>	<b>7.717</b>
Ventas otros servicios.....	190
<b>TOTAL VENTAS DE SERVICIOS.....</b>	<b>7.907</b>

Los ingresos correspondientes al Plan Nacional provienen de transferencias de capital libradas con cargo al programa 542A "Investigación Técnica", y al 541A "Investigación Científica" en créditos gestionados por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica. Parte de estas transferencias, y de las libradas por el resto de las Entidades Públicas, tienen por objeto la adquisición de bienes del activo fijo: así, en 1990 el CSIC ha adquirido bienes de inmovilizado mediante esta financiación por importe de 2.660 millones de pesetas.

El resto de transferencia de los programas 542A y 541A, y de las procedentes de Entidades Públicas y CEE, se destinan a la contratación de personal y a la

adquisición de material fungible afecto a los proyectos de investigación que financian.

Los compromisos asumidos por el CSIC en relación con estos proyectos subvencionados no pueden considerarse propiamente como la contraprestación por una venta de servicios, toda vez que la propiedad intelectual o industrial que pueda derivarse de dichos proyectos no corresponden a las entidades subvencionadoras, sino al propio Consejo. En este sentido, el artículo 18.2 de la Ley 13/86, prevé que esta forma de financiación se considere como ingresos por transferencias, corrientes o de capital, en el presupuesto administrativo del Organismo generando crédito en los correspondientes capítulos del presupuesto de gastos.

Parte de los ingresos por venta de servicios responden realmente a depósitos de fondos cuyo destino final es ser transferidos por el CSIC a otras entidades, así:

— Ingresos del Plan Nacional que el Organismo recibe como gestor del Programa Nacional de Microelectrónica, con obligación de destinarlos a centros propios y a Universidades. El total de estos fondos para el ejercicio 1990 ascendió a 355 millones de pesetas de los que se contabilizaron en ingresos, 225 millones, en partidas pendientes de aplicación, 40 millones, y en ingresos recibidos en Banco de España no contabilizados, 90 millones. Contra estos fondos se han librado en el ejercicio transferencias a Universidades por 305 millones de pesetas, y el resto, 50 millones, corresponden al Consejo.

— Ingresos de la CEE por 45 millones de pesetas, derivados de proyectos gestionados por varios socios comunitarios en los que el CSIC figura como responsable, con obligación de transferir dichos ingresos al resto de los socios.

#### 4) Otras cuentas

Las Cuentas de "intereses", "transferencias corrientes del Estado" y "reintegros", recogen los ingresos que sus propios nombres indican: la de "otros ingresos", los derechos de examen por oposiciones; y, finalmente, la de "modificación de obligaciones de ejercicios anteriores" recoge la anulación de obligaciones registradas en exceso en años precedentes por operaciones presupuestarias (54 millones de pesetas) y comerciales (61 millones).

### III.9. GASTOS

El detalle de los gastos reflejados en la cuenta de resultados y su aplicación a presupuesto o a operaciones comerciales, es el siguiente (en miles de pesetas):

<sup>9</sup> Ingresos percibidos en 1989 y aplicados a ejercicios posteriores.

<sup>10</sup> Ingresos percibidos en 1990 a aplicar a resultados de ejercicios futuros.

	PRESUPUESTO	COMERCIALES	PRORRATEO	TOTAL
60. Compras (dev. de compr.)	—	(16.272)	(28.964)	(45.236)
61. Personal	22.345.825	1.031.156	334.265	23.711.246
62. Gastos Financieros	212	—	—	212
63. Tributos	2.771	2.204	—	4.975
64. Trab. serv. y sum. ext.	2.060.048	2.260.439	1.550.919	5.871.406
67. Transf. corrientes	209.179	137.522	—	346.701
68. Transf. de capital	323.158	503.497	—	826.655
<b>TOTAL GASTOS</b>	<b>24.941.193</b>	<b>3.918.546</b>	<b>1.856.220</b>	<b>30.715.959</b>
Modif. dchos. ejs. ants.		40.000		

— La columna de prorrateo representa la distribución efectuada por el Organismo, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

Contablemente, el gasto para el cual se libran los fondos a justificar, se aplica a presupuesto o a operaciones comerciales, y a la cuenta de contabilidad financiero-patrimonial que se considera adecuada para registrar el citado gasto. Cuando la naturaleza de éste no puede determinarse previamente con un cierto grado de exactitud, el cargo se efectúa a la subcuenta 5580 "gastos presupuestarios pendientes de aplicación" hasta que, justificado el gasto y conocida su aplicación efectiva se imputa a la cuenta de gastos por naturaleza correspondiente.

A 31 de diciembre de 1990, el saldo de la subcuenta 5580 ascendía a 1.885 millones de pesetas, de los cuales, 1.474 millones provenían de operaciones comerciales y el resto de operaciones presupuestarias. El citado saldo se distribuyó entre las distintas partidas de gasto registradas en la cuenta de explotación, en proporción directa a su saldo antes de la distribución.

De la revisión de los justificantes de estos gastos se deduce la existencia de errores de imputación en el balance y cuenta de explotación, como consecuencia del prorrateo efectuado y que afectan principalmente a los gastos de personal y trabajos, servicios y suministros exteriores que figuran sobrevalorados en 40 y 289 millones de pesetas, respectivamente, y al inmovilizado material que se minusvalora en 251 millones de pesetas.

Sobre las distintas rúbricas de gasto cabe señalar lo siguiente:

#### 1) Gastos de personal

El personal del CSIC en diciembre de 1990 ascendía a 6.316 trabajadores, de los cuales 4.448 eran funcionarios, y el resto personal laboral de distintas categorías, destacando por su peculiaridad 330 contratados temporales adscritos a proyectos de investigación de acuerdo con la autorización que para esta finalidad concede

el artículo 17 de la Ley 13/86. Del personal funcionario, 3.843 personas están afectadas a funciones de investigación, dedicándose a labores administrativas las restantes.

El gasto de personal, por importe de 23.711 millones de pesetas, supone un incremento del 26% en relación con el ejercicio anterior debido fundamentalmente a que en 1990 se paga la productividad del personal científico de dicho ejercicio, así como la del año 1989. Asimismo, este incremento viene motivado, aunque en menor medida, por el aumento en las indemnizaciones por razón de servicio que experimentan un crecimiento del 37% en relación al ejercicio precedente.

Los gastos de personal se imputan fundamentalmente al presupuesto de gastos: capítulo 1, 22.04 millones de pesetas, y capítulos 2 y 6, 100 y 205 millones de pesetas respectivamente. La distribución en la cuenta de explotación, presenta el siguiente detalle (en millones de pesetas):

Sueldos y salarios.....	19.410
— Altos cargos.....	6 19.410
— Funcionarios.....	13.620
— Laborales.....	2.770
— Otro personal.....	30
— Incentivos al rendimiento.....	1.940
— Indemnizaciones por servicios....	1.044
Seg. Social a cargo empleador.....	4.291
Otros gastos sociales.....	10
<b>TOTAL.....</b>	<b>23.711</b>

En el examen de la ejecución de créditos presupuestarios, se ha observado que, además de los gastos aplicados a los créditos dotados en el artículo 15 "incentivos al rendimiento", que han sido consumidos en su totalidad, se han satisfecho gratificaciones por importe de al menos 55 millones de pesetas con cargo a créditos del concepto 121 "retribuciones complementarias", incumpliendo lo dispuesto en el artículo 59 del

Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria que establece el carácter limitativo y vinculante a nivel de concepto de los créditos para incentivos al rendimiento.

## 2) Tributos

Su importe corresponde fundamentalmente a impuestos locales, distintos del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles. En este subgrupo deberían registrarse las retenciones a cuenta practicadas por las entidades financieras sobre los rendimientos del capital mobiliario. Sin embargo el Organismo sigue la práctica de registrar estas retenciones minorándolas de los ingresos respectivos.

## 3) Trabajos, servicios y suministros exteriores

Tienen el siguiente detalle (en millones de pesetas):

Arrendamientos .....	40
Reparaciones y conservación .....	783
Suministros .....	2.403
Comunicaciones .....	358
Trabajos realizados por otras empresas .....	1.021
Primas de seguros .....	5
Transportes .....	92
Material de oficina .....	542
Gastos diversos .....	627
<b>TOTAL .....</b>	<b>5.871</b>

De este importe, excluida la parte correspondiente al prorrateo, 2.060 millones de pesetas se imputan al presupuesto de gastos, correspondiendo, concretamente, 1.530 millones al capítulo 2 "compras de bienes corrientes y servicios", y 530 al 6 "inversiones reales".

Dentro de la cuenta de suministros, destaca la subcuenta de "otros suministros" con un saldo de 1.884 millones de pesetas, que corresponden a adquisiciones de material fungible para laboratorios, plantas piloto, talleres, imprentas, fincas experimentales, etc., que, por su propia naturaleza resultaría más adecuado su registro a través de cuentas de "compras".

La cuenta de trabajos realizados por otras empresas incluye fundamentalmente los gastos de edición de publicaciones (296 millones de pesetas), gastos de conservación y mantenimiento de edificios (165 millones de pesetas) que deberían haberse registrado en la cuenta de reparaciones y conservación (cuyo saldo incluye adicionalmente 226 millones de pesetas por reparación y conservación de edificios), estudios y trabajos técnicos encargados a terceros (258 millones de pesetas), y contratos para programas de investigación (145 millones de pesetas), que corresponden funda-

mentalmente a la contratación de personal para trabajos específicos y no habituales.

En esta cuenta se incluyen 58 millones de pesetas por gastos que deberían haberse registrado en 1991, debido a la práctica seguida por el Organismo de reconocer obligaciones por contratos en el momento de la adjudicación de éstos.

La cuenta de gastos diversos incluye 405 millones de pesetas en "gastos de reuniones y conferencias", que recoge el coste de la realización de congresos y cursos, exposiciones y financiación de años sabáticos, fundamentalmente.

## 4) Transferencias corrientes

Tienen el siguiente destino (en millones de pesetas):

Organismos autónomos comerciales.....	60
Familias e Instituciones sin fin de lucro	144
Al exterior .....	143
<b>TOTAL .....</b>	<b>347</b>

De estos gastos, se imputan al presupuesto 209 millones de pesetas: 131 al capítulo 4 "transferencias corrientes", y 78 al capítulo 6 "inversiones reales".

Las transferencias a Organismos autónomos comerciales corresponden a las efectuadas al Instituto Astrofísico de Canarias.

Las transferencias a familias e instituciones sin fin de lucro se destinan fundamentalmente a financiar centros mixtos gestionados conjuntamente con otras entidades, básicamente Universidades (31 millones de pesetas) y a subvencionar a otras entidades (111 millones de pesetas), entre las que destacan la Fundación Madrid Laser y la Residencia de Estudiantes.

La Fundación Madrid Laser se constituyó en 1988 con un capital de 5 millones de pesetas desembolsado en un 55% por el Instituto Madrileño de Desarrollo (IMADE) y en un 45% por el CSIC. En 1990, el Consejo aportó a la Fundación 59 millones de pesetas en concepto de cuota de socio patrón, sin que se haya aportado, a pesar de su petición expresa, documentación que justifique la causa de la cuantía concreta de esta aportación, ya que si bien se preveían en los estatutos de la Fundación aportaciones por parte de los patronos, su determinación exigía unas formalidades que o no se han cumplido o, al menos, no se han acreditado fehacientemente.

La Residencia de Estudiantes se constituye como Fundación en 1989. En la escritura fundacional se establece una aportación del CSIC de 35 millones de pesetas, que se lleva a efecto en 1990 con cargo a la rúbrica presupuestaria aquí comentada.

Las transferencias al exterior están constituidas fundamentalmente por las registradas como "cuotas a organismos internacionales" (134 millones de pesetas),

que responden a cuotas propiamente dichas (56 millones de pesetas), pagos a socios en proyectos financiados por la CEE cuando el CSIC actúa como responsable del proyecto (44 millones de pesetas) y pagos a subcontratos en proyectos financiados por la CEE (34 millones de pesetas), cuyo registro más adecuado procedería en la cuenta de “trabajos realizados por otras empresas”.

#### 5) Transferencias de capital

Se distribuyen así (en millones de pesetas):

A otros entes públicos.....	305
A familias e instituciones sin fin de lucro	522
<b>TOTAL .....</b>	<b>827</b>

De este importe, se aplican 320 millones de pesetas al capítulo 7 “transferencias de capital” y 3 millones al capítulo 6 “inversiones reales”.

Las transferencias a otros entes públicos, aplicadas en su totalidad a operaciones comerciales, corresponden a las efectuadas a Universidades por proyectos de investigación del Programa Nacional de Microelectrónica, cuya gestión corresponde al CSIC.

Parte de las transferencias a familias e instituciones sin fin de lucro corresponden a becas a postgraduados financiadas con cargo a gastos de presupuesto (323 millones de pesetas) y concedidas mediante convocatorias promovidas por el CSIC.

El resto de estas transferencias, aplicadas a operaciones comerciales, responden igualmente a becas concedidas por convenios con diversos organismos y empresas, que hacen la correspondiente aportación de fondos registrada como ingresos de operaciones comerciales, y a becas concedidas por la CEE a favor de determinados investigadores y que a su vez generan ingreso por operaciones comerciales.

### III.10. SITUACION FISCAL

Son destacables los siguientes aspectos, ya considerados en parte, en apartados anteriores:

a) El Consejo, como Organismo Autónomo del Estado está exento de tributación por el Impuesto sobre Sociedades, salvo por los rendimientos sometidos a retención. El CSIC no contabiliza separadamente en la cuenta de tributos, como sería procedente, las retenciones a cuenta sobre los rendimientos del capital, considerándolos como menor importe de los correspondientes ingresos financieros.

b) El Organismo es sujeto pasivo por el IVA en la realización de varias de sus operaciones, con el alcan-

ce y los problemas que se describen en el apartado III.5 de este Informe.

c) Hasta fecha reciente el CSIC no ha practicado retenciones a cuenta por las becas concedidas, que dada su condición de rendimientos del trabajo personal deben quedar sometidas al sistema de retenciones previsto en la normativa reguladora del IRPF. Dado que la cuantía individual de las becas no alcanza en ningún caso importes elevados, se estima que la posible contingencia derivada de la no retención e ingreso en el Tesoro Público no alcanzaría importes significativos.

d) El CSIC goza de exención permanente de los tributos locales de Contribución Territorial Urbana y Rústica (actualmente Impuesto sobre los Bienes Inmuebles). No obstante, por algunos Ayuntamientos se han girado en 1990 liquidaciones por este Impuesto que han sido recurridas por el Consejo.

Esta exención permanente finaliza el 31/12/92, según lo dispuesto en la Disposición transitoria segunda 2 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, por lo que a partir de 1993 el CSIC deberá tributar por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tributación que alcanzará cuantías significativas dada la importancia cuantitativa del patrimonio inmobiliario del Organismo.

### III.11. CUENTA RESUMEN DE LAS OPERACIONES COMERCIALES

Esta cuenta nace de la estructura presupuestaria aprobada para el ejercicio 1985 y siguientes para los Organismos autónomos de naturaleza comercial, industrial y financiera. El resultado de la cuenta en su fase de previsión figura como recurso del presupuesto de ingresos bajo el concepto de “resultado de operaciones comerciales”, en tanto que el desarrollo de las partidas que la integran, tanto en la fase de previsión como en la de ejecución, se recogen en un documento *anexo a la cuenta de liquidación del presupuesto*. La cuenta de resultados de las operaciones comerciales adquiere un mayor rango a partir de 1990, al tener una aprobación formal de sus previsiones en el articulado de la Ley anual de los Presupuestos Generales.

La estructura presupuestaria citada prevé que las partidas a integrar en la cuenta resumen de operaciones comerciales sean las que provienen de las compras, las ventas, las existencias iniciales y las existencias finales. En este mismo sentido, la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos, en sus reglas 114 y 130 a 133 referidas a operaciones comerciales incluye exclusivamente las variaciones de existencias, las compras y las ventas.

Frente a esta concepción restrictiva de las operaciones comerciales, la Orden Ministerial de 22/2/1982 y la Circular 2/1989 de la Intervención General de la Administración del Estado, establecen un concepto más amplio permitiendo que en los gastos por operaciones de

esta naturaleza se incluyan junto con las compras, el resto de los gastos que formen parte del coste directo de los bienes o servicios que constituyan el tráfico habitual comercial o industrial del Organismo, excluidos los gastos de personal.

El Consejo Superior de Investigaciones Científicas actúa al margen de los conceptos de operaciones comerciales antes mencionados, considerando como ingresos por estas operaciones todos los recursos que no figuran especificados en su presupuesto administrativo de ingresos, y como gastos los de cualquier naturaleza siempre que se financien con ingresos comerciales. Así pues no existen propiamente gastos específicamente presupuestarios o específicamente comerciales, observándose que con alguna frecuencia un mismo concepto de gasto es considerado indistintamente presupuestario o comercial, dependiendo en ocasiones de la existencia o no de dotación de crédito en el concepto presupuestario correspondiente.

En la vertiente del ingreso, la fuente fundamental de los comerciales viene constituido por la venta de servicios, que como se expone en el apartado III.8 de este informe responden en su mayor parte más a transferencias o subvenciones que a ventas propiamente dichas.

Desde el punto de vista del gasto, la aplicación de las operaciones comerciales tiene el siguiente detalle (en millones de pesetas):

#### ADQUISICIONES DE INMOVILIZADO

Equipos de investigación.....	1.582
Construcción y reparación de edificios .....	829
Otras adquisiciones de inmovilizado.....	249

#### GASTOS

De personal.....	1.031
Transferencias .....	504
Otros gastos.....	2.399
Prorrateo a gastos de personal y otros gastos	1.474

#### REINTEGROS Y ANULACIONES

Reintegros por op. comerciales (dev. de compras) .....	(45)
Anulación op. comerciales ej. anterior .....	(61)

#### IV. CONTROL INTERNO Y CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD

En los epígrafes precedentes sobre comentarios a los estados financieros, se han puesto de manifiesto diversas observaciones relativas a deficiencias en los sistemas y procedimientos contables y de control interno, así como de cumplimiento de la diversa normativa a que está sometido el Organismo, y su efecto sobre la presentación y representación de sus estados financieros.

En este apartado, clasificados por áreas de gestión, se describen adicionalmente otras debilidades observadas cuya solución, se estima que debe redundar en una mejora del ambiente general del control y de la observancia de las normas<sup>11</sup>.

##### IV.1. CONTROL DE INVENTARIO DE INMOVILIZADO

1) Las normas que contienen los procedimientos de control sobre los bienes inventariables se aprueban por la Junta de Gobierno en enero de 1990, comenzando a aplicarse en 1991 sin que a la fecha de la inspección física realizada en diversos Centros<sup>12</sup> en julio de 1992, estuvieran totalmente implantadas. Así, cabe destacar la ausencia de etiquetas identificativas de los distintos bienes, lo que ha dificultado las tareas de comprobación.

Por otra parte, las citadas normas presentan lagunas que tienen incidencia significativa en el control de los bienes, ya que no prevén la realización de inventarios físicos periódicos ni contienen regulación para el tratamiento de las cesiones, traspasos y préstamos de equipos entre los diferentes Centros.

2) El Registro-Inventario central mantenido mediante un sistema mecanizado, aunque satisfactorio en términos generales en lo que se refiere a las adiciones recientes, presenta sin embargo carencias en los siguientes aspectos:

<sup>11</sup> Finalizado el trabajo de campo derivado de la ejecución de esta fiscalización, con fecha 22 de diciembre de 1992 se recibió en este Tribunal un Informe reservado realizado por la Inspección General de Servicios del Ministerio de Educación y Ciencia, referido al Gabinete de Relaciones Exteriores del CSIC, extinguido en el año 1991, remisión que se hace en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto 2832/1972, sobre Organización y Funciones de dicha Inspección General Presupuestaria.

Las conclusiones que se plasman en dicho Informe no tienen un efecto significativo respecto a los resultados de la presente fiscalización, considerados en su conjunto. Sin embargo, como en el citado informe se hace alusión a la posible existencia de responsabilidades contables, se ha trasladado a la Sección de Enjuiciamiento de este Tribunal, a los efectos que procedan.

<sup>12</sup> Instituto de Ciencias del Mar, Centro de Investigación y Desarrollo, Servicios Centrales, Instituto Eduardo Torroja, Instituto de Óptica Daza Valdés, Instituto de Química Física ROCASOLANO, Centro de Investigaciones Metalúrgicas y Museo de Ciencias Naturales.

a) No se conoce con exactitud el título jurídico del uso por el CSIC de algunos inmuebles antiguos, es decir, no consta si son propios, cedidos, adscritos, etc., por lo que debería procederse a una investigación para aclarar este extremo.

Respecto a los inmuebles nuevos debería mejorarse la descripción de sus elementos, en algunos casos incompleta, al faltar, sobre todo, la de los edificios anexos.

b) Existen bastantes bienes muebles de adquisición no reciente que o no están inventariados, o si lo están, (como en el caso de los que se encuentran en los Servicios Centrales), figuran sin valorar y sin constancia del año de adquisición ni del expediente de gasto con que se efectuó la correspondiente compra.

c) No existe inventario de bienes histórico-artísticos en la mayor parte de los Centros, habiéndose comenzado su elaboración para la Sede Central del Consejo y para algún otro Centro.

3) De la observación de los procedimientos de registro tanto del inventario principal como del mantenido en los Centros visitados, destaca como más significativo lo siguiente:

a) No es posible conciliar los saldos contables de inmovilizado con los registros del inventario. Esta situación obedece a los distintos sistemas seguidos en la tramitación de las altas en inventario, y a un desfase temporal respecto al registro contable. Así, mientras que en contabilidad se activa como inmovilizado material el gasto por adquisiciones en el momento del reconocimiento de la obligación (en muchos casos anticipadamente a la existencia real de dicha obligación<sup>13</sup>), el alta en inventario se soporta con el acta de recepción del bien, la cual, además, en muchas ocasiones se elabora con un retraso considerable respecto al momento de la recepción física. También incide negativamente, aunque a menor medida, el hecho de que las bajas de inmovilizado en el inventario no siempre se reflejan en los saldos contables.

b) Se produce un notable retraso en la incorporación en el inventario principal de las altas comunicadas por los Centros. Así, en julio de 1992 se encontraban sin registrar muchos de los activos adquiridos con posterioridad al segundo semestre de 1990

c) Algunos bienes se encuentran físicamente en Centros distintos a los indicados por el inventario. Esta situación se produce por un triple motivo:

— Por la adquisición de equipos adquiridos con cargo a los créditos de un Centro, que son recepcionados y situados físicamente en otro, dándose de alta en inventario en el Centro adquirente.

— Por las cesiones de equipos entre Centros, o inclusive a Universidades con las que colaboran, sin que conste ningún registro de estos traspasos.

— Por el traslado de investigadores a otros Centros llevándose los equipos con los que trabajan, sin efectuar ningún tipo de comunicación.

d) Se tramitan con lentitud las bajas comunicadas por los Centros, habiéndose observado en las visitas realizadas la existencia de solicitudes de baja por importe aproximado de 100 millones de pesetas, pendientes de aprobar por los Servicios Centrales del Organismo.

4) En la inspección a los Centros y comprobación, de acuerdo con muestras selectivas de las fichas del inventario principal, de la existencia física y estado de los bienes mostrados, con un alcance de 788 elementos (7% de los 11.230 inventariados), se ha puesto de manifiesto, como más relevante, lo siguiente:

— Existen bienes inservibles u obsoletos para los cuales no se ha solicitado la correspondiente baja. Esta situación se produce en unos casos por la falta de rigor de los servicios administrativos de los Centros en la comprobación física de los activos y, en otros casos, por la falta de colaboración de los investigadores que almacenan equipos no utilizados sin comunicarlo a los responsables del Centro.

Hay, asimismo, bienes obsoletos no dados de baja que se encuentran pendientes de cesión a otros países mediante acuerdos de cooperación, cuya tramitación se retrasa por diversos problemas. Como caso más significativo destaca un equipo informática CIBERT, con un coste de adquisición aproximado de 400 millones de pesetas, arrinconado en el Centro de Cálculo de Servicios Centrales ya que no se utiliza desde 1990.

— En la comprobación física de los bienes incluidos en la muestra, se puso de manifiesto la falta de algunos de ellos debido, a haber sido cedidos a otros Centros sin que quedara constancia registral, a haber causado baja sin que este hecho se registrara en el inventario principal del CSIC, y a extravíos u otras causas. Esta última situación se produce para un total de 28 elementos (3,5% de la muestra examinada para el conjunto de Centros), que corresponden, en general, a adquisiciones no recientes, con un valor inventariado de 25 millones de pesetas.

La mayor parte de estos extravíos se producen en el Instituto de Investigación y Desarrollo, 15 elementos (12% de la muestra) con valor de inventario de 17,8 millones de pesetas, Instituto de Ciencias del Mar, 3 elementos (4% de la muestra) inventariados por valor de 3,3 millones de pesetas, e Instituto de Química-Física Rocasolano, 4 elementos (5% de la muestra) valorados en inventario por 1,5 millones de pesetas.

<sup>13</sup> Véase el apartado III.1 de este Informe.

Adicionalmente, para 229 elementos de naturaleza inventariable que existían físicamente, se realizaron pruebas a fin de comprobar su adecuado registro en el inventario principal del Organismo. Como resultado de esta comprobación, se puso de manifiesto que un total de 78 elementos (34% del total comprobado) no estaban incluidos en dicho inventario. Este hecho se produce fundamentalmente en los Centros citados en el párrafo anterior: Instituto de Investigación y Desarrollo, con 31 elementos no inventariados (54%), Instituto de Ciencias del Mar, con 17 elementos (45%), e Instituto de Química-Física Rosasolano, con 14 elementos (70%).

#### IV.2. TESORERIA

Las operaciones de ingresos y pagos del CSIC se efectúan a través de 204 cuentas bancarias, número sin duda elevado pero comprensible habida cuenta de que la actividad del Organismo se realiza mediante más de 150 centros dotados de un cierto régimen de descentralización.

La cuenta 20-116-1 del Banco de España, cuyo saldo es el único que se refleja en el balance del Organismo, recoge en sus movimientos directa o indirectamente la totalidad de los ingresos y contra la misma se libran igualmente la totalidad de los pagos, si bien la mayor parte de estos pagos, excepto los correspondientes a nóminas, se efectúan mediante cheques al Habilitado General para situar los fondos en la cuenta n.º 323881 de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, que se constituye en el instrumento fundamental del sistema financiero-bancario del CSIC y a partir de la cual se produce el enlace con el resto de las cuentas de pagos en firme y a justificar.

De la revisión efectuada sobre este sistema financiero bancario se han puesto de manifiesto como más relevantes, los siguientes hechos:

1) Cuando se expiden los mandamientos de pago, en firme o a justificar, y los correspondientes cheques contra la cuenta en el Banco de España para situar los fondos en la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, el gasto se considera contablemente como pagado con independencia del tiempo que transcurra hasta su pago material al acreedor final.

Esta situación puede provocar una utilización discrecional de fondos que escapa del adecuado registro contable. Así, se ha observado que el pago de la 5.ª certificación por la construcción del buque Hespérides por 712 millones de pesetas, que figura contabilizado el 8 de noviembre de 1989, se pagó materialmente dos meses más tarde utilizándose su importe durante ese tiempo para una operación de compraventa de Letras del Tesoro no registrada contablemente, y que generó un rendimiento de 15 millones de pesetas contabiliza-

do en la cuenta de explotación de 1990 bajo el epígrafe de "venta de bienes corrientes".

2) De las cuentas bancarias con las que opera el Consejo, 88 no cuentan con la debida autorización de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. De éstas, 5 corresponden a cuentas de pagos en firme y a justificar, 67 a cuentas restringidas de ingresos y 12 a otras cuentas de las cuales no tenían conocimiento los Servicios Centrales del Organismo.

Entre las cuentas de pagos en firme y a justificar no autorizadas se encuentra la n.º 3040567-5 en el Banco Exterior de España, a través de la cual se canaliza la mayor parte de las importaciones y que a 30 de diciembre de 1990 presentaba un saldo de 768 millones de pesetas. Para el resto de este tipo de cuentas que se encuentran autorizadas, tal autorización exige que los fondos que reciban procedan directamente de la cuenta que el Organismo tiene situada en el Banco de España, hecho éste que se incumple en la práctica totalidad de los casos, debido al mecanismo comentado anteriormente de distribución de fondos a través de la cuenta 323881 de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid.

3) El Consejo no ha solicitado autorización a la Dirección General del Tesoro para la apertura de las cuentas restringidas de recaudación de ingresos con las que opera, al entender que no es preceptiva según lo dispuesto en el Decreto 3698/74. No obstante, de lo establecido en el artículo 119 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, se deduce claramente la necesidad de dicha autorización<sup>14</sup>. Por otra parte, en un número considerable de estas cuentas, se incumple frecuentemente la obligación de remitir al Banco de España los saldos existentes los días 15 y 30 de cada mes.

Finalmente existen 12 cuentas cuya apertura se ha efectuado sin autorización de los Servicios Centrales, a través de las cuales se han realizado operaciones no reflejadas en cuentas, por importes no significativos, habiendo sido utilizadas, en general, como cuentas puente de otras cuentas restringidas de ingresos o de pagos a justificar.

4) En las visitas efectuadas a diversos Institutos y Centros se ha observado la existencia de cajas de efectivo, con depósitos en cuantía no significativa, desconocidas totalmente por los Servicios Centrales, y que se han venido utilizando para la realización de ingresos y pagos menores.

5) Los ingresos financieros provenientes de intereses bancarios se contabilizan netos de las retenciones practicadas a cuenta de las rentas del capital. Asimismo los gastos financieros cargados por los bancos en las transferencias al Banco de España se consideran

<sup>14</sup> De acuerdo con lo manifestado en el escrito de alegaciones del Organismo, éste, con posterioridad a la fiscalización, ha solicitado y obtenido la autorización de apertura de estas cuentas por parte de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

menor importe de las remesas que se transfieren. Como consecuencia de esta práctica, las cuentas de "tributos" y "gastos financieros" figuran minoradas en la cuenta de explotación en un importe conjunto que puede estimarse no superior a 14 millones de pesetas. Igualmente, y por el mismo importe, figuran minoradas las correspondientes cuentas de ingresos.

#### IV.3. SISTEMA DE PAGOS A JUSTIFICAR

El Organismo libra mediante este procedimiento de pagos a justificar, la mayor parte de sus gastos, excepto nóminas, debido al régimen de gestión descentralizada de los distintos Institutos y Centros.

El control de estos fondos se realiza mediante un sistema informático, independiente y específico. El sistema se utiliza también para el seguimiento de libramientos "en firme" de determinadas aplicaciones que requieren una atención especial (subvenciones y Plan Nacional de Microelectrónica). La verificación de los justificantes se realiza por una sección, creada al efecto e integrada en la Habilitación General.

A 31 de diciembre de 1990 quedaban pendientes de justificar 3.160 millones de pesetas, por libramientos expedidos hasta esa fecha. Este importe se justifica en su mayor parte en el primer trimestre de 1991. Así, al 12 de abril de ese año, quedaban pendientes de justificar 948 millones de pesetas, de los cuales 929 millones correspondían a pagos a justificar por importaciones que por tanto se encontraban en plazo de justificación librados a la cuenta 30-40567-5 del Banco Exterior de España.

Otros aspectos significativos surgidos en la revisión de los procedimientos de gestión utilizados en este tipo de pagos, se resumen en los siguientes párrafos:

A) La aprobación de las cuentas justificativas, que debería realizarse, según la normativa al respecto, por el Vicesecretario General de Asuntos Económicos, se efectúa, utilizando la antefirma de dicho cargo, por el Habilitado General, el cual es a su vez receptor de fondos a justificar.

2) Con alguna frecuencia, las facturas incluidas en las cuentas justificativas son de fecha anterior a la de expedición del libramiento con cargo al cual debería haberse efectuado el correspondiente gasto.

3) En un número considerable de facturas justificativas no consta la firma del Gerente del Centro o Instituto generador del gasto, incumpliendo la normativa interna del Consejo que exige este requisito de autorización.

4) Con frecuencia, se han librado fondos a justificar por conceptos no autorizados por el Presidente del Organismo en la correspondiente Resolución. Asimismo, en varios casos, la naturaleza del gasto real efec-

tuado no se corresponde con la del autorizado en el correspondiente libramiento.

5) En general, no se han observado retrasos significativos en la presentación de las cuentas justificativas.

#### IV.4. RECONOCIMIENTO Y CONTROL DE LAS CUENTAS A COBRAR

Las cuentas a cobrar sólo se reconocen previamente en cuentas, mediante la aplicación del principio del devengo, cuando proceden de ingresos previstos en el presupuesto administrativo. Por tanto no existe un control contable de los deudores por operaciones comerciales que permita obtener antigüedades de saldos, morosidad, etc.

Como se ha mencionado en los apartados III.8 y III.11 de este informe, la mayor parte de los ingresos que el Organismo califica incorrectamente como comerciales provienen de subvenciones afectas a la financiación de proyectos de investigación que el CSIC se compromete a realizar. Normalmente, el Consejo comienza a ejecutar los gastos inherentes al desarrollo de estos proyectos a medida que le van siendo pagadas, anticipadamente, las correspondientes subvenciones. Dadas estas circunstancias, la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos determina que, a efectos de resultados, sea indiferente que estas subvenciones se contabilicen en el momento en que se conceden o, siguiendo el criterio de caja, en el que se cobran, ya que, en uno y otro caso, se irán imputando a cuentas de ingresos en la medida y en los ejercicios en que se efectúen los gastos afectos a los proyectos subvencionados. No obstante, se considera preferible y, en consecuencia, recomendable, que el Consejo, una vez conocido el importe cierto de la subvención a recibir, reconozca en cuentas el correspondiente derecho, ya que si bien este reconocimiento no produciría de inmediato efectos sobre los resultados del ejercicio, si ofrecería en el balance de situación al cierre del período una información que se considera significativa.

En los ingresos comerciales puros y típicos de la explotación del Organismo, constituidos básicamente por los procedentes de contratos de investigación con empresas y los que pudieran derivarse de la explotación de patentes, debería establecerse el reconocimiento de las deudas en función de los devengos fijados en los correspondientes contratos, lo que permitiría su control contable con todas las ventajas inherentes al mismo y haría posible el establecimiento de un sistema centralizado para la exigibilidad de deudas.

Actualmente, la gestión de cobro de los deudores por contratos de investigación con empresas está encargada individualmente a los Institutos o Centros responsables de la ejecución de los respectivos contratos, observándose, sobre una muestra de contratos examinados, que las deudas aun con algunos retrasos se cobran. Frente a este mecanismo de control indirecto ejercido por los Centros en la recaudación de los ingre-

sos por contratos de investigación con empresas, en los eventuales recursos que pudieran derivarse de la explotación de patentes, se observa, en primer lugar, que no existe ninguna política encaminada a su comercialización y, en segundo lugar, que no existe aparentemente control sobre los derechos de cobro derivados de las patentes cedidas para su explotación, cuyo único ingreso en 1990 ha sido de 2 millones de pesetas.

Por otra parte, en los contratos de investigación con empresas se ha observado que aunque en los mismos figura un presupuesto de ejecución, se desconoce cuál es el soporte que permite cuantificar el coste que figura en dicho presupuesto. Asimismo, no se tiene constancia de que exista un detalle de los costes reales incurridos por cada contrato, que permita evaluar la existencia de eventuales beneficios o pérdidas, ni su cuantía.

La falta de control de costes de los proyectos de investigación es común a todos ellos, con independencia de su financiación, pero adquiere una especial relevancia en aquellos financiados por contratos con empresas, en los cuales el espíritu comercial del Organismo debería manifestarse con toda su intensidad y para los cuales habría de aplicar criterios empresariales que exigen, al menos, conocer el beneficio o pérdida de cada operación.

#### IV.5. CONTRATACION ADMINISTRATIVA

Como nota previa hay que hacer constar que la revisión de los expedientes de contratación se ha visto dificultada por la diversificación de las secciones o dependencias que intervienen en la tramitación de los expedientes, consecuencia de un sistema organizativo descentralizado, lo que unido a un no excesivo celo en la organización de los archivos, origina una fuerte dispersión de los documentos que deberían contenerse en cada expediente.

En el examen de la muestra de expedientes seleccionados, se ha distinguido los que corresponden a gastos que no han sido objeto de activación, de aquellos otros referidos a obras o adquisiciones inventariables. Entre las deficiencias puestas de manifiesto, cabe destacar como más significativas, las siguientes:

##### 1) Adquisiciones y servicios no inventariables:

a) Con carácter general, se ha observado, que para los expedientes de importe inferior a dos millones de pesetas se omiten los trámites previstos en la Ley y Reglamento de Contratos del Estado (LCE y RCE) y Decreto 1005/74, incluida la no formalización de los correspondientes contratos. Por el contrario, sí se formalizaron éstos para los expedientes tramitados al amparo del Real Decreto 1465/85 para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales.

b) De treinta y cinco expedientes seleccionados cuyo importe individual supera los 2 millones de pesetas, en diecisiete de ellos la única documentación facilitada ha sido la contenida en los documentos contables "AD", los cuales, por el particular sistema seguido por el Organismo en el reconocimiento de las obligaciones, se transforman en la práctica en documentos "ADO" sui generis. Para el resto de los expedientes se ha facilitado documentación adicional por el Servicio de Contratación.

Todos los expedientes, excepto cuatro que se tramitan por el Real Decreto 1465/85, se formalizan según la normativa del Decreto 1005/74 para contratos de asistencia con empresas consultoras o de servicios, si bien en algún caso se ha utilizado el pliego tipo de cláusulas administrativas particulares para contratos de suministros.

Todos los expedientes del Decreto 1005/74 se han adjudicado por contratación directa, bien porque su importe es inferior a 10 millones de pesetas, o bien porque existe autorización para su tramitación urgente, excepción hecha del expediente n.º 3161, por importe de 50 millones de pesetas, en el que no consta que exista autorización expresa.

c) De los expedientes cuyo único soporte es el contenido en el documento contable, todos ellos de importe inferior a 10 millones de pesetas, salvo los celebrados según el Real Decreto 1465/85 cuya documentación es completa, en el resto no consta que se haya formalizado contrato. Asimismo, no se aporta, en la mayor parte de los casos, el preceptivo pliego de cláusulas administrativas particulares y, salvo en un caso, no consta que se haya realizado prestación de garantía.

Aunque, en general, en la documentación se hace referencia a la petición de ofertas, no consta, con carácter general, documento del Registro del Organismo que acredite el envío de solicitudes y la recepción de ofertas.

d) En el resto de los expedientes, lo más destacable es la no constancia de la debida concurrencia en cuatro de éstos. Este hecho es especialmente significativo en los expedientes 3161 y 4709, por importes de 50 y 30 millones de pesetas respectivamente, en los que no consta el envío del número de peticiones de ofertas preceptivas en la contratación directa urgente, y en las que los adjudicatarios han resultado ser los propuestos previamente por los responsables de los Proyectos destinatarios de los servicios contratados.

##### 2) Obras y adquisiciones inventariables:

a) Con alguna frecuencia, la documentación aportada por el Servicio de Contratación o bien carece de alguno de los documentos que deberían conformar el expediente administrativo, o bien los documentos presentados han consistido en fotocopias.

b) En los contratos de cuantía superior a 50 millones de pesetas, no consta que exista autorización del Ministro de Educación y Ciencia tal como establece la Disposición final 2.ª de la LCE.

c) En los contratos de obra de presupuesto superior a 100 millones de pesetas, no se procede a destinar el 1% del presupuesto de ejecución material a los fines de interés cultural previstos en el artículo 68 de la Ley 16/85 del Patrimonio Histórico Español.

d) En general, en los expedientes de contratación de suministros, no se contienen los informes motivados sobre la necesidad de la contratación a que se refiere el artículo 241 del RCE.

e) En las adjudicaciones de obras por el procedimiento de concurso, los documentos que soportan las valoraciones otorgadas por las Comisiones Asesoras a las propuestas de los licitadores se presentan en un formato no adecuado y contienen además frecuentes enmiendas y tachaduras que dificultan la comprobación de la suma de las puntuaciones otorgadas, pudiendo propiciar la existencia de errores en las valoraciones globales.

f) Los plazos de ejecución de las obras y la entrega de los suministros son, con frecuencia, muy superiores a los establecidos en los correspondientes contratos, sin que conste, salvo excepciones, la concesión de prórrogas. En ninguno de los expedientes examinados en los que se han producido retrasos no autorizados, consta que se hayan aplicado las penalidades previstas para estas situaciones en los artículos 137 y 138 del RCE.

g) De los cuatro expedientes de obra adjudicados en 1990 por contratación directa basada en la reconocida urgencia, en tres de ellos el plazo de ejecución es muy superior al contratado, lo que contrasta con la apremiante necesidad de su ejecución que justificó esta forma de contratación.

h) En ningún expediente examinado consta la comunicación del contratista indicando la terminación de la obra, según dispone la cláusula 70 del Pliego de Cláusulas Administrativas Generales, ni la comunicación a la Intervención General de la Administración del Estado para el nombramiento de representante en la recepción provisional (artículo 170 RCE), sin que en las actas de recepción examinadas conste la asistencia de dicho representante.

Contrariamente, en las actas de recepción por suministros sí consta ocasionalmente la comunicación y asistencia de representante de la intervención General de la Administración del Estado.

i) Pese a desconocerse documentalmente las fechas de terminación física de las obras, de la comparación entre las fechas del último pago y las de actas de recepción provisional, se deduce la existencia de retrasos considerables en la formalización de éstas, respecto a los plazos fijados en el artículo 170 RCE.

## V. EXAMEN DE LOS RESULTADOS DEL PROGRAMA 541 A "INVESTIGACION CIENTIFICA" EN LA PARTE GESTIONADA POR EL CSIC

Este apartado de la fiscalización se ha enfocado exclusivamente desde el punto de vista del análisis de la eficacia en la consecución de los objetivos de la presupuestación por programas. En consecuencia, no se ha pretendido evaluar la eficiencia de la actividad científica del Consejo, si bien, el Tribunal no renuncia a perseguir este objetivo en fiscalizaciones futuras.

El programa 541 A "Investigación Científica" es gestionado por dos Servicios del Ministerio de Educación y Ciencia (Secretaría de Estado de Universidades e Investigación y Dirección General de Investigación Científica y Técnica) y por el CSIC, para el cual los créditos de este programa suponen el 99,8% del total de su presupuesto de gastos.

Según la disposición adicional 15 de la Ley de Presupuestos Generales para 1990, este programa se incluye como sujeto a la especial aplicación del sistema normalizado del grado de realización de los objetivos que se le asignan en la Memoria, estando sometido, en consecuencia, a los procedimientos de control a que se refiere la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 11 de abril de 1989.

Los créditos definitivos asignados a los gestores del programa, tienen la siguiente distribución (en millones de pesetas):

	IMPORTE	%
Secretaría de Estado de		
Universidades .....	703	1
D. G. de Investig. Científica y Tec....	17.975	35
CSIC .....	33.083	64
<b>TOTAL.....</b>	<b>51.761</b>	<b>100</b>

De acuerdo con estas cifras, el CSIC ocupa el lugar principal como gestor de este programa, gestión que se amplía en la medida en que adicionalmente a los créditos asignados directamente, recibe recursos, que ingresa contablemente como operaciones comerciales, por importes significativos pagados por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica, con cargo a este programa presupuestario 541 A, en concepto de transferencias a familias e instituciones sin fin de lucro en el programa científico de "Promoción General del Conocimiento".

Pese a que al programa 541 A le es de aplicación el sistema normalizado de seguimiento de objetivos. Lo cierto es que en la Memoria del programa no se asignan al CSIC objetivos propiamente dichos, limitándose a describir las actividades básicas del Consejo en el marco de la política científica del Gobierno y dentro del Plan Nacional de Investigación Científica y Desa-

rollo Tecnológico, pero sin incluir los necesarios sistemas de medición de la eficacia o del resultado de la ejecución de los objetivos, que deben estar basados en indicadores de rendimiento que expresen cuantitativamente los objetivos del programa, e indicadores estándar que señalen los valores deseables de los indicadores de rendimiento.

Dada esta situación, resulta imposible efectuar un examen del resultado del programa 541A en la parte gestionada por el CSIC. Esta imposibilidad se extiende además al resto de los gestores del programa, ya que como se pone de manifiesto en el informe de Control Financiero emitido conforme a lo dispuesto en la citada Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, los gestores no han establecido procedimientos de seguimiento de objetivos, ni la Dirección General de Presupuestos había dictado normas para la elaboración de los estados informativos del grado de ejecución de aquellos, por lo cual el informe manifiesta la imposibilidad de emitir Opinión sobre el seguimiento de objetivos del programa.

Conscientes de esta situación, durante 1992, representantes del CSIC y de la Dirección General de Presupuestos han venido manteniendo reuniones a fin de consensuar unos objetivos definidos para el programa 541A, acompañados de un conjunto de indicadores de diversa naturaleza, sin que a la fecha de emisión del presente informe se haya llegado a un acuerdo definitivo sobre esta materia. No obstante, sería aconsejable que la definición de objetivos e indicadores en el programa 541A lleve aparejadas modificaciones en el programa 542A "Investigación Técnica", por cuanto que una parte sustancial de las transferencias de capital de este último programa tienen como destinatario al CSIC, con objeto de cubrir costes marginales de proyectos de investigación que se asocian a objetivos del programa 542A, mientras que el coste fundamental es soportado con cargo al programa 541A. Puede así producirse la paradoja de que se consideren cubiertos objetivos en el programa 542A sin incluir en los mismos nada más que una mínima parte de su coste total.

Aunque de acuerdo con lo descrito en los párrafos anteriores, el CSIC no tiene definidos objetivos e indicadores en su programa presupuestario, el Organismo ha elaborado una Memoria de actuaciones en el ejercicio en cuyo anexo se cuantifican, clasificadas por "proyectos de investigación" y por "otra producción científica", las actividades realizadas. Sin embargo, esta Memoria no es susceptible de análisis en términos de resultado de programas como sustitutivo del análisis del programa 541A, y ello por un triple motivo:

a) En las actividades realizadas no se especifica ni su coste, ni el grado de avance o realización de los proyectos de investigación, ni la fuente de financiación que ha podido provenir tanto del programa 541A, como de cualquier otro recurso del Organismo.

b) Las actividades efectuadas son los resultados obtenidos, sin que se tenga constancia de que estos resultados obedezcan a una presupuestación previa del Organismo que permita comparar los resultados previstos con los reales, objetivo este que es el propio de un examen de eficacia o de resultado de programas.

c) Los datos ofrecidos por la Memoria respecto de los proyectos de investigación, no han podido ser validados mediante contraste con otras fuentes de información, básicamente Gabinete de Estudios, encargado de centralizar la información relativa a la gestión de proyectos nacionales, y Gabinete de Relaciones Internacionales para los proyectos de esta naturaleza. Las discrepancias fundamentales afectan principalmente al número de proyectos totales, que según la Memoria ascienden a 1.715 superando en un 29% a los ofrecidos por las otras fuentes de información, al número de proyectos gestionados por cada Centro, con diferencias en el mismo sentido que alcanzan el 174% en el Instituto de Ciencias de Materiales de Madrid, y a la identificación de los Centros con participación en proyectos.

## VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Se resumen en este apartado de una manera esquemática los aspectos que se consideran más destacables de la fiscalización efectuada, con indicación de las sugerencias de mejora que se derivan.

### A) CONCLUSIONES

#### 1. Sobre los estados contables

La opinión de auditoría sobre los estados financieros del CSIC es adversa o desfavorable, habida cuenta de las importantes salvedades que afectan a dichos estados y que se resumen en:

##### a) Restricciones al alcance:

— No existe detalle individualizado del coste de las adquisiciones de inmovilizado anteriores a 1987, ni se ha incluido en el saldo de las cuentas a 31/12/1990 las adiciones de los ejercicios 1985 y 1986.

— No se han fijado criterios para determinar la depreciación del activo fijo ni se han dotado las oportunas amortizaciones.

— No se registra el coste del inmovilizado inmaterial derivado de la actividad investigadora del Consejo, pese a ser titular de 310 patentes, sin que existan registros adecuados que permitan determinar dicho coste, ni criterios definidos para decidir cuándo un gasto de esta naturaleza debe ser patentado.

— No se utilizan cuentas de compras para adquisiciones susceptibles de ser incluidas en cuentas de al-

macén, ni existen registros extracontables para conocer las unidades físicas de bienes de esta naturaleza y su valoración, que permitan determinar cuál debería ser el saldo de las existencias no consumidas al cierre del ejercicio.

— No se aplica adecuadamente el principio de correlación de ingresos y gastos, lo que impide cuantificar razonablemente el saldo de la partida de cobros anticipados que figura en balance por importe de 3.893 millones de pesetas.

b) Incumplimiento de los principios y criterios contables aplicables al Organismo y otros defectos:

— Las obligaciones se reconocen con anticipación al momento de la realización de la obra, servicio o suministro que justifique el correspondiente gasto. El efecto más significativo de este proceder es, junto con un falseamiento en el grado de ejecución de los créditos presupuestarios, la sobrevaloración de las cuentas de inmovilizado y deudas a corto plazo en al menos 2.221 millones de pesetas.

— Existen errores en la aplicación al balance y cuenta de resultados de gastos por pagos librados a justificar, que determina que se hayan minusvalorado las adquisiciones de inmovilizado del ejercicio y sobrevalorado los gastos de explotación por importes significativos.

— El inmovilizado material incluye 7.213 millones de pesetas por costes incurridos en la construcción del buque oceanográfico Hespérides, cuya titularidad corresponde al Ministerio de Defensa, por lo que estos costes deberían haberse registrado en cuentas de "gastos a cancelar" u otras análogas que permitieran identificar claramente este gasto capitalizado, ajeno a la titularidad del Organismo.

— Las cuentas de tesorería que se reflejan en el balance no incluyen ingresos en Banco de España realizados en los últimos días del ejercicio por importe de 1.274 millones de pesetas. Asimismo, no se registra la tesorería por fondos librados a justificar ni la correspondiente contrapartida acreedora por importe de 1.381 millones de pesetas.

— Se consideran ingresos por operaciones comerciales a un conjunto de aportaciones del Estado y otros Entes Públicos que, de acuerdo con su naturaleza, deberían registrarse como subvenciones e incluirse en el presupuesto administrativo del Organismo.

— No se respeta lo dispuesto en la normativa reguladora de las operaciones comerciales, por lo que la cuenta de resultados para operaciones de esta naturaleza no es representativa de los mismos.

2. Sobre control interno y cumplimiento de la legalidad

a) Inmovilizado

— No se realizan comprobaciones o controles periódicos sobre el estado y existencia física de los bienes que componen el inmovilizado material.

— El inventario tiene carencias significativas especialmente en las adiciones no recientes que o bien no están inventariadas, o si lo están carecen de valoración.

— Se han observado retrasos notables en la incorporación al inventario de las altas y bajas de los bienes comunicadas por los Centros, así como ubicación física de algunos bienes en Centros distintos a los indicados por el inventario.

— Existen activos inservibles u obsoletos, e incluso extraviados, con valor contable significativo no dados de baja en inventario.

— No se aplica criterio alguno para determinar qué gastos de investigación y de desarrollo deben capitalizarse y, en su caso, registrarse como propiedad industrial.

b) Tesorería

— El Organismo utiliza más de 200 cuentas bancarias, de las cuales sólo refleja en el balance una de las situadas en Banco de España.

De estas cuentas, 88 no cuentan con la debida autorización de la Dirección General del Tesoro, tal como prevé el artículo 119 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y, además, 12 de ellas se han abierto sin conocimiento de los Servicios Centrales del Organismo.

c) Pagos a justificar

— No se respeta la segregación de funciones establecida en la normativa interna del Organismo en lo que se refiere a la aprobación de las cuentas justificativas.

— Con frecuencia, las facturas incluidas en las cuentas justificativas son de fecha anterior al libramiento contra el cual debería haberse efectuado el correspondiente gasto.

d) Coste de proyectos y control de cuentas a cobrar

— No existe constancia de que se realicen estudios económicos previos a la iniciación de los proyectos con rigor suficiente. Asimismo, no hay evidencia de que se realice un seguimiento de los costes incurridos para cada proyecto ni, obviamente, de su eventual comparación con los costes presupuestados.

Como consecuencia de ello, el sistema es incapaz de suministrar detalle suficiente sobre el valor de los gastos que podrían ser capitalizados como inmovilizado inmaterial, así como de informar sobre la existencia de beneficios o pérdidas y su cuantía, en los proyectos de investigación contratados mediante precio cierto con empresas.

— No existe control contable propiamente dicho sobre los deudores por operaciones comerciales puras y

típicas del Organismo. La gestión de cobro de estas deudas se lleva a cabo descentralizadamente por los diversos Institutos y Centros, observándose frecuentes retrasos en dichos cobros sin que exista información contable sobre estas demoras al registrarse los ingresos por el principio de caja.

Esta situación es especialmente preocupante en el control de recursos por explotación de patentes cedidas, cuyo rendimiento identificado en cuentas es claramente insuficiente en relación a su potencial recaudatorio.

#### e) Situación fiscal

Destaca fundamentalmente la discrepancia mantenida con el Ministerio de Economía y Hacienda, respecto a la consideración como deducible o no, de cuotas soportadas por el IVA. Esta situación origina que a 31 de diciembre de 1990 el Organismo haya presentado declaraciones con derecho a devolución no atendidas por un importe acumulado de 3.752 millones de pesetas.

#### f) Contratación administrativa

— El sistema de organización de archivos es deficiente, lo que origina que con alguna frecuencia los documentos de los expedientes no aparezcan, o se presenten con documentación incompleta.

— Se observa una tendencia general a considerar la contratación directa como el procedimiento normal de adjudicación, en contra de la filosofía que se desprende de la legislación de contratos del Estado. Asimismo, se han observado frecuentes incumplimientos de esta legislación, especialmente en expedientes de cuantía no elevada.

#### 3. Sobre los resultados del programa 541 A "Investigación científica"

El programa, a pesar de ser de especial seguimiento según establece la disposición adicional 15 de la Ley de Presupuestos Generales para 1990, carece de objetivos e indicadores propiamente dichos, lo que imposibilita su examen en términos de resultados del programa. Esta situación ha motivado diversas reuniones en 1992 entre responsables del Organismo y de la Dirección General de Presupuestos, a fin de consensuar unos objetivos definidos, acompañados de un conjunto de indicadores susceptibles de medición.

#### 4. Sobre la posible existencia de responsabilidad contable

Se aprecian indicios de responsabilidad contable en el hecho puesto de manifiesto en el apartado III.9.1 anterior, relativo al pago al personal del Organismo de

gratificaciones con cargo a créditos aprobados para otra finalidad, lo que supone el incumplimiento del art. 59 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y puede constituir una infracción tipificada en el art. 141.1 de dicha disposición legal.

En consecuencia se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el art. 45 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Por otra parte, al no haber suministrado el CSIC información suficiente, a pesar de su petición expresa, sobre los derechos de cobro de la explotación de su propiedad industrial cedida y sobre la aportación de 59 millones de pesetas a la Fundación "Madrid-Láser", a que se refieren, respectivamente, los apartados III.1.B y III.9.4 de este informe, se proseguirán las actuaciones hasta el completo esclarecimiento de estos hechos, por si de ellos pudiera deducirse algún tipo de responsabilidad contable.

### B) RECOMENDACIONES

En general, las deficiencias puestas de manifiesto por la fiscalización deben tener oportuna solución en la observancia escrupulosa de la normativa tanto contable como de otra índole a la que está sometido el Organismo. Sin embargo, en materia de funcionamiento operativo, se considera que determinadas modificaciones en los procedimientos de gestión observados durante la fiscalización podrían producir mejoras sustanciales, así:

— Debería modificarse, ampliarse y actualizarse el Manual de Organización, procurando su máxima difusión y entendimiento por los posibles usuarios. En él habría que establecer sistemas de trabajo eficientes, fiables y uniformes, que definan las tareas a realizar por cada empleado dentro de las funciones que competen a los diferentes Departamentos, Institutos y Centros.

— Deberían diseñarse e implantarse las medidas necesarias para fortalecer el control interno, entre ellas, la potenciación en recursos materiales y humanos del Departamento de Auditoría Interna existente en el Organismo, que podría convertirse en el pilar básico en los mecanismos de control que decida instrumentar la Dirección del Consejo.

— Debería, asimismo, diseñarse e implantarse un sistema de costes contable o extracontable, que permita conocer los incurridos en cada proyecto. Esto permitiría obtener el resultado económico de dichos proyectos si hubieran sido encargados específicamente por terceros mediante precio, así como conocer el valor por el cual deberían ser capitalizados cuando el Organismo, en base a criterios predeterminados, decida su activación con inmovilizado inmaterial

— En relación a las patentes que el CSIC tiene en explotación es importante que se arbitren medidas de

seguimiento de los importes a percibir de los cesionarios, de forma que se respeten escrupulosamente las condiciones establecidas en los correspondientes contratos.

— Sería necesario que se determinaran objetiva y rigurosamente aquellos gastos e ingresos que deban considerarse como comerciales, evitando la actual situación de confusión que desvirtúa la ejecución presupuestaria y la cuenta de resultados de operaciones comerciales y que, además, propicia el incumplimiento

de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria para los créditos del presupuesto administrativo.

— Finalmente, sería conveniente que el Ministerio de Economía y Hacienda despejase definitivamente las dudas existentes en el Organismo en relación al IVA, para desbloquear la actual situación.

Madrid, 21 de diciembre de 1993.

## ANEXOS

### ANEXO 1

#### BALANCE DE SITUACIÓN A 31/12/1990 (Importes en MILES de Ptas.)

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado material	38.937.713	Patrimonio	26.737.668
Inversiones Financieras en el S. P.	981	Resultados pend. de aplicación	3.516.487
<b>INMOVILIZADO</b>	<b>38.938.694</b>	<b>PATRIMONIO Y RESERVAS</b>	<b>30.254.155</b>
Deudores por Dchos. Reconocidos	11.535.759	Subvenciones de capital recibidas	8.647.135
<b>DEUDORES</b>	<b>11.535.759</b>	<b>SUBVENCIONES DE CAPITAL</b>	<b>8.647.135</b>
Cajas, Bancos e Inst. Crédito	907.028	Préstamos recibidos del S. Público	3.639
<b>CUENTAS FINANCIERAS</b>	<b>907.028</b>	<b>DEUDAS A MEDIO Y LARGO PLAZO</b>	<b>3.639</b>
		acreedores por Obligac. reconocidas	4.378.328
		acreedores por Obligc. comerciales	1.645.582
		Entidades públicas	1.196.141
		Otros acreedores no Pptarios.	25.750
		<b>DEUDAS A CORTO PLAZO</b>	<b>7.245.801</b>
		Otras partidas Pend. de aplicación	782.302
		<b>PARTIDAS PEND. DE APLICACIÓN</b>	<b>782.302</b>
		Cobros anticipados	3.893.270
		<b>AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN</b>	<b>3.893.270</b>
		Resultados del ejercicio	555.179
		<b>RESULTADOS</b>	<b>555.179</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>51.381.481</b>	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>51.381.481</b>

## ANEXO 2

CUENTA DE RESULTADOS 1990 (Importes en MILES de Ptas.)			
CONCEPTO		CONCEPTO	
<b>RESULTADOS CORRIENTES DEL EJERCICIO</b>			
Compras	-45.236	Ventas	8.173.208
Gastos de personal	23.711.246	Rentas de la propiedad y la Empresa	44.354
Gastos financieros	212	Transferencias corrientes	22.926.585
Tributos	4.975	Otros ingresos	51.758
Trabajos, suministros y servicios Exter.	5.871.406		
Transferencias corrientes	346.701		
Transferencias de capital	826.655		
SALDO ACREEDOR	479.946		
<b>TOTAL</b>	<b>31.195.905</b>	<b>TOTAL</b>	<b>31.195.905</b>
<b>MODIFICACIÓN DE OBLIGACIONES Y DERECHOS</b>			
Modificación Dchos. Ejerc. anteriores	40.000	Modificación Obligc. Ejerc. anteriores	115.233
SALDO ACREEDOR	75.233		
<b>TOTAL</b>	<b>115.233</b>	<b>TOTAL</b>	<b>115.233</b>
<b>RESULTADOS DEL EJERCICIO</b>			
		Resultados corrientes	479.946
Beneficio neto total	555.179	Modificación de Obgc. y Dchos.	75.233
<b>TOTAL</b>	<b>555.179</b>	<b>TOTAL</b>	<b>555.179</b>

## ANEXO 3

CUADRO DE FINANCIAMIENTO ANUAL  
(Importes en MILES de Ptas.)

1ª PARTE		2ª PARTE	
Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos		Recursos permanentes obtenidos en el ejercicio	
<b>GRUPO 1º: FINANCIACIÓN BÁSICA</b>			
Préstamos del Sector Público	183	Patrimonio	4.003
		Subven. de capital recibidas	8.647.135
<b>GRUPO 2º: INMOVILIZADO</b>			
Inmovilizado material	10.199.875	Invers. financieras en el S.P.	5
<b>GRUPO 8º: RESULTADOS</b>			
		Resultados del ejercicio	555.179
<b>TOTAL</b>	<b>10.200.058</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9.206.322</b>
<b>3ª PARTE: VARIACIONES DEL CIRCULANTE</b>			
<b>ACTIVAS</b>		<b>PASIVAS</b>	
<b>GRUPO 4º: ACREEDORES Y DEUDORES</b>			
Deudores por Dchos. Recon.	2.274.412	Acreedores por Oblgc. Recon.	2.130.745
		Acreedores comerciales	-266.973
		Entidades públicas	412.394
		Ajustes por periodificación	169.792
<b>GRUPO 5º: CUENTAS FINANCIERAS</b>			
Tesorería	-319.870	Otros acreedores no Pptarios.	270
		Partidas pendientes de Aplic.	502.050
<b>TOTAL</b>	<b>1.954.542</b>	<b>TOTAL</b>	<b>2.948.278</b>

## ANEXO 4

EJECUCIÓN DEL PPTO. DE INGRESOS  
(Importes en MILES de Ptas.)

ARTÍCULO	CONCEPTO	PREVISION. INICIAL	MODIFICAC. NETAS	PREVISION. DEFINITIV.	DERECHOS RECONOC.	% DE EJEC.
38	Reintegros	25.300	0	25.300	23.872	94,36
39	Otros ingresos	14.100	0	14.100	5.892	41,79
CAP.3°	TASAS Y OTROS ING.	39.400	0	39.400	29.764	75,54
40	De la Admon. del Estado	22.776.585	150.000	22.926.585	22.926.585	100,00
CAP.4°	TRANSF. CORRIENTES	22.776.585	150.000	22.926.585	22.926.585	100,00
50	Intereses títulos y valores	2.750	0	2.750	431	15,67
57	Result. Oper. Comerciales	367.000	0	367.000	N/A	N/A
58	Variación fondo maniobra	481.995	644.992	1.126.987	N/A	N/A
CAP.5°	INGRESOS PATRIMON.	851.745	644.992	1.496.737	431	0,03
A	OPERC. CORRIENTES	23.667.730	794.992	24.462.722	22.956.780	93,84
70	De la Admon. del Estado	8.695.135	0	8.695.135	8.647.135	99,45
CAP.7°	TRANSF. CAPITAL	8.695.135	0	8.695.135	8.647.135	99,45
B	OPERC. CAPITAL	8.695.135	0	8.695.135	8.647.135	99,45
83	Reintg. prest. fuera S.P.	5.300	0	5.300	5.273	99,49
CAP.8°		5.300	0	5.300	5.273	99,49
C	OPERC. FINANCIERAS	5.300	0	5.300	5.273	99,49
<b>TOTAL OPERACIONES</b>		<b>32.368.165</b>	<b>794.992</b>	<b>33.163.157</b>	<b>31.609.188</b>	<b>95,31</b>

## ANEXO 5

EJECUCION DEL PPTO DE GASTOS  
(Importes en MILES de Ptas.)

ARTÍCULO	CONCEPTO	CRÉDITOS INICIALES	MODIFICAC. NETAS	CRÉDITOS FINALES	OBLIG. REC. NETAS	% DE EJEC.
10	Altos cargos	6.130	0	6.130	5.928	96,70
12	Funcionarios	14.409.434	-696.207	13.713.227	13.618.189	99,31
13	Laborales	1.898.234	278.117	2.176.351	2.176.351	100,00
14	Otro personal	143.387	-68.496	74.891	5.143	6,87
15	Incentivos al rendimiento	675.031	1.263.839	1.938.870	1.938.870	100,00
16	Cuotas, prest. y gastos soc.	4.318.270	17.739	4.336.009	4.296.344	99,09
<b>CAP.1°</b>	<b>GASTOS DE PERSONAL</b>	<b>21.450.486</b>	<b>794.992</b>	<b>22.245.478</b>	<b>22.040.825</b>	<b>99,08</b>
20	Arrendamientos	3.090	0	3.090	3.025	97,90
21	Reparación y conservación	431.817	0	431.817	411.683	95,34
22	Material, sumin. y otros	1.587.718	0	1.587.718	1.581.157	99,59
23	Indemn. por razón de serv.	99.712	0	99.712	99.399	99,69
<b>CAP. 2°</b>	<b>GTOS. CONS. SERVICIOS</b>	<b>2.122.337</b>	<b>0</b>	<b>2.122.337</b>	<b>2.095.264</b>	<b>98,72</b>
31	De préstamos del interior	212	0	212	212	100,00
<b>CAP.3°</b>	<b>GASTOS FINANCIEROS</b>	<b>212</b>	<b>0</b>	<b>212</b>	<b>212</b>	<b>100,00</b>
43	A OO.AA. com., fin. y análog.	59.970	0	59.970	59.970	100,00
48	A fam. e inst. sin fines lucro	48.236	0	48.236	39.290	81,45
49	Al exterior	34.489	0	34.489	31.489	91,30
<b>CAP.4°</b>	<b>TRANSF. CORRIENTES</b>	<b>142.695</b>	<b>0</b>	<b>142.695</b>	<b>130.749</b>	<b>91,63</b>
<b>A</b>	<b>OPERC. CORRIENTES</b>	<b>23.715.730</b>	<b>794.992</b>	<b>24.510.722</b>	<b>24.267.050</b>	<b>99,01</b>
62	Inv. nueva func. servicios	3.901.500	0	3.901.500	3.895.721	99,85
63	Inv. reposición func. serv.	4.421.000	0	4.421.000	4.408.273	99,71
<b>CAP.6°</b>	<b>INVERSIONES REALES</b>	<b>8.322.500</b>	<b>0</b>	<b>8.322.500</b>	<b>8.303.994</b>	<b>99,78</b>
78	A fam. e inst. sin fines lucro	324.450	0	324.450	319.748	98,55
<b>CAP.7°</b>	<b>TRANSF. CAPITAL</b>	<b>324.450</b>	<b>0</b>	<b>324.450</b>	<b>319.748</b>	<b>98,55</b>
<b>B</b>	<b>OPERC. CAPITAL</b>	<b>8.646.950</b>	<b>0</b>	<b>8.646.950</b>	<b>8.623.742</b>	<b>99,73</b>
83	Conces. prest. fuera S.P.	5.300	0	5.300	5.273	99,49
<b>CAP.8°</b>	<b>ACTIVOS FINANCIEROS</b>	<b>5.300</b>	<b>0</b>	<b>5.300</b>	<b>5.273</b>	<b>99,49</b>
91	Amortz. prest. interior	185	0	185	183	98,92
<b>CAP.9°</b>	<b>PASIVOS FINANCIEROS</b>	<b>185</b>	<b>0</b>	<b>185</b>	<b>183</b>	<b>98,92</b>
<b>C</b>	<b>OPERC. FINANCIERAS</b>	<b>5.485</b>	<b>0</b>	<b>5.485</b>	<b>5.456</b>	<b>99,47</b>
<b>TOTAL OPERACIONES</b>		<b>32.368.165</b>	<b>794.992</b>	<b>33.163.157</b>	<b>32.896.248</b>	<b>99,20</b>

## ANEXO 6

ESTADO DE EJECUCIÓN DE LOS DCHOS. PPTRIOS.  
(Importes en MILES de Ptas.)

ARTÍCULO	CONCEPTO	DERECHOS				COBROS	DCH.PEN.
		EJS. ANT.	EJ. CORR.	ANULDS.	NETOS		
33	Reintegros	0	23.872	0	23.872	23.872	0
39	Otros ingresos	0	5.892	0	5.892	5.892	0
CAP3°	TASAS Y OTROS ING.	0	29.764	0	29.764	29.764	0
40	De la Admon. del Estado	7.456.158	22.926.585	0	30.382.743	21.157.225	9.225.518
CAP4°	TRANSF. CORRIENTES	7.456.158	22.926.585	0	30.382.743	21.157.225	9.225.518
50	Intereses de títulos y val.	0	431	0	431	431	0
CAP5°	ING. PATRIMONIALES	0	431	0	431	431	0
A	OPERC. CORRIENTES	7.456.158	22.956.780	0	30.412.938	21.187.420	9.225.518
70	De la Admon. del Estado	1.801.976	8.647.135	40.000	10.409.111	8.101.726	2.307.385
CAP7°	TRANSF. CAPITAL	1.801.976	8.647.135	40.000	10.409.111	8.101.726	2.307.385
B	OPERC. DE CAPITAL	1.801.976	8.647.135	40.000	10.409.111	8.101.726	2.307.385
83	Reintegro prest. fuera S.P.	3.212	5.624	351	8.485	5.628	2.857
CAP8°	ACTIVOS FINANCIEROS	3.212	5.624	351	8.485	5.628	2.857
C	OPERC. FINANCIERAS	3.212	5.624	351	8.485	5.628	2.857
TOTAL OPERACIONES		9.261.346	31.609.539	40.351	40.830.534	29.294.774	11.535.760

## ANEXO 7

ESTADO DE EJECUCIÓN DE LAS OBLIG. PPTARIAS.  
(Importes en MILES de Ptas.)

ARTÍCULO	CONCEPTO	OBLIGACIONES				PAGOS	OBLG.PEN.
		EJS. ANT.	EJ. CORR.	ANULDS.	NETAS		
10	Altos cargos	0	5.928	0	5.928	5.928	0
12	Funcionarios	24.852	13.632.069	34.221	13.622.700	13.472.568	150.132
13	Laborales	2.688	2.314.965	139.113	2.178.540	2.108.061	70.479
14	Otro personal	3.029	5.142	2.548	5.623	5.623	0
15	Incentivos al rendimiento	58.310	1.939.184	314	1.997.180	1.838.844	158.336
16	Cuotas, prest. y G. sociales	304.451	4.296.465	18.447	4.582.469	3.742.362	840.107
CAP1*	GASTOS DE PERSONAL	393.330	22.193.753	194.643	22.392.440	21.173.386	1.219.054
20	Arrendamientos	511	3.027	2	3.536	2.075	1.461
21	Rep., manten. y conserv.	37.794	416.387	4.864	449.317	384.200	65.117
22	Material, sum. y otros	96.786	1.627.999	51.597	1.673.188	1.534.210	138.978
23	Indemn. por razón de ser.	0	102.665	3.267	99.398	98.307	1.091
24	Servicios nuevos	16.134	0	56	16.078	16.078	0
CAP2*	GASTOS CORR. Y SER.	151.225	2.150.078	59.786	2.241.517	2.034.870	206.647
31	De préstamos del interior	0	212	0	212	212	0
CAP3*	GASTOS FINANCIEROS	0	212	0	212	212	0
43	A OO.AA. Com., Ind. o An.	0	59.970	0	59.970	59.970	0
48	A Fam. e In. sin fin de lucr	0	39.462	173	39.289	39.289	0
49	Al Extenor	0	31.978	489	31.489	31.489	0
CAP4*	TRANSF. CORRIENTES	0	131.410	662	130.748	130.748	0
A	OPERC. CORRIENTES	544.555	24.475.453	255.091	24.764.917	23.339.218	1.425.701
60	Inv. nueva infraestructura	298	0	0	298	298	0
62	Inv. asoc. func. servicios	2.600	3.895.721	0	3.898.321	3.342.523	555.798
63	Inv. repos. func. servicios	1.659.706	4.442.626	41.390	6.060.942	3.664.264	2.396.678
65	Investigaciones en energía	39.852	0	0	39.852	39.852	0
66	Acciones urgentes Doñana	398	0	398	0	0	0
CAP6*	INVERSIONES REALES	1.702.854	8.338.347	41.788	9.999.413	7.046.937	2.952.476
78	A Fam. e In. sin fin de lucr	173	370.852	51.276	319.749	319.639	110
CAP7*	TRANSF. DE CAPITAL	173	370.852	51.276	319.749	319.639	110
B	OPERC. DE CAPITAL	1.703.027	8.709.199	93.064	10.319.162	7.366.576	2.952.586
83	Conces. Prest. fuera S.P.	0	5.624	351	5.273	5.273	0
CAP8*	ACTIVOS FINANCIEROS	0	5.624	351	5.273	5.273	0
91	Amortz. préstamo interior	0	183	0	183	183	0
CAP9*	PASIVOS FINANCIEROS	0	183	0	183	183	0
C	OPERC. FINANCIERAS	0	5.807	351	5.456	5.456	0
<b>TOTAL OPERACIONES</b>		<b>2.247.582</b>	<b>33.190.459</b>	<b>348.506</b>	<b>35.089.535</b>	<b>30.711.248</b>	<b>4.378.287</b>

## ANEXO 8

RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES  
(Importes en MILES de Ptas.)

	ESTIMADOS	REALIZADOS	DIFERENCIA
<b>Existencias iniciales</b>			
Productos terminados	6.000	0	-6.000
<b>Total Exist. iniciales</b>	<b>6.000</b>	<b>0</b>	<b>-6.000</b>
<b>Compras netas</b>			
Mercaderías	38.400	0	-38.400
Materias primas	928.600	0	-928.600
Productos terminados	1.470.000	0	-1.470.000
Otros productos	2.438.000	7.960.258	5.522.258
<b>Total compras netas</b>	<b>4.875.000</b>	<b>7.960.258</b>	<b>3.085.258</b>
<b>RESULTADO POSITIVO</b>			
<b>OPERC. COMERCIALES</b>	<b>367.000</b>	<b>278.912</b>	<b>-88.088</b>

	ESTIMADOS	REALIZADOS	DIFERENCIA
<b>Existencias finales</b>			
Productos terminados	6.000	0	-6.000
<b>Total Exist. finales</b>	<b>6.000</b>	<b>0</b>	<b>-6.000</b>
<b>Ventas netas</b>			
Mercaderías	140.000	86.948	-53.052
Productos	60.000	34.094	-25.906
Servicios	500.000	386.541	-113.459
Otros ing. (Investigación)	4.542.000	7.731.586	3.189.586
<b>Total ventas netas</b>	<b>5.242.000</b>	<b>8.239.169</b>	<b>2.997.169</b>

251/000024 (Congreso de los Diputados)  
771/000025 (Senado)

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización "Análisis de la gestión de los deudores por prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social", así como el Informe correspondiente. (Número de expediente 251/000024).

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**.

## RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON EL INFORME DE FISCALIZACION "ANALISIS DE LA GESTION DE LOS DEUDORES POR PRESTACIONES ECONOMICAS DEL INSTITUTO NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL"

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, en relación con el Informe remitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización "Análisis de la gestión de los deudores por prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social".

## ACUERDA:

1. Los Ministerios de Economía y Hacienda, Justicia y Asuntos Sociales, así como los que en el futuro pudieran resultar competentes, facilitarán al INSS la información necesaria (niveles de renta, estado civil, otras pensiones públicas, etc.) que permita conocer en el momento inicial y a lo largo de la vida de las prestaciones económicas, si los beneficiarios cumplen en todo momento las condiciones necesarias para su percepción, y en la cuantía adecuada.

Para ello deberán establecerse mecanismos de cooperación entre los Departamentos Ministeriales a fin de que éstos conozcan sobre qué perceptores deben facilitar la información necesaria al INSS.

2. El Ministerio de Justicia facilitará regularmente y de manera que pueda ser útil al INSS información sobre los fallecimientos de beneficiarios de prestaciones económicas dando cumplimiento a lo previsto en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 356/91 de 15 de marzo. Ambas partes establecerán sistemas de coordinación que permitan identificar adecuadamente a estos beneficiarios.

3. El INSS establecerá mecanismos para facilitar la gestión de las prestaciones de ILT y de invalidez provisional, fundamentalmente en las primeras fases del procedimiento, a través de una adecuada coordinación del INSS con las del INSALUD y, en su caso, con los Servicios de Salud de las Comunidades Autónomas.

4. Las Entidades, Organismos, Corporaciones Locales, Empresas y Comunidades Autónomas que gestionan pensiones con cargo a fondos públicos, facilitarán al INSS la información que permita completar y

actualizar el Banco de Datos de Pensiones Públicas, dando cumplimiento a lo establecido en el Real Decreto 2566/1985, de 27 de diciembre de creación del Banco de datos de pensiones públicas, dictado en desarrollo de la Ley 59/1984, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

5. Los procesos de gestión administrativa en el INSS y en la Tesorería General de la Seguridad Social impulsarán el tratamiento integral de toda la información sobre prestaciones económicas indebidamente abonadas y el control de las actuaciones administrativas posteriores mediante el reforzamiento, de los sistemas de registro, control y seguimiento de toda la deuda desde el momento de su detección.

6. El INSS dictará instrucciones para la correcta aplicación del procedimiento establecido para la reclamación de la deuda con expresa separación de la que tiene su origen en las revalorizaciones anuales y estableciendo asimismo la diferencia entre la reclamación administrativa y judicial en función de lo regulado en el artículo 144 de la Ley de Procedimiento Laboral.

7. Asimismo se mejorarán los procesos administrativos con el fin de ayudar por esta vía a elevar los índices de recuperación de la deuda así como evitar su prescripción, tanto de la reclamada por vía administrativa como de la reclamada por vía judicial.

8. La Intervención General de la Seguridad Social mejorará los procedimientos y establecerá sistemas de control de las cuentas de "deudoras por prestaciones" que desde el 1 de enero de 1993 se contabilizan en aplicación del Plan General de Contabilidad de la Seguridad Social con arreglo a los principios de:

- Contabilización por el principio de devengo.
- Funcionamiento como cuenta de activo cuyo saldo debe figurar en dicha masa patrimonial.

Asimismo, deberá establecer sistemas de control de la deuda contabilizada, una vez depuradas las cuentas de las partidas que figuran incorrectamente en ellas, mejorando los procedimientos con el fin de evitar la existencia de errores.

9. Que por parte del Instituto Nacional de la Seguridad Social (I.N.S.S.) se incrementen los controles sistemáticos encaminados a la detección de la deuda por prestaciones indebidamente abonadas, y en concreto, establecimiento de controles de vivencia y de estado civil, así como, comprobaciones de las rentas de los pensionistas cuando perciben complementos por mínimos y revisiones periódicas de las concesiones de prestaciones, articulándose los mecanismos precisos para que los Ministerios de Economía y Hacienda, Justicia y Asuntos Sociales, así como por las Entidades, Organismos, Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas que gestionan prestaciones con cargo a fondos públicos, se faciliten al I.N.S.S. los datos necesarios para ello.

10. Que la gestión para la recuperación de la deuda por pagos indebidos del I.N.S.S. se lleve a cabo de forma coordinada entre este Organismo y la Tesorería General de acuerdo con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario primero, **Diego Jordano Salinas**.

## INFORME DE FISCALIZACION "ANÁLISIS DE LA GESTIÓN DE LOS DEUDORES POR PRESTACIONES ECONÓMICAS DEL INSTITUTO NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL"

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a) y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo dispuesto en los artículos 9.1., 11.b), 12 y 14.1. de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, en especial los artículos 27, 28.1., 31.b) y d), 34, 41 y 44 de dicha Ley, en relación con los resultados de la fiscalización "**Análisis de la gestión de los deudores por prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social**", HA ACORDADO, en sesión celebrada el día 21 de diciembre de 1993, APROBAR el presente informe y su ELEVACION

A LAS CORTES GENERALES

### INDICE

	Página
1. Introducción.....	154
1.1. Iniciativa de la fiscalización.....	154
1.2. Objetivo.....	154
1.3. Metodología, alcance y período analizado.....	154

	Página
2. Marco legal .....	155
2.1. Obligación .....	155
2.2. Procedimiento y plazos.....	155
2.3. Plazo de prescripción de la deuda.....	157
2.4. Competencia.....	157
3. Detección de la deuda y su determinación.....	158
3.1. Origen de los pagos indebidos.....	158
3.2. Detección de la deuda.....	158
3.3. Control de la deuda detectada.....	160
3.4. Período medio de tiempo para la detección.....	160
3.5. Actuaciones hasta la reclamación.....	160
4. Reclamación y recuperación .....	161
4.1. Reclamación de la deuda por la vía administrativa.....	161
4.2. Reclamación a través de la jurisdicción laboral.....	162
4.3. Recuperación de la deuda .....	165
4.4. Período medio de tiempo hasta el reintegro .....	166
5. Contabilización .....	166
5.1. Funcionamiento de las cuentas de "Deudores por prestaciones" .....	167
5.2. Saldo de las cuentas.....	168
5.3. Partidas acreedoras.....	168
5.4. Partidas antiguas y sin movimiento. Depuraciones.....	169
5.5. Control de la deuda contabilizada .....	170
6. Conclusiones.....	171
7. Recomendaciones .....	172

## 1. Introducción

### 1.1. Iniciativa de la fiscalización

La fiscalización de la gestión de los deudores por prestaciones económicas del Instituto Nacional de la Seguridad Social (en adelante INSS) está incluida en el Programa de fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 1992, aprobado por el Pleno el 30 de marzo de 1992.

### 1.2. Objetivo

El objetivo de esta fiscalización consiste en el análisis de los procesos de gestión de la citada Entidad Gestora para la determinación, reclamación y recuperación de las prestaciones económicas indebidamente abonadas. Con ello se pretende comprobar el cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia y eficiencia en la gestión de esta deuda, así como su debida contabilización y representación en los balances de la Entidad.

Los objetivos fijados por el INSS en materia de prestaciones están centrados en la mejora de los procesos de reconocimiento y pago de pensiones, en los que se han conseguido importantes avances respecto al acortamiento de los plazos de concesión y en la atención a los interesados. Sin embargo, estas mejoras no han ido acompañadas de un esfuerzo similar en los procesos de gestión de determinadas prestaciones como la incapacidad laboral transitoria (en adelante, ILT) y la invalidez provisional ni en el control de todas las pensiones y prestaciones a lo largo de su período de vida. Esto ha motivado la existencia de un elevado número de prestaciones económicas pagadas indebidamente que no son detectadas en su totalidad ni correctamente contabilizadas y reclamadas.

### 1.3. Metodología, alcance y período analizados

Han sido objeto de análisis y valoración los siguientes aspectos:

— El marco legal en el que se desenvuelve la gestión de estos deudores, con especial incidencia en el proce-

dimiento y plazos en que debe desarrollarse, la prescripción de la deuda y la competencia en materia de recuperación de la misma.

Se ha incluido este apartado debido a la complejidad de la normativa aplicable a la gestión de esta clase de deudores, donde la jurisprudencia ha tenido en numerosas ocasiones que suplir las lagunas o falta de desarrollo de las normas legales.

— Los procedimientos utilizados para la detección de pagos indebidos de prestaciones económicas en relación con el origen de los mismos, así como el control del proceso hasta la determinación del importe de la deuda.

— La gestión de la reclamación y recuperación de la deuda detectada. Los procedimientos para reclamar los pagos indebidos y su adecuación a la normativa vigente, las actuaciones para la recuperación, el control interno y el tiempo utilizado en todo el proceso.

— La contabilización de la deuda y su reflejo en los balances de situación del INSS y de la Tesorería General de la Seguridad Social (en adelante Tesorería General). El análisis de los inventarios de deudores del INSS, con especial referencia a los saldos acreedores y a los muy antiguos, fundamentalmente a los que no han tenido movimiento en el último año. En la Tesorería General no han podido analizarse los saldos integrantes de estas cuentas ya que en dicha Entidad no existen inventarios de deudores.

La cuenta "Deudores por prestaciones" no figura con saldo en el activo de los balances de situación del INSS a 31 de diciembre de 1990 ni a 31 de diciembre de 1991, ni tampoco en los correspondientes balances de la Tesorería General. En ambas Entidades los deudores por prestaciones figuran en sus balances en cuentas de orden, con saldos en el INSS de 9.315 millones de pts. a 31 de diciembre de 1990 y de 8.836 millones de pts. a 31 de diciembre de 1991 y, en la Tesorería General, de 646 millones de pts. a 31 de diciembre de 1990 y de 1.056 millones de pts. a 31 de diciembre de 1991.

El análisis se ha realizado sobre una muestra de cuatro Direcciones Provinciales de ambas entidades en las que se ha obtenido información acerca de los procedimientos utilizados para la detección, reclamación y recuperación de la deuda por prestaciones económicas, así como la constatación empírica de esta información a través de una muestra obtenida de los Inventarios de deudores del INSS a 31 de diciembre de 1990 y a 31 de diciembre de 1991 en cada una de las Direcciones Provinciales seleccionadas.

Para realizar las correspondientes pruebas de auditoría se han llevado a cabo desplazamientos a las Direcciones Provinciales del INSS y de la Tesorería General de Córdoba, Pontevedra-Vigo<sup>1</sup>, Las Palmas y

<sup>1</sup> Las Direcciones provinciales del INSS y de la Tesorería de Pontevedra están situadas en Vigo.

Valencia durante los meses de junio, septiembre, octubre y noviembre de 1992.

Dichas pruebas consistieron, en el INSS, en la comprobación, mediante el análisis de la documentación correspondiente a los deudores de la muestra seleccionada, del origen de los pagos indebidos, los procedimientos utilizados para su detección, el control de la deuda detectada y la determinación de su importe, los procedimientos de reclamación, el control de la deuda reclamada y los posibles estancamientos en los procesos en cada una de las unidades de gestión relacionadas con las prestaciones económicas. Asimismo, se comprobaron en las citadas unidades y en las Direcciones Provinciales de la Tesorería General las diferentes formas de recuperación de la deuda y la Entidad encargada de hecho de su gestión (INSS o Tesorería General), la eficacia de dicha recuperación en base a la proporción de pagos indebidos reintegrados y, por último, los procesos de fiscalización y contabilización de los mismos.

El presente informe está referido a la situación en el último semestre de 1992, período durante el que se realizaron las pruebas de auditoría, tomando como base para el análisis los procedimientos seguidos durante los años 1989, 1990, 1991 y 1992. Han existido limitaciones objetivas al alcance de esta fiscalización derivadas de la escasa información disponible en los expedientes, tal como se refleja en los correspondientes capítulos. El Tribunal ha contado en todo momento con la colaboración de los responsables del INSS y de la Tesorería General para el acceso a la información y para la realización de las pruebas que ha considerado oportunas.

## 2. Marco Legal

### 2.1. Obligación

La obligación de devolver las prestaciones de la Seguridad Social indebidamente abonadas viene establecida en el artículo 56.1 de la Ley General de la Seguridad Social, texto refundido aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, según el cual: "Los trabajadores y las demás personas que hayan percibido indebidamente prestaciones de la Seguridad Social vendrán obligados a reintegrar su importe".

### 2.2. Procedimiento y plazos

Sin embargo, ni la Ley General de la Seguridad Social ni el Real Decreto 716/1986, de 7 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social fijaron el procedimiento para reclamar el reintegro de las citadas prestaciones.

Es con la entrada en vigor de la actual Ley de Procedimiento Laboral, Texto articulado aprobado por Real Decreto Legislativo 521/1990, de 27 de abril y del vigente Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/1991, de 11 de octubre, que sustituye al anterior Reglamento de Recaudación, cuando queda regulado el procedimiento para el reintegro de prestaciones indebidamente percibidas, separando las establecidas por resolución administrativa de las derivadas de sentencia judicial. En la Orden de 8 de abril de 1992, que desarrolla el Real Decreto 1517/1991, se establecen además los plazos de reintegro, los cuales deberán ser fijados por las Direcciones Provinciales de la Tesorería General y no podrán superar los dos años, prorrogables hasta un máximo de 5 años por su Director General.

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Procedimiento Laboral la ausencia de procedimiento para hacer efectiva la devolución de las citadas prestaciones provocó numerosos litigios ante la jurisdicción de lo social. Estos fueron resueltos manteniendo la doctrina según la cual, como regla general, las Entidades Gestoras de la Seguridad Social carecen de facultades para revisar de oficio sus propios actos declarativos de derechos, debiendo acudir a los Tribunales del orden social para solicitar la revocación, sin necesidad de declaración previa de lesividad ni de dictamen favorable del Consejo de Estado. Quedaba así descartada en el ámbito de la Administración de la Seguridad Social la aplicación de los procedimientos de anulación de actos administrativos declarativos de derechos, regulados en su día por la Ley de Procedimiento Administrativo (arts. 109 y 110) y, en el momento actual, por los artículos 102 y 103 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común (Disposición adicional sexta 1).

Sin embargo, la jurisprudencia ha venido aceptando algunos supuestos en los que la revocación de oficio es admitida, entre los que destaca el que se deriva de la existencia de alguna norma legal que la autorice, siempre que se instruya el expediente revisor dando audiencia al interesado y se acuerde mediante resolución formal. (Sentencias del Tribunal Central de Trabajo de 3 de septiembre de 1987 y de 15 de enero de 1988 y Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1988, entre otras). En esta línea se entiende que existe amparo legal para proceder de oficio a la revocación en materia de revalorización con concurrencia de pensiones y en complemento por mínimos, por autorizarlo así las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los últimos años.

En efecto, por citar una de ellas, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, en su artículo 43, al fijar la cuantía máxima de las pensiones públicas que un mismo beneficiario puede percibir, establece que los señalamientos

iniciales de dichas pensiones que pudieran determinarse respecto de titulares que vinieran percibiendo otras pensiones públicas tendrán carácter provisional. Y así "la regularización definitiva de los señalamientos provisionales que pudieran efectuarse en los supuestos mencionados con anterioridad llevará, en su caso, aparejada la exigencia de reintegro de lo indebidamente percibido por el titular de los mismos. Este reintegro podrá practicarse con cargo a las sucesivas mensualidades de pensión". Asimismo, se regula, en el artículo 48, la concesión de complementos por mínimos, los cuales tendrán carácter provisional hasta tanto se compruebe la realidad de lo declarado por el interesado en relación con otros ingresos por rentas del trabajo o del capital: "El incumplimiento de esta obligación dará lugar al reintegro de las cantidades indebidamente percibidas". En el mismo sentido se pronuncia la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, en sus artículos 41 y 46, respectivamente.

Estos aspectos están desarrollados en los Reales Decretos sobre revalorización de pensiones del Sistema de la Seguridad Social y de otras prestaciones de protección social pública (Real Decreto 2/1992, de 10 de enero y Real Decreto 6/1993, de 8 de enero para los dos últimos ejercicios). En ellos, sin embargo, se anula la exigencia de reintegro de lo indebidamente percibido al no conceder efectos retroactivos a la revalorización definitiva cuando resulte inferior a la provisional, con la excepción de aquellos casos en los que el interesado no haya presentado declaración de rentas o la haya hecho con datos inexactos o erróneos si éstas superan un determinado límite cuando cobra mínimos, o declaración de variaciones en su estado civil o en la situación de dependencia de su cónyuge si percibe complemento por cónyuge a cargo.

Sin embargo, aunque la jurisprudencia admite como excepción a la prohibición de la revisión de oficio la existencia de alguna norma legal que la autorice, en lo que no existía unanimidad en las diferentes Salas de lo Social de los Tribunales Superiores de Justicia es en que la devolución de las cantidades abonadas en exceso pueda ser también reclamada de oficio, siendo sin embargo mayoritaria la posición favorable a la reclamación por vía administrativa. La cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en sus Sentencias dictadas en recursos de casación para la unificación de doctrina de 7 de mayo, 11 de junio y 23 de septiembre de 1992, en las que se considera que la revisión y el reintegro de cantidades constituyen un acto inescindible, es decir que las Entidades gestoras pueden revisar de oficio las revalorizaciones de pensiones y al propio tiempo reintegrarse de las prestaciones indebidamente satisfechas hasta la fecha de dicha revisión.

Otros supuestos admitidos por la jurisprudencia como excepción a la vía jurisdiccional son los siguientes:

• Aquellos en los que, una vez reconocido el derecho a la prestación, se produzcan hechos posteriores que impliquen una modificación o extinción del derecho, y que den lugar a pagos indebidos bien por causa imputable a la Entidad Gestora o porque el interesado no haya cumplido con la obligación de comunicación impuesta en la norma.

Tampoco en estos supuestos hay unanimidad en la jurisprudencia de lo social, existiendo sin embargo una posición mayoritaria que se decanta por admitir la revocación de oficio.

• Errores materiales, de hecho o aritméticos. En estos casos tanto los derivados de informaciones inexactas de los beneficiarios del derecho como en aquellos en los que haya incurrido la propia Entidad Gestora, los Tribunales Superiores de Justicia mantienen el criterio según el cual las Entidades Gestoras pueden revisar de oficio sus actos declarativos de derechos.

El procedimiento para reclamar las prestaciones indebidamente abonadas ha quedado expresamente regulado por la vigente Ley de Procedimiento Laboral, que, en su artículo 144, establece que:

“1. Las Entidades Gestoras o los Servicios Comunes no podrán revisar por sí mismos sus actos declarativos de derechos en perjuicio de sus beneficiarios, debiendo, en su caso, solicitar la revisión ante el Juzgado de lo Social competente, mediante la oportuna demanda que se dirigirá contra el beneficiario del derecho reconocido.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el número anterior la rectificación de errores materiales o de hecho y los aritméticos, así como las revisiones motivadas por la constatación de omisiones o inexactitudes en las declaraciones del beneficiario.

3. La acción de revisión a la que se refiere el número uno prescribirá a los cinco años.

4. La sentencia que declara la revisión del acto impugnado será inmediatamente ejecutiva.”

### 2.3. Plazo de prescripción de la deuda

La ausencia en la Ley General de la Seguridad Social de indicaciones acerca del plazo de prescripción dio lugar con anterioridad a la entrada en vigor de la actual Ley de Procedimiento Laboral a variada doctrina jurisprudencial en la que predominó el considerar el plazo de prescripción de cinco años, aunque no faltaron algunos pronunciamientos a favor del plazo de tres meses para la devolución de las prestaciones indebidamente abonadas.

La vigente Ley de Procedimiento Laboral de 1990 fija expresamente el plazo de cinco años de prescripción para la acción de revisión de los actos declarativos de derechos de las Entidades Gestoras o Servicios Comunes de la Seguridad Social, si bien no hace referencia a

los efectos económicos de la misma. Esta carencia dio lugar a su vez, a pronunciamientos contradictorios de diversos Tribunales Superiores de Justicia, por lo que el INSS planteó recursos de casación para la unificación de la doctrina a este respecto. Estos recursos fueron resueltos por las sentencias del Tribunal Supremo de 12 y 13 de febrero, 18 de marzo y 22 de junio de 1992, que determinan que el plazo de prescripción para reclamar la devolución de las prestaciones indebidamente abonadas, al amparo del artículo 56.1 de la Ley General de la Seguridad Social, es de cinco años.

### 2.4. Competencia

Otro aspecto importante a tener en cuenta en relación con las prestaciones indebidamente abonadas es el de la competencia en materia de gestión de la recuperación de la deuda. En este sentido, considerando los reintegros como un recurso más del Sistema de la Seguridad Social, es a la Tesorería General a quien corresponde recibirlos, independientemente del procedimiento seguido para la recuperación, ya que en este Servicio Común con personalidad jurídica propia, creado por Real Decreto 2318/1978, de 15 de septiembre, es donde se unifican todos los recursos financieros del Sistema, de conformidad con el contenido de la Disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre. Estas competencias aparecen profusamente desarrolladas por el Real Decreto 255/1980, de 1 de febrero, por el que se atribuye a la Tesorería General de la Seguridad Social la titularidad y administración del patrimonio único de la Seguridad Social y por el Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, así como por el Real Decreto 1221/1992, de 9 de octubre, sobre el patrimonio de la Seguridad Social, que deroga casi por completo el contenido del Real Decreto 255/1980.

El procedimiento de gestión de los reintegros es diferente según se hayan determinado por resolución administrativa o deriven de sentencia judicial. En el primer supuesto, el artículo 2 del vigente Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, establece que la gestión recaudatoria de las cuotas y demás recursos de financiación del Sistema de la Seguridad Social es de competencia exclusiva de la Tesorería General y concreta, entre dichos recursos, “los reintegros de prestaciones indebidamente percibidas, así declaradas por la Entidad Gestora competente mediante resolución definitiva de la misma”.

Este precepto se completa con el artículo 95 del propio Reglamento, que lleva como epígrafe el de “Reintegro de prestaciones de la Seguridad Social indebidamente percibidas”, y que establece el procedimiento a seguir para la recuperación de las citadas prestaciones. En el apartado 1.1. de dicho artículo se recoge:

“La resolución en que se establezca la obligación de reintegrar a la Seguridad Social el importe de prestaciones o beneficios indebidamente percibidos será comunicada por la misma a los obligados al reintegro y demás interesados en ellos. Cuando dicha resolución sea definitiva por agotamiento de la vía administrativa, se notificará también a la Tesorería General de la Seguridad Social para su reclamación administrativa mediante notificación de la deuda correspondiente”.

Sin embargo, el apartado 2 del precitado artículo 95 excluye de la aplicación de este procedimiento a “los reintegros de prestaciones o mejoras sobre las mismas para cuya devolución o reintegro se hayan establecido normas especiales”, donde estarían incluidos los supuestos de regularización de pensiones recogidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, que habilitan a las Entidades Gestoras a regularizar los excesos abonados mediante descuentos en las sucesivas mensualidades de las pensiones.

En el segundo supuesto, cuando existe sentencia judicial, el apartado 3 del artículo 95 excluye también estos reintegros del procedimiento general previsto, los cuales “se efectuarán en los términos establecidos en ella y, en defecto de cumplimiento voluntario, se instará la ejecución judicial de la misma”.

No obstante, la destinataria de las cantidades reintegradas deberá ser en todo caso la Tesorería General.

### 3. Detección de la deuda y su determinación

#### 3.1. Origen de los pagos indebidos

El origen de la deuda por prestaciones indebidas puede ser múltiple. En las Direcciones Provinciales del INSS visitadas se ha comprobado que las causas más frecuentes son:

- Revalorizaciones de pensiones con concurrencia y límite máximo o complementos por mínimos.
- Incompatibilidad de prestaciones económicas, tales como jubilaciones concedidas por el Seguro obligatorio de vejez e invalidez (SOVI) con las del Sistema de la Seguridad Social, invalidez provisional con invalidez permanente o con pensión de jubilación, etc.
- Cambios de situación (estado civil, edad, etc.) que deberían determinar la extinción de la prestación y que, no siendo comunicados por el interesado ni controlados por el INSS, generan pagos indebidos.
- Fallecimientos no detectados de pensionistas sin domiciliación bancaria para el pago de la prestación, que pasa a ser percibida por terceras personas sin derecho.
- Trabajo remunerado de pensionistas sin la correspondiente alta en la Seguridad Social.
- Percepción de prestación por hijo a cargo con ingresos superiores a los máximos establecidos por la normativa vigente.

- Retrasos en la recepción de las altas médicas de ILT de pago directo o de invalidez provisional, o bien recepción de las mismas con fecha posterior a la confección de las nóminas de pago de las citadas prestaciones.

- Sentencias de los Juzgados de lo Social modificando el derecho a una determinada prestación, disminuyéndola o anulándola.

- Abonos por ILT durante períodos superiores a los 18 meses, máximo establecido en el artículo 126 de la Ley General de la Seguridad Social.

Las deducciones indebidas de cuotas por pago delegado de ILT tienen una doble naturaleza. De una parte se trata de prestaciones indebidamente percibidas de ILT y, de otra, de deducciones de cuotas superiores a las que corresponderían, razón por la cual en el curso de esta fiscalización se han analizado someramente los procesos de detección y recuperación de esta clase de deuda que no figura contabilizada en la cuenta de “Deudores por prestaciones” ni en ninguna otra del INSS.

#### 3.2. Detección de la deuda

Con algunas excepciones, que se relacionan en este apartado, no existen mecanismos ni procedimientos sistemáticos que permitan detectar en su totalidad las prestaciones económicas indebidamente abonadas.

En los expedientes examinados apenas hay documentación acerca del procedimiento utilizado para detectar la deuda. Los únicos documentos encontrados en algunos de ellos son comunicaciones del propio interesado, escritos de otras Direcciones Provinciales y partes de alta médica.

Por ello, la casi totalidad de la información sobre los procesos de detección que se ha podido obtener lo ha sido a través de las entrevistas con los directivos y personal de las Direcciones Provinciales visitadas y del examen de la documentación soporte que, según los entrevistados, es utilizada, sin que quede constancia de tal utilización.

Dicha documentación es facilitada periódicamente por la Gerencia de Informática de la Seguridad Social y consiste en:

- “Relaciones para la aplicación de la revalorización”. Se trata de relaciones anuales de pensionistas en las que las Direcciones Provinciales han de verificar la aplicación de la revalorización por tratarse de situaciones de concurrencia, percepción de límite máximo o de complemento por mínimos, exenciones, etc.

- “Relación de beneficiarios de protección familiar para los que se emiten etiquetas para la declaración anual de ingresos”. Figuran en ella los perceptores de la prestación de protección familiar cuyos ingresos declarados por renta superan un determinado importe,

lo que permite detectar aquellos beneficiarios con ingresos superiores a los máximos establecidos para tener derecho a la prestación.

- “Relación mensual de fallecidos en la provincia”. Esta información, que la Gerencia obtiene del Instituto Nacional de Estadística, tiene dos problemas; el primero es el retraso con el que llega a las Direcciones Provinciales del INSS (alrededor de un año en las analizadas) y, el segundo, la no inclusión del DNI del fallecido, por lo que a veces resulta difícil su identificación, especialmente si el lugar del fallecimiento es distinto al de percepción de la prestación.

- Relaciones de vencimientos de prestaciones que dependen de la edad. Se suelen mandar con un mes de antelación a la fecha de vencimiento, pero se ha comprobado que el retraso en analizar los listados y realizar las correspondientes modificaciones ha dado origen, en algunas Direcciones Provinciales, a pagos indebidos en este tipo de prestaciones.

Otras formas utilizadas para detectar pagos indebidos de prestaciones económicas que no tienen carácter periódico son:

- Declaraciones de terceros (empresas, instituciones, ciudadanos...) o de los propios interesados comunicando modificaciones en la situación laboral, económica, de estado civil, etc., del perceptor. Si bien en los expedientes tan sólo se encontraron algunos comunicados de los propios interesados, de las entrevistas realizadas puede deducirse que a través de las comunicaciones de terceros se detecta una parte importante de los deudores por prestaciones económicas.

- Introducción de nuevas pensiones en el banco de datos de pensiones públicas. Este banco de datos, creado por Real Decreto 2566/1985, de 27 de noviembre, tuvo su origen en la necesidad de coordinación de las Entidades y Organismos que gestionan pensiones públicas para conseguir una adecuada aplicación de las normas sobre límite de cuantías y concurrencias y debe incluir todas aquellas pensiones que las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado consideran públicas. El carácter exhaustivo que las citadas Leyes han ido dando al concepto de pensiones públicas ha motivado la incorporación gradual de nuevos colectivos al banco de datos, lo que ha originado la detección de pagos indebidos por incompatibilidades y por límite máximo y complemento por mínimos con concurrencia de pensiones. Sin embargo, aunque los artículos 3.º y 4.º del Real Decreto 2566/1985 establecen la obligatoriedad para las Entidades y Organismos que gestionen pensiones públicas de facilitar al INSS en soporte informático los datos de las pensiones a su cargo así como su actualización, existen al menos 16 entidades y empresas, detectadas por el INSS y consecuentemente integradas en el banco de datos, cuya relación figura en Anexo a este informe, que no los han

enviado nunca, impidiendo con ello la detección de posibles incompatibilidades.

- Solicitudes de nuevas prestaciones. Se localizan así los pagos indebidos relacionados con los fallecimientos y, ocasionalmente, con otras prestaciones de protección familiar, viudedad, etc.

- Información recibida de otras Unidades del INSS (comunicaciones entre Subdirecciones de una misma Dirección Provincial, escritos de otras Direcciones Provinciales) y de la Tesorería (documentos de altas en afiliación de pensionistas). Los documentos de afiliación sirven para detectar los pensionistas que trabajan y que están dados de alta en Seguridad Social; sin embargo, no son útiles en los casos de invalidez debido a que no ofrecen información sobre la profesión en la que se está trabajando, por lo que no pueden utilizarse en los supuestos de invalidez total. En lo que respecta a las pensiones de invalidez absoluta y gran invalidez no son consideradas incompatibles con el alta en cotización a tenor de la última interpretación dada por el INSS al artículo 138.2 de la Ley General de la Seguridad Social con motivo de la incorporación al Sistema del colectivo de inválidos permanentes absolutos contratados por la ONCE para la venta del cupón, que viene instrumentada por la Resolución de 2 de noviembre de 1992, de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social.

- Información de la Inspección de Trabajo y de la Seguridad Social acerca de pensionistas que trabajan sin estar dados de alta en la Seguridad Social.

- Partes de altas médicas en procesos de ILT o de invalidez provisional de pago directo enviados por el INSALUD o Servicios de Salud de las Comunidades Autónomas, que en ocasiones llegan a las Direcciones Provinciales del INSS con retraso en relación con su fecha de efectividad. Se produce y detecta así un pago indebido que, en una de las provincias examinadas (Córdoba), es imputable al Servicio Andaluz de Salud por el retraso en enviar dichos partes, mientras que en otra (Pontevedra-Vigo) no ha podido comprobarse si la demora es atribuible al INSS o al Servicio Gallego de Salud al no tener constancia de que las altas médicas hayan sido registradas en la Dirección Provincial del INSS.

En lo que respecta a la ILT de pago delegado, los descuentos indebidos se detectan en las Direcciones Provinciales del INSS a partir de un listado mensual de los documentos de cotización TC-1 del proceso informático TG-02 de la Tesorería General. A su vez el INSS recibe de las empresas los partes de baja, confirmación y alta de los que, una vez mecanizados, se obtiene el importe que debe deducirse la empresa. Al cruzar estas dos informaciones se debería obtener una primera aproximación sobre posibles pagos indebidos. Sin embargo, se ha constatado en las Direcciones Provinciales visitadas que el programa no funciona por diversas razones:

1.º Los partes de baja y alta suelen llegar al INSS con retraso y no siempre se reciben, por lo que los datos a comparar no están completos. Por otra parte, en alguna Dirección Provincial (Las Palmas) se llevaba un considerable retraso en la mecanización de dichos partes.

2.º Al mecanizar la Tesorería solamente los TC-1 no se obtiene información sobre los descuentos individuales de cada trabajador.

Como consecuencia, la comprobación de los descuentos por ILT de las empresas se hace por el INSS, utilizando los documentos TC-2 y los partes de bajas y altas. Dado el elevado volumen que suponen estos descuentos, a la Entidad Gestora le resulta imposible acreditar que se hayan detectado la mayoría de los descuentos indebidos. Por otra parte, los retrasos en la comprobación dan lugar a que en algunas Direcciones Provinciales las reclamaciones a las empresas se hagan cuando la deuda está prácticamente prescrita. En concreto, en la Dirección Provincial del INSS de las Palmas durante el período octubre de 1991-febrero de 1992 se estaban reclamando descuentos indebidos por ILT de los meses de mayo y junio de 1987. En la Dirección Provincial del INSS de Valencia se estaba revisando el año 1989 y, de 2.056 descuentos revisados, se habían encontrado 124 indebidos, cuyo importe es de 1.820 miles de ptas.

Aparte de las citadas anteriormente, no se realizan otro tipo de actuaciones para detectar pagos indebidos. No se hacen controles sistemáticos de vivencia ni de estado civil ni revisiones periódicas de concesión de prestaciones para detectar posibles errores. Tampoco se realizan de forma regular comprobaciones acerca de las rentas de los pensionistas perceptores de complementos por mínimos o por cónyuge a cargo. También se ha constatado que no siempre se realizan las comprobaciones oportunas tales como consultar al Banco de Datos de Pensiones Públicas o verificar posibles procesos computables por tratarse de la misma enfermedad cuando se solicita una nueva prestación económica. Si a esto se añade el incumplimiento de determinadas disposiciones como la adicional segunda del Real Decreto 356/91, de 15 de marzo, sobre prestaciones por hijo a cargo (que desarrolla la disposición adicional 7.ª de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre) la cual establece la obligación de las oficinas del Registro Civil de facilitar a las Entidades gestoras de la Seguridad Social, dentro de los 20 primeros días de cada mes, certificación global acreditativa de las personas fallecidas en el mes anterior, con el fin de facilitar la detección de pensionistas fallecidos, se puede concluir que no existen garantías de que haya sido detectada la mayor parte de la deuda generada por prestaciones económicas indebidamente abonadas.

### 3.3. Control de la deuda detectada

En general, no se lleva ninguna forma de registro de la deuda detectada ni se inician expedientes por cada

deudor en el momento de la detección por lo que no existen garantías de que la totalidad de los pagos indebidos que son detectados lleguen a ser reclamados.

Del examen de las actuaciones llevadas a cabo en relación con las muestras de deudores seleccionadas en cada una de las cuatro Direcciones Provinciales del INSS analizadas se deduce que, en la mayoría de los casos, no queda constancia de "qué" información ha sido utilizada para detectar la deuda ni de "quién" ha tratado la información ni "cuándo" ha sido tratada, por lo que es imposible conocer ni el momento de la detección ni si la deuda real ha llegado a ser reclamada en su totalidad y de forma correcta. Los únicos documentos encontrados se refieren sólo a algunas actuaciones, que no reflejan la secuencia interna necesaria de una actuación eficiente.

### 3.4. Período medio de tiempo para la detección

Resulta difícil conocer el período de tiempo medio transcurrido desde el primer pago indebido hasta su detección, ya que no se conoce la fecha de esta última. Tomando como tal la del último pago indebido, el tiempo medio transcurrido entre el primero y el último en los expedientes analizados en cada una de las cuatro Direcciones Provinciales del INSS visitadas es:

Dirección Provincial del INSS de Córdoba	19 meses
Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo .....	11 meses
Dirección Provincial del INSS de Las Palmas .....	18 meses
Dirección Provincial del INSS de Valencia	23 meses

Estos datos ponen en evidencia retrasos en los procesos de detección de la deuda que corroboran los problemas existentes en esta primera fase del proceso que han sido explicitados en los apartados anteriores y que son indicativos de una ineficiente gestión.

### 3.5. Actuaciones hasta la reclamación

No se ha encontrado en los expedientes revisados documentación acreditativa de la realización de otras comprobaciones encaminadas a confirmar la existencia e importe de la deuda.

En las Direcciones Provinciales visitadas la fiscalización de los pagos indebidos tan sólo se realiza por las Intervenciones de Córdoba y Pontevedra-Vigo y de forma diferente. En la primera únicamente se comprueba la propuesta de resolución mientras que en la segunda se recibe también la documentación soporte y la hoja de cálculo.

Tal como se ha indicado en el apartado 3.3, al no existir ningún registro ni anotación de la deuda detec-

tada ha resultado imposible constatar que todos los pagos indebidos encontrados hayan sido reclamados. De la misma forma, no puede conocerse con exactitud el tiempo medio utilizado en este proceso.

La Dirección General del INSS dictó unas instrucciones sin fecha relativas al "procedimiento para la revisión de actos declarativos de derechos en perjuicio de beneficiarios de prestaciones económicas de la Seguridad Social" que, según las comprobaciones efectuadas, tan sólo son aplicadas en algunos casos aislados. Siguiendo estas instrucciones, el procedimiento debe iniciarse con una resolución del Director Provincial ordenando la apertura del expediente que se comunicará al interesado para que, si lo estima oportuno, presente alegaciones. A partir de ahí se solicitan los informes que se consideran necesarios y el proceso se divide según la revisión del acto se considere incluida o no en los supuestos contemplados en el apartado 2 del artículo 144 de la Ley de Procedimiento Laboral (rectificaciones de errores materiales o de hecho y los aritméticos, constatación de omisiones o inexactitudes en las declaraciones del beneficiario) (\*).

El cumplimiento de estas instrucciones, cuya fecha de entrada en vigor no ha podido ser determinada ya que no figura fecha alguna en el documento, serviría para evitar muchos de los problemas enunciados en los apartados anteriores de falta de control interno en el proceso de determinación de los pagos indebidos de prestaciones económicas.

#### 4. Reclamación y recuperación

Tal como se expone en el capítulo 2 de este Informe, las Entidades Gestoras de la Seguridad Social deben reclamar la deuda por prestaciones indebidas mediante la interposición de demanda contra el interesado ante el Juzgado de lo Social competente.

Este procedimiento tiene algunas excepciones en las que está generalmente admitida la revocación administrativa del acto que dio lugar a la prestación indebida y la consiguiente reclamación por dicha vía de la deuda correspondiente.

En las Direcciones Provinciales del INSS visitadas para la realización de esta fiscalización los procesos de reclamación de la deuda por prestaciones indebidas no son homogéneos ni se ajustan a lo indicado en el párrafo anterior, utilizando en la práctica la vía administrativa o la judicial no tanto en función de cual ha sido

(\*) No se acepta la observación contenida en la página 6 párrafo 2 del escrito de alegaciones del INSS relativa a la aplicación del "procedimiento para la revisión de actos declarativos de derechos en perjuicio de beneficiarios de prestaciones económicas de la Seguridad Social" por cuanto, tal como se dice en el Informe, el procedimiento existe pero sólo es aplicado ocasionalmente en las Direcciones Provinciales.

el origen de la deuda como de la mayor o menor facilidad para su recuperación.

##### 4.1. Reclamación de la deuda por la vía administrativa

La vía administrativa es utilizada por las Direcciones Provinciales del INSS para reclamar la mayoría de las prestaciones indebidas detectadas.

Por otra parte, se ha constatado la falta de cumplimiento del Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social en lo que respecta a los procesos de reclamación por esta vía: hasta fechas recientes no siempre se formalizaba la deuda a través de una resolución del Director Provincial, las comunicaciones a los interesados carecen, en la mayor parte de los casos, de acuse de recibo y la gestión para la recuperación sigue siendo realizada íntegramente por el INSS en la mayoría de las Direcciones Provinciales, siendo fijado el período para la devolución de la deuda por los Directores Provinciales del INSS en plazos que superan ampliamente en numerosos casos los dos años que contempla el Reglamento de Recaudación.

El procedimiento generalmente utilizado en el momento actual para la reclamación de la deuda se inicia mediante resolución del Director Provincial del INSS que se notifica al interesado, no siempre con acuse de recibo, y con un plazo para la reclamación.

Si el deudor es pensionista y acepta reintegrar la deuda lo hace en una cuenta restringida del INSS o, lo que es más frecuente, solicita que le sea descontada de la pensión, generalmente en plazos. En caso de que no conteste, el Director Provincial del INSS fija los plazos para el reintegro que suelen depender del volumen de la deuda y del importe de la pensión, y se procede a aplicar los descuentos en las nóminas.

Cuando el deudor no es pensionista, y no contesta a la comunicación de la resolución, lo habitual es que el proceso quede paralizado sin que haya sido acreditado que se realicen las actuaciones previstas en la normativa vigente encaminadas a conseguir el reintegro de la deuda. El control de estos deudores presenta numerosas deficiencias, permaneciendo en muchos casos su gestión estancada hasta la prescripción de la deuda.

En las pruebas efectuadas se ha comprobado que:

— En la Dirección Provincial del INSS de Córdoba la muestra seleccionada aleatoriamente del inventario de deudores a 31.12.90, resultó estar integrada en un 80% por deudores pensionistas.

Del análisis de los expedientes relativos a este grupo de deudores así como de las entrevistas mantenidas con los responsables de esta área de gestión se deduce que la reclamación de los pagos indebidos a pensionistas se realiza prácticamente en su totalidad por la vía administrativa mediante notificación de la resolución

del Director Provincial. Si el deudor no responde, se le envía una nueva comunicación en la que figura el importe de la deuda y los plazos en los que va a serle descontada y, transcurridos diez días sin que el interesado reclame, se procede a aplicar los correspondientes descuentos en la nómina.

En el área de subsidios debido al escaso número de deudores que figuran en el inventario, se han utilizado para el análisis unas relaciones extracontables de deudores, de las que existen varias, sin que haya sido posible llegar a determinar el número exacto de deudores detectados. La gestión de una parte de los correspondientes expedientes había quedado estancada hasta que, en el mes de abril de 1992, se ha intentado resolver la acumulación de los mismos mediante envíos a la Dirección Provincial de la Tesorería General, pero con numerosos errores que evidencian un inadecuado control. Tomando como relación más fiable la preparada a 12.6.92, de los 271 deudores existentes, cuya deuda alcanza los 42.126.173 ptas. y de los que tan sólo un 6% están contabilizados, la situación en la fecha de esta fiscalización es la siguiente:

- Se han enviado a la Dirección Provincial de la Tesorería 100 expedientes, por importe de 23.076.957 ptas. de los que en 13 casos la deuda ya ha prescrito, en 6 está próxima a la prescripción y tan sólo 1 deudor está reintegrando. El resto, 80 expedientes, se encuentran en la Dirección Provincial de la Tesorería sin que, hasta el momento de la fiscalización, ésta haya iniciado ningún trámite para la recuperación de la deuda.

- En distintas fases del proceso de gestión en el INSS se encuentran 67 deudores, cuya deuda es de 15.635.546 ptas., de los que a 51 no se ha enviado todavía la correspondiente resolución y tan sólo 7 están reintegrando en la cuenta especial del INSS. De los demás, 1 está próximo a la prescripción y a los 8 restantes se les ha comunicado la resolución en la que se formaliza la deuda.

- El resto, 104 deudores por 3.413.670 ptas., corresponden a "altas médicas con efectos retroactivos" fundamentalmente en procesos de ILT y en algunos de invalidez provisional, como consecuencia de retrasos en el envío de los partes de alta por el Servicio Andaluz de la Salud y de falta de control por parte del INSS. La inexistencia de coordinación y sistemática de procedimiento entre ambas Instituciones, hace que representen un porcentaje muy elevado de los pagos indebidos por subsidios. De casi la mitad de ellos (45) todavía no se ha enviado la correspondiente resolución.

Si a estos deudores por subsidios se añaden los que figuran en otra relación extracontable de fecha 31.3.92 y que no aparecen en la relación arriba citada de 12.6.92, resulta que para más del 10% de los deudores controlados por la gestión a dicha fecha, la deuda ya ha prescrito, en algunos casos con importes superiores

a las 400.000 pts., y tan sólo el 4% del total de estos deudores está reintegrando.

— En la Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo, de la muestra seleccionada del inventario de deudores a 31 de diciembre de 1990, alrededor del 10% no tienen su origen en una prestación indebidamente pagada sino que son retrocesiones bancarias pendientes, deudores por cotización a los que se efectúan descuentos de la pensión e incluso algunos casos en que los interesados son acreedores y no deudores del INSS al haber descontado este último de la pensión cantidades superiores a la deuda. Del resto, tan sólo en un 44% de los casos se ha podido comprobar que se ha formalizado la correspondiente resolución estableciendo la deuda ya que, según información de la Dirección Provincial las demás resoluciones están microfilmadas en orden cronológico sin más vías para su localización que la fecha, por lo que resulta prácticamente imposible comprobar su existencia. En la muestra de expedientes obtenida del inventario de deudores a 31 de diciembre de 1991 se ha encontrado resolución en todos ellos, si bien no consta que se haya notificado siempre con acuse de recibo

En el caso de pensionistas, para la reclamación de la deuda se utiliza casi en exclusividad la vía administrativa y la gestión para la recuperación es realizada por el INSS. Los plazos de reintegro se fijan en función de la petición del interesado o son decididos por la Directora Provincial del INSS, son por lo general muy variables y dependen del montante de la deuda y, sobre todo, del importe de la pensión, con un límite máximo del 15% de dicho importe. En los deudores incluidos en la muestra se han encontrado algunos casos en los que se modifica el montante de los reintegros mensuales durante el período de devolución sin que aparezca ninguna justificación para ello.

En lo que respecta a los deudores no pensionistas, alrededor de un 33% del total de la muestra corresponden a subsidios abonados indebidamente, entre los que no figura ninguno por ILT de pago directo. Posteriormente, en el análisis de los expedientes, se ha detectado que el origen de alguno de los casos que figuran como deudores por invalidez provisional, o incluso permanente, corresponden a prestaciones indebidas de ILT de pago directo, pero no se ha encontrado ni un solo deudor por este concepto que no sea también pensionista o perceptor de invalidez provisional. Teniendo en cuenta los defectos de control interno encontrados en los procesos de detección así como la ausencia de controles y comprobaciones sistemáticas existentes en el área de subsidios de esta Dirección Provincial, se puede atribuir dicha ausencia de deudores por ILT de pago directo más a la falta de detección o de contabilización de los mismos que a la inexistencia de pagos indebidos por este concepto.

De los deudores por invalidez provisional o por prestaciones por hijo a cargo que tienen en general impor-

tes pequeños, reintegran un 22% según la información obtenida en el análisis de la muestra. Del resto no se han podido obtener pruebas de la existencia de otras actuaciones encaminadas a lograr la devolución de la deuda.

— En la Dirección Provincial del INSS de Las Palmas más del 80% de los deudores de la muestra seleccionada del inventario a 31.12.1990 son pensionistas. Del examen de las actuaciones llevadas a cabo para la reclamación y recuperación de la correspondiente deuda se deduce que se utiliza mayoritariamente la vía administrativa y la gestión es realizada por el INSS. Por otra parte, hasta el mes de marzo de 1991 no consta que se formalizara la deuda detectada en una resolución ni que se le comunicara previamente al deudor.

Del conjunto de deudores pensionistas que constituyen la muestra del inventario a 31.12.1990, un 16% no proceden de prestaciones indebidas sino que son pagos superpuestos, retrocesiones bancarias e incluso retenciones judiciales en nómina. Del resto, sólo en un 5% de los casos se ha encontrado resolución del Director Provincial fijando el origen y cuantía de la deuda, sin que quede constancia de la comunicación al interesado ya que tan sólo en 2 casos figura copia del acuse de recibo. En una segunda muestra obtenida del inventario de deudores a 31.12.1991 aumenta hasta un 21% el porcentaje de pensionistas cuya deuda se ha formalizado mediante resolución del Director Provincial del INSS, pero sigue sin haber constancia de la comunicación al interesado que sólo aparece en un 10% de los casos.

El control de la deuda es deficiente, existiendo como único soporte documental en un 36% de los deudores de la muestra, unas fichas en las que se anotan los datos más significativos relacionados con la gestión de la deuda.

En cuanto a los deudores no pensionistas, del análisis de los incluidos en la muestra se deduce que su gestión adolece de los mismos defectos que la de los pensionistas, pero más agudizados: tan sólo en un 4% de los deudores analizados del inventario a 31.12.1990 hay constancia de la existencia de resolución del Director Provincial del INSS, presentando el control de la deuda detectada múltiples deficiencias hasta el punto de que, en la mayoría de los casos, no se ha localizado documentación alguna que proporcione información sobre el origen del pago indebido ni la prestación que dio lugar al mismo. A partir del mes de abril de 1992 se ha comenzado a controlar la deuda en esta área mediante una "hoja de control".

— En la Dirección Provincial de Valencia el procedimiento para la reclamación y recuperación de las

prestaciones económicas indebidamente abonadas es en la actualidad sustancialmente diferente. Los inventarios de deudores a 31.12.1990, y a 31.12.1991 están constituidos en su totalidad por deuda contraída con anterioridad al 31.3.1989. Del análisis de la gestión de estos deudores, que era realizada por la Intervención delegada de la Dirección Provincial, se deduce que la deuda era formalizada habitualmente mediante resolución del Director Provincial del INSS y reclamada mayoritariamente por vía administrativa. Se realizaba un seguimiento del deudor con reiteraciones en la comunicación de la deuda si éste no respondía. Se detectó que en un 4% de los casos existían reclamaciones del interesado y en un 17% escritos de aceptación de la deuda.

Con posterioridad al 31 de marzo de 1989 la gestión para la recuperación de todas las prestaciones indebidas detectadas es realizada por la Dirección Provincial de la Tesorería. La Dirección Provincial del INSS formaliza la deuda sea cual sea su origen en una resolución que es comunicada al interesado e inmediatamente trasladada a la Tesorería.

#### **4.2. Reclamación a través de la jurisdicción laboral**

No existe unanimidad de criterio en la interpretación del artículo 144 de la Ley de Procedimiento Laboral, en lo que respecta a los casos en los que la deuda ha de ser reclamada a través de la jurisdicción laboral por tener su origen en la revisión de actos declarativos de derechos en perjuicio del interesado. Esta vía de reclamación es utilizada en escasas ocasiones y para reclamar deuda de distinto origen en las Direcciones Provinciales del INSS visitadas.

— De las 81 demandas interpuestas por la Asesoría Jurídica de la Dirección Provincial de Pontevedra-Vigo para reclamar prestaciones indebidamente abonadas desde el año 1985 hasta el momento de la fiscalización, se ha seleccionado una muestra de cuyo análisis cabe concluir que la vía de la jurisdicción laboral para reclamar pagos indebidos se ha utilizado fundamentalmente en casos de incompatibilidad de pensiones y de reclamación de cantidades derivadas de revisiones del grado de invalidez.

— En la Dirección Provincial de Las Palmas, la deuda reclamada ante la jurisdicción laboral durante los años 1990 y 1991 supone el 6,5% y el 8%, respectivamente, del total de la reclamada en dichos años. Los supuestos en los que se ha utilizado esta vía para la reclamación de los pagos indebidos son los reflejados en el cuadro 4.2-1.

CUADRO 4.2-1.- Reclamación de deuda ante la jurisdicción laboral. D.P. de Las Palmas.

Causas de reclamación	1990	1991	1992(1)	Total	%
Pagos de ILT durante más de 18 meses*	7	7	6	20	33
Pagos de Invalidez Provisional posteriores al alta médica	6	5	2	13	21
Incompatibilidad de pensiones	6	3	-	9	14,5
Pagos indebidos de ILT	-	2	4	6	10
Otros	1	-	2	3	5
No procedía interponer demanda	3	2	1	6	10
Pendiente de completar el expediente	-	4	-	4	6,5
<b>TOTAL</b>	<b>23</b>	<b>23</b>	<b>15</b>	<b>61</b>	<b>100</b>

\* Cuando el interesado pertenece a un Régimen de la Seguridad Social en el que no existe el derecho a la invalidez provisional.

(1) Período enero-septiembre.

Se observa que el mayor porcentaje de expedientes de deuda reclamada a través de la jurisdicción laboral corresponde a pagos directos de ILT durante un tiempo que supera el máximo legal de 18 meses, seguido por pagos indebidos de invalidez provisional posteriores al alta médica y por incompatibilidades de pensiones, fundamentalmente de pensiones del SOVI con otras del Sistema de la Seguridad Social. Asimismo se han constatado varios casos en los que la Asesoría Jurídica estima que no debe interponerse demanda por haber prescrito la deuda, por comprometerse el interesado a devolver las cantidades indebidamente percibidas o por tratarse de uno de los supuestos que exceptúa el artículo 144.2 de la Ley de Procedimiento Laboral de reclamación por esta vía.

Se han detectado también algunos errores en los envíos de expedientes a la Asesoría Jurídica por parte de la Subdirección Provincial de Subsidios, existiendo supuestos en los que, una vez interpuesta la demanda, se comprobó que el deudor ya había reintegrado o bien no había cobrado la prestación. Estos errores resultan coherentes con lo que se ha puesto de manifiesto en el apartado 4.1. sobre deficiencias de control interno en esta Dirección Provincial.

— En la Dirección Provincial de Valencia durante los años 1991 y 1992 se han interpuesto a través de la Asesoría Jurídica un total de 60 demandas ante la jurisdicción laboral en materia de deudores por prestaciones lo que representa un 3% del total de los deudores detectados. Si se exceptúan 2 expedientes que no

han podido ser revisados por no haber sido localizados, los supuestos en los que se ha interpuesto demanda en esta Dirección Provincial han sido los reflejados en el cuadro 4.2-2.

CUADRO 4.2-2.- Reclamación de deuda ante la jurisdicción laboral. D.P. de Valencia.

Causas de reclamación	1991	1992	Total	%
Incompatibilidad de pensiones	19	19	38	66
Altas en el trabajo de pensionistas	2	2	4	7
Doble beneficiario de pensión de viudedad	2	2	4	7
Invalidez provisional con alta médica	2	-	2	3
Doble reconocimiento de la misma pensión	3	-	3	5
Otras	-	1	1	2
Errores en las bases de cotización o en la expedición de recibos	3	-	3	5
Falsificación de datos por el interesado	2	-	2	3
No procedía demanda	-	1	1	2
<b>TOTAL</b>	<b>33</b>	<b>25</b>	<b>58</b>	<b>100</b>

De donde se deduce que el 66% de las demandas han sido interpuestas en casos de pagos indebidos por incompatibilidad de pensiones, fundamentalmente de pensiones del SOVI con otras del Sistema de la Seguridad Social, reclamándose también por esta vía algunos casos de errores o falsificación de datos por el interesado, siendo estos supuestos de los exceptuados de reclamación por la vía judicial por el artículo 144.2 de la Ley de Procedimiento Laboral.

### 4.3. Recuperación de la deuda

El vigente Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social establece en sus artículos 2 y 95 que la gestión de la recuperación de la deuda por prestaciones, reclamada por vía administrativa, corresponde a la Tesorería General de la Seguridad Social.

Sin embargo, con la excepción de Valencia, la gestión para el reintegro de dichas prestaciones sigue siendo realizada por las Direcciones Provinciales del INSS, utilizando en los casos de reintegro directo la cuenta restringida de ingresos "INSS, c/c" que figura en el balance de la Tesorería General. Esta gestión suele ser muy poco efectiva para la recuperación de la deuda en el área de subsidios y, en general, cuando el deudor no es pensionista, situación en la que el porcentaje de devoluciones es muy escaso.

En sentido contrario, en Valencia, donde desde abril de 1989 la gestión del reintegro es llevada a cabo por la Dirección Provincial de la Tesorería General, no se aplica la excepción en el procedimiento de recuperación de las prestaciones indebidamente abonadas que contemplan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los últimos años en los casos de revalorización de pensiones con concurrencia, que dan a las cantidades iniciales un carácter provisional y habilitan a las Entidades Gestoras para que, una vez que aquellas sean definitivas, reclamen de oficio las cantidades abonadas en exceso y las recuperen mediante descuentos en las sucesivas mensualidades de la pensión.

A través de las pruebas realizadas se ha constatado lo siguiente:

— En Córdoba la gestión para la recuperación de la deuda la realiza la Dirección Provincial del INSS.

Hasta la fecha en que se efectúan las comprobaciones para esta fiscalización, en la Dirección Provincial de la Tesorería General se habían recibido algunos expedientes de deudores por prestaciones correspondientes a no pensionistas que no habían respondido al requerimiento de reintegro hecho por el INSS, pero hasta esta misma fecha la Tesorería no había comenzado todavía a emitir notificaciones de deuda ni había realizado ninguna otra gestión para la recuperación de la misma.

— En Pontevedra-Vigo, la gestión para el reintegro de la deuda es asimismo realizada prácticamente en su totalidad por la Dirección Provincial del INSS. En la información remitida al Tribunal de Cuentas por la Dirección Provincial de la Tesorería General constaba la emisión de 8 notificaciones de deuda relativas a deudores por prestaciones entre octubre de 1991 y abril de 1992, las cuales no habían sido contabilizadas. Realizadas las comprobaciones oportunas, resultó que dichas notificaciones correspondían a prestaciones indebidamente de protección familiar por convenios interna-

cionales. Dos habían pasado a vía ejecutiva y el resto estaban pendientes de publicación.

Por su parte, la Dirección Provincial del INSS informó a este Tribunal que en el año 1991 se habían comenzado a enviar expedientes de deuda de ILT de pago directo a la Dirección Provincial de la Tesorería General, una vez transcurrido un año sin que el deudor reintegrara, para que ésta realizara la gestión para su recuperación. Examinadas las actuaciones, tan sólo han podido encontrarse en la Dirección Provincial del INSS cuatro notas de remisión de los expedientes, de los que la Dirección Provincial de la Tesorería General no ha podido entregar al equipo fiscalizador justificación alguna de su existencia ni de qué actuaciones han sido llevadas a cabo para conseguir la recuperación de la deuda.

De lo anterior se deduce que no existe una sistemática en los procesos de recuperación de la deuda por prestaciones en la citada Dirección Provincial de la Tesorería General ni un control eficiente de los mismos. Tan sólo se tiene constancia de un caso de gestión de cobro del pago indebido de una indemnización por incapacidad permanente parcial en esta Dirección Provincial, iniciado en 1989 y que culminó en 1991 con la anulación de la correspondiente certificación de descubierto por insolvencia del deudor.

— En Las Palmas la gestión de cobro de la deuda por prestaciones la realiza íntegramente la Dirección Provincial del INSS. La muestra de 60 deudores seleccionados de una relación extracontable de expedientes enviados por el INSS a la Dirección Provincial de la Tesorería General corresponde en su totalidad a descuentos indebidamente de la cotización por ILT de pago delegado (v. ap.1.3).

En lo que respecta a la gestión para la recuperación de estos descuentos indebidamente por ILT por la Dirección Provincial de la Tesorería General, es de destacar, en primer lugar, que debido al retraso de las comprobaciones realizadas por el INSS de los documentos de cotización con los partes de bajas y altas de los trabajadores, muchos de los descuentos detectados no pueden reclamarse por llegar a la Tesorería próximos a la prescripción de la deuda. La práctica totalidad de las resoluciones del INSS sobre deuda por este concepto recibidas en la Tesorería en el período de octubre del 91 a febrero del 92 corresponden a descuentos indebidamente de los meses de mayo/junio de 1987.

Del análisis de la gestión de los expedientes de la muestra citada anteriormente, se desprende la siguiente información:

En 46 casos, que representan un 77% de los analizados, se han emitido las correspondientes notificaciones de deuda, de las que 9 han sido anuladas, 4 se han ingresado, de 2 se han emitido certificaciones de descubierto, que posteriormente se han datado y las 31 restantes no han sido cobradas ni se ha podido comprobar que se haya realizado ninguna gestión poste-

rior para el reintegro. Ninguna de las notificaciones está contabilizada.

— En Valencia, la gestión de la recuperación de la deuda la realiza desde el mes de marzo de 1989 íntegramente la Dirección Provincial de la Tesorería General, la cual comunica al interesado el importe de la misma y la cuenta donde puede reintegrarla, dándole opción de hacerlo en forma fraccionada con un límite máximo de dos años que, en ocasiones, se amplía con autorización del Director General. Posteriormente se elaboran las notificaciones de deuda y, transcurridos los plazos legales, las que no han sido reintegradas son trasladadas a la unidad administrativa de vía ejecutiva para que emita las correspondientes certificaciones de descubierto. El control de la deuda se instrumenta mediante un programa informático y no se han detectado errores en la tramitación. Existe un "Libro registro de resoluciones recibidas" en el que se recoge la fecha de entrada, identificación del deudor, cuantía de la deuda y la Entidad Gestora de la que proviene.

De la muestra de expedientes revisados en la Dirección Provincial de la Tesorería General, en un 89% de ellos se ha comunicado la deuda al interesado y se ha emitido la correspondiente notificación de deuda. Del resto, en 6 casos no ha llegado a emitirse la notificación de deuda por posterior comunicación del INSS de la anulación de la resolución, normalmente por causa de sentencias de los Juzgados de lo Social competentes y, en un caso, se está pendiente de recibir una nueva resolución. El número de notificaciones de deuda emitidas hasta el mes de junio de 1992 es, la que figura en el cuadro 4.3-1 según información remitida a este Tribunal por la Dirección Provincial de la Tesorería General:

CUADRO 4.3-1.- Notificaciones de deuda. D.P. de Valencia

Notificaciones de deuda		1989	1990	1991	1992	TOTAL
	Emitidas		57	950 <sup>2</sup>	1.704	208
Anuladas		-	4	8	5	17

No se había emitido ninguna certificación de descubierto a esa fecha. Cuando se realizaron las comprobaciones para esta fiscalización, en el mes de noviembre de 1992, habían sido extendidos 671 títulos ejecutivos, que estaban pendientes de fiscalización y posterior envío a las Unidades de Recaudación Ejecutiva.

Según información de la Subdirección provincial de Recaudación, desde 1989 hasta el mes de agosto de 1992, de un volumen total de deuda gestionada de 473.551.517 ptas. se han recuperado 198.810.534 ptas., lo que representa un 42% del total.

#### 4.4. Período medio de tiempo hasta el reintegro

El período medio de tiempo utilizado en las fases de reclamación y recuperación de la deuda, entendido co-

mo el que media entre el último pago indebido (v.ap. 3.4) y el primer reintegro, es el siguiente, según la muestra analizada, en cada una de las Direcciones Provinciales visitadas:

Dirección Provincial del INSS de Córdoba.....	5 meses
	(área de Pensiones)
Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo.....	3 meses
Dirección Provincial del INSS de Las Palmas.....	6 meses
Dirección Provincial del INSS de Valencia.....	12 meses
Dirección Provincial de la Tesorería (1) de Valencia.....	8 meses

(1) Período medio desde la recepción de la resolución hasta el primer reintegro.

Esta información, sin embargo, debe ser matizada ya que para su cálculo tan sólo se han tenido en cuenta aquellos deudores que habían reintegrado, los cuales, en las tres primeras provincias, son fundamentalmente pensionistas cuya deuda suele ser reclamada por vía administrativa y descontada de la pensión sin más demora que el plazo establecido para la reclamación.

#### 5. Contabilización

Con carácter previo al análisis de la contabilización de los deudores por prestaciones es necesario resaltar la falta de un marco contable claro para el registro de estas partidas.

El Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 326/1976, de 31 de diciembre, establece como cuenta de activo la 421: "Deudores por prestaciones", cuyo funcionamiento es el habitual en las cuentas de este signo y cuyo saldo deudor aparece en el activo del balance.

Posteriormente la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 11 de febrero de 1985 aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social adaptado a las directrices del Plan General de Contabilidad Pública. En él se fija el Plan de Cuentas pero sin concretar su funcionamiento ni criterios de valoración que, según la precitada orden, "se establecerán en desarrollos posteriores".

Hasta la Resolución de la Secretaría General de la Seguridad Social de 29 de diciembre de 1992 no se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social a las Entidades gestoras y Servicios Comunes de la misma y su aplicación a partir del día 1 de enero de 1993. Sin embargo, tampoco se resuelve en ella la problemática de la con-

tabilización de los deudores por prestaciones, ya que sigue sin desarrollarse la correspondiente cuenta dentro del grupo 4 - Acreedores y deudores.

En consecuencia, durante el período al que se refiere esta fiscalización, los criterios seguidos por el INSS para la contabilización de los deudores por prestaciones han sido fijados mediante instrucciones internas de la Dirección General del INSS, la última de las cuales es el *oficio circular 30/84*, en la que se desnaturaliza su carácter de cuenta de activo y se modifica el criterio de devengo para su contabilización.

### 5.1. Funcionamiento de las cuentas de "Deudores por prestaciones"

Siguiendo las instrucciones internas del citado *oficio circular 30/84* de la Dirección General del INSS, la cuenta 421 - "Deudores por prestaciones", es utilizada por las Intervenciones de las Direcciones Provinciales del INSS para contabilizar los pagos indebidos de prestaciones económicas, con el siguiente funcionamiento:

Se carga con abono a la cuenta 418 - "Prestaciones a reintegrar", al reconocerse la deuda como firme y se abona con cargo a la misma cuenta 418 cuando se cancela la deuda por reintegro directo o por compensación, o bien se anula por causas como insolvencia o fallecimiento del deudor o por prescripción.

A 31 de diciembre estas cuentas son integradas en el balance de situación del INSS en las rúbricas 030 - "Deudores por prestaciones" y 031 - "Prestaciones pendientes de reintegro", quedando la cuenta 421 sin saldo en dicho balance.

Esta forma de contabilizar plantea dos problemas. De una parte, el momento en el que se reconoce la deuda y, de otra, el propio funcionamiento de la cuenta y su reflejo en el balance.

Según las citadas instrucciones, la deuda no debe contabilizarse hasta que la resolución es firme, lo cual es interpretado de forma diferente en las Intervenciones Provinciales visitadas. En algunas se contabiliza la deuda una vez transcurrido el plazo que fija la resolución sin que haya habido reclamación por el interesado, si se ha utilizado la vía administrativa, o cuando la sentencia judicial es firme si se ha reclamado la deuda a través de los Juzgados de lo Social. En otras, la contabilización se produce cuando el interesado reconoce y acepta reintegrar la deuda o cuando se procede a descontarla de la pensión.

En ningún caso la deuda es contabilizada cuando se conoce. Por consiguiente, además de no ser observado el principio del devengo en la contabilización de estas operaciones, los saldos de las cuentas no reflejan la realidad de los deudores por prestaciones del INSS. En efecto, no queda contabilizada:

a) La deuda detectada que todavía no es firme por estar en proceso de reclamación en la vía administrativa o en la judicial.

b) Parte de la deuda firme que no ha sido reconocida por el deudor y cuya documentación, o bien permanece en las Unidades de gestión o ha sido trasladada a las Direcciones Provinciales de la Tesorería General para su recuperación.

Esta situación unida a los problemas ya citados para la detección, está en el origen del escaso número de deudores no pensionistas que figuran en los inventarios ya que, tal y como se exponía en el capítulo anterior, el porcentaje de aceptación y reintegro de la deuda es muy escaso en este colectivo.

Asimismo cuando, en cumplimiento de la normativa vigente, la deuda es reclamada a través de los Juzgados de lo Social, o cuando la recuperación es gestionada por las Direcciones Provinciales de la Tesorería General, esta forma de contabilizar lleva en la práctica a la desaparición en los balances del INSS de la mayor parte de los deudores por prestaciones económicas, con lo que queda desvirtuado el sentido de la contabilidad como reflejo de la realidad económica.

En cuanto al funcionamiento de las cuentas y su reflejo en el balance, la 421 - "Deudores por prestaciones" y la 418 - "Prestaciones a reintegrar", utilizadas en las Intervenciones Provinciales del INSS, aunque aparezcan formalmente como de activo o pasivo, funcionan de hecho como cuentas de orden y sus saldos son integrados a final de año en el balance de situación del INSS dentro del grupo de cuentas de orden, con lo que queda anulado su carácter patrimonial de derechos del Sistema para convertirse en meramente informativas.

Por su parte, las Intervenciones de las Direcciones Provinciales de la Tesorería contabilizan los deudores por prestaciones una vez emitida la correspondiente notificación de deuda, en la cuenta de orden 030 - "Deudores por prestaciones", con el siguiente funcionamiento:

Se carga al emitir las notificaciones de deuda, con abono a la cuenta 031 - "Prestaciones pendientes de reintegro", y se abona con cargo a esta misma cuenta 031 por el reintegro de la deuda o por la emisión de las correspondientes certificaciones de descubierto. En este segundo supuesto la deuda por prestaciones pasa a ser contabilizada en la cuenta 025 - "Deudores por cotización" junto con los deudores que tienen este origen. En consecuencia, el funcionamiento y carácter de estas cuentas en la Tesorería adolece de los mismos defectos que en el INSS y el saldo de la cuenta 030 - "Deudores por prestaciones" del balance de situación de la Tesorería General refleja tan sólo las notificaciones de deuda emitidas por este concepto y no en su totalidad, según ha sido puesto de manifiesto en el capítulo anterior.

## 5.2. Saldo de las Cuentas

En el balance de situación del INSS a 31 de diciembre de 1990 el saldo que aparece en cuentas de orden por el concepto de deudores por prestaciones es de 9.315 millones de ptas. que pasa a ser de 8.836 millones de pesetas a 31 de diciembre de 1991.

En todas las Direcciones Provinciales del INSS existen inventarios de deudores por prestaciones.

En la Tesorería General del saldo en cuentas de orden en el balance de situación a 31 de diciembre de 1990, 646 millones corresponden a deudores por prestaciones contabilizadas en la cuenta 030, según el balance de comprobación y saldos. A 31 de diciembre de 1991 figuran 1.056 millones de ptas. en la cuenta 030 "Deudores por prestaciones". Tal como se exponía en el apartado anterior, esta última cifra no es representativa de toda la deuda traspasada por el INSS a la Tesorería General para la gestión de cobro sino tan sólo de las notificaciones de deuda emitidas que todavía no

han pasado a la vía ejecutiva en aquellas Direcciones Provinciales en las que se contabilizan dichas notificaciones.

Efectivamente, de las Direcciones Provinciales de la Tesorería General visitadas tan sólo en la de Valencia tiene saldo la citada cuenta 030 - "Deudores por prestaciones", con importes de 52,6 millones de ptas. a 31 de diciembre de 1990 y 168,4 millones de ptas. a 31 de diciembre de 1991. En las demás, bien porque no está siendo gestionado por la Tesorería el reintegro de estas deudas, bien porque no han sido emitidas notificaciones de deuda o porque no han sido contabilizadas las emitidas, no se han efectuado apuntes.

En la Tesorería General no existen inventarios de esta cuenta.

En las cuatro Direcciones Provinciales del INSS analizadas, los saldos y el número de deudores por prestaciones que figuran en los inventarios a 31 de diciembre de 1990 y a 31 de diciembre de 1991 están reflejados en el cuadro 5.2-1.

CUADRO 5.2-1.- Deudores por prestaciones

Direcciones Provinciales del INSS	Saldo a 31.12.90	Deudores a 31.12.90	Saldo a 31.12.91	Deudores a 31.12.91
Córdoba	64.827.252	S.D. 529 S.H. 44	66.432.645	S.D. 468 S.H. 42
Pontevedra-Vigo	559.379.781	S.D. 7.922 S.H. 1.352	517.713.697	S.D. 6.650 S.H. 1.288
Las Palmas	22.864.311	S.D. 646 S.H. 828	18.774.169	S.D. 714 S.H. 955
Valencia	196.890.629	S.D. 1.312	120.251.184	S.D. 421

S.D.- Deudores con saldo deudor. S.H - Deudores con saldo acreedor

Del análisis de estos saldos, son de destacar los siguientes aspectos.

- Existencia de numerosos deudores con saldo contrario a la naturaleza de la cuenta que en alguna provincia llegan a representar más del 50% del total debido a las causas que más adelante se exponen.
- Permanencia de muchos saldos sin movimiento, algunos de ellos muy antiguos y de importes elevados.
- Importantes diferencias interprovinciales en número de deudores y saldo, que no están en relación con el volumen de prestaciones tramitadas.
- Disminución del número de deudores en la Dirección Provincial de Valencia, donde no se ha contabilizado nueva deuda con posterioridad al 31 de marzo de 1989.

## 5.3. Partidas acreedoras

Con la excepción de la Dirección Provincial del INSS de Valencia, en todos los inventarios de la cuenta 421 - "Deudores por prestaciones" del resto de las Direcciones Provinciales del INSS visitadas figuran partidas con saldo acreedor, destacando en cuanto al número las de Pontevedra-Vigo y Las Palmas. En el inventario de Pontevedra-Vigo a 31 de diciembre de 1990, de 9.274 deudores, 1.352 tienen saldo acreedor, lo que representa un 14,6% y, a 31 de diciembre de 1991, de 7.938 deudores tienen saldo acreedor 1.288, es decir un 16,2% del total. En Las Palmas es todavía mucho más elevado el número de saldos contrarios a la naturaleza de la cuenta existentes. En efecto, a 31 de diciembre de 1990, de 1.474 deudores, 828 tienen saldo acreedor, lo que supone un 56,2% del total que, a 31

de diciembre de 1991, se ha incrementado hasta un 57,2% (955 saldos acreedores de un Inventario con 1.669 deudores).

Las razones aducidas por las Intervenciones de estas Direcciones Provinciales para explicar la existencia de estos saldos son:

— Errores en las fechas de vencimiento de las deudas fraccionadas o en los cálculos de los importes que originan devoluciones superiores al montante del pago indebido.

— Retrasos en la contabilización del reconocimiento de la deuda, que dan lugar a que los reintegros se produzcan con anterioridad a dicha contabilización.

— Reintegros hechos por persona distinta al deudor (viuda/o, herederos).

— Reconocimiento de la deuda en Régimen diferente a aquel en el que es reintegrada.

Examinada la contabilización de los deudores que componen las muestras seleccionadas ha sido constatado que el origen de los defectos enunciados responde a las razones indicadas. En la Intervención delegada en la Dirección Provincial del INSS de Las Palmas, en

donde más del 50% de las partidas tienen saldo acreedor, se ha detectado que en la mayoría de los casos se contabilizan los descuentos de la deuda de la nómina de los pensionistas sin que haya sido contabilizado el reconocimiento previo de la misma, con lo que el saldo resultante es acreedor. Esta misma situación se produce, si bien en menor medida, en la Intervención delegada de la Dirección Provincial de Pontevedra-Vigo, lo que pone nuevamente de manifiesto la falta de control por las Intervenciones citadas del reconocimiento de la deuda por prestaciones y de su reintegro.

#### 5.4. Partidas antiguas y sin movimiento. Depuraciones

En todos los inventarios de deudores analizados se han encontrado numerosas partidas muy antiguas, algunas de elevada cuantía, y muchas de ellas sin variación en los últimos años.

A 31 de diciembre de 1991 los inventarios de las Direcciones Provinciales del INSS examinadas reflejan la siguiente situación en lo que respecta a deudores cuya antigüedad es mayor de 5 años (cuadro 5.4-1).

CUADRO 5.4-1.- Antigüedad de la deuda

Dirección Provincial	Número de deudores	Deudores anteriores a 31/12/1986	% sobre el total	Importe de la deuda anterior a 31/12/86
Córdoba	510	181	35,5	21.177.161
Pontevedra-Vigo	7.938	2.180	27,5	210.078.766
Las Palmas	1.669	239	14,3	7.467.447
Valencia	421	94	22,3	19.357.084

De las 2.180 partidas antiguas del inventario de la Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo, cuyo importe asciende a 210.078.766 ptas., 118 tienen importes superiores a 400.000 ptas., siendo destacable en esta Dirección Provincial que del total de los 7.938 deudores por prestaciones, un 79,3%, cuya deuda alcanza los 256.295.971 ptas., lo que representa casi un 50% del importe total, llevan al menos un año sin movimiento. Asimismo, en la Dirección Provincial del INSS de Las Palmas un 87% de las partidas anteriores a 31 de diciembre de 1986 no tienen movimiento y más de la mitad de ellas (124, cuyo importe es de 7.723.175 ptas.) tienen saldo acreedor.

El porcentaje de deudores cuya antigüedad supera los cinco años es muy elevado en las cuatro Direcciones Provinciales del INSS, destacando en este sentido la de Córdoba, lo que viene a confirmar el incumplimiento

de lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social en relación con los plazos de devolución así como lo indicado en el capítulo anterior de este informe acerca de las deficiencias de gestión que dan lugar a la existencia de una importante proporción de deuda prescrita.

Para eliminar de la contabilidad muchos saldos que se consideraban ya incobrables, la Secretaría General para la Seguridad Social dictó la Resolución de 26 de febrero de 1990 por la que se regula el procedimiento para la tramitación de expedientes de baja en contabilidad de derechos y obligaciones incobrables o no exigibles. En ella se establece el procedimiento para depurar las cuentas de los créditos incobrables contra terceros, entre los que se incluyen los derechos improcedentes, los de importe menor de 10.000 ptas., los declarados incobrables por insolvencia y los prescritos.

En el desarrollo de esta fiscalización se ha comprobado que, en aplicación de esta Resolución, algunas Direcciones Provinciales del INSS han depurado las cuentas de "Deudores por prestaciones" y otras están realizando los trámites previos para dar de baja en contabilidad dichos saldos incobrables.

La Intervención de la Dirección Provincial del INSS de Córdoba realizó una primera depuración de saldos en los años 1990 y 1991 y en la fecha de esta fiscalización acaba de remitir al área de gestión relaciones de deudores que, al presentar saldos acreedores o sin nin-

gún movimiento, podrían ser dados de baja en contabilidad siguiendo los criterios de la mencionada Resolución de la Secretaría General de la Seguridad Social de 26 de febrero de 1990. La Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo, una de las que tienen mayor número de deudores en su inventario, ha confeccionado una relación que incluye pensionistas fallecidos, deuda prescrita, saldos inferiores a 10.000 ptas. y saldos acreedores a 31 de diciembre de 1991, la cual se está analizando para su posible baja en contabilidad. El desglose de estos deudores es el que figura en el cuadro 5.4-2.

CUADRO 5.4-2.- Deudores de difícil cobro

Situación de los deudores	Nº de deudores	% sobre deudores a 31.12.91	Importe	% sobre Importe a 31.12.91
Fallecidos a 29.7.92	43	0,5	8.173.215	1,6
Con deuda prescrita	2.180	27,5	210.078.766	40,6
Con saldos < 10.000 pts.	1.707	21,5	8.481.270	1,6
Con saldos acreedores	1.288	16,2	-58.308.055	-
<b>TOTAL</b>	<b>5218</b>	<b>65,7</b>	<b>168.425.196</b>	<b>32,5</b>

La anulación de estos deudores implicaría la desaparición de un 65,7% de los existentes en el inventario a 31.12.91 y del 32,5% del importe global de la deuda contabilizada a esa fecha.

En la Dirección Provincial del INSS de Las Palmas la Intervención todavía no ha procedido a la depuración de los saldos, si bien se están revisando expedientes para iniciar el proceso.

En lo que respecta a la Dirección Provincial del INSS de Valencia en la que, como ya se ha indicado, el inventario de deudores tan sólo recoge los anteriores a marzo de 1989, la Intervención ha procedido a dar de baja en la contabilidad del Sistema varias relaciones de deudores sin seguir los trámites previstos en la mencionada Resolución de la Secretaría General para la Seguridad Social. Dichas relaciones que comprenden, en el año 1990, al menos 929 deudores cuyos saldos suman 87.620.849 ptas. y, en el año 1991, 271 deudores por un total de 27.894.073 ptas. han sido remitidas por la Intervención al área de gestión y seguidamente suprimidas de los respectivos inventarios sin que se haya podido constatar la tramitación de los correspondientes expedientes según el procedimiento establecido en la Resolución citada anteriormente. En la fecha de realización de esta fiscalización, no consta que el área de gestión haya iniciado ningún tipo de actuaciones en relación con dichos deudores ni que haya remitido documentación alguna sobre ellos a la Dirección Provincial de la Tesorería General.

### 5.5. Control de la deuda contabilizada

En todas las Direcciones Provinciales del INSS analizadas se han encontrado descoordinaciones entre las unidades de gestión y las de contabilidad. De una parte, en aquellas unidades de gestión donde se lleva un control de los reintegros aparecen desfases motivados porque las anotaciones se hacen por el devengo mientras que en contabilidad se hacen por el cobro. De otra, se han detectado casos de deudores con saldos pendientes en contabilidad que en el área de gestión aparecen como ya cancelados o con saldo diferente.

El caso más grave lo constituye la Intervención de la Dirección Provincial del INSS de Las Palmas donde durante el año 1992 habían dejado de efectuarse anotaciones en la contabilidad de estos deudores por lo que, en la fecha de realización de esta fiscalización, se desconoce cuáles son sus saldos.

Si a esto se añade que tanto en esta Intervención como en la de la Dirección Provincial del INSS de Pontevedra-Vigo se han detectado en la revisión de la muestra de deudores más de un 10% de anotaciones en esta cuenta que no constituyen prestaciones indebidas sino pagos superpuestos, retrocesiones bancarias e incluso deudores por cotización, se pone de manifiesto la inexistencia de control en la contabilización de los deudores por prestaciones por parte de estas Intervenciones.

De todo lo anterior se deduce que las cuentas de "Deudores por prestaciones":

— No son presentadas en los balances de situación como cuentas de Activo, representativas de derechos del Sistema.

— No reflejan en sus saldos el importe real de la deuda por prestaciones económicas indebidamente abonadas por el INSS debido, por una parte, a la forma en que se contabilizan estos deudores y, por otra, a los defectos de control en todas las fases del procedimiento que han sido puestos de manifiesto.

## 6. Conclusiones

Del análisis de la gestión de los deudores por prestaciones económicas desarrollado en los Capítulos anteriores se desprenden las siguientes conclusiones:

1. No existen garantías de que todas las prestaciones económicas, indebidamente abonadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social, sean detectadas por dicho Instituto. El Sistema de la Seguridad Social, a través de su Gerencia de Informática, genera periódicamente información relacionada con las revalorizaciones de pensiones y con rentas de beneficiarios de protección familiar para todas las Entidades del Sistema. Sin embargo, el resto de la información que resulta necesaria para la detección por el INSS de los pagos indebidos o no se recibe, o se suele recibir con retraso, o está incompleta. Por su parte, el Instituto no realiza otras actuaciones que serían necesarias para lograr la detección de la totalidad de dichos pagos indebidos.

2. En efecto, además del tratamiento de las revalorizaciones de las pensiones realizado por el INSS a partir de la información recibida de la Gerencia, el Instituto no realiza actuaciones sistemáticas encaminadas a la detección de la deuda por prestaciones indebidamente abonadas, tales como: controles de vivencia y de estado civil, o comprobaciones de rentas de los pensionistas cuando perciben complementos por mínimos. Tampoco el INSS hace revisiones periódicas de las concesiones de prestaciones para detectar posibles errores, o cambios en las condiciones de los perceptores de prestaciones de jubilación, invalidez permanente e invalidez provisional, protección familiar e incapacidad laboral transitoria.

3. De las conclusiones anteriores se desprende que ya en el origen de las actuaciones que debería realizar el Instituto, y así se repite en las fases posteriores de reclamación y recuperación de dichas prestaciones, se genera un desconocimiento de la cuantía total de esta deuda por lo que no se puede cuantificar y por tanto conocer en qué medida el pago indebido de prestaciones económicas contribuye al déficit del Sistema de la Seguridad Social.

4. El Banco de Datos de Pensiones Públicas, con sede en el INSS, en principio debería constituir un valioso instrumento de coordinación para conseguir la aplicación sistemática de las normas vigentes sobre lí-

mite de cuantías y concurrencia de pensiones, así como para controlar el cumplimiento de las normas sobre incompatibilidades de prestaciones. Sin embargo su eficacia está limitada por el incumplimiento sistemático por parte de algunas Entidades Públicas (Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Mutualidades de funcionarios civiles y militares del Estado, etc.) y empresas públicas que gestionan pensiones públicas, relacionadas en Anexo a este Informe, de enviar al citado Banco la información correspondiente a dichas prestaciones o su periódica actualización, incumpliendo así lo previsto en el Real Decreto 2566/1985 de 27 de diciembre sobre creación y funcionamiento del Banco de Datos de Pensiones Públicas.

5. De la deuda detectada en el INSS se ha comprobado que éste no lleva ningún sistema de registro de la misma y no se ha constatado la existencia de otras formas de control, por lo que tampoco existen garantías de que la deuda detectada haya sido reclamada en su totalidad a los deudores por prestaciones económicas. Este defecto impide también la cuantificación de la deuda detectada, y como consecuencia impide conocer si se ha reclamado o no toda ella.

6. En los casos en que se han detectado pagos indebidos por el INSS de una prestación económica de carácter periódico, el período medio de tiempo transcurrido desde que se produjo dicho pago indebido hasta que éste lo detectó (admitiendo como fecha de detección la del último pago indebido) ha estado comprendido entre 11 y 23 meses en las Direcciones Provinciales que se han tomado como muestra para el análisis de la gestión de los deudores por prestaciones contenido en este Informe.

7. Los procedimientos utilizados por el INSS para la reclamación y recuperación de la deuda detectada no son homogéneos entre las distintas Direcciones Provinciales ni se ajustan en muchos casos a la normativa vigente (Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/1991 y Ley de Procedimiento Laboral, Texto articulado aprobado por Real Decreto Legislativo 521/1990)\*.

8. La reclamación de la deuda se hace mayoritariamente por vía administrativa, no acudiéndose a los Juzgados de lo Social en todos los supuestos previstos en la vigente Ley de Procedimiento Laboral, que resulta así incumplida. No existen instrucciones generales del INSS facilitando criterios a sus Direcciones Provinciales para delimitar cuáles son los supuestos en que se debe acudir a los Juzgados de lo Social, por lo que los criterios aplicados en estos casos por las distintas Direcciones Provinciales no coinciden entre sí.

\* No se aceptan las observaciones tendentes a justificar la falta de homogeneidad en las actuaciones de las Direcciones Provinciales sobre revisión de oficio (págs. 1 a 5 de las alegaciones del INSS) por cuanto las posibles vacilaciones jurisprudenciales no justifican que la Entidad Gestora mantenga diferentes criterios de actuación en los distintos ámbitos geográficos considerados.

9. Durante el período analizado, en la mayoría de las provincias, la gestión para la recuperación de la deuda es realizada por el INSS, incumpléndose lo establecido en el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social que atribuye esta gestión a la Tesorería General. Este incumplimiento incide desfavorablemente en los resultados económicos de la recuperación pues no se aplica sistemáticamente el procedimiento previsto en el Reglamento, cuya aplicación facilitaría la recuperación, evitaría la prescripción y permitiría la reclamación por vía ejecutiva.

10. En la única de las provincias visitadas en la que la gestión de la recuperación es realizada por la Dirección Provincial de la Tesorería (Valencia), dicha gestión se aplica indebidamente a la totalidad de la deuda reclamada por vía administrativa. En consecuencia, no se aplica lo dispuesto en las últimas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, en relación con el apartado 2.º del artículo 95 del Reglamento de Recaudación de Recursos del Sistema de la Seguridad Social, que habilitan a las Entidades Gestoras (en este caso el INSS) para descontar directamente, de forma fraccionada, la deuda por prestaciones indebidamente abonadas en los sucesivos pagos de prestaciones a los deudores, cuando el pago indebido se deba a revalorizaciones con concurrencia.

11. En general, la recuperación de las prestaciones indebidamente abonadas es prácticamente nula cuando la gestión la realizan las Direcciones Provinciales del INSS y los deudores no son pensionistas, terminando prescrita una gran parte de esta deuda.

12. El período medio de tiempo utilizado en la gestión de la recuperación de prestaciones por dichas Direcciones Provinciales del INSS oscila entre 3 meses y 1 año en los casos en los que el interesado reintegra la deuda, ya que existe deuda reclamada que no es reintegrada. La única de las Direcciones Provinciales de la Tesorería General visitadas que está gestionando de forma sistemática el cobro de estas deudas (Valencia), lo hace en un período medio de ocho meses.

13. Sólo una parte de los deudores por prestaciones económicas del INSS llegan a ser contabilizados, apareciendo en los balances de situación del INSS o de la Tesorería General en cuentas de orden, con lo que además queda desvirtuado su carácter de derecho del Sistema de la Seguridad Social.

14. La contabilización de estas operaciones no se ajusta al principio de devengo\*. La mayor parte de la deuda contabilizada corresponde a deudores por prestaciones que son pensionistas y están reintegrando de forma fraccionada.

\* La intervención General de la Seguridad Social indica que, a partir de 1 de enero de 1993 se subsanan los defectos de contabilización citados en este Informe, que fueron detectados en el trabajo de campo efectuado durante los meses de junio a noviembre de 1992.

15. El control de la deuda reconocida y de sus reintegros así como su contabilización adolecen de múltiples defectos que han dado lugar a la existencia en algunas Direcciones Provinciales del INSS de saldos contrarios a la naturaleza de la cuenta de deudores por prestaciones y, en ocasiones, a falta de coincidencia de los saldos contables con los resultados del control de la deuda por parte de las áreas de gestión administrativa de las Direcciones Provinciales del INSS. Se constata así de nuevo la inseguridad en que se desarrolla todo el proceso analizado por no quedar garantizado que toda la deuda que el área de gestión tiene detectada, esté contabilizada.

16. Existen en los inventarios del INSS numerosas partidas muy antiguas, muchas de las cuales no han tenido movimiento en los últimos años. En las fechas de esta fiscalización, en la Dirección Provincial del INSS en Córdoba se ha procedido a dar de baja en contabilidad muchos de estos saldos siguiendo instrucciones de la Secretaría General para la Seguridad Social, mientras que en las demás Direcciones Provinciales visitadas se estaban iniciando las mismas actuaciones.

17. Por todo ello, puede afirmarse que los saldos de las cuentas "Deudores por prestaciones" del INSS y de la Tesorería General, además de no figurar en el activo de sus respectivos balances de situación, no son representativos del crédito real que por este concepto tiene el Sistema de la Seguridad Social respecto de las personas a quienes se han abonado indebidamente prestaciones ya que:

- No se conoce toda la deuda real.
- De la parte de deuda conocida, no toda es contabilizada.
- En el control de la deuda contabilizada, se han detectado numerosas deficiencias.

18. Por todo ello, cabe afirmar que los procesos de gestión administrativa relacionados con las prestaciones indebidamente pagadas no se ajustan a la normativa vigente ni responden a los debidos principios de eficacia y eficiencia.

## 7. Recomendaciones

De acuerdo con las competencias atribuidas a este Tribunal por su Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y su Ley de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril, y con el fin de perfeccionar los sistemas de gestión administrativa y contable que permita la detección de todos los deudores por prestaciones económicas del INSS, así como la reclamación de la deuda y su recuperación, se formulan las siguientes recomendaciones:

- Los Ministerios de Economía y Hacienda, Justicia y Asuntos Sociales, así como cuantos otros pudie-

ran resultar competentes, han de facilitar al INSS la información necesaria (niveles de renta, estado civil, otras pensiones públicas... etc.) que permita conocer, en el momento inicial y a lo largo de la vida de las prestaciones económicas, si los beneficiarios cumplen en todo momento las condiciones necesarias para su percepción, y en la cuantía adecuada.

Para ello es imprescindible que existan mecanismos de cooperación entre los Departamentos Ministeriales a fin de que éstos conozcan sobre qué perceptores tienen que facilitar la información necesaria al INSS.

— Debe cumplirse lo previsto en la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 356/91, de 5 de marzo, proporcionando el Ministerio de Justicia regularmente, y de manera que pueda ser útil al INSS, información sobre los fallecimientos de beneficiarios de prestaciones económicas. A tales efectos, resulta imprescindible el establecimiento de sistemas de coordinación que permitan identificar adecuadamente a estos beneficiarios.

— El INSS debería establecer mecanismos para mejorar la gestión de las prestaciones de ILT y de invalidez provisional, fundamentalmente en las primeras fases del procedimiento, a través de una adecuada coordinación de las Direcciones Provinciales del INSS con las del INSALUD y en su caso con los Servicios de Salud de las Comunidades Autónomas.

— El INSS ha de implantar procesos automáticos de gestión que utilicen e interrelacionen la información de que disponen las diferentes Entidades del Sistema de la Seguridad Social con el fin de lograr reducir los pagos indebidos de prestaciones y de mejorar el conocimiento de los que indebidamente se produzcan para facilitar una recuperación.

— Las Entidades, Organismos, Corporaciones Locales, Empresas y Comunidades Autónomas que gestionan pensiones con cargo a fondos públicos deben facilitar al INSS la información que permita completar y actualizar el Banco de Datos de Pensiones Públicas, dando cumplimiento a lo establecido en el Real Decreto 2566/1985, de 27 de diciembre, de creación del Banco de datos de pensiones públicas, dictado en desarrollo de la Ley 59/1984, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1985.

— Los procesos de gestión administrativa en el INSS y en la Tesorería de la Seguridad Social deben garantizar el tratamiento integral de toda la información sobre prestaciones económicas indebidamente abonadas y el control de las actuaciones administrativas posteriores mediante el establecimiento, a través de sus Direcciones Provinciales, de sistemas de registro, control y seguimiento de toda la deuda desde el momento de su detección.

— Es imprescindible que las Direcciones Provinciales del INSS cuenten con instrucciones para la correcta aplicación del procedimiento establecido para la reclamación de la deuda, con expresa separación de la que tiene su origen en las revalorizaciones anuales y

estableciendo asimismo la diferenciación entre la reclamación administrativa y la judicial, en función de lo regulado en el artículo 144 de la Ley de Procedimiento Laboral.

— El INSS y la Tesorería General de la Seguridad Social, a través de sus Direcciones Provinciales, han de asumir de forma diferenciada las competencias que el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema les atribuye en materia de recuperación de las prestaciones indebidamente abonadas.

Asimismo se hace necesaria la mejora de los procesos administrativos con el fin de ayudar por esta vía a elevar los bajos índices de recuperación de la deuda, así como evitar su prescripción, tanto de la reclamada por vía administrativa como de la reclamada por vía judicial.

— La Intervención General de la Seguridad Social debe desarrollar a través del Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social el funcionamiento y criterios de valoración de la cuenta "Deudores por Prestaciones" con arreglo a los siguientes principios:

- Contabilización por el principio de devengo.
- Funcionamiento como cuenta de activo, cuyo saldo debe figurar en dicha masa patrimonial.

Asimismo, es preciso que se establezcan sistemas de control de la deuda contabilizada, una vez depuradas las cuentas de las partidas que figuran incorrectamente en ellas, mejorando los procedimientos con el fin de evitar la pervivencia de los errores detectados en esta fiscalización.

Madrid, 21 de diciembre de 1993.

## ANEXO

### CATALOGO DE ENTIDADES Y EMPRESAS DETECTADAS POR EL INSS QUE NO HAN ENVIADO NUNCA INFORMACION AL BANCO DE DATOS DE PENSIONES PUBLICAS SITUADO EN DICHA ENTIDAD GESTORA

#### ENTIDAD O EMPRESA

Consejería de la Presidencia del Principado de Asturias.

Ministerio de Defensa.

Gobierno Vasco.

Caja de Pensiones de Jubilación, Viudedad y Orfandad del Personal del Gobierno de Navarra.

Montepío de Funcionarios del Ayuntamiento de Pamplona.

Montepío de Funcionarios del Ayuntamiento de Tafalla.

Montepío de Funcionarios del Ayuntamiento de Tudela.

Altos Hornos del Mediterráneo, S.A.

Astilleros Canarios, S.A.

Babcock & Wilcox Española, S.A.

Empresa Nacional de Fertilizantes, S.A.

Empresa Nacional de Electrónica y Sistemas, S.A.

La Maquinista Terrestre Marítima, S.A.

Empresa Nacional Hidroeléctrica del Ribargozana, S.A. —ENHER.

Además de las relacionadas pueden existir otras entidades o empresas que gestionan pensiones públicas pero no han enviado información ni han podido ser detectadas por el INSS.

—————

**251/000026 (Congreso de los Diputados)**  
**771/000024 (Senado)**

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el Boletín Oficial de las Cortes, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización de la adjudicación de 70.000 toneladas métricas de azúcar por el Fondo de Ordenación y Regulación de Productos y Precios Agrarios (FORPPA) en 1984 a la Sociedad IFCO-INTERMUN, así como el Informe correspondiente. (Núm. expte.: 251/000026).

Palacio del Congreso de los Diputados, 29 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**.

**RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON EL INFORME DE FISCALIZACION DE LA ADJUDICACION DE 70.000 TONELADAS METRICAS DE AZUCAR POR EL FONDO DE ORDENACION Y REGULACION DE PRODUCTOS Y PRECIOS AGRARIOS (FORPPA) EN 1984 A LA SOCIEDAD IFCO-INTERMUN**

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, en relación con el Informe remitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización de la adjudicación de 70.000 toneladas métricas de azúcar por el Fondo de Ordenación y Regulación de Productos y Precios Agrarios (FORPPA) en 1984 a la Sociedad IFCO-INTERMUN.

**ACUERDA:**

Por parte del Gobierno se darán las instrucciones precisas a los distintos Ministerios, dirigidas a limitar al máximo las contrataciones directas. Cuando resulte imprescindible el uso de este sistema de contratación, se cumplirá de manera escrupulosa lo previsto en la Ley-de Contratos del Estado.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario Primero, **Diego Jordano Salinas**.

**INFORME DE FISCALIZACION DE LA ADJUDICACION DE 70.000 Tm. DE AZUCAR POR EL FORPPA EN 1984 A LA SOCIEDAD IFCO-INTERMUN**

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2 a), 9 y 12 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo dispuesto en el artículo 3 c) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, ha aprobado, en su reunión de 21 de diciembre de 1993, el presente INFORME DE FISCALIZACION DE LA ADJUDICACION DE 70.000 TM DE AZUCAR POR EL FORPPA EN 1984 A LA SOCIEDAD IFCO-INTERMUN, y su remisión a las Cortes Generales.

INDICE

	Páginas
I. INTRODUCCION.....	176
II. NATURALEZA Y FUNCIONES DEL FORPPA.....	177
III. FINALIDAD DE LA OPERACION DE VENTA DEL AZUCAR.....	178

	Páginas
IV. ANALISIS DE LA SITUACION DEL MERCADO INTERNACIONAL DEL AZUCAR .....	178
1. Características del mercado internacional .....	178
2. Evolución de la cotización internacional del azúcar .....	179
V. DESCRIPCION DE LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR EL FORPPA.....	182
1. Actuaciones previas realizadas por el FORPPA .....	182
2. Primeras ofertas de compra.....	182
3. Solicitud de exportación .....	182
4. Autorización de la exportación.....	183
5. Peticiones de oferta iniciales .....	183
6. Petición de ofertas sobre la operación de venta objeto de la fiscalización .....	183
7. Selección de la oferta .....	183
8. Actuaciones complementarias.....	184
A. Constitución del aval .....	184
B. Actuaciones preparatorias del contrato.....	185
9. Ejecución del aval.....	185
10. Nuevas licitaciones.....	185
VI. OBSERVACIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO SEGUIDO .....	186
1. Consideraciones generales sobre la normativa de aplicación .....	186
A. Calificación jurídica de las operaciones .....	186
B. Procedimiento de adjudicación aplicable .....	186
C. Régimen sobre fianzas.....	187
2. Resultados de la fiscalización .....	187
A. En cuanto a la normativa de aplicación.....	187
B. Respecto a la legalidad del procedimiento de selección utilizado .....	188
C. Respecto a la petición y selección de ofertas .....	188
D. Respecto al alcance jurídico del acuerdo del CEF de 24 de enero de 1984.....	189
E. Respecto al aval.....	191
F. Sobre las actuaciones preparatorias del contrato.....	192
VII. OBSERVACIONES RESPECTO A LA EFICACIA .....	194
1. Algunas precisiones sobre el concepto de eficacia .....	194
2. Resultados de la fiscalización.....	195
VIII. CONCLUSIONES .....	196
GRAFICO I. Evolución anual del precio del azúcar (1970-1986).....	180
GRAFICO II. Evolución mensual del precio del azúcar (enero-83 a diciembre-84).....	181
CUADRO 1. Ofertas presentadas al FORPPA en contestación al telex del 17/01/84.....	184
CUADRO 2. Evolución de los precios del azúcar y actuaciones de los participantes en la operación .....	193
ANEXO I: Petición de ofertas formulada por el FORPPA .....	197
ANEXO II: Ofertas recibidas de cada una de las empresas.....	198

ADDENDA EN RELACION CON LA SOLICITUD DEL MINISTERIO FISCAL DE FORMACION DE LA PIEZA SEPARADA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 45 DE LA LEY 7/1988, DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.

## I. INTRODUCCION

La Comisión Mixta de las Cortes Generales para las relaciones con el Tribunal de Cuentas acordó, el 1 de marzo de 1985, recabar de este Tribunal un informe sobre el procedimiento y eficacia seguidos en la adjudicación por el Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios (FORPPA) de la exportación de 70.000 Tm. de azúcar a IFCO-INTERMUN<sup>1</sup> en el año 1984.

Efectuados los trabajos de fiscalización se elaboró un proyecto de informe que se remitió al FORPPA, el 18 de noviembre de 1986, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91 de la Ley de Procedimiento Administrativo. Dicho Organismo formuló las observaciones correspondientes, mediante escrito de 26 de noviembre de ese mismo año. El proyecto de informe se elevó al Pleno del Tribunal de Cuentas el 17 de marzo de 1987 y no obtuvo su aprobación.

El 25 de febrero de 1992 el Pleno del Tribunal acordó la realización de un nuevo informe para dar cumplimiento al citado mandato de las Cortes Generales. El presente informe pretende dar cumplida respuesta a ambos encargos. En el mismo se han incorporado las contestaciones del Tribunal a las alegaciones formuladas el 26 de enero de 1993 por el actual responsable del FORPPA y el 20 de enero de 1993 por quien ostentaba la titularidad del Organismo en el período de la fiscalización realizada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas<sup>2</sup>.

El informe se ha elaborado utilizando los documentos de base obtenidos en los trabajos de fiscalización realizados anteriormente, no habiéndose considerado factible la realización de nuevas actuaciones. El presente trabajo ha tenido, por lo tanto, la limitación de la lejanía en el tiempo de las actuaciones auditadas; alejamiento que ha dificultado la realización de nuevas pruebas, hasta el punto de impedir algunas.

El mandato de las Cortes Generales se refería a dos aspectos concretos: el procedimiento y la eficacia seguidos por el FORPPA en la adjudicación de la exportación. En consecuencia, el trabajo se ha centrado en torno a estos dos aspectos, aun cuando ha parecido

conveniente, antes de entrar en ellos, realizar una descripción lo más completa posible de las diferentes actuaciones realizadas por los principales participantes en la operación.

Desde un punto de vista formal, el informe se ha dividido en ocho grandes apartados. En el que viene a continuación se analizan la naturaleza y funciones del FORPPA, ocupándose los apartados III y IV, respectivamente, de delimitar la finalidad de la operación y describir, brevemente, las principales características del mercado del azúcar. El apartado V, por su parte, resume de forma cronológica las actuaciones realizadas por el FORPPA, mientras que los dos siguientes recogen las observaciones que se derivan del análisis efectuado respecto al procedimiento seguido y la eficacia. Finalmente, un último apartado se dedica a recoger las principales conclusiones de la fiscalización.

Dichas conclusiones pueden resumirse en los puntos siguientes:

1. En primer lugar, hay que señalar que el Acuerdo del Comité Ejecutivo y Financiero (CEF) del FORPPA del día 24 de enero de 1984 no supuso una adjudicación, en el sentido jurídico del término, del contrato de venta de 70.000 Tm. de azúcar. El CEF, en dicha sesión, únicamente seleccionó la oferta de IFCO-INTERMUN y autorizó a que se realizaran las gestiones oportunas para "la elaboración de un contrato de venta". Después de un largo período de negociación —entre el 25 de enero y el 26 de marzo de 1984— el FORPPA e IFCO-INTERMUN no llegaron a suscribir dicho contrato. La operación de venta, por tanto, quedó anulada por causas imputables, en buena medida, a dicha empresa y derivadas —a juicio del Tribunal— del acusado descenso de los precios internacionales del azúcar en ese período de tiempo.

2. Las actuaciones emprendidas por el FORPPA presentaron numerosas deficiencias, debido a que el Organismo no tenía dictadas normas específicas para regular el procedimiento a seguir en las operaciones de venta de productos agrarios. No habiendo un procedimiento reglado, dichas actuaciones trataron de armonizar los usos del mercado internacional con la normativa nacional y no se ajustaron, en toda su extensión, a lo dispuesto en la Ley de Contratos del Estado y su Reglamento. Esta indeterminación del procedimiento se manifestó de manera significativa en la petición de ofertas realizada por el FORPPA, habiendo generado una gran heterogeneidad en la forma y contenido de las que se presentaron en su momento. La misma imprecisión se acusó en la constitución del aval, dando lugar a divergencias en la interpretación del contenido y alcance del mismo.

3. Las ventas de productos agrarios, a juicio del Tribunal, pueden ser calificadas como contratos administrativos especiales y regirse, por analogía, por las disposiciones contenidas en la Ley de Contratos del Estado relativas al de suministro. El sistema elegido

<sup>1</sup> INTERMUN, sociedad anónima española, que actuó en nombre y representación de la sociedad libanesa IFCO, se constituyó el 14/10/82, según consta en el certificado expedido el 30/05/85, a petición del Tribunal de Cuentas, por el Registrador Mercantil de Cádiz. De acuerdo con dicho certificado, su objeto social era, entre otros, la comercialización de toda clase de mercancías y su exportación e importación, en nombre propio o de otras personas. En el texto del informe se ha utilizado el nombre IFCO-INTERMUN para las referencias genéricas, mientras que las actuaciones concretas de cada una de dichas empresas aparecen bajo el nombre correspondiente.

<sup>2</sup> En adelante, las citas a las observaciones del Organismo deben entenderse referidas a las contenidas en el escrito de 26/11/86, mientras que el término alegaciones se reservará para las presentadas en los escritos de 20/01/93 y de 26/01/93.

por el FORPPA para la exportación del azúcar, mediante contratación directa, se considera adaptado a la normativa y justificado por la urgencia de la operación, así como por tratarse de operaciones asimilables a suministros para los cuales se permite la utilización del mencionado sistema, por constituir el objeto directo de las actividades del Organismo y haber sido adquiridos con el propósito de devolver los bienes al tráfico jurídico patrimonial, de acuerdo con sus fines peculiares. Las actuaciones posteriores a la selección de la oferta no se acomodaron, sin embargo, al carácter urgente de dicha operación. De igual modo, el procedimiento seguido por el FORPPA incumplió en varios aspectos lo establecido en la Ley y el Reglamento de Contratos del Estado, por lo que este Tribunal no puede emitir un juicio favorable sobre el procedimiento seguido, en especial a partir de la selección de la oferta. El proceso emprendido para la ejecución del aval, una vez adoptada tardíamente la decisión, se considera, sin embargo, correcto en tiempo y forma.

4. El análisis de la eficacia se ha realizado desde un doble ángulo. Desde un punto de vista temporal, la actuación del FORPPA ha merecido la opinión desfavorable de este Tribunal. Respecto a la "eficacia económica" de la operación, el Tribunal no puede emitir un juicio terminante, por cuanto que resulta imposible cuantificar el coste económico del diferimiento de la operación. No obstante, se estima que dicho coste se situó por encima del coste de mantenimiento y financiación de los excedentes

## II. NATURALEZA Y FUNCIONES DEL FORPPA

El FORPPA se creó por la Ley 26/1968, de 20 de junio, como Organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Agricultura. Su naturaleza era y continúa siendo la de Organismo autónomo de carácter comercial de los definidos en el art. 4.1.b) de la Ley General Presupuestaria, conforme a lo establecido en el Real Decreto 1097/1977, de 1 de abril.

La dependencia, estructura orgánica y funciones del FORPPA fueron transformadas en 1991 por el Real Decreto 654/1991, de 26 de abril, que modificó la estructura básica del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (MAPA). De las funciones que tenía asignadas el Organismo en 1984 se destacan las siguientes, a efectos de la fiscalización:

Artículo 2.º de la Ley 26/1968:

"I. De propuesta al Gobierno:

f) La actuación en los mercados agrarios con el fin de lograr su equilibrio, transparencia y fluidez, mediante la realización de operaciones consistentes, fundamentalmente, en:

1. La compra, almacenamiento y financiación de los productos agrarios para su venta en mercados interiores o para su exportación".

"III. De vigilancia y ejecución:

b) Complimentar y ejecutar las decisiones del Gobierno sobre ordenación y regulación de las producciones y los precios agrarios en la medida que afecten a las funciones conferidas al Organismo".

Por lo que se refiere a los órganos rectores, el artículo 3.º de la Ley 26/1968 establece que el FORPPA estará regido por:

El Presidente  
El Consejo General  
El Comité Ejecutivo y Financiero (CEF)  
El Administrador General  
El Secretario General

La composición y funciones de estos órganos rectores se señalaban en los artículos 5 a 10, ambos inclusive, de dicha Ley. Según lo allí dispuesto, el Consejo General era un órgano colegiado formado, en principio, por veintinueve miembros que representaban a diversos Ministerios y Organismos de la Administración del Estado, así como a la Organización Sindical, las Cooperativas, el Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación y las Asociaciones de amas de casa. Por su parte, el CEF estaba compuesto por once representantes, pertenecientes todos al Consejo General.

De entre las competencias atribuidas en dicha norma merecen destacarse las asignadas al Presidente y a los órganos colegiados. Así:

— El Presidente velará por el cumplimiento de los acuerdos cuando sean ejecutivos (artículo 7, e).

— El Consejo General asumirá la competencia "genérica" que al FORPPA se le reconoce en esta Ley (artículo 10.1).

— El CEF ejercerá la función que dentro de aquella (la del Consejo General) se le atribuya reglamentariamente (artículo 10.1). Ello sin perjuicio de las funciones que se relacionan en el número 2 del artículo 14 de la Ley. En él se establecía textualmente que "El Comité Ejecutivo y Financiero distribuirá, de acuerdo con el plan de actuación financiera, los recursos disponibles entre las Entidades ejecutivas, sin perjuicio de los que se apliquen a la financiación de las actividades que el FORPPA realice directamente. Estos recursos se canalizarán por el propio Comité".

Asimismo, el artículo 16.1 señalaba que el CEF formulará un plan de actuación financiera que, previo los trámites oportunos, deberá ser aprobado por el Gobierno. Este plan estará basado en las previsiones de

ingresos y gastos del Organismo contenidas en los Presupuestos Generales de cada año.

Analizada toda la legislación básica del Organismo en vigor en 1984, se han obtenido las siguientes conclusiones:

1. El FORPPA era el Organismo Autónomo con competencia para ejecutar las decisiones del Gobierno sobre ordenación y regulación de los mercados agrarios. La venta de los excedentes de azúcar se encontraba inmersa dentro de las operaciones destinadas a lograr el equilibrio de dichos mercados.

2. El CEF era el órgano rector que ejercía las funciones ejecutivas del Organismo, incluidas las de elaborar propuestas al Gobierno. Esta afirmación, derivada del análisis de la normativa, ha sido verificada a través de la documentación examinada en la fiscalización (diferentes propuestas, resoluciones, contratos y, fundamentalmente, las actas de las reuniones que dicho Comité celebraba).

3. El procedimiento de actuación del citado Comité se ajustaba a lo establecido para los órganos colegiados en la Ley de Procedimiento Administrativo.

### III. FINALIDAD DE LA OPERACION DE VENTA DEL AZUCAR

Es necesario determinar la finalidad de la operación de venta del azúcar, al objeto de poder precisar el concepto de "eficacia" recogido en el mandato de las Cortes Generales.

La finalidad puede considerarse desde un doble aspecto: en relación con la necesaria regulación del mercado nacional del azúcar y en conexión con el previsible ingreso de España en la Comunidad Europea.

1. En lo referente a la regulación del mercado nacional del azúcar, hay que tener en cuenta que el balance estimativo de producción y consumo en la campaña 1983/84 preveía, al final de la misma, un excedente de 358.000 Tm., de las que 178.000 Tm. correspondían a las existencias en poder de la Administración como consecuencia de las compras de regulación. En este contexto, la operación que se fiscaliza formaba parte de las medidas emprendidas por el Gobierno para dar salida a dichos excedentes. En efecto, según consta en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de diciembre de 1983, por el que se autorizó la operación, su finalidad se concretaba en iniciar la reducción de las existencias para ajustarlas a límites razonables, evitando acumulaciones incontroladas.

2. La necesidad de eliminar los excedentes de productos agrarios, ante el previsible ingreso de España en las Comunidades Europeas, venía recogida en la Memoria de los Presupuestos Generales del Estado para 1984 (Programa 222. Ordenación de la oferta y regulación del mercado) y también en la Memoria de Ac-

tividades del MAPA del año 1984. En esta última, la reducción de excedentes de azúcar se encuadraba dentro de una operación más amplia que pretendía liquidar excedentes, tanto estructurales (alcohol y aceite de oliva), como coyunturales (carne de vacuno y azúcar). Y debe mencionarse, en lo que se refiere al azúcar, que en la propia Memoria se señalaba la dificultad de acceso a los mercados internacionales, que se encontraban saturados.

El análisis del grado de cumplimiento de la finalidad prevista debe, en cualquier caso, estar presidido por una consideración de carácter general, derivada de la propia naturaleza del FORPPA. En efecto, al juzgar la actuación de este Organismo, hay que tener en cuenta que las operaciones de compra-venta de productos agrarios que realizaba en el ejercicio de sus funciones no tenían un fin lucrativo "per se". Por el contrario, sin desdeñar el que las operaciones se realizaran en las mejores condiciones de mercado en cada momento, con ellas se perseguía un interés distinto al de maximizar beneficios. En definitiva, con la intervención pública en los mercados se pretendía regular su evolución (lo que puede implicar, en ocasiones, incurrir en pérdidas) y, de forma más mediata, proteger al productor y al consumidor.

### IV. ANALISIS DE LA SITUACION DEL MERCADO INTERNACIONAL DEL AZUCAR

La operación que se fiscaliza se produjo en un contexto bien determinado. Ha parecido por ello conveniente estudiar las características generales del mercado mundial del azúcar y la evolución de su cotización en diferentes bolsas durante el período anterior y posterior al inicio de la operación por el FORPPA. Del análisis realizado se derivan algunas indicaciones sobre el marco en que se movieron las decisiones sobre la operación que contribuyen a clarificar algunas de las razones de la actuación del FORPPA y de los operadores comerciales (especialmente IFCO).

#### 1. Características del mercado internacional

La cuarta parte de la producción de azúcar, aproximadamente, se destina a los intercambios mundiales. La contratación de un 75 % del azúcar comercializado se realiza en tres bolsas: Nueva York, París y Londres. Dado que en gran medida se negocia a plazo, el volumen de transacciones en estas bolsas es superior al volumen real de azúcar suministrado. Este sistema de comercialización determina, en consecuencia, que las ofertas de compra o venta tengan un período de validez muy corto.

El comercio del azúcar se realiza bajo dos tipos de condiciones distintas. Una parte del mismo está sometida a las correspondientes a un mercado controlado,

que funciona mediante acuerdos bilaterales entre los gobiernos de los países exportadores e importadores; la otra parte, por el contrario, obedece a las reglas de un mercado libre, en el que los precios no son objeto de control.

El mercado del azúcar tiene, además, carácter residual. Gran parte de la oferta procede de excedentes de países productores con regímenes de protección, lo que les permite subvencionar la exportación de la producción que supera sus necesidades. También es residual respecto a la demanda, cubriéndose los "déficit" de los mercados nacionales con los excedentes de los países productores, lo que puede ocasionar pasajeros incrementos de precios. El precio del mercado mundial libre es por ello bastante volátil y tiene poca relación con los costes de producción.

## 2. Evolución de la cotización internacional del azúcar

Se ha examinado la evolución del precio mundial del azúcar a través de las cotizaciones registradas en las tres bolsas citadas: Nueva York, París y Londres. Aunque algunas se refieran a distintos tipos de azúcar, la evolución de la cotización muestra un perfil similar en todas ellas.

El análisis se ha centrado en la bolsa de París, donde se cotiza el azúcar blanco. Con los datos obtenidos<sup>3</sup> se han elaborado dos gráficos, que se presentan en las páginas 12 y 13:

— Gráfico n.º 1: representa la evolución anual, en pesetas por kilogramo (ESP/Kg), del precio del azúcar durante el período 1970/1986. (Los datos se refieren a campañas y no a años naturales).

— Gráfico n.º 2: representa la evolución mensual en ESP/Kg, durante los años 1983 y 1984.

De la observación de los datos destacan los siguientes rasgos:

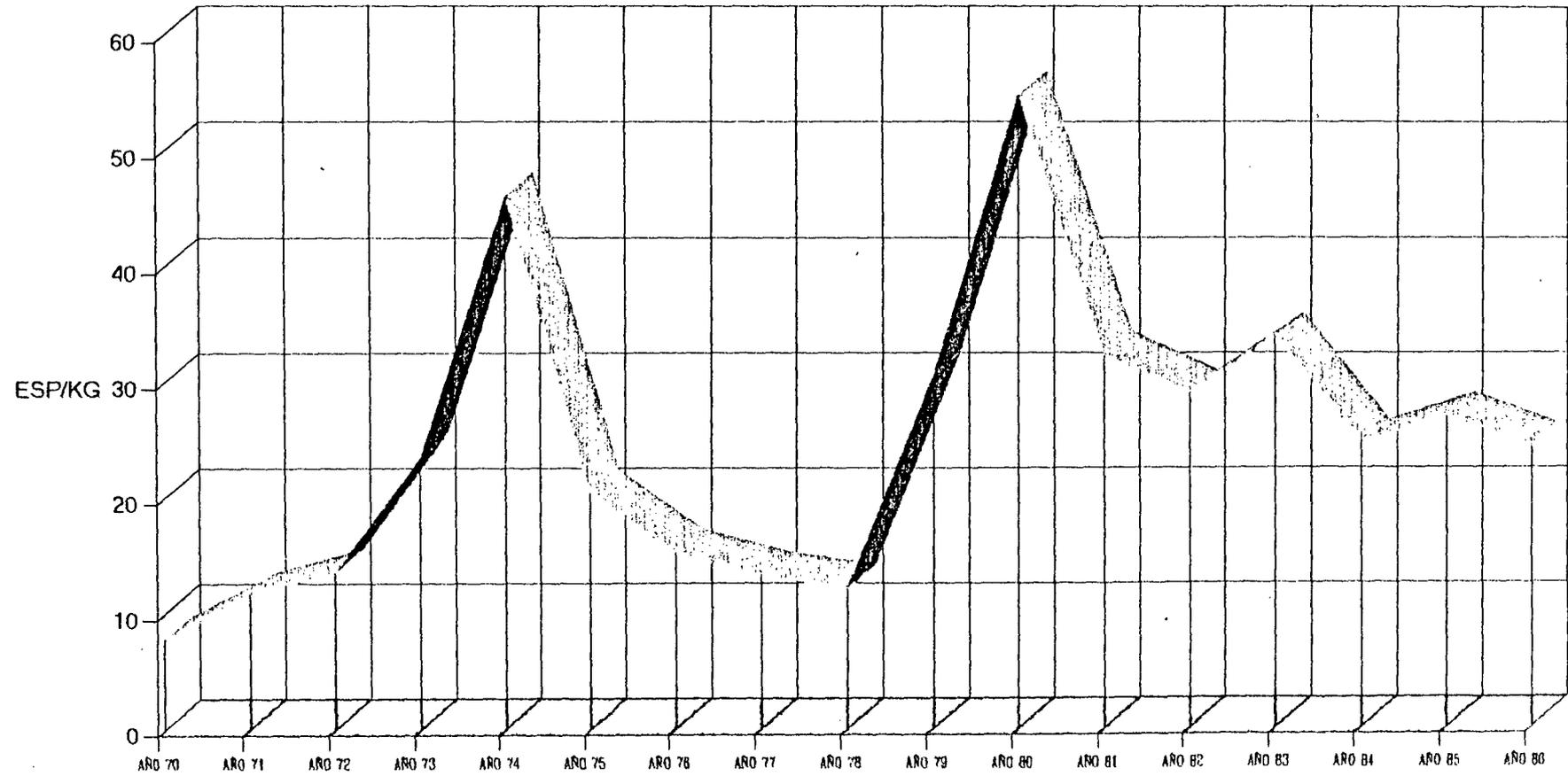
1. En el período 1970-1986, los precios medios anuales del azúcar registraron dos procesos de fuertes subidas. El primero, de 1970 a 1974, año en que la cotización media alcanzó un valor de 46,13 ESP/Kg; el segundo, durante 1979 y 1980, al término del cual este parámetro se situaba en 55,01 ESP/Kg. Ambos procesos se vieron seguidos de fuertes disminuciones en los años posteriores, si bien la caída que se inició en 1981 situó el valor de la cotización en 1986 bastante por encima del registrado en 1978, tras haberse producido ligeras recuperaciones de los precios medios anuales en 1983 y 1985.

2. El repunte de 1983 es consecuencia de la progresiva subida que los precios mensuales registraron entre enero y agosto de ese año, a lo largo de los cuales la cotización pasó de 26,85 ESP/Kg a 43,65 ESP/Kg. A partir de septiembre de 1983 se registró una caída continua hasta julio de 1984 en que la cotización se situó en 24,06 ESP/Kg. Tras una ligera recuperación entre agosto y octubre, se produjo una nueva caída hasta el final de 1984.

3. Dentro del proceso analizado en el punto anterior, conviene destacar que, en términos porcentuales, la mayor caída intermensual del período 83-84 se produjo en febrero de este último año (un 11,7%). Dicho descenso se vio continuado por dos nuevas caídas de singular intensidad en los dos meses siguientes (de un 8,6 % en marzo y un 5,2% en abril).

<sup>3</sup> Fuente: Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación. Elaborados sobre datos facilitados por la Comisión de la CEE, en ECU por 100 Kgs, correspondientes a la bolsa de París para el azúcar blanco. Se ha procedido a la transformación del valor en ECU a pesetas, aplicando el tipo de cambio medio de cada período.

# EVOLUCION ANUAL DEL PRECIO DEL AZUCAR "Paris Blanc" (1970-1986)



— 180 —

Fuente: M.A.P.A. (Comisión CEE)

# EVOLUCION MENSUAL DEL PRECIO DEL AZUCAR

## "Paris Blanc" (Enero-83 a Diciembre-84)



— 181 —

Fuente: M.A.P.A. (Comisión CEE)

## V. DESCRIPCIÓN DE LAS ACTUACIONES REALIZADAS POR EL FORPPA

En el contexto que acaba de describirse, el proceso seguido por el FORPPA en la operación de venta de los excedentes de azúcar, incluidas las actuaciones previas realizadas, puede esquematizarse de la siguiente manera:

1. Reuniones y contactos previos con diversos operadores comerciales, celebradas entre agosto y octubre de 1983, para el análisis y conocimiento por el Organismo de la situación del mercado internacional del azúcar.

2. Presentación, en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 1983, de ofertas de compra por varios operadores. No hay constancia de que el Organismo realizara convocatoria alguna a estos efectos.

3. Acuerdo del CEF del FORPPA, del día 24 de noviembre de 1983, sobre presentación de una Moción al Gobierno, en solicitud de autorización para proceder a la exportación del azúcar.

4. Acuerdo del Consejo de Ministros, de 21 de diciembre de 1983, autorizando la exportación y fijando las condiciones de la misma.

5. Presentación de diversas ofertas de compra, entre el 22 de diciembre de 1983 y el 11 de enero de 1984, para su posible estudio por el CEF.

6. Petición de ofertas a 13 empresas, por telex del FORPPA de 17 de enero de 1984, para la compra de 70.000 Tm. de azúcar. Este es el origen de la operación objeto de fiscalización.

7. Selección por el CEF del FORPPA, en su reunión del 24 de enero de 1984, de las ofertas recibidas. La elección recayó en la presentada por IFCO.

8. Actuaciones complementarias relacionadas con el aval presentado por IFCO-INTERMUN y gestiones preparatorias realizadas por el FORPPA para la elaboración del correspondiente contrato.

9. Ejecución del aval constituido por IFCO-INTERMUN, decisión de 2 de mayo de 1984 comunicada el 7 de mayo de 1984.

10. Nuevas licitaciones el 1 de junio de 1984.

Utilizando el esquema anterior para describir con mayor detalle el conjunto de actuaciones relacionadas con la operación que se fiscaliza, el proceso se desarrolló como sigue:

### 1. Actuaciones previas realizadas por el FORPPA

Según los datos obtenidos en la fiscalización realizada en su momento, los primeros contactos del FORPPA con un operador comercial tuvieron lugar antes del 1 de agosto de 1983, siendo dicha empresa TRANSAFRICA S.A., intermediaria de la Compagnie Commerciale Sucres et Denrées (SUCDEN). Posteriormente, en

el mes de octubre de ese mismo año, se celebraron nuevas reuniones con dicha empresa y con la Compañía General de Tabacos de Filipinas S.A. (intermediaria de la empresa August Toepfer). Entre otras finalidades, estos contactos estaban orientados a la obtención por el FORPPA de una mayor información sobre la situación del mercado internacional del azúcar y sus precios, así como de los posibles métodos de venta<sup>4</sup>.

### 2. Primeras ofertas de compra

En octubre de 1983 se realizaron los primeros contactos, en relación con la operación que se fiscaliza, de la empresa IFCO con el FORPPA. En ese mes y, más adelante, en noviembre de 1983 dicha empresa presentó sendas ofertas para la adquisición al FORPPA de diversos productos excedentarios (carne de vacuno, aceite de oliva y azúcar); respecto al azúcar, las ofertas fueron, sucesivamente, de 150.000 y 70.000 Tm. a unos precios de 252 y 218,5 dólares USA por tonelada (USD/Tm), en cada caso (alrededor de 38,1 y 33,8 ESP/Kg a los cambios medios de esos meses).

Paralelamente, entre el 11 de noviembre y el 15 de diciembre de 1983 la empresa TRANSAFRICA-SUCDEN efectuó 17 ofertas de adquisición de azúcar, por unos volúmenes que oscilaron entre las 15.000 y 50.000 Tm. El precio por Tm. ofertado varió, asimismo, entre los 230 dólares USA (unas 35,6 ESP/Kg) el 11 de noviembre y 210 dólares USA (unas 33,2 ESP/Kg) el 15 de diciembre, para el azúcar envasado en sacos de 60 Kg. Las ofertas se incrementaban en, aproximadamente, 30 dólares USA por Tm. sobre los precios anteriores, si el FORPPA cambiaba el envase a sacos de 50 Kg<sup>5</sup>.

Ninguna de las ofertas reseñadas fue seleccionada por el FORPPA.

### 3. Solicitud de exportación

El CEF del FORPPA, en su reunión del día 24 de noviembre de 1983, analizó la situación del mercado del azúcar y estimó que las existencias del Organismo al final de la campaña 1983/84 alcanzarían la cantidad de 178.000 Tm. A la vista de esta circunstancia, en conexión con la tendencia a la baja de los precios internacionales, el CEF consideró necesario iniciar la reduc-

<sup>4</sup> Conviene recordar que en estos meses de 1983 se inició un progresivo descenso de las cotizaciones del azúcar, tras una fuerte recuperación entre enero y agosto de ese año, como se señalaba en el apartado anterior.

<sup>5</sup> El embalaje del azúcar propiedad del FORPPA era el usual en el ámbito nacional (sacos de polipropileno de 60 kgs.), pero no se correspondía con el utilizado en el comercio internacional (sacos de yute con funda de polietileno de 50 kgs.).

ción de dichos excedentes mediante la exportación de 70.000 Tm.

De acuerdo con las funciones del FORPPA, ya reseñadas, el Organismo elevó una Moción al Gobierno, solicitando la autorización oportuna para proceder a dicha exportación. A este respecto, conviene aclarar que bajo dicho concepto se entendía comprendida no sólo la salida física de la mercancía del territorio nacional, sino también el suministro a las industrias españolas titulares del Régimen de Tráfico de Perfeccionamiento Activo.

#### 4. Autorización de la exportación

La Moción presentada por el FORPPA fue aprobada, en todos sus términos, por el Consejo de Ministros en su reunión del día 21 de diciembre de 1983. Por Acuerdo de este Consejo se autorizó al CEF para que estableciera, en cada momento, los precios y condiciones de venta de las operaciones de exportación.

En la "exposición de motivos" del Acuerdo de Consejo de Ministros se recogió la estimación de que el azúcar en sustitución de importaciones del Régimen de Tráfico de Perfeccionamiento Activo podría pagarse entre 50 y 56 ESP/Kg y que el azúcar de exportación podría venderse, en posición almacén-fábrica, al precio de 40 ESP/Kg<sup>6</sup>, aproximadamente. En este último caso se estimó, asimismo, que el importe de la pérdida de la operación se aproximaría a los 2.520 millones de pesetas, ya que el precio de adquisición por el FORPPA había sido de 76 ESP/Kg.

#### 5. Peticiones de oferta iniciales

De la documentación analizada se deduce que el FORPPA solicitó, durante el mes de diciembre de 1983, ofertas a diversas empresas. Así:

— El día 22 el FORPPA recibió ofertas, con validez exclusivamente para ese día, de las siguientes empresas: Transáfrica-Sucden, Tabacos de Filipinas, S.A. y Debroman.

— La empresa PETCOM realizó una oferta —no se ha podido precisar la fecha— con validez hasta el 11 de enero de 1984.

— La empresa FOCOEX se interesó por la compra del azúcar y el FORPPA le pidió una oferta para su po-

sible estudio en la reunión que el CEF iba a celebrar en la semana del 9 de enero de 1984.

No se tiene constancia documental del análisis que el FORPPA hizo de dichas ofertas, pero lo cierto es que no las tuvo en consideración.

#### 6. Petición de ofertas sobre la operación de venta objeto de la fiscalización

El martes 17 de enero de 1984 el FORPPA, mediante telex firmado por su asesor comercial, solicitó a 13 empresas una oferta en firme para la compra de 70.000 Tm. de azúcar. Las únicas condiciones que estableció en dicha solicitud fueron:

- Hasta 70.000 Tm. de azúcar español.
- Posición FOB.
- Plazo: 9 de la mañana del día 24 de enero de 1984.
- Validez de oferta: 24 horas.
- Otras condiciones: "que los participantes estén listos también para presentar un aval del 2% inmediatamente que se le comunique".

A la citada convocatoria acudieron ocho empresas con un total de once ofertas. Las empresas y los precios ofertados se presentan en el Cuadro 1 de la página siguiente.

#### 7. Selección de la oferta

En la reunión del CEF del FORPPA, celebrada el día 24 de enero de 1984, se analizaron todas las ofertas presentadas y, después de los debates oportunos, se adoptó el siguiente acuerdo:

"Autorizar a los Servicios de Comercio Exterior del FORPPA a que realicen las gestiones necesarias para la elaboración de un contrato de venta de 70.000 Tm. de azúcar, al precio de 206 dólares USA/Tm, con destino a exportación, con la firma IFCO. En caso de que estas gestiones no resultasen positivas, el Comité se volvería a reunir para tomar una decisión entre las ofertas presentadas."

<sup>6</sup> Nótese la sustancial diferencia entre este precio y los que estaban ofertando en esa época, según se describe en los sub-apartados 2 y 6 de este mismo apartado.

**CUADRO 1. OFERTAS PRESENTADAS AL FORPPA EN CONTESTACIÓN AL  
TELEX DEL 17/01/84**

Oferta nº	Empresa	Precio	
		(USD/TM.)	(ESP/KG*)
1	DEBROMAN.....	197,50	31,4
2	IFCO.....	206,00	32,8
3	INCOTECO.....	A negociar	
4	MERCOSA.....	212,00	33,7
5	OCEX.....	186,00	29,6
6	OCEX.....	189,50	30,1
7	OCEX.....	187,00	29,7
8	SECOMINTER.....	171,00	27,2
9	TABACOS DE FILIPINAS..	201,16	32,0
10	TRANSÁFRICA..... (**).	187 ó 206	29,7 ó 32,8
11	TRANSÁFRICA..... (**).	194 ó 213	30,9 ó 33,9

(\*) Calculado aplicando el cambio medio del día 23 de enero (159,075 ESP/USD).

(\*\*) En función del tipo de envase.

### 8. Actuaciones complementarias

Una vez realizada la selección de la oferta, y de acuerdo con la autorización conferida por el CEF a los Servicios de Comercio Exterior del FORPPA, se iniciaron las actuaciones complementarias para la elaboración del correspondiente contrato con la empresa IFCO. Éstas consistieron, básicamente, en:

#### A. Constitución del aval

Como se ha mencionado, el telex de petición de ofertas indicaba que los solicitantes debían estar listos para presentar un aval del 2% inmediatamente se les comunicase.

Con fecha 25 de enero de 1984 el FORPPA recibió escrito de INTERMUN en el que, por indicación del

FORPPA, se precisaban algunos aspectos de la oferta —cantidad y programa de embarques— y se señalaba que antes del día 27 de enero se entregaría una “garantía del 5%, por importe de 757.000 dólares USA, mediante aval bancario extendido de conformidad con los términos legales habituales exigidos por ese Organismo”. Dicho escrito finalizaba “agradeciendo (al FORPPA) la pronta adjudicación a nuestra sociedad y a nuestra representada IFCO de las 70.000 Tm. de azúcar”.

El día 26 de enero, por telex, IFCO solicitó al FORPPA que le facilitara los términos exactos del aval. Ese mismo día el Organismo contestó a IFCO remitiendo el texto del aval, donde, sin mencionar ningún porcentaje, se señalaba que éste se realizaba en “concepto de garantía especial de la oferta de compra... y, una vez firmado el contrato de compra con las modificaciones que pudieran producirse..., del desarrollo y buen fin de

la operación". IFCO solicitó, en la misma fecha, la modificación del texto del aval pretendiendo incluir un párrafo sobre la fecha de validez de la garantía. Esta modificación no fue aceptada por el FORPPA.

El aval se depositó por INTERMUN el 1 de febrero y por una cantidad distinta a la señalada inicialmente por el FORPPA (el 2%) y a la anunciada por INTERMUN en su escrito del 25 de enero (el 5%). El importe del aval fue de 154.500 dólares USA, cantidad que representa un 1,07% del importe total de la operación y que, según se adujo con posterioridad por IFCO, correspondía al 5% del primer embarque previsto (15.000 Tm.).

#### B. Actuaciones preparatorias del contrato

Desde la constitución del aval, el 1 de febrero de 1984, hasta el 7 de marzo de ese año, no consta por escrito la existencia de nuevos contactos entre la empresa y el Organismo. No obstante, según manifiesta el FORPPA en sus observaciones, fueron muy numerosas las reuniones preparatorias del contrato y los contactos telefónicos entre ambos.

El citado 7 de marzo IFCO puso de manifiesto, por carta dirigida al Presidente del FORPPA, las complicaciones surgidas debido a la diferencia existente entre el envase del azúcar almacenado y el que figuraba en su oferta, añadiendo que el malentendido había producido daños a IFCO y la pérdida de sus posibles compradores finales. Al mismo tiempo, se proponían unas nuevas condiciones de envase, plazo de entrega y forma de pago para continuar con la operación. Se manifestaba, por último, que a la firma del contrato se establecería una garantía del 5%.

Ocho días después, el 15 de marzo, IFCO remitió un nuevo escrito al FORPPA comunicando su deseo de concluir lo más rápidamente posible la operación de compra, pero introduciendo determinadas condiciones (deducciones fiscales a la exportación, variaciones sobre los envases y forma de pago) que no fueron aceptadas por el Organismo.

El día 26 de marzo el Asesor de Comercio Exterior presentó al CEF un informe técnico, denominado "Nota informativa sobre adjudicación del azúcar", donde se recogían las diversas incidencias surgidas para la elaboración del contrato con IFCO-INTERMUN, y se formulaba la propuesta de actuación siguiente: "Se propone la realización de una nueva petición de oferta y si así procediera en Derecho, la ejecución del aval presentado de 154.500 dólares USA".

De esta forma, transcurridos 63 días desde la selección de la oferta, se reconoce la falta de acuerdo con IFCO y se dan por terminadas las negociaciones entre IFCO-INTERMUN y el FORPPA. Como consecuencia, no se llegó a adjudicar el contrato, quedando anulada la operación de la citada venta de azúcar.

#### 9. Ejecución del aval

El CEF, en su reunión del día 27 de marzo, a la vista del anterior "Informe Técnico", adoptó por unanimidad el acuerdo de someter a dictamen de la Asesoría Jurídica del FORPPA la decisión de ejecutar la garantía presentada por la empresa INTERMUN, representante de IFCO, ya que esta empresa no había cumplido con las condiciones ofertadas. Con fecha 11 de abril, la citada Asesoría Jurídica emitió el dictamen correspondiente que fue sometido a examen del CEF el día 2 de mayo. Este Comité acordó en la reunión de ese mismo día declarar la procedencia de la ejecución del aval constituido a favor del FORPPA.

Dicha decisión se comunicó, mediante escrito del Presidente del FORPPA de 7 de mayo, a la Entidad avalista para su cumplimiento. Al solicitar esta última diversas aclaraciones y realizar determinadas precisiones (escrito de 14 de mayo), se solicitó nuevamente un dictamen de la Asesoría Jurídica. Con base en este nuevo dictamen, el Presidente del FORPPA, en escrito de 12 de junio de 1984, instó de la Entidad avalista el ingreso correspondiente, realizándose éste el día 23 de junio, en la Caja General de Depósitos, y por importe de 24.271.950 pesetas, contravalor de los 154.500 dólares USA del aval. El ingreso en las cuentas del FORPPA se realizó con fecha 6 de julio.

Contra la ejecución del aval la Entidad avalista interpuso recurso de reposición, con fecha 14 de julio. Entre los motivos de recurso, dicha Entidad señalaba que hubo una incorrecta interpretación del FORPPA, por un lado, de la naturaleza del aval y, por otro, de las obligaciones asumidas por el garante, teniendo en cuenta además que no fueron comunicados a éste los posibles incumplimientos de IFCO. Este recurso fue desestimado por Resolución del FORPPA de 1 de febrero de 1985, al considerar el Organismo que la fianza prestada tenía un indudable carácter de garantía de la solemnidad de la oferta y que el particular avalado incumplió sus compromisos con la Administración.

#### 10. Nuevas licitaciones

El FORPPA, por telex de fecha 1 de junio de 1984, realizó una nueva convocatoria de ofertas para la venta del azúcar. En esta ocasión, el texto de la petición fue más preciso ya que, además de la cantidad puesta a la venta —30.000 Tm.—, se especificó el tipo de azúcar, envase, destino y fecha de embarque. Asimismo, se exigió la constitución de un aval previo, del 5% del valor total ofertado, para que fuesen tenidas en consideración las ofertas.

La solicitud se efectuó a 20 empresas (de las cuales 9 habían sido invitadas a participar en la convocatoria anterior), respondiendo únicamente 6. La oferta más elevada alcanzó un importe de 161,44 USD/Tm (25,00 ESP/Kg), no habiendo considerado oportuno el CEF

realizar la adjudicación en su reunión del día 20 de junio.

Según datos facilitados por el FORPPA, hasta septiembre de 1985 no se produjo el inicio de la liquidación de excedentes de azúcar mediante exportación con la adjudicación a la empresa RIONDA DE PASS, LTD de 135.130 Tm (según contrato de 25 de septiembre de 1985) y a la empresa DEBROMAN, S.A. de 150.000 Tm (contrato de 26 de diciembre de 1985). En ambos casos los precios eran variables para cada embarque en función de las cotizaciones "spot" diarias del mercado del azúcar blanco de París y del tipo de cambio del franco francés. Asimismo, se tenían en cuenta unas primas adicionales según la calidad del azúcar. Los 51 embarques sucesivos derivados de los mencionados contratos se extendieron a lo largo de casi un año, habiéndose iniciado el 29 de octubre de 1985 y terminado el 24 de octubre de 1986. El importe total recibido por el FORPPA, por todos los conceptos, ascendió a la cifra de 3.040 y 3.053 millones de pesetas, respectivamente.

## VI. OBSERVACIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO SEGUIDO

El FORPPA es un Organismo Autónomo de carácter comercial con personalidad jurídica y patrimonio propios, no dependientes de los del Estado, y gozando, por tanto, de plena autonomía para la organización y administración del servicio público que se le ha encomendado (art. 2 de la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre el Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas).

### 1. Consideraciones generales sobre la normativa de aplicación

Dada la imprecisión sobre la normativa a aplicar a las operaciones de compra-venta del FORPPA, se ha considerado necesario determinar, en primer lugar, la calificación jurídica del régimen contractual de las mismas, para deducir de ahí el procedimiento de adjudicación y el régimen de fianzas aplicables.

#### A. Calificación jurídica de las operaciones

A efectos de la determinación concreta de dicho régimen contractual se ha analizado la distinta normativa de posible aplicación, obteniéndose las siguientes conclusiones:

a) Las ventas de productos agrarios, como la que constituye el objeto de la fiscalización, son susceptibles de varias interpretaciones desde el punto de vista

contractual. De un análisis sistemático de la normativa se desprende, no obstante, que su calificación más adecuada es la de contratos administrativos especiales. En efecto, en dichas operaciones concurren las características exigidas por el art. 7, apartado 1.b, del Reglamento General de Contratación del Estado (RGC), pues se trata de contratos de contenido patrimonial que están directamente vinculados al desenvolvimiento regular de un servicio público; concretamente, del atribuido al FORPPA por su Ley de creación de 20 de junio de 1968<sup>7</sup>.

El citado artículo 7 del RGC, recogiendo el contenido del art. 4.2 de la Ley de Contratos del Estado (LCE), dispone que estos contratos se regirán por sus normas especiales; en su defecto, y por analogía, por las disposiciones de los contratos administrativos típicos (de obras, gestión de servicios y suministros) y, finalmente, por las demás normas del Derecho administrativo. Sólo en defecto de este último, cabría acudir a las normas del Derecho privado.

b) La comparación de las estructuras de los contratos administrativos típicos revela que las normas del contrato de suministro son las que mejor se adaptan a los contratos de venta que realice el FORPPA, aun cuando la posición de la Administración contratante sea diferente en cada uno de ellos: es compradora en los contratos de suministros y vendedora en el caso de la operación que se fiscaliza.

#### B. Procedimiento de adjudicación aplicable

La aplicación por analogía de la regulación de los contratos de suministro a los contratos de venta de productos del FORPPA resulta sin embargo indiferente, a los efectos de determinar la procedencia o improcedencia de la utilización del procedimiento de contratación directa, si se justifica por razones de urgencia. En efecto, la posibilidad de adjudicación mediante contratación directa está reconocida para las tres figuras de contratos administrativos en la LCE, siempre que, entre otros supuestos, exista reconocida urgencia.

<sup>7</sup> En esta misma línea se han manifestado la Dirección General de lo Contencioso, en su Informe del 4/12/67, y el Tribunal Supremo, en sus Sentencias del 11/10/66, 27/01/67, 30/01/68, 15/01/71 y 31/02/71. En ellas se confirma la opinión del Tribunal de Cuentas de que no son de aplicación directa a las operaciones del FORPPA los artículos 43 y 44 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas ni de aplicación supletoria la Ley y el Reglamento de Patrimonio del Estado. No obstante, cabe señalar que de la aplicación de las citadas normas se desprenderían idénticas consecuencias, en cuanto a la viabilidad de la contratación directa, a las que se derivan de la tesis mantenida en este informe. El hecho de que el azúcar adquirido por el FORPPA no tuviera como finalidad su incorporación al patrimonio del Organismo, sino ser devuelto al tráfico jurídico patrimonial de acuerdo con sus fines peculiares, apoya la conclusión del informe de que la normativa de contratos del Estado es la que mejor se acomoda a una transacción como la que constituye el objeto de este procedimiento fiscalizador.

En lo que se refiere específicamente a los contratos de suministro, el art. 247 del RGC prevé, entre las formas de adjudicación, la contratación directa por razones de urgencia. En este supuesto, el mismo artículo establece que el órgano de contratación deberá interesar la oferta de tres o más empresarios relacionados con el objeto del contrato.

La posibilidad de concertar directamente los suministros viene igualmente recogida en el artículo 395 del RGC, sobre normas especiales para la contratación de los organismos autónomos, siempre que tales suministros constituyan el objeto directo de sus actividades y hayan sido adquiridos con el propósito de devolverlos al tráfico jurídico patrimonial, de acuerdo con sus fines peculiares. Ello no obsta a que su preparación y efectos, de acuerdo con el artículo 396 del RGC, se regulen por la legislación de contratos del Estado.

### C. Régimen sobre fianzas

En la contratación directa no es un requisito necesario acreditar la consignación previa de la fianza provisional que exigen los artículos 112 de la LCE y 340 y siguientes del RGC. Tanto el artículo 112 de la LCE como el artículo 340 del RGC consideran la fianza provisional requisito necesario únicamente para acudir a las subastas, concursos-subastas o concursos.

El artículo 113 de la LCE exige, sin embargo, la constitución de "una fianza definitiva por el importe del 4%... cualquiera que haya sido la forma de adjudicación del contrato". No obstante, los artículos 125.3 de la LCE y 384 del RGC establecen que no habrá lugar a la constitución de fianza, provisional o definitiva, en los contratos de suministros cuya empresa adjudicataria sea extranjera y garantice el contrato de acuerdo con las prácticas comerciales internacionales. Cabe, concluir, por lo tanto, que el FORPPA no estaba obligado legalmente a establecer las fianzas específicamente establecidas por la normativa de contratos del Estado, siempre que el contrato quedase garantizado de acuerdo con la prácticas comerciales internacionales.

## 2. Resultados de la fiscalización

El análisis realizado en la fiscalización sobre el procedimiento permite obtener las conclusiones siguientes:

### A. En cuanto a la normativa de aplicación

a) Desde el punto de vista normativo, el procedimiento a seguir para la venta de productos agrarios propiedad del FORPPA podría calificarse, en principio, de especial y atípico. Especial, puesto que al no existir

una normativa directamente aplicable habría que buscar las disposiciones adecuadas para su aplicación analógica. Atípico, por la propia naturaleza de la operación, que se veía muy determinada por dos circunstancias: la necesidad de vender el producto en el mercado internacional, por razones de regulación, y las características del azúcar objeto de la venta. Dentro de estas últimas merecen ser destacadas tres. Por una parte, que el azúcar estaba embalado en un envase distinto del utilizado en el comercio internacional. Por otra, que el producto no constituía "una cosa cierta" depositada en un lugar concreto (su existencia sólo se reflejaba "en las contabilidades de las empresas y del FORPPA", en palabras de los alegantes). Y, finalmente, la indefinición de las cualidades físicas del producto, que en algunos casos —como el de la blancura— determinaban primas en los precios y en otros podían ser motivo de rechazo en destino.

b) No existía una normativa específica dictada por el FORPPA para regular el procedimiento a seguir en estas ventas. La práctica seguida por el FORPPA estaba basada, fundamentalmente, en proceder con rapidez a la exportación de productos. Esta forma de actuar presentaba debilidades, como consecuencia de la propia indefinición de la normativa a aplicar. Según las alegaciones, en su tarea de dar salida a los excedentes, el FORPPA procedió a desarrollar un sistema operativo general que se adaptaba en la elaboración del contrato a las características de cada producto, tratando de hacer compatibles los usos y costumbres del mercado internacional con la normativa española<sup>8</sup>.

c) Los datos aportados por el Organismo indican que, durante los años 1983 y 1984, éste realizó un total de 62 operaciones de venta de excedentes de productos agrarios. De ellas, 34 correspondieron al sector vacuno, 23 fueron de alcohol vínico y las 5 restantes fueron de aceite de oliva. Aun cuando el FORPPA en sus alegaciones manifiesta que tuvo que realizar una rápida adaptación para saber operar en los mercados internacionales y que no tenía práctica alguna en el caso del azúcar, el hecho de tratarse de operaciones que de alguna manera iban a resultar habituales en su actividad debería haber conducido al Organismo a determinar la normativa aplicable a estas operaciones de venta y a establecer documentalmente un procedimiento de carácter general basado en lo dispuesto en la normativa de contratos del Estado.

d) La falta de un procedimiento reglado debe considerarse como una deficiencia, puesto que el CEF debería haber establecido por escrito unas condiciones mínimas de actuación que, al tiempo que salvaguardaran el interés público, sirvieran de garantía y orientación a los operadores comerciales. De igual modo, la actuación del FORPPA debería haberse acomodado por analogía, en todos los aspectos compatibles con el

<sup>8</sup> El procedimiento seguido por el FORPPA en esta operación se ha descrito en el apartado V.

carácter de la operación, a lo establecido en la Ley y Reglamento de Contratos del Estado. Ello hubiera evitado las irregularidades procedimentales cometidas, entre las que se destaca la inexistencia de un pliego de condiciones técnicas y administrativas ajustado a las prescripciones establecidas en los artículos 14 y 17 de la LCE y 34, 39, 242, 244 y 246 del RGC.

#### B. Respecto a la legalidad del procedimiento de selección utilizado

El sistema elegido de contratación directa se considera correcto, al estar previsto por las disposiciones del RGC que regulan el contrato de suministro (que son de aplicación, por analogía, a los contratos de venta del FORPPA, según se señala en el sub-apartado 1 anterior de este mismo apartado). Dichas disposiciones son, básicamente, los artículos 247 y 395 del RGC.

La posibilidad de aplicación a la operación fiscalizada de lo dispuesto en el artículo 247 del RGC (contratación directa por razones de urgencia) no presenta dificultades conceptuales. En efecto, dada la finalidad de la misma (iniciar un proceso de reducción de excedentes), así como las características del mercado (entre las que destacan su gran volatilidad) y la situación por la que atravesaba éste en el momento en que se emprendió la venta, puede afirmarse que se daban en ella las condiciones de urgencia que exige la normativa para que el órgano de contratación pueda acordar la contratación directa. Debe significarse, en cualquier caso, que no consta entre la documentación examinada que el FORPPA hiciera una justificación razonada y formal de la urgencia como motivo del empleo del sistema de contratación directa, tal como requiere el artículo 247.2 del RGC.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, la contratación directa puede justificarse, igualmente, por la aplicación a la actividad del Organismo de lo dispuesto en el artículo 395 del RGC. El campo de aplicación de este precepto, analizado en el epígrafe VI.1.B, refleja plenamente la actividad desarrollada por el FORPPA y, si bien se refiere directamente a las operaciones de compra —por estar pensado para los contratos de suministros regulados en dicho Reglamento—, puede ser aplicado perfectamente a las ventas, en virtud de la analogía existente entre ambos contratos.

#### C. Respecto a la petición y selección de ofertas

De los datos más pormenorizados que se recogen en el apartado V se pueden obtener las siguientes conclusiones:

a) En noviembre y diciembre de 1983 varios operadores comerciales realizaron ofertas de compra al

FORPPA, sin convocatoria formal previa, que no fueron seleccionadas.

b) La convocatoria de ofertas de la operación de venta objeto de la fiscalización se realizó el día 17 de enero de 1984. La selección de dichas ofertas se efectuó por el CEF en su reunión del día 24 del mismo mes, previo debate de sus miembros. Según consta en el Acta de la sesión, en dicho debate se realizó una votación “sobre si convenía o no adoptar la decisión de adjudicar la exportación según las ofertas presentadas”. La decisión se adoptó con tres votos a favor “de hacerlo con carácter inmediato y según el procedimiento propuesto”, uno en contra y una abstención, de los 5 miembros asistentes a la reunión, excluido el Presidente que no se pronunció. Seguidamente, el Comité analizó las ofertas presentadas y adoptó el Acuerdo señalado en el sub-apartado V.7.

c) Las ofertas no eran homogéneas y, aunque todas ellas contenían los elementos solicitados en la convocatoria, algunas añadían otros aspectos de la operación. Así, las presentadas por cuatro empresas especificaban programas de embarque, formas de pago e incluso una se pronunciaba en cuanto a la garantía a ofrecer (el 5%). Las restantes señalaban únicamente cantidad, precio y tipo de envase.

d) El FORPPA elaboró un documento titulado “Cuadro resumen de ofertas de azúcar presentadas a petición del FORPPA” que fue utilizado por el CEF, en la sesión de 24 de enero de 1984, para seleccionar la oferta más conveniente. El citado cuadro resumen no coincidía en algunos aspectos con los textos de las ofertas que figuraban en la documentación examinada en la fiscalización. Esto ocurrió, por ejemplo, con las ofertas de IFCO e INCOTECO, puesto que el cuadro señalaba, en ambos casos, “sacos polipropileno de 60 Kg”, mientras que las ofertas decían, respectivamente, “sacos de polipropileno con tela de polietileno de 60 Kg” y “sacos de polipropileno o yute, ‘acon fim’ interior de PE”

e) El tipo de envase del azúcar propiedad del FORPPA (sacos de polipropileno de 60 Kg) condicionaba el importe de las ofertas. Todas las empresas solicitantes hicieron referencia al tipo de envase, por lo que puede deducirse que, aunque en las condiciones de la oferta del FORPPA recogidas en su telex no figuraba, este aspecto era suficientemente conocido por dichas empresas. Así lo manifestó el Organismo en sus observaciones.

En relación con dicho envase se ha podido comprobar que seis empresas realizaron su oferta tomando como referencia el envase del azúcar del FORPPA (una de ellas realizó, además, variantes en los precios según fuera el tipo de envase). Las otras dos empresas realizaron sus ofertas con una referencia errónea al envase, según se desprende de lo señalado en el punto d) anterior.

f) Respecto al período de validez de las ofertas, el plazo marcado por el FORPPA fue de 24 horas, a partir

de las 9 de la mañana del día 24 de enero de 1984. En las once ofertas presentadas por las ocho empresas, el plazo de validez recogido en las mismas fue como sigue:

— una oferta (la n.º 9)<sup>9</sup> señalaba su validez hasta las 14 horas del mismo día, y la sometía a confirmación después de dicha hora.

— dos ofertas (las núms. 3 y 4) no señalaban plazo, por lo que se consideraban abiertas hasta las ocho horas del día 25.

— dos ofertas más (las núms. 8 y 11) indicaban su validez hasta las 17 horas del mismo día 24.

— en las seis ofertas restantes el plazo de validez oscilaba entre las 24 horas del día 24 y las 16 horas del día siguiente.

Como el CEF se reunió a las 17.15 horas del citado día 24 —según consta en el Acta de la reunión—, las ofertas cuya validez finalizaba antes de esa hora no pudieron ser consideradas. En cuanto a la oferta sujeta a confirmación, en la documentación analizada por el Tribunal no se ha podido comprobar si se realizó dicho trámite y si, como consecuencia del mismo, se mantuvo o se modificó la oferta.

g) Clasificadas por el Tribunal, en orden a su mayor precio, las ofertas cuya validez se encontraba dentro del plazo marcado por el Organismo, se obtiene el resultado siguiente:

— La oferta n.º 2 de la empresa IFCO fue la de mayor precio (206 USD/Tm) para la totalidad del azúcar puesto en venta. No obstante, presentaba la variante señalada anteriormente en cuanto a los envases. Este aspecto generó dificultades para la elaboración del contrato, como se ha indicado en el epígrafe B del subapartado V.8.

— La segunda mejor oferta sobre la totalidad del azúcar, en cuanto al precio, fue la n.º 9 realizada por la Compañía General de Tabacos de Filipinas (201,16 USD/Tm). Sin embargo, esta oferta estaba pendiente de confirmación, tal como se cita en el punto f) anterior.

— La oferta n.º 1 de Debroman, por 197,5 USD/Tm, estableció dos condiciones: una restrictiva (la obligación de comprometerse el FORPPA a no realizar otras exportaciones de azúcar en el plazo de 90 días) y otra modificativa de las condiciones del FORPPA (la mercancía podría entregarse, a opción del comprador, en posición FOB o en fábrica, con la reducción correspondiente en el precio).

— La oferta n.º 10 de Transáfrica, por importe de 187 USD/Tm, reunía todas las condiciones —validez, envase, cantidad y plazo— establecidas por el FORPPA. Esta oferta se incrementaba hasta 206 USD/Tm si

los envases del azúcar eran de 50 Kg. en yute, con funda de polietileno.

— La oferta n.º 4 de MERCORSA, por importe de 212 USD/Tm, se refería únicamente a la cantidad de 10.000 Tm. y —según manifestaciones del Organismo— condicionaba la operación a otra de intercambio de porcino. Esta última circunstancia no consta en la documentación analizada por el Tribunal. Las ofertas números 3, 5, 6 y 7 eran también por cantidades inferiores a las 70.000 Tm. puestas a la venta por el FORPPA.

h) Tras analizar las ofertas presentadas, el CEF adoptó el acuerdo de seleccionar la correspondiente a IFCO. Jurídicamente, este acto no constituyó una adjudicación del contrato ya que, como se señala en el sub-apartado V.8, entre la fecha de selección de la oferta de IFCO (24 de enero de 1984) y el 1 de febrero del mismo año prosiguieron los contactos entre el FORPPA y la empresa para precisar determinados aspectos de la oferta. Dada la importancia de esta afirmación, se desarrollarán en el próximo epígrafe D los argumentos que la sostienen.

i) No consta en el Acta de la sesión de 24 de enero que se produjera algún debate sobre las imprecisiones o errores que, respecto al envasado, presentaba la oferta de IFCO, ni que se solicitara alguna aclaración sobre éste o cualquier otro aspecto.

j) No hay tampoco constancia de la existencia de reclamación formal alguna por parte de las otras empresas participantes en la convocatoria, respecto al resultado de la misma, o de otros operadores, sobre la selección previa.

#### D. Respecto al alcance jurídico del Acuerdo del CEF de 24 de enero de 1984

En el punto h) del epígrafe anterior se señala que el acuerdo adoptado por el CEF el 24 de enero de 1984 no constituyó un acto de adjudicación del contrato de venta de azúcar, en el sentido jurídico del término. Dicha afirmación se desprende de una interpretación sistemática de los hechos a partir de los documentos obrantes en el Tribunal.

De conformidad con los artículos 1.254 y 1.262 del Código Civil, inspiradores de los principios contractuales, es consustancial a la existencia de todo contrato la concurrencia de la voluntad de las partes respecto de sus elementos esenciales. Resulta fundamental, por lo tanto, interpretar la manifestación de voluntad contenida en el citado Acuerdo, a fin de determinar la existencia o no de adjudicación. A la luz de las reglas contenidas en los artículos 1.281 y 1.282 del Código Civil, dicha interpretación debe atender en primer lugar al tenor literal del Acuerdo para, en segundo lugar, analizar la voluntad de la Administración a través de sus actos coetáneos o posteriores. Por último, debe

<sup>9</sup> Véase en el cuadro 1 la correspondencia de los números con las ofertas.

analizarse también el significado jurídico del acuerdo adoptado por el CEF en su consideración de acto administrativo.

a) Interpretación literal del Acuerdo del CEF de 24 de enero de 1984

Atendiendo tanto al sentido gramatical ordinario como al técnico jurídico de los términos del Acuerdo del CEF reproducido en el sub-apartado V.7 anterior parece claro que la voluntad del CEF no era la "adjudicación del contrato", sino únicamente autorizar la realización de gestiones con IFCO, que podrían fructificar o no en una adjudicación. Por otro lado, resulta poco probable que el CEF hubiera omitido el término "adjudicación" inadvertidamente, dada la determinante trascendencia jurídica de este trámite, que resulta inexcusable de acuerdo con la Ley de Contratos del Estado. Por último, el hecho de que se mencione en el Acuerdo la posibilidad de que las "gestiones no resultasen positivas" evidencia igualmente que la voluntad del CEF era la de concretar la oferta de IFCO, no la de adjudicarle el contrato.

b) Interpretación de la voluntad del FORPPA a través de sus actos posteriores

Aun cuando el tenor literal del Acuerdo parece reflejar con claridad las intenciones del FORPPA, puede resultar conveniente profundizar en esa voluntad a través del análisis de los actos posteriores al mencionado Acuerdo. En este sentido, cabe hacer las siguientes precisiones:

— En la posterior correspondencia del FORPPA con IFCO se observa que la finalidad de estas gestiones era la de precisar ciertos aspectos de la oferta que no constaban en la misma. Resulta contrario al espíritu contractual entender que el consentimiento negocial se haya podido prestar cuando aspectos esenciales del contrato no estaban fijados o eran, en todo caso, inciertos. El mero hecho, pues, de que el FORPPA e IFCO realizaran gestiones encaminadas a concretar la oferta evidencia el mutuo convencimiento de que aún no se había producido la adjudicación. Este convencimiento se pone de manifiesto en numerosos documentos del expediente fechados en los días inmediatamente posteriores a la selección. Por referirnos sólo al que posiblemente sea el más esclarecedor, IFCO, en su escrito de aclaración de la oferta, solicitó expresamente "la pronta adjudicación del contrato".

— De la exigencia de una fianza por parte del FORPPA no puede deducirse que hubo una adjudicación. En efecto, no puede considerarse que la garantía exigida equivalía a la fianza definitiva establecida en la

normativa de contratos del Estado, toda vez que ni la cuantía del aval solicitado por el FORPPA<sup>10</sup> ni la finalidad del mismo<sup>11</sup> cumplen los requisitos establecidos en la LCE (art. 113 y siguientes) para las fianzas definitivas (una cuantía del 4% y afectas exclusivamente a la responsabilidad derivada de incumplimientos del contratista en la ejecución del contrato).

— La selección previa de un licitador a efectos de negociación, en el sistema de contratación directa, y sin que ello implique necesariamente la adjudicación posterior del contrato, parece haber sido actuación habitual del FORPPA, según reconoce el propio Organismo. Ello puede haber sido debido, entre otros factores, a la insuficiente determinación de las condiciones contractuales con anterioridad a la presentación de ofertas, circunstancia que este Tribunal ha calificado anteriormente como una deficiencia de procedimiento.

c) Análisis jurídico del Acuerdo en su consideración de acto administrativo

El FORPPA es un órgano administrativo sometido en sus actuaciones al principio de legalidad. Resulta necesario, por lo tanto, interpretar el Acuerdo a la luz de los principios reguladores de la actuación administrativa. La trascendencia jurídica que conlleva cualquier acto administrativo y el sometimiento de la Administración al principio de legalidad requieren que, en la identificación de un acto concreto emanado de la Administración, se deba ser muy cuidadoso en la interpretación de la pretensión jurídica de ese acto, sin que quepa extraer consecuencias que vayan más allá de la voluntad de la Administración o puedan crear situaciones de inseguridad jurídica inadmisibles en un Estado de Derecho.

En aplicación de estos términos, se puede afirmar que la declaración que comporta el acto administrativo emanado del CEF no contiene los elementos formales ni objetivos característicos de un acto administrativo que permitan confirmar que se trata de un acto de adjudicación. Por el contrario, dicho Acuerdo sólo constituye un acto previo por el que se autoriza la apertura de negociaciones con un licitador al que se ha seleccionado, previamente, con el fin de discutir diversas condiciones del contrato que permitan, posteriormente, adoptar la resolución final sobre la adjudicación del mismo.

En este sentido, las actuaciones que realizó el CEF con posterioridad a la selección inicial se pueden considerar como un conjunto de operaciones articuladas en orden a la producción del acto decisorio final que se plasmaría en el acto de resolución de la adjudica-

<sup>10</sup> Sólo se tiene constancia de haber solicitado por escrito, de forma genérica, el 2% en el momento de la petición de ofertas.

<sup>11</sup> Véase el epígrafe V.8.A, donde se transcribe parcialmente el texto del aval.

ción. Como todo acto de trámite, el Acuerdo del CEF sirvió como presupuesto de la decisión final, preparándose ésta. En consecuencia, de este Acuerdo no surgió para el licitador ningún derecho subjetivo sino un interés directo en el desarrollo subsiguiente del procedimiento.

Como resultado de todo ello, del referido Acuerdo no pudo derivarse la perfección del contrato porque este acto no conllevaba el pronunciamiento de fondo que implica un acto de resolución, como lo sería el acto administrativo por el que se acuerda una adjudicación definitiva. Por último, conviene señalar que no consta la existencia de documento alguno por el cual se notifique al interesado el acto administrativo de la adjudicación del contrato, requisito formal que prescribe el artículo 32 del RGC para que dicho acto produzca sus efectos.

De todo lo expuesto en este epígrafe, se deduce que el Acuerdo del CEF de 24 de enero de 1984 no constituyó una adjudicación del contrato, en el sentido jurídico del término. No obstante cabe señalar, en cualquier caso, que de la consideración del citado Acuerdo como una adjudicación se derivarían las mismas conclusiones que se exponen en este informe respecto a la actuación del FORPPA, especialmente en todo lo relativo al aval. Únicamente se acentuarían en este supuesto las deficiencias de procedimiento que se critican en el presente informe.

#### E. Respecto al aval

Del análisis de todas las actuaciones se deduce que la constitución del aval se encuentra entre los elementos que más han acusado la indeterminación del Organismo sobre el procedimiento.

a) Aun cuando no estaba legalmente obligado a hacerlo, el FORPPA anunció a las empresas ofertantes la posibilidad de que se exigiese la constitución de un aval del 2%<sup>12</sup>. Ello parece indicar que, al establecer este porcentaje, se tomó como referencia la fianza provisional establecida en el artículo 112 de la LCE y 340 de RGC para los supuestos en que no procede la contratación directa. En las alegaciones se afirma que la cuantía de este aval, "cubierto un importe mínimo" o "superados unos mínimos razonables", era un elemento secundario en el estadio del proceso negociador en que se encontraban las partes. El Tribunal no comparte esta opinión por las razones que se expondrán más adelante en el epígrafe VI.2.F.

<sup>12</sup> De acuerdo con lo señalado en el epígrafe VI.1.C, podría argumentarse que esta forma de proceder del FORPPA se acomodaba a lo establecido en el artículo 384.3 del RGC cuando la empresa suministradora es extranjera. En otras palabras, que con la existencia de un aval del 2% se garantizaba la seriedad de la oferta de acuerdo con las prácticas comerciales internacionales.

b) La naturaleza del aval quedó recogida en el texto que, tras la selección de la oferta, el FORPPA remitió a IFCO. En él se indica que el aval se constituye "en concepto de garantía especial de la oferta de compra". Este carácter del afianzamiento constituyó asimismo el argumento fundamental aducido por el FORPPA en su Resolución desestimatoria del recurso presentado por la Entidad financiera avalista tras la ejecución del aval. Cabe pensar, por lo tanto, que el FORPPA siguió aquí los usos adoptados en el comercio y así lo indicó en sus observaciones, manifestando que "la exigencia de aval por parte del Fondo no dimana de disposición legal alguna, sino de la conveniencia revelada por experiencias anteriores, de afianzar las propuestas de compra recibidas con una cantidad que garantice la seriedad de las ofertas presentadas". En las alegaciones se indica que el aval tenía por finalidad eliminar oferentes poco serios o insolventes, así como las ofertas especulativas, y constituía un arma en la negociación del posterior contrato. El Tribunal no dispone de información que le permita hacer pensar que el FORPPA consideró esta fianza del 2% como equivalente de lo que la normativa de contratos del Estado califica de "fianza definitiva". Tampoco parece lógico pensar que con ella se pretendía garantizar el contrato, por dos razones: en primer lugar, porque el contrato todavía no existía y, en segundo lugar, porque el porcentaje habitual del Organismo a estos efectos era, a juzgar por la documentación disponible, del 4% o superior.

c) La ausencia de un procedimiento reglado afectó a la constitución de la fianza requerida a la empresa que hizo la oferta seleccionada. Tras la selección de la misma, la empresa comunicó por escrito al FORPPA que "antes del 27 de enero entregaría una garantía del 5%, por importe de 757.000 dólares USA", que era superior a la anunciada por el FORPPA en el telex de convocatoria (un 2%)<sup>13</sup>. No obstante, el 1 de febrero IFCO entregó un aval de 154.500 dólares USA, que representaba sólo el 1,07% del importe total de la operación, aun cuando equivalía al 5% del importe del primer embarque, según argumentó la empresa. El Organismo por su parte —según consta en sus observaciones— rechazó esta interpretación restrictiva del alcance del aval. El 7 de marzo, finalmente, IFCO manifestó en su escrito que, si se aceptaban determinadas condiciones (véase epígrafe V.8 B), establecería a favor del FORPPA "una garantía de cumplimiento del 5%".

d) Consideración especial merece el hecho de que el FORPPA aceptase un aval inferior al del 2% solicitado a la empresa seleccionada. En sus observaciones el FORPPA manifestó a este Tribunal lo siguiente:

<sup>13</sup> Conviene recordar que, según se recoge también en el epígrafe V.8.A, el telex mencionaba que dicha garantía se prestaría "mediante aval bancario extendido de conformidad con los términos legales habituales exigidos por ese Organismo".

1. El Organismo consideró más conveniente aceptar un aval del 1,07% que rechazarlo y carecer de alguna garantía para exigir responsabilidades por incumplimiento.

2. No existió perjuicio para el Tesoro Público, dado que no constituye requisito esencial la constitución del aval. Antes al contrario, cabría considerar que la exigencia de esta garantía de buen fin y "el rigor mantenido en la ejecución de los avales cuando ha sido pertinente, ha producido al Tesoro un ingreso inesperado, aunque de importancia irrelevante".

Sobre este particular, el Tribunal considera necesario hacer la siguiente precisión. Como se ha indicado en apartados anteriores, al haberse recurrido al sistema de contratación directa no existía obligación legal alguna para el FORPPA de solicitar el aval del 2%; su petición obedeció únicamente al interés de garantizar la seriedad de la oferta presentada. Ahora bien, una vez establecido dicho porcentaje, la aceptación de un aval equivalente sólo al 1,07 % del total de la operación de venta constituyó un incumplimiento por parte del Organismo de sus propias decisiones. En efecto, no consta a este Tribunal que el FORPPA pusiera en conocimiento de la empresa que el aval estaba incompleto y concediera un plazo (necesariamente corto) para su formalización en la cuantía requerida, transcurrido el cual se cancelarían las negociaciones si no se hubiera subsanado dicha deficiencia.

e) Una vez anulada la operación, el CEF adoptó el acuerdo de ejecutar el aval, previo dictamen favorable de la Asesoría Jurídica del FORPPA. Ni el Comité ni la Asesoría Jurídica del FORPPA en el citado dictamen hicieron pronunciamiento alguno sobre la cuantía del aval ejecutado, ni sobre las posibles medidas a adoptar respecto a la diferencia existente entre el importe recibido del avalista y la cuantía que el FORPPA había solicitado.

#### F. Sobre las actuaciones preparatorias del contrato

a) Según se indica anteriormente (véase el subapartado V.7), el CEF autorizó a los Servicios de Comercio Exterior del FORPPA para realizar gestiones encaminadas a la elaboración de un contrato con IFCO, y de no resultar positivas estas gestiones, convino en reunirse de nuevo para adoptar una decisión "entre las ofertas presentadas" (sic).

El largo período de negociación impidió tomar una nueva decisión sobre dichas ofertas. En todo caso, cualquier reconsideración de este asunto hubiera requerido una nueva convocatoria inmediata o una confirmación posterior, dado el corto período de validez de las ofertas (el de mayor duración expiraba en 31 horas).

b) La empresa IFCO, como se indica anteriormente, manifestó en su escrito de 7 de marzo que habían surgido complicaciones debido a la diferencia entre el envase sobre el que realizó su oferta y el que tenía el azú-

car del FORPPA<sup>14</sup>. Del análisis de la documentación se deduce que IFCO conocía perfectamente dicho envase. Esta afirmación se soporta en las siguientes razones:

— IFCO puso en conocimiento del FORPPA, en su escrito de 19 de octubre de 1983, las posibles dificultades que podía tener para realizar la exportación del azúcar debido al formato en que estaba envasado, que era el usual en el mercado español.

— En las dos ofertas presentadas por dicha empresa en octubre y noviembre de 1983 (mencionadas en el apartado V) se hizo referencia expresa al tipo de envase del azúcar del FORPPA.

Se puede concluir por ello que las alusiones de IFCO a las complicaciones surgidas por motivo del envase se corresponden más con la pretensión de la empresa de obtener una mejora económica de su oferta que con el desconocimiento del tipo de envase en que se encontraba el azúcar del FORPPA. Estas pretensiones no fueron aceptadas, lógicamente, por el Organismo.

c) En interpretación de este Tribunal, las complicaciones surgidas en el proceso de elaboración del contrato pudieron venir generadas, en buena medida, por el fuerte descenso del precio internacional del azúcar que se produjo en ese período. Utilizando medias mensuales, la evolución de los precios en relación con actuaciones significativas del proceso fue como se recoge en el cuadro 2 de la página siguiente.

Según puede verse en dicho cuadro<sup>15</sup>, el mayor descenso en la cotización correspondió al mes de febrero de 1984, período que coincide con el de las negociaciones del FORPPA con IFCO-INTERMUN para elaborar el correspondiente contrato de venta. Una imagen de la amplitud de la caída del precio en dicho mes viene dada por la comparación entre el descenso registrado entre octubre de 1983 y mayo de 1984 (un 37%) y el que se produjo en febrero de este último año (un 11,7%).

d) Dado el nivel alcanzado en febrero por los precios en el mercado internacional, el mantenimiento por parte de IFCO de las condiciones de su oferta hubiese redundado en pérdidas para la compañía (conviene recordar, a estos efectos, que su oferta fue de 206 USD/Tm, que equivalían a 32,77 ESP/Kg al cambio del día 23 de enero de 1984). En efecto, la no celebración del contrato presentaba ventajas para IFCO una vez que los precios en el mercado internacional hubiesen superado el umbral marcado por el importe de la garantía prestada<sup>16</sup>. Dicho umbral situaba en 203,79 USD/Tm el precio a partir del cual nuevos descensos hacían cada vez más favorable para IFCO no celebrar la operación en las condiciones por él ofertadas.

<sup>14</sup> A este respecto, cabe señalar que, en la oferta del día 24 de enero de 1984, IFCO citó un tipo de envase que no existía en el mercado, ya que no se correspondía ni con el de uso en España ni con el habitual en el comercio internacional.

<sup>15</sup> Véase asimismo lo que se dice en el subapartado IV.2.

<sup>16</sup> Esta afirmación se hace con independencia de lo manifestado por IFCO en su escrito de 15 de marzo y salvo que la empresa tuviese otras razones de tipo comercial que no son conocidas por este Tribunal.

**CUADRO 2. EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DEL AZÚCAR Y ACTUACIONES DE LOS PARTICIPANTES EN LA OPERACIÓN**

AÑO	MES	ACTUACIONES	PRECIOS (ESP/KG)
1983	octubre	Contactos previos del FORPPA con operadores comerciales	39,63
	noviembre	Propuesta de exportación	35,07
	diciembre	Aprobación de la propuesta. Acuerdo de Consejo de Ministros	35,12
1984	enero	Selección de la oferta de IFCO	33,89
	febrero	Proceso para la elaboración del contrato	29,94
	marzo	Propuesta de ejecución del aval de INTERMUN	27,36
	abril	Dictámenes Asesoría Jurídica	25,93
	mayo	Acuerdo de ejecución del aval	25,07
	junio	Nueva petición de ofertas	25,82

En otros términos, el descenso que experimentaron entre enero y febrero los precios del azúcar —un 8,6% en dólares USA y alrededor de un 12% en pesetas— se situaba muy por encima del 1,07% que constituía la pérdida del aval. Dicha caída era también superior al 2%, importe del aval solicitado inicialmente por el FORPPA e incluso del 5% ofrecido por la empresa.

e) Por razones idénticas a las que se acaban de exponer, a partir del mencionado umbral el FORPPA (que se encontraba en la posición inversa de IFCO) trató de convencer al operador de que cumpliera su oferta, en lugar de suspender las negociaciones y ejecutar el aval. Y, dado que el descenso de los precios había superado con creces y rápidamente el umbral marcado por la garantía establecida, la conciliación de ambas posturas se hacía cada vez más difícil.

f) Entre otras posibles causas, las circunstancias que acaban de señalarse trajeron como consecuencia el que, a pesar del largo período de negociación transcurrido (del 25 de enero al 26 de marzo), no se llegara a la adjudicación del contrato correspondiente. La

operación de venta de azúcar quedó anulada, por lo tanto, por causas fundamentalmente imputables a IFCO-INTERMUN. No obstante, a la vista de las dificultades presentadas por esta empresa el 1 de febrero, con la presentación de un aval por importe distinto al solicitado, el FORPPA debió haber reaccionado de forma inmediata, dando por terminadas las negociaciones y procediendo a la apertura de una nueva convocatoria.

En las alegaciones de los responsables del Organismo se señala que el único camino razonable y necesario era persistir en las negociaciones, debido a la inexistencia de clientes alternativos y al carácter multinacional de la empresa IFCO, vinculada habitualmente a complejas operaciones triangulares. El Tribunal considera que no puede aceptar este tipo de argumentos, de carácter hipotético, ya que la posibilidad de conseguir potenciales clientes sólo podría haberse verificado mediante una nueva concurrencia de ofertas. En lo que se refiere a la inexistencia de expectativas razonables de que la cancelación de las negociacio-

nes y la inmediata convocatoria de una concurrencia alternativa de ofertas hubiese hecho posible la salida del azúcar, el Tribunal sólo puede responder haciendo tres precisiones. La primera es que, según se desprende de las estadísticas manejadas, existió en todo momento un punto de encuentro de la oferta y la demanda del azúcar. La segunda, que en una situación de mercado con precios a la baja el vendedor tiene interés en vender cuanto antes. Y la tercera, que la no aceptación de ninguna de las ofertas presentadas en el mes de junio sólo indica que, en ese momento, las expectativas de precio del Organismo se situaban por encima del punto de equilibrio y que estas consideraciones sobre el precio primaron al tomar dicha decisión. Finalmente, en la documentación analizada por este Tribunal no consta la existencia de razones comerciales o de oportunidad (como las operaciones triangulares a que hacen referencia las alegaciones) que pudieran haber sido tenidas en cuenta por el FORPPA al negociar el contrato de venta de azúcar con IFCO.

En sus observaciones de 26 de noviembre de 1986, el FORPPA señalaba que "la decisión de considerar que IFCO no había hecho frente a sus compromisos se adoptó una vez constatado fehacientemente este hecho, realizados todos los esfuerzos posibles para cambiar su presunta voluntad de incumplir y sin que existiera urgencia, vista la evolución del mercado, de proceder a una nueva convocatoria de recepción de ofertas". El Tribunal considera que estas razones no son convincentes.

g) El proceso seguido para la ejecución del aval se considera correcto en tiempo y forma, una vez adoptada la tardía decisión de ejecutarlo. El tiempo transcurrido entre ese momento y la ejecución del aval se justifica por los trámites que se emprendieron (solicitud por el CEF de los dictámenes preceptivos de la Asesoría Jurídica; petición de aclaraciones por la Entidad avalista y análisis de dichos dictámenes en reuniones posteriores del Comité).

## VII. OBSERVACIONES RESPECTO A LA EFICACIA

La primera dificultad para analizar la eficacia de la actuación del FORPPA en esta operación de venta de azúcar parte de la propia indeterminación del concepto "eficacia". Antes de entrar en algún tipo de valoración, es necesario precisar el contenido que en este análisis va a darse a ese término.

### 1. Algunas precisiones sobre el concepto de eficacia

Desde el punto de vista jurídico, el término eficacia aparece recogido en la Constitución (artículo 103) como uno de los principios que rigen la actuación de la Administración Pública. La Ley de Procedimiento Ad-

ministrativo señala también en su artículo 29.1 que la actuación administrativa se desarrollará con arreglo a normas de economía, celeridad y eficacia.

Desde la perspectiva económica y de control, existen en nuestro ordenamiento jurídico diversas disposiciones que se refieren a la eficacia y una amplia doctrina sobre los contenidos teóricos de los conceptos de auditoría de eficacia, economía y eficiencia. La auditoría de eficacia o de "resultados de los programas" trata de emitir una opinión sobre si los resultados obtenidos cumplen los objetivos que se fijaron. De ello puede deducirse que la eficacia es independiente de los medios utilizados. Su análisis, además de un sistema adecuado de información, requiere que las técnicas de control de gestión hayan alcanzado un desarrollo apropiado, con una clara identificación de los objetivos y el establecimiento de indicadores que permitan relacionar los resultados obtenidos con los previstos.

Desde este planteamiento resulta difícil emitir un juicio sobre la gestión de la operación, puesto que no se había establecido para la misma un objetivo perfectamente definido y medible a través de indicadores. Dicho objetivo tampoco puede deducirse de la naturaleza y funciones del FORPPA. En efecto, las operaciones de compra-venta realizadas por el FORPPA tenían un fin último que iba más allá de los meros aspectos comerciales; es decir, pretendían la regulación de los mercados y la ordenación de las estructuras productivas. La generalidad y amplitud de estos objetivos impide que su medición pueda realizarse en términos precisos. Y, en este sentido, conviene recordar que, en determinadas ocasiones, la realización de esos fines puede implicar la retirada del mercado de los excedentes o su transformación en productos de precio muy inferior en el mercado.

La exposición de motivos del Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de diciembre de 1983, si bien no es muy precisa en este punto, parece, sin embargo, señalar un objetivo inmediato de la operación: vender el azúcar. De igual modo, puede deducirse que, de manera indirecta, se establece también en la misma una orientación sobre las condiciones de la operación, consistente en incurrir en las menores pérdidas posibles, ya que éste es el sentido de la estimación de la posible pérdida que allí se contiene.

Interpretando el acuerdo de la Comisión Mixta a la luz del mandato contenido en el Acuerdo del Consejo de Ministros, cabe pues incorporar al término eficacia algunos elementos relativos al coste de la operación. Frente a esta interpretación podría argumentarse, sin embargo, que, al introducir la variable coste en el concepto de eficacia, se sitúa a éste muy cerca del de eficiencia. No obstante, y pese a que hoy en día se debe reconocer lo fundado de esta crítica, podría también contraargumentarse que en 1985 la distinción entre ambos conceptos no estaba bien definida.

Una interpretación como la indicada se apoyaría, por otra parte, en el artículo 17.2 de la Ley General

Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que define el control de eficacia como: “el control preceptivo que se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y el rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas”. En esta definición se habla, por tanto, también de eficacia como relación coste-utilidad (coste-beneficio de la empresa privada), introduciendo el concepto de coste de funcionamiento y obligando a compararlo con el rendimiento o utilidad de los servicios. Dicha interpretación aproxima la eficacia, desde una perspectiva teórica, al concepto de “economía” utilizado en las auditorías del sector público; noción que se resume de igual modo bajo la práctica de la administración de los fondos públicos con el “cuidado de un buen padre de familia”, en la expresión de nuestro Código Civil. Parece claro por ello que en el citado artículo 17.2 de la Ley General Presupuestaria la eficacia va más allá de “la realización de los objetivos establecidos”, que se menciona asimismo en dicho artículo.

El factor tiempo es otro elemento que debe también considerarse al analizar la eficacia de la operación. En efecto, como se ha indicado anteriormente, una de las justificaciones de la contratación directa, como procedimiento para la adjudicación de la venta del azúcar, es la reconocida urgencia a que se refiere el artículo 247.2 del RGC. El propio artículo precisa aún más el carácter de la urgencia al referirse a “un rápido suministro, que no pueda lograrse por medio de la tramitación urgente regulada en el artículo 90...”. Todo lo cual puede aplicarse, por analogía, a la exportación de azúcar que constituye el objeto de esta fiscalización.

Por lo que antecede, el término “eficacia” aplicado a dicha operación podría entenderse, por lo tanto, en el sentido de utilizar como parámetro para calificar la actuación del FORPPA, el que la venta se hubiera realizado en tiempo oportuno y al precio más alto posible dentro de las condiciones de mercado del momento (o, dicho tal vez de forma más apropiada en el caso que nos ocupa, incurriendo en las menores pérdidas posibles).

## 2. Resultados de la fiscalización

Teniendo en cuenta la interpretación anterior, el análisis realizado permite obtener las siguientes consideraciones:

A. El Tribunal considera que el hecho de no haber culminado la venta con IFCO-INTERMUN no constituye por sí solo un argumento suficiente para calificar de ineficaz la actuación del FORPPA, ya que en el buen fin de las negociaciones posteriores a la selección de la oferta, autorizadas por el CEF, intervinieron factores ajenos a la voluntad del Organismo. Entre éstos, hay que destacar las variaciones en las condiciones del

mercado posteriores a la selección de la oferta, así como la falta de voluntad de cumplimiento por parte del operador seleccionado.

B. No obstante, a juicio de este Tribunal, en las actuaciones emprendidas por el FORPPA con posterioridad a la selección inicial se dedicó un período de tiempo excesiva e innecesariamente largo a mantener negociaciones entre el Organismo y la empresa seleccionada (desde el 24-1-1984 al 26-3-1984). En el transcurso de este período, la empresa pretendió imponer determinadas condiciones que no fueron aceptadas por el FORPPA, lo que impidió la adjudicación del correspondiente contrato. Como consecuencia de ello no se realizó la venta de las 70.000 Tm. de azúcar en un plazo acorde con la urgencia de la operación. Las consideraciones de urgencia que, entre otras causas, pudieran justificar el recurso por este Organismo a la adjudicación por contratación directa, así como la constitución por IFCO de un aval por cuantía inferior a la requerida, debieron haberle aconsejado adoptar con mayor prontitud —poco después del 1 de febrero, una vez advertida la falta de voluntad de constituir la fianza por el importe total requerido por parte de IFCO— la decisión que tomó el 26 de marzo (dar por terminadas las negociaciones, ejecutar el aval y abrir una nueva convocatoria) y no dejar transcurrir 63 días desde la selección de la oferta. Aun cuando el retraso fuera debido, en parte, a causas imputables a la empresa, la actuación del FORPPA con posterioridad a la selección de la oferta debe calificarse de ineficaz. Los representantes del Organismo manifiestan en sus alegaciones que la actuación del FORPPA debe considerarse eficaz por haber actuado dentro del respeto a la legalidad; en tiempo y forma razonablemente oportunos, dadas las características del producto y las condiciones del mercado; y en el contexto de una decisión estratégica adoptada por el Organismo para reducir costes de financiación y almacenamiento de excedentes. El Tribunal no comparte estas afirmaciones por las razones expuestas en el epígrafe VI.2.A, en cuanto a la normativa aplicable, y en este sub-apartado VII.2, en los otros aspectos.

C. Lo dicho en el punto anterior no impide reconocer la existencia de algunos factores que pueden explicar el retraso en adoptar las medidas oportunas, aun cuando no lo justifican. Sin ánimo exhaustivo podrían citarse los siguientes: la composición y funciones del CEF, que no le hacían el órgano más adecuado para la adopción de medidas rápidas<sup>17</sup>; la ausencia de un procedimiento reglado preestablecido para las operaciones del FORPPA; la indefinición de la normativa apli-

<sup>17</sup> Las operaciones de venta de productos excedentarios, en determinadas coyunturas del mercado, requieren actuaciones urgentes para que sean eficaces. Pese a ello, la atribución legal de competencias para realizar dichas operaciones al Comité Ejecutivo y Financiero del FORPPA —órgano colegiado que se reunía periódicamente— retrasaba necesariamente la toma de decisiones.

cable; la falta de precisión de la oferta realizada por el Organismo y, finalmente, la elección de una estrategia consistente en obligar a IFCO-INTERMUN a mantener las condiciones ofrecidas ante una situación de mercado que se deterioraba de forma progresiva.

D. El coste económico de no haberse culminado la venta con IFCO resulta de imposible cuantificación, dado que dicho cálculo debería basarse en los resultados de una operación hipotética derivada de una nueva convocatoria en febrero de 1984. Esta circunstancia impide la posibilidad de emitir una opinión categórica a este respecto. De la serie de precios utilizada a efectos descriptivos en este informe se desprende, no obstante, que en septiembre de 1985, momento en que se inició la exportación de azúcar<sup>18</sup>, los precios en pesetas se situaban en un nivel ligeramente inferior a los de febrero de 1984 (29,25 ESP/Kg frente a 29,94 ESP/Kg, respectivamente, en el mercado de París). Aun cuando otras series de datos manejadas sitúan mucho más próximos los precios de mercado en ambas fechas, se puede estimar que el coste del retraso en la operación fue superior al coste de mantenimiento y financiación de los excedentes. En las alegaciones a este informe, los representantes del Organismo manifiestan que no hubo coste específico alguno para la Administración derivado de la no realización de la venta a IFCO, y ello con independencia de la ejecución y cobro del aval, salvo el referente al mantenimiento de los excedentes por un tiempo superior al que se deseaba. No obstante, los alegantes no especifican los indicadores en que basan la estimación que les permite llegar a esa conclusión, por lo que el Tribunal mantiene la opinión antes expresada.

## VIII. CONCLUSIONES

Del análisis realizado se deducen las siguientes conclusiones:

Primera: El Comité Ejecutivo y Financiero (CEF) del FORPPA ejercía legalmente en 1984 las funciones ejecutivas del Organismo y fue autorizado por el Consejo de Ministros para fijar, en cada momento, los precios y las condiciones de venta de una serie de operaciones de exportación del azúcar; la primera de las cuales constituye el objeto de la presente fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Segunda: La finalidad de esta operación consistió en iniciar la reducción de las existencias de azúcar en poder del FORPPA, para ajustarlas a límites razonables. Esta operación estaba inmersa en otra más amplia, destinada a la liquidación de excedentes de productos agrarios, tanto de origen estructural como coyuntural.

Tercera: Una de las peculiaridades del mercado internacional del azúcar es su carácter residual, tanto en la oferta como en la demanda, por lo que sus precios son volátiles y tienen poca relación con los costes de producción. Desde el inicio de la operación de venta (octubre de 1983) hasta el término de las negociaciones (mayo de 1984) se produjo un descenso del 37% en los precios en pesetas del azúcar en el mercado internacional. El mayor descenso mensual correspondió a febrero de 1984 (un 11,7%), mes en el que se desarrollaron las negociaciones del contrato entre el FORPPA y la empresa seleccionada.

Cuarta: El FORPPA no había dictado ninguna norma específica que regulara el procedimiento a seguir en estas ventas. Según manifestaciones del Organismo, confirmadas posteriormente en sus alegaciones, el procedimiento utilizado en la práctica trataba de armonizar los usos del mercado internacional con la normativa nacional. Dicha actuación presentaba deficiencias al no ajustarse, en toda su extensión, a lo dispuesto en la Ley y Reglamento de Contratos del Estado. Más concretamente, el FORPPA incumplió, entre otros, los artículos 14 y 17 de la LCE y 34, 39, 242, 244 y 246 del RGC.

Quinta: Las ventas de productos agrarios por el FORPPA pueden ser calificadas como contratos administrativos especiales. Por ello, en ausencia de normas específicas, dichas operaciones deben regirse por las disposiciones de los contratos administrativos típicos, en aplicación analógica. La estructura de estos contratos revela que las normas del contrato de suministro son las que mejor se adaptan a los contratos de venta realizados por el Organismo.

Sexta: El sistema elegido de contratación directa puede, por tanto, considerarse correcto, al estar previsto en la normativa sobre contratos del Estado y justificado, fundamentalmente, por la urgencia de la operación. El recurso a la contratación directa puede venir también justificado por el hecho de tratarse de operaciones de venta de bienes adquiridos por un Organismo Autónomo con el propósito de devolverlos al tráfico jurídico patrimonial, de acuerdo con sus fines peculiares, en aplicación analógica del artículo 395 del RGC.

Séptima: La ausencia de un procedimiento reglado se manifestó en la petición de ofertas realizada, dando lugar a que las presentadas no fueran homogéneas en su contenido. El Comité Ejecutivo y Financiero del FORPPA adoptó el acuerdo de seleccionar la oferta de IFCO, por su mejor precio, aunque no consta en el Acta de la Sesión del Comité que se solicitara aclaración alguna a dicha empresa respecto a determinadas imprecisiones o errores sobre el tipo de envase contenidos en su oferta. Dicho acuerdo no constituyó adjudicación en el sentido jurídico del término.

Octava: La deficiencia del procedimiento señalada en la conclusión anterior afectó igualmente a la constitución del aval. La legislación de contratos del Estado

<sup>18</sup> Véase, a este respecto, el apartado V.10.

exime de la obligación de constituir una fianza provisional en caso de contratación directa. No obstante, el Organismo anunció en su petición de ofertas que los oferentes deberían estar dispuestos a presentar un aval del 2%. Seleccionada la oferta de IFCO, ésta comunicó al FORPPA que entregaría un aval del 5% sobre el importe total de la oferta, si bien la garantía finalmente establecida por la empresa sólo cubrió el 1,07% de la misma, aunque, según lo manifestado por el operador, equivalía al 5% del importe del primer embarque previsto. La aceptación de este aval por parte del FORPPA constituyó un incumplimiento por parte del Organismo de sus propias decisiones. En efecto, no consta a este Tribunal que el FORPPA pusiera en conocimiento de la empresa que el aval era incompleto y concediera un plazo para su formalización (necesariamente corto) en la cuantía requerida.

Al anularse la operación, el aval fue ejecutado, sin pronunciamiento alguno del CEF ni de la Asesoría Jurídica del FORPPA sobre su cuantía y posibles medidas a adoptar por la diferencia respecto a lo inicialmente solicitado. El proceso seguido para la ejecución del aval se considera correcto, si bien dicha medida debería haberse acordado, previa cancelación de las negociaciones, al surgir las primeras divergencias sustanciales.

Novena: Aunque la selección de la oferta se realizó siguiendo una actuación en líneas generales correcta (si se prescinde de las deficiencias de procedimiento señaladas respecto al pliego de condiciones) y adaptada a las prácticas internacionales, las negociaciones posteriores se extendieron excesivamente (desde el 25 de enero hasta el 26 de marzo de 1984). En efecto, tanto las divergencias surgidas en torno al importe del aval como el propio hecho de que la evolución del mercado hacía para IFCO cada vez más gravoso cumplir con su oferta aconsejaban una mayor rapidez por parte del FORPPA para cancelar las negociaciones e iniciar una nueva convocatoria. Aun cuando la operación no fructificó por causas en buena medida imputables a la empresa, la actuación del FORPPA no se acomodó al carácter de urgencia que, junto a lo dispuesto en el artículo 395 del RGC, puede justificar el recurso al sistema de contratación directa.

Por todo ello, aunque el proceso de selección de ofertas y la ejecución del aval pueden ser calificados en líneas generales de correctos, la excesiva e innecesaria prolongación de las negociaciones entre el FORPPA y la empresa seleccionada justifica que el Tribunal emita un juicio desfavorable sobre el procedimiento en su conjunto.

Décima: El concepto "eficacia", por su imprecisión, ha requerido ser analizado desde varios ángulos. A través de los posibles contenidos del término—desde la perspectiva del control— se ha llegado a

una interpretación, aplicable a esta operación concreta, de "eficacia económica" como relación coste-utilidad. En síntesis, la actuación podría haberse calificado de eficaz si la venta se hubiese realizado en tiempo oportuno y al menor coste posible. Respecto a la condición temporal, son aplicables las consideraciones recogidas en la conclusión anterior sobre la excesiva demora producida en la cancelación de las negociaciones entre el FORPPA e IFCO-INTERMUN. Aun cuando el retraso fuera debido, en parte, a causas imputables a IFCO, la actuación del FORPPA con posterioridad a la selección de la oferta debe calificarse de ineficaz. En cuanto al coste económico de no haberse culminado la operación de venta, su cuantificación resulta imposible, por lo que el Tribunal no puede emitir una opinión categórica al respecto. No obstante, existen indicadores que permiten estimar que el coste del retraso en la operación fue superior al coste de mantenimiento y financiación de los excedentes.

Madrid, 21 de diciembre de 1993.

#### ANEXO I

#### PETICION DE OFERTAS FORMULADA POR EL FORPPA

GA  
46415  
13.37  
46415 OCOEX E  
455Q6 FOPP E

A la atención de don Luis García

Para el próximo martes 24 de enero a las 9 de la mañana necesitamos una oferta en firme para comprarnos en posición F.O.B. hasta A// 70.000 tms. de azúcar español, con validez para 24 horas.

Les rogamos nos presenten su oferta y estén listos también para presentar un aval del 2% inmediatamente que se les comunique.

Saludos

José L. Pérez Sánchez.  
Asesor Comercial del FORPPA.

Madrid, 17 de enero de 1984

455Q6 FOPP E  
46415 OCOEX E

## ANEXO II

## OFERTAS RECIBIDAS DE CADA UNA DE LAS EMPRESAS

## 1. DEBROMAN, S. A.

Madrid, 23 de enero de 1984  
 Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación  
 FORPPA  
 José Abascal, 4  
 MADRID

Atención: D. José Luis Pérez Sánchez

Muy Sres. nuestros:

Ref.: Exportación de azúcar blanca.

De acuerdo con su petición de oferta nos es grato someterles, como agentes y en representación de la firma E.D. & F. MAN (SUGAR) LTD., Sugar Quay, Lower Thames Street, LONDRES EC3R 6LU, la siguiente propuesta de compra:

1) Cantidad: 70.000 TM 10% más-menos a opción comprador.

2) Calidad: Azúcar blanca española cristalizada y/o refinada, de la cosecha 1983/84, polarización mínima 99.7, humedad máxima 0.08%, calidad sana y comercial, suelta, y con tamaño de grano homogéneo.

3) Envase: sacos nuevos de polipropileno de 60 kgs. netos cada uno, aptos para exportación.

4) Precio: US Dólares 197,50 por TM neta FOB estibado, un puerto español a opción del vendedor por cada barco de hasta 14.000 TM.

5) Embarques: El embarque de la totalidad del azúcar deberá estar completado:

— el 30-6-1984 para el azúcar procedente y embarcada en el Sur.

— el 30-9-1984 para el azúcar procedente y embarcada en el Norte.

6) Entregas: — El 30/40% de la cantidad contratada FOB estibado puerto del Norte.

— El 30/40% de la cantidad contratada FOB estibado puerto del Sur.

— El 30/40% de la cantidad contratada FOB estibado puerto Norte/Sur, a opción de los compradores.

Sin embargo, el comprador tendrá la opción de que las entregas tengan lugar:

aa) Sobre cualquier fábrica azucarera en el Norte a opción de los vendedores, al precio de US dólares 165,00, ex-fábrica sobre camión/vagón/container.

bb) Sobre cualquier fábrica azucarera en el Sur a opción de los vendedores, al precio de US dólares 173,50, ex-fábrica sobre camión/vagón/container.

Se respetarán en ambos casos las proporciones arriba indicadas para las cantidades a suministrar Norte/Sur.

7) Pago: Los compradores establecerán dentro de los 10 días siguientes a la fecha de la firma del contrato, un crédito irrevocable y confirmado por el valor de la totalidad de la mercancía contratada, a través de un Banco de primer orden y a favor del vendedor. Dicho crédito irrevocable será pagadero contra la presentación de los documentos de embarque y/o documentación de entrega.

Dicho crédito irrevocable será establecido de tal forma que, si la mercancía no ha sido totalmente embarcada el 31 de marzo de 1984, el comprador podrá cobrar la totalidad de su valor contra presentación de:

Facturas comerciales

— Certificado de peso y calidad.

— Recibo de almacén.

— Licencia de exportación.

8) Seguro: En caso de entregas FOB estibado, el seguro será por cuenta de los vendedores hasta que la mercancía se encuentre estibada a bordo.

En caso de entregas ex-fábrica azucarera, el seguro será por cuenta de los vendedores hasta su carga a camión/vagón/container.

9) Supervisión: Los compradores podrán nombrar una Sociedad reconocida, independiente, de supervisión a su elección y a su cargo en el puerto de embarque en el caso de entrega FOB estibado, o en fábrica azucarera en caso de entrega ex-fábrica.

10) Garantía de buena ejecución: Los compradores abrirán, dentro de las 48 horas de la aceptación de su oferta, una garantía de buena ejecución del 5% del valor del contrato (un 2% se considera que no es suficiente como garantía para prevenir ofertas de tipo especulativo).

11) Ritmo de embarque: En caso de entrega FOB estibado, de acuerdo con los términos del sugar charter party.

En caso de entregas ex-fábrica, hasta 1.200 TM día como tonelaje total del conjunto de fábricas suministradoras.

12) Licencia de exportación: Los vendedores serán responsables y garantizarán la licencia de exportación correspondiente, y el no disponer de la misma a su debido tiempo no podrá ser considerado como causa de fuerza mayor.

En el caso en que los vendedores cobren la totalidad de la mercancía el 31 de marzo de 1984. La licencia o licencias de exportación para el tonelaje que quede

pendiente de embarcar, estarán plenamente garantizadas por los vendedores.

13) Embalaje en sacos de 50 kgs.: Los vendedores garantizarán a los compradores que recibirán en tiempo debido y a su primer requerimiento, las licencias de importación correspondientes a la importación de sacos de 50 kgs. nuevos de yute con forro de polietileno, hasta un número suficiente que cubra el envasado de la totalidad de la cifra contratada y en régimen de admisión temporal.

14) Almacenaje: El almacenaje del azúcar que quede en almacén el 31 de marzo de 1984, cobrada por el vendedor, y todavía no exportada, será a cargo del comprador desde el primer día de abril de 1984, así como el seguro. Su importe será liquidado directamente por el vendedor con el propietario del almacén.

15) Destino: Exportación con destino abierto.

16) Cláusula de protección: Los vendedores se comprometen a no exportar azúcar española al mercado internacional durante 90 días de finalizado el presente contrato.

17) Impuestos: Todo Impuesto, tasa o carga, en España en relación con el I.S.A. o no, será por cuenta de los vendedores.

18) Reglas/Arbitraje: El contrato será sujeto a las reglas de la Refined Sugar Association, completamente como si el mismo hubiera sido expresamente insertado en el presente, aunque una de las partes o ambas sean o no miembros de la Asociación.

19) Validez de esta oferta: Hasta las 16.00 horas del 24 de enero de 1984.

Les saludamos atentamente.

DEBROMAN, S. A.  
Consejero-Director

Fdo.: Rafael Muguero

1Q.1G  
455Q6 FOPP E  
494Q3 DBOM E

Para don José Luis Pérez Sánchez - Urgente 24/1/84  
Ref.: Exportación 70.000 tm. azúcar blanca

En relación a nuestra oferta para la exportación de azúcar blanca como agentes de EDF Man, de fecha 23 de enero de 1984, y entregada esta mañana a Vds. aclaramos los siguientes puntos:

1. La oferta queda extendida a todo el día de hoy 24 de enero de 1984.

2. La diferencia en precio entre FOB estibado y sobre camión/vagón/container ex-almacén fábricas azu-

careras, en las zonas norte y sur, ha sido calculado teniendo en cuenta estrictamente los gastos para situar la mercancía desde dichos almacenes a FOB estibado puerto de embarque.

3. No se ha tenido en cuenta ninguna desgravación fiscal por considerar que la misma, en su totalidad, pertenece al FORPPA.

4. La proporción entre embarques de la zona norte y Sur se ha calculado teniendo en cuenta las necesidades de suministro del mercado interior durante el período en que se realice la presente operación. Las fechas tope fijadas para exportar en una y otra zona se han calculado a la vista de las necesidades de almacén al comenzar la próxima campaña azucarera en el Sur (julio 1984) y Norte (octubre 1984).

Saludos

R. Muguero  
Debroman S.A.

455Q6 FOPP E  
494Q3 DBOM E

2. IFCO

Paris, January 23, 1984.  
TX NO.: O/Y 84Q1.91

Attention: Mr. José Pérez Sánchez

Please find hereunder our offer for the buying of Spanish sugar according to the following specifications:

Quantity: 100.000 Mt.  
Quality: White Crystal or refined sugar.  
Polarization: 99.7 min.  
Moisture: 0.1 PCT max.

Packing: In Polypropylene sacs with Polythelene lining of 60 kg each.

Price: USDLS 206 (two hundred and six) per Mt FOB stoved Spanish ports.

This offer is valid for your reply reaching us latest wendesday 25/1/84, 16,00 hours Paris time.

Awaiting your reply.

Best regards.

I.F.C.O., SAL

Omran Adham.

455Q6 FOPP E  
ADHAM 29QSQGF

París, 23 de enero de 1984

TX NO: O/Y 84Q1.91

A la atención de: D. José Pérez Sánchez

Por favor considere nuestra oferta para la compra de azúcar española de acuerdo con las siguientes especificaciones:

Cantidad: 100.000 Tm.

Calidad: Azúcar de cristal blanco o refinado.

Polarización: 99,7 min.

Humedad: 0,1% máx.

Empaquetado: En sacos de polipropileno con tela de polietileno, de 60 Kgs. cada uno.

Precio: 206\$ USA (doscientos seis) por Tm. en posición FOB en los puertos españoles.

Esta oferta es válida siempre que su repuesta obre en nuestro poder lo más tardar el miércoles 25-1-84, a las 16 horas del horario de París.

Esperando su respuesta.

Le saluda atentamente.

I.F.C.O., SAL  
Omran Adham.

### 3. INCOTECO

18.28

455Q6 FOPP E

44195 ICTC E

X. DE INCOTECO S.A.

A FORPPA

Att. don José Luis Pérez Sánchez

Confirmando conversación telefónica del día de hoy.

1. Hemos conseguido bajar la oferta de carne de cerdo por parte de Cerealfoods-China a 18.000 USDCIF Barcelona.

2. Por lo que Vds. nos han comentado, este precio no les es aceptable. Por ello no podemos presentar mañana una oferta firme al concurso de azúcar, dado que las dos operaciones deben ir combinadas.

3. No obstante queremos estar presentes en dicho concurso, transmitiendo las siguientes condiciones del comprador final, Cerealfoods/China:

— Siguen comprometidos a la compra de 10.000 Tm. de azúcar blanquilla para embarque en un solo lote, en mayo/junio 84, en términos FOB Barcelona, Free Destination.

— Las características deberían ser: polarización 99,3, humedad 0,03 máx. En caso de no alcanzar estos niveles, tendría que repercutir en el precio.

— Envase en sacos de raffia de polipropileno o de yute, acon fin interior de PE en ambos casos.

— El precio base, de referencia para la negociación, será el del mercado de París, de futuros para azúcar, en relación con los meses de embarque.

Por otra parte, para contar con todos los datos antes de cerrar y mientras seguimos discutiendo la negociación de carne de cerdo, rogamos nos envíen estos datos:

— Tamaño de los granos de azúcar.

— Muestra de 250 gramos.

— Confirmación de si los sacos serán eslingados, palletizados o sueltos.

Atentos saludos. Marcelo Muñoz, Director Comercial INCOTECO, S. A.

### 4. MERCORSA

11.15

455Q6 FOPP E

23141 MOR E

Madrid, 23 de enero de 1984

A la atención de D. José Luis Pérez Sánchez.

(Asesor comercial del FORPPA)

Buenos días aquí Empresa Nacional Mercorsa

Asunto: Ofertas exportación azúcar español

En contestación a su télex del 17-1-84 les pasamos la siguiente oferta en firme:

Producto: Azúcar blanquilla español

Cantidad: 10.000 Tms.

Envase: En saco polipropileno de 50 kgs.

Precio: 212 dólares USA/tonelada FOB.

Programación de cargas: De mutuo acuerdo con el FORPPA.

Esperamos sus noticias

Saludos

E.N. MERCORSA  
Depto. de Exportación

Bien recibido

455Q6 FOPP E

Rogamos entreguen este télex lo antes posible a

D.J.L. Pérez Sánchez

Gracias

455Q6 FOPP E

23141 MOR E

### 5. TABACOS DE FILIPINAS, S. A.

FORPPA

José Abascal, 4

MADRID

At. D. José L. Pérez Sánchez

Re.: Azúcar

Muy Sres. nuestros:

Como continuación de las conversaciones mantenidas con Vds. en relación con una posible exportación de azúcar, tenemos mucho gusto en adjuntarles nuestra mejor oferta, en la forma siguiente:

1. Calidad: Azúcar cristal, blanca, equivalente a la categoría N.º 2 del Mercado Común, con una polarización de 99,8°.

2. Envases: Sacos nuevos de rafia de polipropileno de 60 kgs. netos cada uno.

3. Embarques: De febrero a agosto 1984, a opción del comprador con preaviso de 14 días respecto de la fecha de carga del barco.

4. Ritmo de carga: 750 tons. por día de trabajo, sobre la base de 4 bodegas o más, sábados por la tarde, domingos y festividades locales excluidas, a no ser que se trabajen.

5. Pago: A 90 días fecha de entrega, garantizado mediante aval bancario.

6. Otras condiciones: Restantes condiciones, fuerza mayor y arbitraje según las reglas de la Sugar London Association.

7. Cantidad y precio: Se los comunicaremos telefónicamente mañana martes, a las 9 de la mañana, con objeto de ajustarlas a la cotización de cierre de la Bolsa de Nueva York del día de hoy, que tiene lugar después de la jornada laboral española por razón de la diferencia de horario.

En el caso de que ese FORPPA desee realizar la entrega de la mercancía en almacén de origen, nuestra Compañía les propondrá un descuento sobre la cotización FOB estibado, en función de la distancia del almacén al puerto y de los gastos de puesta a FOB que discutiremos con Vds.

Por el contrario, nuestra cotización se incrementará en la Desgravación Fiscal a la exportación si al vendernos en almacén resultamos nosotros titulares de la Licencia de Exportación.

Aprovechamos la oportunidad para saludarles muy atentamente.

Compañía General de Tabacos de Filipinas  
Sociedad Anónima  
Representación en Madrid

Q8.58  
455Q6 FOPP E  
27513 TAFIL E  
MADRID 24 ENERO 84  
FORPPA-MADRID

ATT: D. José Luis Pérez Sánchez

Muy urgente

N/Carta de ayer día 23

1) Cantidad: Hasta 70.000 TM 5% ±.

2) Precio: Ptas. 32.000/tm neta FOBST PTO ESPAÑOL opción comprador.

3) Validez oferta: Hasta 14:00 horas de hoy 24 y sujeta a confirmación después de dicha hora.

Attos Saludos PINO

REPR. CIA. GRAL. TABACOS DE FILIPINAS

455Q6 FOPP E

27513 TAFIL E

## 6. TRANSAFRICA

Madrid, 24, enero, 1984

Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios

FORPPA

José Abascal, 4 - 7º Piso

MADRID

REF.: Oferta para la compra de hasta 70.000 toneladas de azúcar.

Muy Sres. nuestros:

Tenemos el agrado de pasarles a continuación la siguiente oferta firme de azúcar:

Vendedor: FORPPA (Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios)

Comprador: Sucres et Denrees, de París

133 Avenue des Champs Elysees

75008 - París

Representante en España: Transáfrica, S. A.

Origen de la Mercancía: España

Cantidad: Hasta 70.000 toneladas, 10% más o menos a opción de los compradores.

Calidad: Azúcar blanca de polarización mínima 99,8, humedad máxima, 0,04, al momento del embarque, otras condiciones iguales a azúcares de CEE n.º 2. Mercancía sana, leal, comercial y fluida (no apelmazada).

Destino: A opción de los Sres. Compradores.

Embarque: Un máximo de 20.000 toneladas mensuales a opción Compradores de marzo a julio de 1984.

Envases: En sacos nuevos de Polypropileno con un contenido neto de 60 kilos, o alternativamente en sacos nuevos de Poliyute con un contenido neto de 50 kilos a declarar por los vendedores dentro de los 8 días de la aceptación de la oferta.

Todos ellos resistentes para el transporte marítimo.

Puertos de carga: Un mínimo del 50% de la cantidad que se nos adjudicase sería a cargar en puertos del Mediterráneo hasta Cádiz incluido.

Los Compradores darán un preaviso a los vendedores de 10 días para la carga.

Los Vendedores declararán la cantidad por Puertos antes del 28 de febrero.

Precio: Mercancía en sacos de Polypropileno

US\$ 185 - por Tonelada Métrica Neta.

Mercancía en sacos de poliyute US\$ 204 por Tonelada Métrica Neta.

Todos estos precios se entienden por Tonelada Métrica Neta Fob Stowed Alicante, Gijón, Bilbao, Cádiz, opción Vendedores.

Pago: El Comprador abrirá una carta de crédito irrevocable y confirmada a favor del Vendedor pagadera contra presentación de usuales documentos de embarque, o aquella otra forma de pago que se estipule de mutuo acuerdo.

Carga: 750 toneladas métricas por WWD de 24 horas consecutivas, excepto sábados tarde, domingos y días feriados.

Demás términos en conformidad con las reglas generales del Sugar-Sugar Party de 1969 revisado el año 1977.

Inspección de la mercancía: Certificado de peso y calidad emitido por las fábricas y/o el Forppa finales al embarque y el comprador tendrá la oportunidad de nombrar por su cuenta una Compañía de control del embarque.

Seguro, fuerza mayor, arbitraje y reglas generales: Según las reglas de la Refined Sugar Association of London.

Varios: Los Compradores verían con agrado que la mercancía que se les entregase fuera de la Campaña 83/84.

Asimismo y siempre previa conformidad de ese Forppa estamos dispuestos a estudiar conjuntamente con ustedes —en caso de declaración de que la mercancía venga en sacos de polypropileno— la posibilidad de cambiar durante la ejecución del contrato todo o parte de los envases de Polypropileno a Poliyute.

Asimismo estamos dispuestos a estudiar un escandalo de costo desde Fob a almacén donde se encuentre la mercancía para —si lo consideran conveniente— descontarlo del precio Fob y que Transáfrica se hiciera cargo del azúcar en posición almacén pago en pesetas.

Plazo de validez de la oferta: 24 horas a contar de las 9,00 horas de la mañana de hoy 24 de enero.

En la espera de que pueda ser de su interés la presente oferta, quedamos atentamente a su disposición con toda nuestra consideración.

Transáfrica, S. A.

Ignacio Juste Iribarren

Madrid, 24 de enero de 1984

Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios F.O.R.P.P.A.

José Abascal, 4 - 7.º piso

Madrid.

Ref.: Oferta para la compra de hasta 70.000 toneladas de azúcar.

Muy Sres. nuestros:

Tenemos el agrado de pasarles a continuación la siguiente oferta firme de azúcar:

Vendedor: F.O.R.P.P.A. (Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios).

Comprador: Suces en Denrees, de París

133 Avenue des Champs Elysees

75008 - París.

Representante en España: Transáfrica, S. A.

Origen de la mercancía: España.

Cantidad: Hasta 70.000 toneladas, 10% más o menos a opción de los Compradores.

Calidad: Azúcar blanca de polarización mínima, 99,8; Humedad máxima 0,04, al momento del embarque, otras condiciones iguales a azúcares de CEE N.º 2. Mercancía sana, leal, comercial y fluida (no apelmazada).

Destino: A opción de los Sres. Compradores.

Embarque: Un máximo de 20.000 toneladas mensuales a opción compradores de marzo a julio de 1984.

Envases: En sacos nuevos de Polypropileno con un contenido neto de 60 kilos, o alternativamente en sacos nuevos de Poliyute con un contenido neto de 50 kilos a declarar por los vendedores dentro de los 8 días de la aceptación de la oferta.

Todos ellos resistentes para el transporte marítimo.

Puertos de carga: Un mínimo del 50% de la cantidad que se nos adjudicase sería a cargar en puertos del Mediterráneo hasta Cádiz incluido.

Los Compradores darán un preaviso a los vendedores de 10 días para la carga.

Los Vendedores declararán la cantidad por Puertos antes del 28 de febrero.

Precio: Mercancía en sacos de Polypropileno

US\$ 192, por Tonelada Métrica Neta.

Mercancía en sacos de Poliyute

US\$ 211, por Tonelada Métrica Neta.

Todos estos precios se entienden por Tonelada Métrica Neta Fob Stowed Alicante, Gijón, Bilbao, Cádiz, opción Vendedores.

Pago: El Comprador abrirá una carta de crédito irrevocable y confirmada a favor del Vendedor pagadera contra presentación de usuales documentos de embarque, o aquella otra forma de pago que se estipule de mutuo acuerdo.

Carga: 750 Toneladas métricas por W.W.D. de 24 horas consecutivas, excepto sábados tarde, domingos y días feriados.

Demás términos en conformidad con las reglas generales del Sugar-Sugar Party de 1969 revisado el año 1977.

Inspección de la mercancía: Certificado de peso y calidad emitido por las fábricas y/o el Forppa finales al embarque y el comprador tendrá la oportunidad de nombrar por su cuenta una Compañía de control del embarque.

Seguro, Fuerza mayor, arbitraje y reglas generales: Según las reglas la Refined Sugar Association of London.

Varios: Los Compradores verían con agrado que la mercancía que se les entregase fuera de la Campaña 83/84.

Asimismo y siempre previa conformidad de ese Forppa estamos dispuestos a estudiar conjuntamente con Ustedes —en caso de declaración de que la mercancía venga en sacos de polypropileno— la posibilidad de cambiar durante la ejecución del contrato todo o parte de los envases de Polypropileno a Poliyute.

Asimismo estamos dispuestos a estudiar un escandalo de costo desde Fob a almacén donde se encuentre la mercancía para —si lo consideran conveniente— descontarlo del precio Fob y que Transáfrica se hiciera cargo del azúcar en posición almacén pago en pesetas.

Plazo de validez de la oferta: Hasta las 13,00 horas del día de hoy 24 enero de 1984.

En la espera de que pueda ser de su interés la presente oferta, quedamos atentamente a su disposición con toda nuestra consideración.

TRANSAFRICA, S. A.  
Ignacio Juste Iribarren.

12.47

455Q6 FOPP E

43141 IPEI E

FORPPA

Madrid 24/1/84 N.º 643 IJ/MM

Por favor entregar urgentemente, gracias.

Atm. Sr. D. José Luis Pérez Sánchez.

Ref.: Venta de 70.000 Mt de azúcar.

En relación con las dos ofertas que hemos presentado esta mañana para la compra de 70.000 Mt de azúcar al FORPPA, les manifestamos lo siguiente:

1) La oferta válida hasta las 13.00 h. queda ampliada hasta las 17.00 h. del día de hoy.

2) Todos los precios de ambas ofertas quedan aumentados en USDOLS 2 más.

Atentos saludos

Transáfrica

455Q FOPP E

43141 IPEI ET

## 7. SECOMINTER

24 enero 1984

FORPPA

Fondo de Ordenación y Regulación Producciones y Precios Agrarios

C/ José Abascal, 4

MADRID - 3

At. Ilmo. Sr. D. José Luis Pérez Sánchez, Jefe Asesoría Comercio Exterior.

Ref.: Solicitud de Ofertas para la compra de hasta 70.000 tms. de Azúcar Blanco.

Ilmo. Sr.:

En relación con el "Concursillo" restringido convocado por ese Organismo, tenemos el agrado de someterle, en nombre y por cuenta de nuestra representada, C. Czarnikow Ltd., 66, Mark Lane, Londres EC3, la siguiente oferta de compra en firme:

1. Cantidad: 70.000 toneladas métricas netas, 5% más/menos, opción Comprador.

2. Calidad: Azúcar Blanco Cristalizado, de origen español, polarización mínima 99.7 grados, contenido de humedad máximo 0,1%.

Todo final a la carga.

3. Embalaje: En sacos sencillos, nuevos, de polipropileno, con un contenido neto de 60 kgs. cada uno, aptos para exportación.

Sin embargo, el Comprador tendrá las siguientes dos opciones:

A) Recibir aprox. 24.000 tms. netas en sacos nuevos sencillos de polipropileno, de 60 kgs. de contenido neto cada uno, como envoltura interior, y un saco exterior, nuevo, de yute, bien cosido en la boca y apto para exportación.

Los sacos de yute serían suministrados por cuenta del Comprador al Vendedor, pero todos los demás gastos, incluyendo el reacondicionamiento, serían por cuenta del Vendedor.

En caso de que esta opción sea ejercida, el precio indicado en la cláusula 4) quedaría incrementado de US\$ 4 por tm. neta para la cantidad efectivamente embarcada en sacos de yute/polipropileno.

B) Para el resto de la cantidad comprada, el Comprador tendrá la opción de recibir el azúcar en sacos

nuevos de yute de 50 kgs. de contenido neto cada uno, con una envoltura interior o forro de politeno aptos para exportación.

Los sacos de yute y politeno serían suministrados por cuenta del Comprador al Vendedor, pero todos los demás gastos, incluyendo el reacondicionamiento (1).

En caso de que esta opción sea ejercida, el precio indicado en la cláusula 4) sería incrementado en US\$ 8 por tm. neta, por la cantidad efectivamente embarcada en sacos de yute y politeno.

4. Precio: US\$ 171.10 por tonelada métrica neta, sobre la base de pesos embarcados, FOB estibado a bordo del/los barco/s, en un puerto por barco entre Barcelona, Valencia, Tarragona, a opción del Vendedor, a declarar a lo más tardar 30 días antes del primer día del período de embarque pactado.

5. Embarque: Serán efectuados durante los meses de marzo/abril/mayo/junio de 1984, a opción del Comprador.

6. Carga: El Comprador dará al Vendedor un preaviso de 10 días de ETA para cada barco.

El Vendedor cargará y estibarán los sacos en los barcos a un ritmo de 1.000 tms. brutas, sobre la base de cuatro escotillas trabajables (o prorratea en caso de un número de escotillas inferior), por día trabajable de buen tiempo, exceptuando el tiempo desde las 17.00 horas del viernes o víspera de festivo oficial, hasta las 08.00 horas del lunes o siguiente día laborable, exceptuando asimismo domingos y festivos, aunque sean utilizados.

En caso de que la plancha a la carga antes señalada no sea cumplida, el Vendedor será responsable de la demora que se produzca, a razón de la tasa fijada en el correspondiente Contrato de Fletamento.

En caso de que la carga se realizara a un ritmo superior a la plancha antes indicada, el Vendedor se beneficiará del tiempo ganado, a razón de la tasa fijada en el C/F.

El inicio del tiempo de plancha empezará a contar a partir del primer período de trabajo siguiente a la notificación de la Carta de Alistamiento (Notice of Readiness to load), esté el barco atracado o no. La Carta de Alistamiento deberá notificarse durante horas normales de oficina.

Otras condiciones según la "Sugar Charter Party 1969, revised 1977".

7. Destino: Cualquier destino, a la opción del Comprador.

8. Control: El Comprador tendrá la opción de nombrar, por cuenta propia, una compañía internacionalmente reconocida, para supervisar la carga del azúcar, y los certificados emitidos por la misma, en cuanto a peso, calidad, embalaje y estado, serán considerados como finales para ambas partes.

9. Pago: Será efectuado en dólares USA contra primera presentación en Madrid de los documentos usuales de embarque, según se indica en las reglas de la Refined Sugar Association.

10. Seguro: Los riesgos marítimos y de guerra serán asegurados por el Comprador, de acuerdo con las Reglas de la Refined Sugar Association, de Londres.

11. Force Majeure: La ejecución del contrato correspondiente quedaría supeditada a los casos de Fuerza Mayor, de acuerdo con las Reglas de la Refined Sugar Association de Londres.

12. Arbitraje: Todas las controversias que se deriven del contrato, serán sometidas al Consejo de la Refined Sugar Association de Londres, para que sean resueltas siguiendo el Reglamento de Arbitraje de la misma.

13. Reglas: El contrato estaría sujeto a las Reglas de la Refined Sugar Association de Londres, las cuales se considerarán parte integrante del mismo, aunque una de las dos partes, o ambas, no sean miembros de la Asociación.

14. Validez: Esta oferta es válida para contestación en nuestras oficinas hasta las 12.30 horas del día de hoy. Este plazo de validez podría ser prorrogado.

En la confianza de que esta propuesta será de su interés, y quedando a su entera disposición para cualquier aclaración que pudiera necesitar, aprovechamos la oportunidad para saludarle con nuestra mayor consideración.

#### SECOMINTER

SERVICIO Y COMERCIO INTERNACIONAL, S. A.

Paul B. Hussy  
Presidente

13.36  
455Q6 FOPP E  
22991 SMTER E

TX-3572 24.1.33

A: FORPPA  
DE: SECOMINTER, S. A., MADRID

At. Ilmo. Sr. don José Luis Pérez Sánchez

Ref.: 70.000 tms. de azúcar blanco

Con referencia N/oferta nos complacemos, por orden y cuenta de C. Czarnikow Ltd., de Londres, en prorrogar la validez de la oferta para contestación en nuestras oficinas hasta las 17 horas del día de hoy. Confiamos recibir su respuesta lo antes posible.

(1) Nota.—Original ilegible.

Cordiales saludos  
P B H

455Q6 FOPP E  
22991 SMTER ET

#### 8. OCEX

09.06  
455Q6 FOPP E  
23523 OTEXA E

Madrid 24-1-84

Hora: 8.50

Ref.: Concurso para la compra de azúcar al FORPA.

Oficina de Comercio Exterior, S.A. —OCEX— en nombre y representación de J.H. Raymer (Hincing Land) LTDE de Londres, nos permitimos pasarles para dicho concurso 3 propuestas en las siguientes condiciones:

##### Oferta AAA

Cantidad: 25.000 Tm. con más o menos 10 por ciento a opción del comprador.

Descripción: Azúcar cristal blanco.

Polarización: 99,3.

Humedad máxima: 0,06.

Ceniza máxima: 0,03.

Color máximo: 45 ICUMSA

Brunswick: No por debajo del color tipo 6.

Embalaje: En sacos de Polypropileno de 60 kgs. neto.

Embarques: De febrero a mayo 1984 a opción del comprador con 14 días para notificar el navío y el puerto de embarque.

Precio: Base US Dollars 186 por tonelada métrica FOB estivado desde los siguientes puertos: Bilbao, Alicante, (1)

##### Oferta BBB

Cantidad: 25.000 Tm. hasta 35.000 Tm. y sujetas a más o menos 5 por ciento a opción del comprador.

Descripción: embalaje y embarque igual a oferta AAA arriba mencionada.

Precio: US Dollars 139,50 por tonelada métrica FOB estivado.

(1) Nota.—Original ilegible.

##### Oferta CCC

Igual a la propuesta AAA, en lo que respecta a cantidad, descripción y embalaje.

Embarque de febrero a septiembre de 1984.

Precios: Basado sobre el hecho de que el barco cargue en el puerto de febrero a mayo, US dollars 137 por Tm. FOB estivado.

Basado sobre el hecho de que el barco cargue en el puerto durante junio, julio, agosto y septiembre al precio de US Dollars 137 por Tm. FOB estivado, más una prima de US Dollars 2,50 por Tm. por cada mes a prorrata.

En las 3 ofertas, queda entendido que el comprador tendrá la opción de obtener el azúcar cargado (FOT) sobre vehículo/container ex fábrica o almacén a un precio que será la disminución de la diferencia entre el FOB estivado y el FOT almacén. Este precio FOT almacén es por si a juicio del comprador es necesario reensacar para cambiar el tipo y peso de embalaje, empaquetando bien en almacén de origen o en el puerto.

Todas las demás condiciones y términos del contrato, tal como arbitraje, etc., serán a definir según las reglas y reglamentos del "Refined Sugar Association of London".

Estas ofertas son válidas hasta las 10.30 A.M. de mañana 25 de enero de 1984.

Los precios ofertados en cada opción serán incrementados en US Dollars 2 por Tm. si se recibe una respuesta favorable a cualquiera de las opciones antes de las 6 P.M. de hoy 24 de enero de 1984.

Por OCEX, S. A. en representación de J.H. Rayner LTDE.

Manuel Ibago.

#### ADDENDA EN RELACION CON LA SOLICITUD DEL MINISTERIO FISCAL DE FORMACION DE LA PIEZA SEPARADA QUE ESTABLECE EL ARTICULO 45 DE LA LEY 7/1988, DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

1.º El Consejero Ponente encargado por el Pleno para la elaboración del informe de fiscalización de la adjudicación de 70.000 Tm. de azúcar por el FORPPA en 1984 a la sociedad IFCO-INTERMUN, remitió al Excmo. Sr. Fiscal del Tribunal de Cuentas, con fecha 22 de febrero de 1993, el correspondiente proyecto de informe, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, al objeto de que formulase lo que estimara pertinente en relación con las

competencias que atribuyen al Ministerio Fiscal los apartados b) y c) del artículo 16.2 de la citada Ley.

2.º El Ministerio Fiscal remitió al Departamento Ponente, con fecha 21 de abril de 1993, el mencionado informe preceptivo, en el que se concluye que: "... es procedente que a tenor de lo establecido en el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal, por el Departamento auditor, ante la existencia de indicios muy fundados de responsabilidades contables, procede y así lo solicitamos, se forme la pieza separada que establece dicho artículo y con el contenido allí previsto para que por la Sección de Enjuiciamiento pueda iniciarse el oportuno juicio de cuentas".

3.º El Consejero Ponente, con fecha 7 de julio de 1993, emitió una Resolución acordando que "en razón de todo lo expuesto anteriormente y teniendo en cuenta, de forma específica, que las irregularidades del procedimiento denunciadas en el proyecto de informe de fiscalización de la adjudicación de 70.000 Tm. de azúcar por el FORPPA en 1984 a la Sociedad IFCO-INTERMUN no suponen vulneración de las leyes contables o de presupuestos, sin que tampoco resulte posible individualizar el hipotético perjuicio a los caudales públicos que hubiera podido haberse derivado de dichas irregularidades,... no procede la formación de la pieza separada solicitada por el Ministerio Fiscal, al considerar que no existen indicios de responsabilidades contables distintas del alcance de caudales o efectos públicos".

4.º Los fundamentos de derecho en que se apoyó el Consejero Ponente para dictar dicha Resolución, vistos la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu); la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu); los Autos del Tribunal de Cuentas de 11 y 18 de enero de 1986, de 12 de diciembre de ese mismo año y de 13 de marzo de 1987; las Sentencias del mismo Tribunal de 18 de abril y 28 de octubre de 1986; así como las demás disposiciones de aplicación, fueron los siguientes:

**PRIMERO.** El único órgano competente para resolver en primera instancia sobre la procedencia de la formación de pieza separada, a la que se refiere el artículo 45 de la LFTCu, es el Consejero de Cuentas encargado por el Pleno para dirigir las actuaciones fiscalizadoras. Así se deduce, en primer término, del significado del verbo acordar utilizado en el artículo 45 de la LFTCu. La misma conclusión se obtiene del análisis de la naturaleza de las funciones que la legislación propia del Tribunal de Cuentas atribuye a los Consejeros. En concreto, el artículo 25 de la LOTCu y los artículos 13 y 53 de la LFTCu confieren a los Consejeros de Cuentas facultades decisorias sobre los asuntos sometidos a su competencia, por ser los órganos mediante los cuales se ejercitan las competencias del Tribunal. En consecuencia, la oportunidad de acceder a la instancia del Ministerio Fiscal de que se forme pieza separada debe ser resuelta por el Consejero de

Cuentas responsable de la fiscalización desde la independencia, inamovilidad y responsabilidad conferidas constitucionalmente para el ejercicio de las funciones que le han sido encomendadas.

**SEGUNDO.** El procedimiento de formación de pieza separada tiene una naturaleza predominantemente administrativa que se deriva tanto de la finalidad de la pieza separada como del carácter de procedimiento contradictorio que le atribuye el artículo 45 de la LFTCu. Ello otorga al Consejero ponente la competencia para resolver la improcedencia de la instrucción de dicho procedimiento si, a su juicio, no se dan las circunstancias exigidas por la normativa.

**TERCERO.** La naturaleza administrativa del procedimiento de formación de pieza separada, como actuación previa a la iniciación de la vía jurisdiccional, no se ve alterada por el hecho de que dicho procedimiento presente unos rasgos propios. En efecto, aun cuando pudiera entenderse que el mismo se sitúa a medio camino entre la función fiscalizadora y la jurisdiccional, no puede negarse que se trata de un tipo de actuaciones previas y diferentes de las jurisdiccionales seguidas en el Tribunal para la exigencia de responsabilidades contables, a través del juicio de cuentas. Así lo pone de manifiesto el Preámbulo de la LFTCu, que se refiere a la imposibilidad de atribuir naturaleza jurisdiccional a la formación de pieza separada. Esta concepción del legislador aparece confirmada en la estructura de la Ley por la inclusión del artículo 45 dentro del Título IV "De la función fiscalizadora del Tribunal y sus procedimientos" y en el Capítulo XI del mismo "De las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables".

**CUARTO.** Según se desprende de lo dispuesto en el citado artículo 45 de la LFTCu, la formación de pieza separada tiene siempre como causa inmediata la aparición de hechos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable distinta del alcance. La instrucción de las actuaciones previas a la exigencia de dichas responsabilidades sólo procede, por lo tanto, cuando el órgano competente —es decir, el Consejero encargado de la fiscalización— aprecia la existencia de tales hechos. En el procedimiento de fiscalización que nos ocupa, una vez recibida la solicitud del Ministerio Fiscal de que se forme pieza separada, procede, por lo tanto, que el Consejero ponente resuelva si aprecia en dicho procedimiento la existencia de indicios de responsabilidad contable distinta del alcance.

**QUINTO.** La afirmación sobre la existencia de indicios de responsabilidades contables no se ve acompañada en el dictamen de la Fiscalía de ninguna precisión respecto de los hechos que pudieran haber dado lugar a dichas responsabilidades ni de los fundamentos jurídicos en que se apoya. Ante la falta de referencia precisa a los diversos apartados y consideraciones del proyecto de informe de fiscalización, el Consejero ponente se ve en la necesidad de inferir los argumentos del Ministerio Fiscal de las diversas apreciaciones

que formula en su dictamen respecto a la inadecuación del sistema de contratación directa, las deficiencias e irregularidades del procedimiento seguido por el FORPPA, los vicios del sistema establecido para el aval y la eficacia claramente negativa en el órgano auditado.

**SEXTO.** A los efectos que acaban de señalarse, cabe examinar, en primer término, el sistema de contratación directa elegido por el FORPPA en la operación fiscalizada. Dicho sistema, cuya legalidad discute el dictamen de la Fiscalía, puede justificarse en virtud de lo dispuesto en la normativa de contratación de suministros del Estado. Esta afirmación se apoya, básicamente, en dos consideraciones de naturaleza distinta. En primer lugar, en lo establecido en el artículo 247 del Reglamento General de Contratación (RGC) que prevé, entre las formas de adjudicación, la contratación directa por razones de urgencia. No consta que el FORPPA se hubiese basado en esta circunstancia para recurrir al sistema de contratación directa, al no encontrarse entre la documentación examinada la relativa a la justificación razonada y formal que requiere el artículo 247.2 del RGC. Ahora bien, de haberlo hecho, su utilización hubiera estado justificada por la naturaleza de la operación, con independencia de los defectos de procedimiento e ineficiencia en que hubiese incurrido. En segundo lugar, el propio carácter del Organismo y la aplicación por analogía a las operaciones de compraventa de productos agrarios de la normativa de contratos de suministro; circunstancias que permiten la utilización del sistema de contratación directa por aplicación del artículo 395 del RGC.

**SEPTIMO.** Como consecuencia de lo anterior, la actuación del FORPPA no puede considerarse ilegal, en el sentido de haber incurrido en infracciones constitutivas de invalidez o nulidad de pleno derecho, aunque presentó múltiples deficiencias e irregularidades. Dichas imperfecciones, que pudieron haber tenido su origen en la imprecisión de la normativa a aplicar y se vieron facilitadas por la inexistencia de normas específicas dictadas por el Organismo para regular el procedimiento de forma adecuada, constituyeron defectos de forma de carácter no invalidante, sin que, por otro lado, supusieran una vulneración de normas contables o de presupuestos. Tampoco puede afirmarse que hubiera existido una relación directa de causa a efecto entre tales vicios de procedimiento y un posible menoscabo en los caudales públicos, requisito necesario para calificar de contable la responsabilidad, como exige la LFTCu y la jurisprudencia de este Tribunal.

**OCTAVO.** En relación con el aval, que el dictamen del Ministerio Fiscal considera viciado desde que se eligió el sistema de contratación directa, conviene precisar, en primer término, que la legislación de Contratos del Estado eximía al FORPPA de constituir una fianza provisional, al haber recurrido al sistema de contratación directa. No existen, por otra parte, pruebas que permitan afirmar que la garantía del 2 % esta-

blecida por el Organismo para acudir a la convocatoria de selección de ofertas se correspondiera con la fianza definitiva a que se refieren los artículos 113 de la LCE y 350 del RGC. Por el contrario, podría alegarse que el establecimiento de dicho aval —que, según manifestaciones del FORPPA, pretendía garantizar la seriedad de la oferta— se acomodaba a lo dispuesto en el artículo 384.3 del RGC. En virtud de este precepto, no hay lugar a la constitución de fianza, ya sea provisional o definitiva, en los contratos de suministros en que la empresa suministradora sea extranjera y garantice el contrato de acuerdo con las prácticas comerciales internacionales. Y, si bien es innegable que el Organismo actuó en contra de sus decisiones al aceptar un aval por importe inferior al solicitado en un principio, dicha actuación no presenta los caracteres definidores de la responsabilidad contable.

**NOVENO.** La ejecución del aval contó con el previo dictamen favorable de la Asesoría Jurídica del FORPPA. En dicho dictamen se confirmaba que el aval se había exigido y constituido en concepto de garantía especial de la oferta de compra y, una vez firmado el contrato, del desarrollo y buen fin de la operación. Al incumplirse por la empresa la finalidad amparada por la garantía correspondía proceder a su ejecución. Debe, no obstante, criticarse la tardanza con que se procedió a la misma por el FORPPA, sobre todo cuando las muestras de incumplimiento por parte de IFCO se evidenciaron desde el momento de la constitución del aval.

**DECIMO.** Respecto a la eficacia, si bien en el proyecto de informe se califica de ineficaz la actuación del Organismo con posterioridad a la selección de la oferta, de ello no puede deducirse que dicha actuación presentara indicios de responsabilidad contable, en el sentido exigido tanto por la LFTCu como por la jurisprudencia de este Tribunal. En primer lugar, porque en la no culminación de la venta intervino también, de modo decisivo, la falta de voluntad de la empresa IFCO de cumplir con el compromiso contraído con la presentación de su oferta. En segundo lugar, porque entre las atribuciones del FORPPA se encontraban las de elegir el momento de la venta y aceptar o no las ofertas presentadas. Bajo el sistema de contratación directa es potestad discrecional de la Administración seleccionar la oferta más conveniente pero, con independencia de esta potestad genérica, el FORPPA era competente, de acuerdo con su Ley reguladora (artículo 2 de la Ley 26/1968), para “cumplimentar y ejecutar las decisiones del Gobierno sobre ordenación y regulación de las producciones y los precios agrarios”. La decisión del Gobierno a este respecto se manifestó en el Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de diciembre de 1983, que autorizó al Comité Ejecutivo y Financiero del FORPPA para que estableciera en cada momento los precios y las condiciones de venta. Dicho Organismo era, por lo tanto, competente para decidir sobre la oportunidad de la venta a un precio determinado. Y,

en tercer lugar, porque, incluso aunque pudiera considerarse como perjuicio a los caudales o efectos públicos el coste de retraso de la operación, la exigencia de responsabilidad contable se vería impedida por la imposibilidad de realizar el cálculo exacto de dicho coste. Cualquier estimación que pudiera hacerse del mismo iría en contra de lo establecido por el artículo 59.1 de la LFTCu y la doctrina del Tribunal que exigen, para determinar la responsabilidad contable, que los daños sean efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos públicos.

UNDECIMO. El concepto de responsabilidad contable establecido en el artículo 38 de la LOTCu ha de ser interpretado a la luz de los artículos 49.1 y 59.1 de la LFTCu. De acuerdo con lo dispuesto en estos últimos, existe responsabilidad contable cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que exista una acción u omisión contraria a lo dispuesto en las leyes contables y presupuestarias; b) que se haya ocasionado un perjuicio evaluable económicamente e individualizado en los caudales o efectos públicos como consecuencia directa de la infracción de aquellas leyes y c) que la infracción se deba a dolo, culpa o negligencia grave del supuestamente responsable. Dichos artículos consagraron la jurisprudencia establecida con anterioridad por el Tribunal de Cuentas en los Autos de 11 y 18 de enero de 1986, de 12 de diciembre de ese mismo año y de 13 de marzo de 1987, así como en las Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre de 1986. De acuerdo con lo entonces establecido, la responsabilidad contable no puede interpretarse en el sentido amplio de responsabilidad civil ante la Administración Pública; lo cual no impide que, si existiese responsabilidad de esta última naturaleza, ésta pudiera exigirse ante la jurisdicción civil o la contencioso-administrativa. Al Tribunal de Cuentas le compete, por tanto, únicamente el enjuiciamiento de la responsabilidad contable y, como el propio Auto de 12 de diciembre de 1986 indica, dicha adjetivación de contable exige que la Ley infringida sea de esta naturaleza. Cualquier infracción a una norma de distinto carácter podrá generar responsabilidad, pero ésta no será contable y, consiguientemente, no corresponderá ser dilucidada por la jurisdicción de este Tribunal. El Auto de 13 de marzo de 1987, por su parte, añade que la adjetivación de contable exige que "la infracción legal de la que arranque implique una vulneración de las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y contable al que están sometidas las entidades integrantes del sector público... y que la infracción de referencia se deba a dolo, culpa o negligencia grave del supuestamente responsable..."

DUODECIMO. En lo que se refiere, de manera más específica, a la responsabilidad contable distinta del alcance, su concepto no aparece precisado con nitidez en la normativa. La única referencia válida sobre el particular consiste en el artículo 141.1 de la Ley General Presupuestaria, donde se establecen las infraccio-

nes que, junto al alcance, obligan a indemnizar a la Hacienda Pública. A este respecto, cabe concluir que las irregularidades que se denuncian en el proyecto de informe objeto de esta resolución no se acomodan a ninguna de las infracciones recogidas en el citado artículo. En consecuencia, no puede afirmarse que en la actuación del FORPPA objeto de esta resolución existan "indicios muy fundados de responsabilidades contables", como sostiene el dictamen del Ministerio Fiscal.

5.º Transcurrido el plazo de cinco días, previsto en el artículo 48.1 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, no se interpuso recurso alguno ante la Sala del Tribunal de Cuentas contra la Resolución citada. No obstante, con fecha 9 de julio de 1993, el Fiscal presentó ante el Pleno del Tribunal de Cuentas un escrito solicitando su admisión y que se tuviese "por interpuesto el recurso ordinario de los previstos en los artículos 107 y concordantes de la Ley 30/1992, en relación con la disposición adicional primera de la Ley 7/1988 y, tras los trámites legales, estime el recurso, deje sin efecto la resolución recurrida en cuanto niega la formación de la pieza solicitada y acuerde su formación". El Abogado del Estado, por su parte, presentó ante el Pleno del Tribunal de Cuentas un recurso, de fecha 22 de julio de 1993, solicitando la anulación del acuerdo adoptado por el Consejero Ponente encargado de la fiscalización y su reposición por otro en que se acuerde la apertura de la pieza separada. Ambos escritos de recurso aparecen reproducidos en las páginas siguientes.

6.º El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su reunión de 27 de octubre de 1993, acordó por unanimidad desestimar los recursos interpuestos por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado. Con ello se aceptaba la propuesta del Consejero de Cuentas designado por la Comisión de Gobierno para elaborar la ponencia de resolución de los recursos. El texto de dicha propuesta de resolución se reproduce, asimismo, después de los escritos de recurso.

7.º Mediante escrito de 19 de noviembre de 1993, la Fiscalía del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) comunicó al Presidente del Tribunal de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 110.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la interposición por la citada Fiscalía de "recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo contra Resolución del Pleno de ese Tribunal de fecha 4 de noviembre del corriente año, que desestimó el recurso ordinario, interpuesto por el Fiscal, contra la Resolución de 7 de julio del mismo, del Consejero de Cuentas del Departamento de Fiscalización, en actuaciones fiscalizadoras de adjudicación de 70.000 Tm. de azúcar por FORPPA a IFCO-INTERMUN". Dicho recurso contencioso-administrativo fue interpuesto por el procedimiento de la Ley 62/1978, de

26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona.

#### AL PLENO DEL TRIBUNAL

EL FISCAL, en relación con la resolución dictada por el Consejero del Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado, que me ha sido notificada el pasado día 7, consecuencia de la solicitud emitida por el Ministerio Fiscal en escrito de fecha 21 de abril de 1993, relativo al procedimiento de fiscalización nº 3/87 de Fiscalía, sobre venta de 70.000 Tm de Azúcar por del Forpa a la Empresa Ifco-Intermun, pidiendo la formación de pieza prevista en el art. 45 de la Ley de Funcionamiento, dice:

Que la resolución antes citada termina diciendo: “no procede la formación de la pieza separada solicitada por el Ministerio Fiscal...”.

Entendiendo esta Fiscalía que lo anteriormente transcrito no es ajustado a Derecho, dicho sea con todos los respetos, interpone recurso ordinario ante el Pleno de este Tribunal en base a los arts. 107, 114, 115, 116 y concordantes de la Ley 30/92 del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en relación con la Disposición Adicional Primera de la Ley de Funcionamiento para aquellos actos de los órganos del Tribunal de Cuentas no adoptados en el ejercicio de sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, como es el caso presente. Se interpone ante el Pleno en virtud de la permisión del art. 116 nº 1 de la norma antes citada.

La resolución que impugnamos se basa en una interpretación, a nuestro entender contraria a Derecho, del art. 45 de la Ley de Funcionamiento, que dice: “si aparecieren hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada”.

Pues bien, a pesar del carácter terminante de la expresión “acordará”, y de que en ninguna parte de la Ley se autoriza al Departamento de Fiscalización a erigirse en órgano decisor en esta materia, se entiende investido de la facultad de resolver sobre la formación de la pieza separada cuando, como en este caso, ha sido solicitada por el Ministerio Fiscal, lo que significa no sólo impedirle el ejercicio de sus funciones, pues está expresamente autorizado por la Ley para pedirla y legitimado para el ejercicio de las acciones contables sino someter a su voluntad las previsiones del art. 44.3, 45 y 55 de la Ley, al mismo tiempo que se trans-

forma en decisor de las materias que han de llevarse a la Jurisdicción declarando anticipadamente dónde existe responsabilidad contable y dónde no.

Si en el precepto comentado existiese la posibilidad de que las instancias del Ministerio Fiscal o del Letrado del Estado fuesen desatendidas, indudablemente se hubiera regulado así, bien bajo una fórmula sencilla de añadir a la expresión utilizada “acordará,” otra complementaria y matizadora que dijese “si lo estima procedente”, “si fuera oportuno en Derecho” o cualquier similar, aunque dada la trascendencia que significaría entregar a órganos no jurisdiccionales la facultad de iniciar o impedir los procedimientos judiciales, es de presumir que el legislador no sólo lo hubiera regulado someramente sino hubiera señalado los motivos para ello, el procedimiento a seguir y los recursos procedentes contra esta resolución, realmente grave.

Nada de esto hay y tampoco hay nada que avale la creencia, que parece existir, de que la decisión de oficio tenga mayor valor que la instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y, por el contrario, no hay que olvidar que estos últimos no sólo intervendrán después en el proceso jurisdiccional sino que son sus instigadores normales y la petición de formación de pieza por quienes ya saben lo que necesitan y, en principio, proyectan ejercitar la oportuna acción contable, está plenamente justificada, mientras que la formación de oficio deberá encontrar un legitimado que accione, lo que el Departamento de Fiscalización no puede hacer.

Además de la carencia absoluta de previsión en el art. 45, nos encontramos con que el legislador ha regulado en el art. 48 la posibilidad de discrepancia entre el Ministerio Fiscal y el Departamento en cuanto al contenido de la pieza separada, pero estas discrepancias que traen por causa la no realización de diligencias pedidas, sólo se prevén en punto a aquellas tendentes a “completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaren”, pero en modo alguno a la formación de la pieza, porque las previsiones del art. 48 presuponen no sólo la existencia de la pieza, pues dice “contra las resoluciones dictadas en la pieza separada”, sino también la aportación a la misma de aquellas diligencias que la propia ley establece en el art. 45 números 1 y 2, para las que no se otorga discrecionalidad alguna ni recurso, por cuanto son legalmente obligatorias y el precepto, antes citado, es de obligado cumplimiento y sólo cabe la discrepancia en aquellas que el art. 45.2 incluye bajo la fórmula de “cuanto solicite el Ministerio Fiscal, el Letrado del Estado o el presunto responsable,” que según el artículo 48, son para “completar” las diligencias. Huelga decir que la interpretación que se pretende en la resolución recurrida haría increíble el contenido del art. 48 que establecería para las peticiones menores no aceptadas el recurso correspondiente que, en su caso, puede llegar hasta casación, mientras que para las más impor-

tantes, la propia pieza separada y los particulares establecidos por la Ley, de incumplirse carecerían de recurso alguno, lo que demuestra que aquéllos no tienen recurso porque lo que no existe es la facultad de discrepar por parte del Consejero.

A mayor abundamiento no hay que olvidar algo que incide en el criterio defendido por esta Fiscalía y es que la posibilidad de cortar el inicio del procedimiento "ad limine litis", fórmula conocida en nuestras normas procesales y que es lo que sin facultades, ni procedimiento, ni recursos, ha hecho el Departamento de Fiscalización en el presente caso, está recogido expresa y reiteradamente en nuestra Ley de Funcionamiento y así el art. 68 prevé que el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien hubiere correspondido conocer de la pieza separada formada por el Departamento de Fiscalización podrá declarar "no haber lugar a la incoación del juicio" si concurren en la pieza unas determinadas circunstancias, lo que también es posible, de forma similar, cuando se tratare del expediente formado por el Delegado Instructor en relación con presuntos alcances de caudales o efectos públicos, pues también aquí el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien hubiere correspondido, podrá decretar el archivo de las actuaciones. Contra dichas resoluciones se establecen los correspondientes recursos y el propio art. 81 prevé la posibilidad de recurso de casación contra los autos dictados en apelación contra resoluciones de los Consejeros de Cuentas, no dando lugar a la incoación del procedimiento que corresponda. Nos parece extraño que para el Departamento de Enjuiciamiento, que es al que corresponde la función jurisdiccional de declarar la existencia o no de responsabilidades contables, se precise una doble regulación y unos recursos, y el Departamento de Fiscalización pueda tener las mismas facultades, con carácter anterior y excluyente, induciéndole solamente de la expresión "acordará"

Vemos pues, que la Ley establece la formación de la pieza de modo imperativo, que sólo permite la discrepancia del Consejero de Fiscalización para la inclusión de determinadas circunstancias solicitadas por las partes, que las facultades que ahora se arroga el mismo Consejero están previstas y reguladas en la Ley pero no en su favor sino del Consejero de Enjuiciamiento y siempre que existan unos requisitos previstos en la Ley, que caben recursos que pueden llevar este asunto hasta el Tribunal Supremo, por lo que la autoproclamación de facultades que se ha llevado a cabo en la resolución que recurrimos, sin el más mínimo apoyo legal y sin existir procedimiento alguno ni recursos específicos, parece una interpretación con aspiraciones legislativas que se aproxima mucho a una intromisión de órganos no jurisdiccionales en las facultades que por Ley tienen expresamente atribuidas éstos.

Quizá el fallo radique en que el Departamento de Fiscalización entiende que el Consejero que lo dirige, es un órgano jurisdiccional, un Juez, pues expresa-

mente apoya su pretensión en el art. 25 de la Ley Orgánica y 53 de la Ley de Funcionamiento, olvidando que ambos preceptos están dirigidos expresa y exclusivamente a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, que efectivamente son Jueces, creando así una confusión peligrosa para la aceptación de la faceta jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

Esta misma errónea creencia de que los Departamentos de Fiscalización son órganos jurisdiccionales puede ser la que ha llevado a entrar a conocer y denegar la existencia de responsabilidad contable por un sistema sin accionantes, sin demandados, sin alegaciones ni pruebas, etc., con un procedimiento autónomo tan distinto del previsto en la Ley que permite dos instancias y recurso de casación en unos procesos complejos entre partes.

Es curioso observar que lo que se ha llevado a cabo tan fácil y rápidamente por el Departamento autor del acuerdo recurrido, según el Preámbulo de la Ley de Funcionamiento implica "la constatación de datos —menoscabo en caudales y efectos públicos—, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, en relación de causa a efecto, etc., que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clasificados con las adecuadas garantías."

Aunque pudiera parecer inútil, puesto que no encontramos ninguna base legal al Departamento de Fiscalización para negar la pieza separada solicitada por el Ministerio Fiscal, como esta postura hasta ahora viene justificada por los preceptos legales específicos de esta materia, debemos repasar también todos aquéllos generales que conceden facultades u otorgan atribuciones a los Consejeros de Fiscalización, por si alguno de ellos sirviese para justificar la postura adoptada.

En este sentido, recorriendo tanto la Ley orgánica 2/82, como la Ley de Funcionamiento 7/88, vemos que ambas dedican su interés a las facultades de los Consejeros de Cuentas, pero mientras la Ley Orgánica al tratar de los miembros del Tribunal tiene contenido orgánico, lo que obliga a acudir a las atribuciones de la Sección de Fiscalización para decir que a la misma, y por tanto a los Consejeros integrados en ella, corresponde la verificación de la contabilidad de las entidades del Sector público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal (art. 23 LO), al tratar de la Sección de Enjuiciamiento sí se atribuye a los Consejeros de Cuentas la resolución en primera o única instancia de los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas, es decir, como es lógico, a los primeros no se les atribuye ninguna facultad relativa al enjuiciamiento mientras que para los segundos ésta es su misión esencial, casi exclusiva.

Por lo que se refiere a la Ley de Funcionamiento, más extensa en esta materia, en los arts. 13 y 14 se es-

tablecen las facultades separadas de los Consejeros de Cuentas de los Departamentos de fiscalización y paralelamente se hace lo mismo con los Consejeros adscritos a la Sección de Enjuiciamiento y con ello es fácil comprobar que ni directa ni indirectamente, ni por simple alusión, la Ley ha previsto la posibilidad de hacer lo que en este recurso impugnamos.

Tampoco cabe la utilización subsidiaria de legislaciones, presuntamente supletorias, pues este modo de actuar sólo es válido a falta de regulación al efecto, y, como hemos visto, existe ampliamente especificada en las leyes propias de este Tribunal dicha regulación y la legislación supletoria no puede alegarse para crear facultades que no se han reconocido a quien las pretende sino a otro órgano distinto, concretamente el órgano jurisdiccional de este propio Tribunal.

Por todo lo anterior, entendemos que la interpretación dada a la Ley es contraria a Derecho y más que una interpretación extensiva es un acto de creación legislativa que incide directamente en competencias jurisdiccionales, por lo que nos encontramos en los supuestos del art. 62.b), e) y f), en relación con el art. 115 de la Ley 30/92 y en consecuencia

SUPLICA AL PLENO, se digne admitir este escrito, tenga por interpuesto el recurso ordinario de los artículos 107 y concordantes de la Ley 30/92, en relación con la disposición adicional primera de la Ley 7/1988 y, tras los trámites legales, estime el recurso, deje sin efecto la resolución recurrida en cuanto niega la formación de la pieza solicitada y acuerde su formación, en la forma que tenemos solicitada.

OTROSI DICE: Que no entramos ni recurrimos las consideraciones sobre el fondo o no de la existencia de responsabilidad contable, por ser materia ajena a nuestra petición y no es competencia de este Pleno resolver sobre dichas cuestiones.

Lo que pide por ser de Justicia en Madrid, a nueve de julio de mil novecientos noventa y tres.

#### AL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

EL ABOGADO DEL ESTADO, en la representación legal que ostenta, comparece ante el Pleno del Tribunal de Cuentas y, como mejor proceda en Derecho DICE.

#### HECHOS

Primero: Que, con fecha 8 de julio pasado tuvo entrada en esta Abogacía del Estado resolución del Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado de fecha 7 de julio del mismo año en cuya virtud deniega la solicitud de apertura de pieza separada interesada en su día por el Ministerio Fiscal en el proyecto de fiscalización seguido en relación

con la adjudicación por el FORPPA de 70.000 Tm de azúcar en 1984 a la sociedad IFCO-INTERMUN.

Segundo: Que, dicha resolución se notifica al Servicio Jurídico del Estado "... al propósito de completar la información sobre este particular" tal y como se expone textualmente en el escrito de remisión.

Tercero: Que, dentro del plazo legal concedido para ello en mérito a los fundamentos de Derecho que se expondrán, la Abogacía del Estado ante el Tribunal de Cuentas viene a interponer recurso contra el mencionado acuerdo solicitando su revocación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### I

Sobre la procedencia del recurso: existencia de un interés legítimo: legitimación activa para recurrir.

Para determinar la procedencia del presente recurso es obligado precisar el objeto del mismo.

La resolución impugnada, de 7 de julio de 1993, constituye un hito en la aplicación de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En efecto, supone un pronunciamiento sobre la aplicación del art. 45 de la citada Ley, en mérito a una interpretación cuyo origen se encuentra en el Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado, pero compartida por otros Departamentos de la Sección de Enjuiciamiento del Alto Tribunal.

En síntesis, dicha interpretación supone reconocer la "soberanía" de los Departamentos Fiscalizadores para abrir o no las piezas separadas para la exigencia de responsabilidad contable. Conforme con ello, el Consejero competente podrá abrir de oficio o a instancia de parte legitimada, esto es: Ministerio Fiscal o Abogado del Estado; pero, podrá también denegar motivadamente la apertura de pieza separada. Ello supone una desvinculación de la instancia de parte contemplada en el párrafo primero del art. 45 de la LFTCU. Para esta última hipótesis, la discrepancia jurídica se arbitra a través del recurso del art. 48 LFTCU elevando la disputa a la resolución de la Sala de del Tribunal de Cuentas.

En el presente caso, la fiscalización de la que trae su causa la disputa, se refiere a la exportación por el FORPPA de 70.000 Tm de azúcar a favor de la sociedad IFCO-INTERMUN realizada en 1984.

La Abogacía del Estado en el Tribunal de Cuentas dio cumplimiento al trámite del art. 44.3º de la LFTCU en la mencionada fiscalización con fecha 23 de marzo de 1993. En nuestro escrito de alegaciones, y aunque apuntábamos la existencia de zonas de incertidumbre en punto a la generación de presuntas responsabilidades contables, afirmábamos que, no se disponía de base probatoria suficiente para pedir la apertura de pieza separada.

El hecho de que, en momento procesal oportuno, no instásemos la apertura de pieza separada, no significa que la resolución de 7 de julio de 1993 sea irrelevante para el interés público representado “ex lege” por esta parte. En efecto, de admitirse la tesis contenida en la resolución impugnada, se consolidará una interpretación “contra legem” conforme a la cual el Consejero competente podrá denegar la apertura de pieza separada motivando la inexistencia de indicios de responsabilidad contable.

Así pues, consideramos que la resolución recurrida tiene un interés que excede del supuesto concreto y, por su trascendencia doctrinal, incide en las competencias que legalmente tiene encomendadas este Servicio Jurídico del Estado en la defensa de los caudales públicos.

Por ello, esta parte ostenta un interés legítimo tutelable ex art. 24.1º de la Constitución Española en relación con el art. 28 de la Ley Jurisdiccional, interés legítimo que determina su legitimación activa para promover el recurso al resultar directamente afectada por la resolución que en el mismo se adopte. Se hace expresa advertencia a efectos de recurso de amparo de que, caso de inadmitirse el presente recurso, se causará indefensión a esta parte vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva.

Debemos recordar al Pleno que la Sección de Enjuiciamiento de este Alto Tribunal ya ha otorgado amparo a esta parte cuando ha estimado que determinadas actuaciones “contra legem” ocasionaban indefensión al impedir a esta parte defender adecuadamente el interés público. Invocaremos por todos ellos el auto del Departamento Segundo de la Sección de Enjuiciamiento de 21 de diciembre de 1992. Así pues, a mayor abundamiento, dada la trascendencia cualitativa y cuantitativa del presente supuesto, ostentamos un interés legítimo que impone nuestra legitimación activa para recurrir y fundamenta el presente recurso.

## II

Sobre la infracción del art. 45 de la LFTCU:

Consideramos que la resolución impugnada vulnera lo dispuesto en el art. 45 LFTCU, constituyendo una interpretación “contra legem” del mismo.

El art. 45, párrafo primero de la mencionada Ley dispone:

“1. Una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupo de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si apareciesen hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministe-

rio Fiscal o “Letrado del Estado” y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate”.

El tenor literal del precepto no puede ofrecer mayor claridad: corresponde al Consejero de Cuentas competente, de oficio o a instancia de parte, abrir la pieza separada.

El art. 3. 1º del Código Civil dispone:

“1. Las normas jurídicas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos o legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

De acuerdo con los principios generales de interpretación expresados que “... lejos de constituir un obstáculo a la adecuación de las normas a la Constitución, la potencian desde el momento en que el texto constitucional se convierte en el contexto al que han de referirse todas las normas a efectos de su interpretación y aplicación por los órganos judiciales...” (Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de diciembre de 1988), realizaremos la interpretación del art. 45 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Comenzaremos por la interpretación “... según el sentido propio de sus palabras...”.

Obsérvese el uso de la conjunción disyuntiva “o” que realiza el precepto comentado. Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua (vigésima edición) “o” es (tercera acepción), “conjunción disyuntiva que denota diferencia, separación o alternativa entre dos o más personas, cosas o ideas”.

De eso se trata: existen dos alternativas legales para que se abra la pieza separada: que lo haga de oficio el Consejero de Cuentas o que lo haga a instancia de las partes legitimadas para ello. La competencia del Consejero de Cuentas le permite abrir o no abrir la pieza separada al margen de las partes legitimadas para ello, pero si ambas o una de ellas le han interesado la formación de pieza separada “... acordará la formación de pieza separada”.

Obsérvese asimismo que el verbo acordar se utiliza por el precepto legal en tiempo imperativo, “... acordará”, imperativo, es decir, en forma de mandato legal.

Podría argumentarse que el art. 45.1º “in fine” LFTCU se cierra con la expresión “... cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador”, cuyo sentido podría interpretarse valedor de un margen de discrecionalidad para abrir o no abrir la pieza separada a instancia de parte. Sin embargo, consideramos que esta no es la interpretación correcta. En efecto, el

inciso final del apartado primero del precepto comentado se refiere al último período del mismo del que trae causa y con el que se relaciona. Conforme con el expresado período del párrafo primero, "... acordará la formación de pieza separada, con la finalidad de concretar los hechos los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios y el importe total de los perjuicios causados a los caudales o efectos públicos cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate".

El sentido no puede ser más claro: abierta la pieza separada, ésta tendrá por finalidad, determinar hechos, responsables e importe del perjuicio económico. Puede suceder, sin embargo, que del conjunto de antecedentes de la fiscalización o comprobación de cuentas, cuyo testimonio se incorpore a la pieza conforme al mandato del art. 45.2º LFTCU, no sea posible determinar alguno de tales extremos. Precisamente por ello, el párrafo segundo del art. 45 legitima a las partes para pedir que se incorporen a la pieza separada cuantos documentos "... se consideren adecuados a la finalidad señalada...", y arbitra el recurso del art. 48 LFTCU contra el acuerdo que denegare la incorporación a la pieza de diligencias pedidas por las partes comparecidas en la misma. Incluso puede suceder, del mismo modo que en las actuaciones previas al reintegro por alcance, que del conjunto de antecedentes y diligencias pedidas por los comparecidos no sea posible determinar hechos, individualizar presuntos responsables y concretar importe del perjuicio económico. Ello es obvio: la apertura de pieza separada no ha de colegirse, como sucedió con toda instrucción previa, tanto en el ámbito de la jurisdicción contable como en el de otras jurisdicciones (señaladamente la penal), con la formulación de demanda: es posible que de la instrucción resulten supuestos que determinen la no incoación del proceso, siendo de aplicación en este punto lo dispuesto en el art. 68.1º de la propia Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En conclusión, el sentido propio del precepto legal excluye la interpretación que defiende la resolución impugnada.

La claridad del tenor literal de los preceptos excusaría mayores argumentos, no en vano sólo resulta necesario completar la exégesis gramatical "... cuando se comprueba que la aplicación meramente literal de la Ley lleva consigo resultados prácticos no convincentes o contradictorios" (Resolución de la Dirección General de Registros de 30 de julio de 1982).

A pesar de ello, a fin de reiterar lo expuesto, observemos lo que sucede si atendemos al contexto y a los antecedentes históricos y legislativos de la norma.

El contexto inmediato lo constituye la LFTCU, el mediato la Constitución, supuesto que, como quedó expresado el Texto Constitucional se convierte en el contexto (Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de diciembre de 1988), ya que, "... las Leyes deben ser interpretadas en la forma más favorable para la efecti-

vidad de los derechos fundamentales, y de conformidad con la Constitución" (Sentencias del Tribunal Constitucional de 6 de mayo de 1983, 7 de julio de 1984, 25 de mayo de 1987 y 19 de junio de 1989).

Comenzaremos por el contexto inmediato. La LFTCU configura el juicio de cuentas como el proceso por excelencia. Nos encontramos ante el proceso tipo a modo de lo que era, en el ámbito procesal civil, el mayor cuantía antes de la reforma de 1984. A su lado el reintegro por alcance y el expediente de cancelación de fianzas (jurisdicción voluntaria) se definen por su especialidad. Se podría decir que el reintegro por alcance es un proceso especial por razones jurídico materiales, empleando la diferenciación entre procesos especiales y ordinarios de la dogmática procesal de J. GUASP.

El diseño legal es perfectamente acorde con tal cometido. De ahí que el art. 45 LFTCU establezca una "comunicabilidad" entre las funciones fiscalizadora y jurisdiccional. La Ley vincula inseparablemente ambas funciones. La función fiscalizadora debe nutrir a la función jurisdiccional en la individualización y depuración de presuntas responsabilidades contables por hechos diversos de alcance. En palabras de R. MENDIZABAL ALLENDE: "... Las funciones jurisdiccional y fiscalizadora presentan una interrelación indisoluble y son como las dos ruedas de un viejo velocípedo que, cualesquiera que sea su tamaño recíproco, sirven para que el vehículo mantenga el equilibrio cuando marcha".

Acorde con la finalidad expresada: servir de proceso tipo para la exigencia de responsabilidad contable, el juicio de cuentas se erige en cauce rituario común frente a la especialidad especificidad del alcance. De ahí que la apertura de la pieza separada, instrucción previa, del juicio de cuentas pueda decretarse no solamente de oficio, sino incluso, deba decretarse instancia del Ministerio Fiscal, a quien la Constitución (art. 124) encomienda la defensa de la legalidad, y de la Abogacía del Estado, a quien corresponde la representación y defensa del interés público a que sirve la Administración tal y como proclama el art. 103 de nuestra Carta Magna.

El sistema se cierra al legitimar a las partes para oponerse mediante el recurso del art. 48.1º LFTCU a la negativa del Consejero competente en punto a completar los antecedentes con las diligencias que se hayan interesado y que, en unión de aquéllos, han de integrar la pieza separada. Lo expuesto refleja hasta qué punto, el diseño procesal del juicio de cuentas, desarrolla las previsiones del bloque de constitucionalidad integrado por el art. 136 de la Constitución y la Ley Orgánica 2/1982, donde se diferencian claramente las funciones jurisdiccional y fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

La función jurisdiccional única pero no suprema, determina la ubicación de la Jurisdicción Contable en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, correspondiendo al Tribunal Supremo (art. 58.1º LOPJ) re-

solver los recursos de casación contra sentencias de la Jurisdicción Contable. Corresponde a la Jurisdicción Contable, enjuiciar la responsabilidad contable, y para ello la LOTCU la configura (art. 46.2º) en los siguientes términos:

“La competencia de los órganos de la jurisdicción contable no será prorrogable y podrá ser apreciada por los mismos, incluso de oficio, previa audiencia de las partes”.

Lo que es coherente con lo dispuesto en el art. 25 de la LOTCU conforme al cual corresponde a los Consejeros de Cuentas integrados en la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, resolver en primera o única instancia, los juicios de cuentas.

En conclusión, es claro que la configuración legal, tanto de la LFTCU, como del bloque constitucional, impele al juicio de cuentas unas características propias que excluyen la competencia de los Consejeros de Cuentas integrantes de la Sección de Fiscalización para denegar la apertura de la pieza de instrucción previa a los mismos, lo que supondría una inmisión “contra legem” en las competencias exclusivas y excluyentes de la Jurisdicción Contable de la que aquéllos no forman parte.

Atendamos ahora a la realidad social del tiempo en que la norma se aplica y a su espíritu y finalidad.

La realidad social del tiempo en que la norma se aplica exige si cabe todavía extremar los mecanismos de control del gasto público. El respeto al bloque de la constitucionalidad y al cometido constitucional que él mismo configura para el Tribunal de Cuentas impone potenciar no sólo la función fiscalizadora sino también la jurisdiccional, anexo inseparable de aquélla que debe, a su vez, nutrirse esencialmente de la misma. Sólo el conjunto armónico de ambas unidas en la configuración teleológica constitucional que establece el art. 136 de nuestra Carta Magna, dota de pleno sentido al Tribunal de Cuentas como Órgano Constitucional. De ahí que cualquier interpretación restrictiva de la legislación vigente cercena las posibilidades de actuación de la Jurisdicción y priva al juicio de cuentas de su condición de cauce procesal para hacer efectiva la responsabilidad contable por hecho no constitutivo de alcance.

Para concluir podríamos preguntarnos por la finalidad del precepto que configura la pieza separada como requisito de procedibilidad previo e inexcusable al juicio de cuentas a modo análogo a como se configura la fase cuasoadministrativa de la instrucción previa al reintegro por alcance.

Nos encontramos con una configuración legal consciente de que la competencia para formar la pieza corresponde a un órgano ajeno a la Jurisdicción Contable y, por ello, sin competencias para pronunciarse sobre responsabilidad contable. De ahí que la tramitación de la pieza separada deba estar presidida por la máxima sencillez, lo que supone que abierta la misma

de oficio o a instancia de parte, es decir cuando y desde que lo pidan el Ministerio Fiscal y o la Abogacía del Estado (quienes están exclusivamente legitimados para el ejercicio de la acción contable), el Consejero competente de la Sección de Fiscalización, forma la misma por el simple y sencillo expediente de testimoniar e incorporar a ésta los antecedentes de la comprobación de cuentas o fiscalización de que trae causa; y, formada así somete la pieza a las partes comparecidas, Ministerio Fiscal, Abogacía del Estado y, en su caso, los presuntos responsables, caso de haberlos y de haberse individualizado en fundamento a los antecedentes, para que soliciten, si lo estiman oportuno, que la pieza se complete con otras diligencias. Es este el momento en que, denegadas las diligencias pedidas por las partes, lo que deberá hacerse mediante resolución motivada, podrán aquéllas interponer contra el acuerdo denegatorio del Consejero Fiscalizador, el recurso del art. 48 LFTCU.

La LFTCU es de claridad meridiana: basta leer conjuntamente los arts. 45 y 48 para llegar a la inequívoca conclusión de que el recurso del art. 48 se concibe para impugnar actos del Consejero Fiscalizador competente que deniega la práctica de diligencias pedidas por las partes para completar la pieza separada. La Ley no dice en ningún sitio que el recurso del art. 48 se arbitre contra la denegación de la apertura de la pieza separada, y no lo dice porque los términos del art. 45 son suficientemente claros: de forma imperativa se abrirá la pieza si las partes lo piden, incluso, podría pensarse que la solicitud de apertura de la pieza separada no correspondida por el Consejero de Cuentas, además de una dilación indebida del procedimiento que podría vulnerar el derecho fundamental contemplado en el art. 24 de la Constitución y legitimar el amparo judicial ordinario y constitucional, podría constituir, por efecto de la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, y desde la fecha de expiración del periodo de adecuación legal, un caso de silencio positivo, legitimando a las partes para instar la continuación de la pieza abierta por silencio, ante la inactividad del Consejero de Cuentas competente.

Lo expuesto supone además constatar que la LFTCU no ha arbitrado recursos contra el acuerdo de apertura, porque ni se plantea que el Consejero pueda denegar. Sería irrazonable que una decisión de tal envergadura para la defensa de la legalidad y de los intereses públicos no tuviera previsión impugnatoria y sí la tuviera la diligencia ulterior de completar documentalmente la pieza.

Pero, sucede que, además, el Derecho Adjetivo es un instrumento al servicio del Derecho Sustantivo y por ello la interpretación de aquél no permite alterar la configuración legal del sistema de recursos extendiéndolo a casos no previstos. No es posible una integración analógica del Derecho Rituario a fin de expandir el recurso del art. 48 LFTCU a situaciones no contempladas por la norma.

Por tanto, la interpretación que hace el acuerdo del art. 45 de la Ley 7/1988, es radicalmente contraria al mismo y supone una infracción legal que ha de ser corregida dejando sin efecto el mencionado acuerdo.

### III

Sobre la nulidad de pleno derecho del acuerdo recurrido.

El acuerdo recurrido es nulo de pleno derecho por incompetencia manifiesta. Reclamamos aquí la aplicación de la Ley 30/1992 por efecto de lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

La Jurisdicción Contable ya se ha pronunciado sobre un supuesto análogo al que se plantea, y lo ha hecho negando radicalmente la competencia del Consejero de la Sección de Fiscalización para pronunciarse, siquiera motivadamente, sobre la existencia o no de supuestos de presunta responsabilidad contable.

En efecto, por auto del Departamento Tercero de la Sección de Enjuiciamiento de 15 de marzo de 1993 se ordena al Consejero del Departamento de Seguridad Social y Acción Social que anule el acuerdo de 11 de diciembre de 1992 y abre la pieza separada testimoniando en la misma los antecedentes de la fiscalización selectiva de la Clínica Puerta de Hierro de Madrid y, completada que sea, se le insta a que la remita a la Sección de Enjuiciamiento. Dicha resolución, con la comunidad de opinión de las partes comparecidas en los autos, es la más clara demostración de la correcta doctrina sobre el art. 45 LFTCU.

Obsérvese que, de prosperar la tesis sostenida por la resolución que se impugna, corresponderá a los Consejeros de Cuentas, integrantes de los Departamentos Fiscalizadores, pronunciarse en primera instancia sobre la existencia o inexistencia de responsabilidad contable, invadiendo las competencias de la Jurisdicción Contable, sin que a ello sea argumento, la artificiosidad del recurso del art. 48 LFTCU para residenciar la impugnación en la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, lo que por otra parte, no obstaría (cfr. art. 92 Ley Jurisdiccional, en redacción dada por Ley 10/1992) a un ulterior recurso de casación contra el auto de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Pero sucede, además, que el eventual acuerdo no supondrá un pronunciamiento sobre existencia o no de responsabilidad contable, cosa fuera de disputa según entiende esta parte, sino sobre existencia o no de indicios racionales de presunta responsabilidad contable para abrir la pieza separada, tema que, dada la configuración del recurso del art. 48 LFTCU, acota la competencia de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, con lo que eventualmente obtendríamos pronunciamientos, que podrían ganar firmeza, sobre

la denegación de apertura de pieza separada en base a inexistencia de indicios racionales de responsabilidad contable.

En fin, invocamos aquí la violación de la LOTCU de 1982, arts. 23, 24 y 25 en relación con los arts. 11 a 15 de la Ley 7/1988, lo que determina la nulidad de pleno derecho del acuerdo recurrido que infringe, además, los arts. 45 y 48 de la LFTCU, y por tales motivos debe ser anulado.

Sobre la procedencia del recurso ordinario, no del recurso del art. 48 LFTCU.

La improcedencia del recurso del art. 48 LFTCU ha quedado expresada con claridad. La procedencia del recurso ordinario del art. 107 de la Ley 30/1992, resulta de la simple lectura de la disposición adicional primera de la Ley 7/1988.

En consecuencia, esta parte, dentro del plazo legal oportuno, formula recurso ordinario, previo, en su caso, al contencioso-administrativo, contra el acuerdo del Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado de fecha 7 de julio de 1993.

Debe señalarse que la resolución por el Pleno del Tribunal de Cuentas del mencionado recurso ordinario, debe limitarse a la legalidad del mismo en punto a la doctrina sostenida sobre el art. 45 de la LFTCU excluyendo pronunciarse sobre existencia o no de indicios de responsabilidad contable, por corresponder esta materia de forma exclusiva y excluyente a la Jurisdicción Contable, integrada en la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

En su virtud,

AL PLENO SUPLICO que habiendo por presentado en tiempo y forma el presente recurso lo admita, tenga por realizadas las manifestaciones que en el mismo se contienen y, previos los trámites legales oportunos, resuelva estimando el mismo y anulando el acuerdo impugnado, el cual deberá ser repuesto por otro en que se acuerde la apertura de pieza separada previa a la exigencia, en su caso, de responsabilidad contable. Es justicia que pido en Madrid, a 22 de Julio de 1993.

EL ABOGADO DEL ESTADO JEFE

Juan José Torres Fernández.

PROPUESTA DE RESOLUCION DE LOS RECURSOS ORDINARIOS INTERPUESTOS POR EL MINISTERIO FISCAL Y EL ABOGADO DEL ESTADO CONTRA LA RESOLUCION, DE 7 DE JULIO DE 1993, DEL CONSEJERO DE CUENTAS TITULAR DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION ECONOMICA DEL ESTADO, SOBRE LA SOLICITUD DEL MINISTERIO FISCAL DE FORMACION

DE PIEZA SEPARADA EN RELACION CON LAS AC-  
TUACIONES FISCALIZADORAS SEGUIDAS AL  
FORPPA POR LA ADJUDICACION DE 70.000 TO-  
NELADAS DE AZUCAR EN 1984 A LA SOCIEDAD  
IFCO-INTERMUN.

Visto el recurso ordinario interpuesto por el Ministerio Fiscal, al que por acuerdo de la Comisión de Gobierno, de 7 de septiembre de 1993, se ha acumulado otro del Abogado del Estado, ambos contra la Resolución de 7 de julio de 1993, del Consejero de Cuentas del Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado sobre la solicitud del Ministerio Fiscal de formación de pieza separada en relación con las actuaciones fiscalizadoras seguidas al FORPPA por la adjudicación de 70.000 Tm. de azúcar en 1984 a la Sociedad IFCO-INTERMUN, y teniendo en cuentas los siguientes

ANTECEDENTES

I. En el curso, de las actuaciones fiscalizadoras seguidas al FORPPA por la adjudicación de 70.000 Tm. de azúcar a la Sociedad IFCO-INTERMUN, el Ministerio Fiscal, con fecha 21 de abril del corriente, solicitó la formación de la pieza separada por estimar “la existencia de indicios muy fundados de responsabilidades contables”. Por su parte, en el mismo trámite, el Abogado del Estado, en escrito de 23 de marzo no solicitó la formación de dicha pieza por estimar la inexistencia de base probatoria suficiente.

II. Con fecha 7 de julio de 1993, el Consejero de Cuentas, titular del Departamento de Fiscalización de la Administración Económica del Estado, dictó resolución en la que resolvió la improcedencia de formar la pieza separada solicitada por el Ministerio Fiscal, por considerar la inexistencia de responsabilidades contables distintas del alcance de caudales o efectos públicos, indicando, además, que contra dicha resolución cabía recurso ante la Sala del Tribunal de Cuentas dentro del plazo de 5 días, de conformidad con lo previsto en el art. 48.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal.

III. Mediante escrito de 9 de julio de 1993, el Ministerio Fiscal interpuso recurso ordinario ante el Pleno de este Tribunal contra la citada resolución, al amparo de lo dispuesto en el art. 107 y concordantes de la Ley 30/1992, de 26 de abril, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (en adelante, LRJAP), en relación con la disposición adicional primera de la Ley 7/1988, de Funcionamiento de este Tribunal (en adelante, LFU), solicitando la nulidad de la resolución impugnada, al tiempo que, mediante otrosí, consideraba como materia ajena a la competencia de este Pleno el fondo del

asunto, por lo que solicitaba como único objeto del mismo un pronunciamiento en cuanto a la forma.

IV. El Abogado del Estado, en escrito de 22 de julio de 1993, formuló asimismo recurso ordinario contra la resolución indicada solicitando, tras diversas consideraciones, su reposición por otra en la que se acordara la apertura de la correspondiente pieza separada, fundamentando, además, su legitimación activa en que la resolución impugnada excedía del supuesto concreto, estimando que su trascendencia incidía en las competencias que en defensa de los caudales públicos se atribuyen al Servicio Jurídico del Estado ante este Tribunal.

V. La Comisión de Gobierno del Tribunal, en su reunión de 7 de septiembre próximo pasado, a la vez que acordó la acumulación de ambos recursos, sin perjuicio de dar cuenta de ello al Pleno, designó como ponente al Consejero de Cuentas del Departamento 2º de la Sección de Enjuiciamiento, Excmo. Sr. Don Paulino Martín Martín.

VI. En la tramitación de estas impugnaciones se han observado todas las disposiciones legales en vigor.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antes de entrar en el examen de las pretensiones impugnatorias, se hace necesario abordar el análisis de dos cuestiones previas que se plantean a raíz del recurso presentado por el Abogado del Estado; por una parte, sobre su acumulación al del Ministerio Fiscal y, por otra, en cuanto a la propia legitimación del Abogado del Estado para interponer el recurso.

Pues bien, respecto de la primera de ellas —la acumulación acordada por la Comisión de Gobierno en su reunión de 7 de septiembre del corriente—, nada hay que oponer sino, en todo caso, expresar la conformidad con la misma por cuanto el examen de ambos recursos, deducidos en relación con la misma resolución, evidencia a las claras su íntima conexión o identidad sustancial, lo que aconseja, de conformidad con los más elementales principios reguladores del procedimiento, entre ellos los de concentración y economía, decidir las cuestiones planteadas en un solo acto.

En lo que atañe a la segunda de las cuestiones —legitimación del Abogado del Estado para impugnar la resolución recurrida— cabe, aunque sea desde una perspectiva formal, negar el interés legítimo esgrimido puesto que, como él mismo reconoce, al cumplimentar el trámite del art. 44.3.º de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal, no hizo uso de su derecho a instar la apertura de la pieza separada por carecer “de base probatoria suficiente”. Por ello, teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial sobre el particular, entre otras, Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, de 30-IV-1976, de 14-IX-1976, 27-I-1984 y de 15-X-1988, difícilmente puede aducirse que

la resolución impugnada reporta beneficio o perjuicio a los intereses defendidos por el Abogado del Estado, en cuanto son coincidentes con la resolución que recurre.

No obstante lo anterior, el criterio antiformalista que informa la materia, así como la aplicación del principio "pro actione" que inspira la jurisdicción administrativa son razones más poderosas que obligan a proceder interpretativamente de forma proclive a la existencia de legitimación en aras del principio de tutela judicial efectiva, sin indefensión, que proclama el art. 24 de la Constitución y que si bien permite las declaraciones de inadmisión de legitimación, cuando existiere causa suficiente para ello, aconseja su prudente utilización a fin de evitar que un obstáculo meramente formal impida entrar sobre el fondo del asunto planteado (por todas, Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 23-1-1989).

Segundo. Sentado lo anterior, se pretende tanto por el Ministerio Fiscal como por el Abogado del Estado impugnar la resolución del Consejero de Cuentas, de 7 de julio de 1993, por la que se acuerda no haber lugar a la apertura de pieza separada solicitada por el primero de los recurrentes, de conformidad con el artículo 107 y concordantes de la LRJAP, en relación con lo dispuesto en la disposición adicional primera de la LFU. En síntesis, los argumentos que sirven de base a la impugnación son los siguientes:

— En primer lugar, la errónea interpretación del artículo 45 de la LFU efectuada por la resolución recurrida, según afirman los recurrentes, por considerar que dicho precepto obliga al Consejero de Cuentas a la apertura de pieza separada, siempre que lo solicite el Ministerio fiscal, como es el caso, o el Abogado del Estado.

— En segundo lugar, consideran los recurrentes que se incurre en las causas de nulidad de pleno derecho previstas en las letras b (incompetencia manifiesta del Consejero de Cuentas para dictar la resolución recurrida), e) (haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido) y f) (acto expreso o presunto contrario al ordenamiento jurídico por el que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición) del apartado primero del artículo 62 de la LRJAP.

Es de advertir que este Pleno no entra a valorar la posible inaplicación del recurso ordinario teniendo en cuenta la interpretación conjunta que resulta de las Disposiciones Adicional Tercera, Transitoria Segunda y Final de la LRJAP, por entender que, aun cuando la solución más acorde con el Ordenamiento Jurídico fuera su falta de vigencia, es lo cierto que el régimen de recursos, anterior a la LRJAP, previsto contra las resoluciones administrativas de los órganos del Tribunal, conforme al art. 21.3.c) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en relación con el 3.j) de la Ley 7/1988, de

5 de abril, está constituido por una alzada ante el Pleno, por lo que, desde el punto de vista material, no se producirá alteración alguna de la impugnación interpuesta.

Tercero. La procedencia del recurso ordinario, a pesar de la invocación hecha por la resolución recurrida al recurso del artículo 48.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, la fundamentan los recurrentes en la disposición adicional primera de la referida Ley. Esta disposición en su apartado uno establece la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo —hoy, LRJAP— respecto de todas aquellas materias no reguladas por la propia Ley de Funcionamiento y que no hayan sido adoptadas en el ejercicio de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional y siempre y cuando —matiza el precepto— resulten aplicables. Por tanto, la procedencia del recurso ordinario y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa habrá de predicarse respecto de aquellos actos y disposiciones del Tribunal dictados en el ejercicio de sus funciones gubernativas o de personal. En este sentido, el apartado cuatro de la misma disposición adicional primera, en relación con el artículo 3.j) de la propia Ley de Funcionamiento, reconoce la impugnación ante el Pleno de los actos y disposiciones de los órganos del Tribunal dictados en el ejercicio de su función gubernativa y de personal, así como su posterior revisión en vía contencioso-administrativa, todo ello en armonía con lo que asimismo establece el artículo 58.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Por todo ello, el problema estriba en determinar si la resolución recurrida se encuadra o no entre los supuestos de actos dictados en materia gubernativa o de personal, e incluso, de forma más general, en una posible actividad materialmente administrativa distinta de la anterior. La solución a dicho problema pasa necesariamente por un estudio de los antecedentes legislativos de la Ley de Funcionamiento, con el objeto de conocer el espíritu y finalidad de la norma en lo que a las actuaciones previas se refiere y determinar así su régimen jurídico. En efecto, en el anteproyecto de Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se contemplaban dentro de la función jurisdiccional tanto la llamada entonces fase de instrucción como la propiamente jurisdiccional. Sin embargo, como consecuencia del preceptivo Informe del Consejo General del Poder judicial, de 29 de enero de 1986 (BCGPJ núm. 44/1986), en el que se criticó este tratamiento unitario, por tratarse de actuaciones de distinta naturaleza, se presentó el Proyecto de Ley que posteriormente se convirtió en la definitiva Ley de Funcionamiento, conforme a la cual las actuaciones previas pasaron a constituir un capítulo dentro de la función fiscalizadora (capítulo XI del Título IV), pero orientado, sin lugar a dudas, hacia el enjuiciamiento. En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 31 de enero de 1991, dice de la pieza separada que

“es una fase preliminar preparatoria del juicio de cuentas... claramente separada de los procedimientos de fiscalización en sentido estricto y ordenada a preparar la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”.

Se trata, por tanto —sigue diciendo la Sentencia— de

“... actividades que no pueden reputarse como fiscalizadoras, sino como directamente orientadas al enjuiciamiento, y en su caso, exigencia de responsabilidad contable, y por tanto, incluidas en el procedimiento enjuiciador”.

Las anteriores consideraciones nos permiten concluir que las actuaciones previas no son propiamente fiscalizadoras, y aunque no tienen tampoco naturaleza jurisdiccional, están incluidas en el procedimiento enjuiciador. Esta especial naturaleza de las actuaciones previas podría determinar la aplicación supletoria de la legislación administrativa, y ello es así, pero dicha aplicación supletoria requiere, como establece la propia disposición adicional primera, apartado uno, agotar el contenido de la propia Ley de Funcionamiento y además aplicarla cuando resulte adecuada.

Pues bien: el legislador de 1988 quiso evitar que las impugnaciones de resoluciones en materia de actuaciones previas fueran revisadas por la jurisdicción contencioso-administrativa, en cuanto que ello podría suponer el que un orden jurisdiccional distinto, como es el contencioso-administrativo, se pronunciara sobre un contenido ajeno a su ámbito de competencias y atribuido con carácter pleno, exclusivo, necesario e improrrogable a otro órgano jurisdiccional como es el Tribunal de Cuentas. No pueden admitirse, en este sentido, afirmaciones como la de que la jurisdicción contable se integra en el orden contencioso-administrativo, puesto que ambas son perfectamente independientes y soberanas en su propio ámbito al margen de que, por elementales razones de coherencia con el principio de unidad jurisdiccional (artículo 117.5 de la Constitución española) y con la excepción expresamente reconocida al principio de exclusividad que supone la jurisdicción del Tribunal (117.3 y 136 de la Constitución española, en relación con el artículo 3.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), se atribuya hoy la casación y la revisión a la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

De ahí que, precisamente para evitar que el orden contencioso-administrativo conociera de las impugnaciones en materia de actuaciones previas, el legislador de 1988 creara el recurso del artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal. En este sentido, en la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley de Funcionamiento, se puede leer lo siguiente:

“si el procedimiento de responsabilidad contable ha de verse ante el Tribunal de Cuentas, la revisión jurisdiccional de los actos de la fase previa debe residenciarse, asimismo, en los propios órganos jurisdiccionales del Tribunal y no ante la jurisdicción contencioso-administrativa, a la que, por imperativo legal, corresponde sólo el conocimiento de los recursos de casación y de revisión”.

A esta conclusión no puede oponerse una interpretación meramente literal del artículo 48 que llevara a afirmar que este medio de impugnación sólo es posible contra las resoluciones dictadas en la pieza separada en que no se accediera a completar las diligencias o en que se causare indefensión, y por tanto no fuera utilizable contra la resolución que acuerde o deniegue la formación de la pieza separada. Ello, porque la finalidad del artículo 48 es la que ha quedado expuesta, esto es, sustraer al conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa la materia referida a las actuaciones previas. Pero es que, además, una interpretación armónica del repetido artículo, en relación con el artículo 54.2.d) de la misma Ley, arroja un resultado idéntico: este último artículo atribuye competencia a la Sala de Justicia del Tribunal en única instancia para conocer “de los recursos formulados en las actuaciones previas a la existencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional”, denominación esta que coincide exactamente con la rúbrica del capítulo decimoprimer del título IV de la Ley en el que están incluidos los artículos 45 a 48; y, finalmente, porque a raíz de la Constitución —principio de legalidad, artículo 9.3, control jurisdiccional de la potestad reglamentaria, artículo 106.1, y la plenitud de la garantía jurisdiccional, art. 24— todos ellos de la Constitución Española, difícilmente pueden seguir admitiéndose como fundamentación de los recursos ordinarios motivos tasados para la viabilidad de los mismos.

Desde esa perspectiva, ha de convenirse en que la resolución recurrida se encuadra dentro de las actuaciones previas:

En efecto, y por exclusión, porque ni se trata de una actuación fiscalizadora ni jurisdiccional, ni tampoco materialmente administrativa (de gestión o de personal), por lo que se engloba dentro de ese “tertium genus” a que hacen referencia las actuaciones previas a la vía jurisdiccional. En segundo lugar, la propia finalidad de la resolución recurrida pone de manifiesto su pertenencia a la misma categoría de actos dictados en el ejercicio de una actividad previa a la exigencia de responsabilidades contables y vocada por tanto a ella. Y, por último, porque la eventual competencia para dictar la resolución recurrida se encuentra reconocida en el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento, el cual, como es sabido, se incluye dentro del capítulo relativo a las actuaciones previas.

Por todo lo anterior, podemos concluir que el recurso procedente contra las resoluciones en las que se acuerde o no la formación de la pieza separada es el prevenido en el artículo 48.1 de la Ley de Funcionamiento y que fue justamente por ello el ofrecido en la resolución impugnada, no pudiendo prosperar por tanto el recurso ordinario previsto en los artículos 107 y concordantes de la LRJAP, por tratarse de una resolución a la que no le es de aplicación el régimen supletorio administrativo por existir una regulación propia del sistema de recursos para los actos dictados en el ámbito de actuaciones previas —que no es ni fiscalizador ni jurisdiccional— en el que, sin duda y como vimos, se encuadra la resolución impugnada.

Como consecuencia de todo ello, no estimando adecuado el recurso utilizado —único cuya resolución competiría a este Pleno—, sino el del artículo 48.1 de la LFU —cuya competencia reside en la Sala de Justicia de este Tribunal—, difícilmente podemos pronunciarnos sobre la reposición de la resolución recurrida.

Cuarto. Asimismo, llama poderosamente la atención la solicitud formulada por el Ministerio Fiscal en el correspondiente otrosí del recurso, en el sentido de la necesaria disociación que según él ha de producirse entre la forma y el fondo. En el ámbito de nuestro derecho, todo órgano que ostenta competencia para conocer de un recurso ordinario, la ostenta sobre el fondo y sobre la forma, puesto que ambos aspectos son inseparables. Por ello, la solicitud del Ministerio Fiscal no es sino la propia confirmación de la tesis sostenida en esta resolución, pero no en el sentido de que pueda conocer de una y no de otro, sino en el sentido de que el único órgano que ostenta la competencia para resolver sobre la forma y sobre el fondo es precisamente la Sala de Justicia de este Tribunal vía ex artículo 48.1 de la LFU.

Aun cuando lo razonado hasta el momento sea suficiente para desestimar sin más los recursos formulados, no quisiera este Pleno dejar de pronunciarse sobre la pretensión de que el Consejero de Cuentas se encuentra vinculado, según resultaría del artículo 45 de la LFU, a la petición de apertura de la pieza separada si así lo solicitan el Abogado del Estado o el Ministerio Fiscal. Pues bien, la dicción literal y razonable del citado artículo ha de llevar a entender que el Consejero de Cuentas debe acordar la formación de la pieza separada “si aparecieran hechos que pudieran no ser constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos... pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables”, por lo que si dicha condición no se produce el Consejero de Cuentas habrá de decidir razonadamente sobre la no apertura de la pieza separada, sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional de esta decisión por la Sala de Justicia del Tribunal.

Consecuentemente, el Consejero de Cuentas actúa en este caso en el ejercicio de una competencia que le

ha sido expresamente reconocida en el artículo 45 de la LFU.

Esta interpretación literal coincide con el contexto de la propia Ley, y así, al contemplar los demás preceptos de la Ley relativos a las competencias del Tribunal, se observa que éstas se ejercen fundamentalmente a través de su órgano natural, que es el Consejero de Cuentas. No por otro motivo se le confieren los atributos de independencia, inamovilidad y responsabilidad (artículo 136.3 de la Constitución española y arts. 30.2 y 33.1 de la Ley Orgánica 2/82).

Por ello, es posible afirmar que el legislador de 1988 quiso dejar en la esfera de la competencia de los Consejeros de Cuentas encargados de los procedimientos de fiscalización, la formación, que no instrucción, de las piezas separadas como antecedente preparatorio del juicio de cuentas. La razón de tal atribución debe buscarse no sólo en el profundo conocimiento de los hechos que tienen como consecuencia de su condición de directores y coordinadores de las tareas de esta clase, sino también en el deseo de residenciar en los mismos, como órganos del Tribunal a cuyo través se ejercen las competencias de este Tribunal, la calificación inicial de unos hechos que, como indica el Preámbulo de la Ley, tratándose de responsabilidades contables distintas del alcance van a implicar, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos. Ahora bien, si la competencia se atribuye al Consejero de Cuentas, no es menos cierto que la iniciativa se reconoce también al Ministerio Fiscal y al Abogado del Estado. Es pues en este sentido como debe interpretarse la disyunción recogida en el artículo 4.5, es decir, a iniciativa propia o a iniciativa del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado, el Consejero de Cuentas resuelve lo procedente en punto a la formación de la pieza separada. Considerar vinculante la petición del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado supone tanto como reconocer que la competencia para formar la pieza separada la ostenta no sólo el Consejero de Cuentas sino también el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, lo cual, obviamente, no es la finalidad querida por el legislador.

Corresponde por tanto al Consejero de Cuentas, en el ejercicio de la competencia que le reconoce el artículo 45, resolver lo procedente en punto a la formación de la pieza separada. El problema que plantea el precepto es el determinar cuándo el Consejero de Cuentas, a instancia del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado, ha de formar la pieza separada o ha de resolver en sentido negativo. La solución se encuentra en el mismo precepto y, tal como quedó apuntado con anterioridad, el acuerdo de incoación se condiciona a la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad contable distinta del alcance, por lo que quien solicite la incoación deberá acreditar, al menos indiciariamente, que los hechos revisten los elementos constitutivos de la responsabilidad contable que se definen en la Ley, sin que baste con su mera

afirmación; y caso de que la acreditación no se produzca, podrá el Consejero, también razonando sobre la inexistencia, a modo indiciario, de hechos constitutivos de responsabilidad contable, resolver la no apertura de la pieza separada.

De la misma manera el artículo 46.2 de la LFU permite al Consejero de Cuentas el archivo "a limine" cuando los hechos manifiestamente no revistan los caracteres de alcance. En este sentido, aunque este Pleno no sea competente para valorar los elementos definitorios de esta clase de responsabilidad, es lo cierto que la petición del Ministerio Fiscal fue realizada de forma abstracta, sin exponer por qué los hechos al menos de forma indiciaria, eran constitutivos de esta clase de responsabilidad, mientras que el Consejero de Cuentas razonó la no formación de la pieza separada porque de los hechos sobre los que se solicitaba su formación no resultaban indicios de responsabilidad contable.

La conclusión a que llegamos es igualmente predicable desde la perspectiva que ofrece la teoría general de la iniciación de los procesos administrativos. En efecto, debe partirse de la calificación jurídica que merece la pieza separada o procedimiento especial o previo al actuar jurisdiccional. La dicción legal nos enseña que este procedimiento exige un acto de incoación a dictar por el órgano competente: el Consejero que ha dirigido el procedimiento fiscalizador base. Es decir, se inscribe entre los procedimientos en que la naturaleza de los mismos o por prescripción legal así viene establecido, vgr.: procedimiento de elaboración de disposiciones generales, sancionador, revisión de oficio, etc. En tales supuestos, el expediente o procedimiento se abre con el acuerdo de incoación dictado por el órgano u autoridad competente dictado en el círculo de sus atribuciones y aunque no se trate en ningún caso de una actuación libre de quien decide (el sometimiento al principio de legalidad y la interdicción de la arbitrariedad tienen alcance general y están constitucionalizados, etc.), ya que más bien nos movemos en el campo de la actividad reglada —por emplear una terminología tradicional— sometida a control jurisdiccional (art. 24, 103 y 106 de la Constitución Española), no deja el titular del órgano que decide de estar investido de facultades, con apoyo legal, de denegar la apertura o iniciación del procedimiento cuando así proceda en Derecho. Esta que es una regla general abarca todos los campos, extendiéndose incluso al penal en el que aun teniendo el Ministerio Fiscal el casi —en la práctica— monopolio del ejercicio de la acción penal, el Juez puede —en todos los niveles de la instrucción, etc.— denegar o rechazar "a limine" el escrito de querrela, con ello no se atribuye al Juez función soberana o decisión última de ninguna clase: frente a su inicial decisión la Ley prevé recursos para controlar la racionalidad de la medida junto a su legalidad. Igual ocurre aquí, donde encontramos un procedimiento cuya apertura exige acto de incoación del Consejero, sin que la petición o escrito de iniciación sea suficiente, por sí

misma, para abrir la pieza (al contrario de lo que ocurre en procedimientos de peticiones de licencias, autorizaciones, subvenciones, etc.). Y es claro que el Consejero no es un mero instrumento legal canalizador de la petición deducida, sino que, por el contrario, la valora en todos sus términos y la relaciona, por supuesto, con los antecedentes y posibles hechos irregulares que se deduzcan del examen y comprobación de la cuenta o cuentas, etc. practicadas en el procedimiento fiscalizador concluido; y si su juicio es negativo por entender, fundadamente, que de los antecedentes disponibles no resultan acreditados los hechos de los que se desprenda una presunción razonable de responsabilidad contable, la denegación de la apertura se muestra como una decisión razonable, no sólo por acomodada a los principios que informan el Ordenamiento, sino también amparada en una exégesis finalista (incluso literal) del propio art. 45 de la Ley de Funcionamiento, dado que el texto completo de la norma impide atenerse sólo a la expresión "acordará la formación de la pieza...", sino que viene precedida de una premisa o situación fáctica predeterminante y que no es otra que en el procedimiento de fiscalización existiesen hechos de los que pudiesen deducirse responsabilidad contable, y que remata o precisa en la parte final de la norma contenida en el n.º 1 del art. 45 al delimitar el ámbito objetivo de la pieza (referente a los sujetos responsables, hechos imputados y cuantía). Pero esta conclusión, predicable sin ninguna duda para los supuestos en que se hace preciso el acto de incoación como modo legal de abrir o poner en marcha el procedimiento, también es aplicable —con algunos matices— en los casos en que el escrito de petición de parte inicia, sin más, el procedimiento. En estos supuestos la Ley (art. 69.1 de la Ley anterior, arts. 69 y 70 de la LRJAP) exige que la petición exprese, entre otros requisitos, los hechos, razones y súplicas en que concrete con toda claridad la solicitud, equivalente a la petición razonada de otros órganos. Y en caso de no ser así, por no reunir los requisitos exigidos (en los que se incluyen los imputados por la legislación específica aplicable) el órgano competente requerirá al peticionario para que dentro del plazo legal subsane la falta o aporte los documentos preceptivos, con apercibimiento, y caso de no hacerlo se decretará el archivo (por entender que ha desistido). En definitiva, no es cierto —no puede serlo— que el escrito de iniciación suponga, en todo caso, la puesta en marcha sin más del procedimiento.

Por todo lo expuesto, no estimamos la concurrencia de causa alguna de nulidad en la resolución recurrida sino, antes bien, que se trata de un acuerdo adoptado en el ejercicio propio de las competencias que reconoce el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal a los Consejeros de Cuentas titulares de los Departamentos de Fiscalización.

Como consecuencia de todo lo anterior,

VISTOS los preceptos citados y los demás de general y pertinente aplicación.

SE PROPONE AL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS LA DESESTIMACION (POR INADECUACION DE PROCEDIMIENTO E INCOMPETENCIA DEL ORGANO DECISOR) DE LOS RECURSOS INTERPUESTOS POR EL MINISTERIO FISCAL Y EL ABOGADO DEL ESTADO CONTRA LA RESOLUCION DE 7 DE JULIO DE 1993, DEL CONSEJERO DE CUENTAS TITULAR DEL DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION DE LA ADMINISTRACION ECONOMICA DEL ESTADO, SOBRE LA SOLICITUD DEL MINISTERIO FISCAL DE FORMACION DE PIEZA SEPARADA EN RELACION CON LAS ACTUACIONES FISCALIZADORAS SEGUIDAS AL FORPPA POR LA ADJUDICACION DE 70.000 TONELADAS DE AZUCAR EN 1984 A LA SOCIEDAD IFCO-INTERMUN.

Contra esta resolución cabe interponer el recurso contencioso-administrativo ordinario previsto en el art. 58.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo en el plazo de dos meses conforme a lo dispuesto en el art. 58 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

#### AL PLENO

EL FISCAL, en relación con el voto negativo emitido en el día de hoy ante ese Pleno en el anteproyecto de fiscalización n° 3/87 de Fiscalía, solicitado por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, relativo a la venta de 70.000 Tm. de azúcar por el FORPA, a la Empresa IFCO-INTERMUN, en el año 1984, explica su oposición por los siguientes motivos:

En primer lugar, no resulta aceptable la postura, admitida en el Informe, de acudir al procedimiento de contratación directa, fundamentándose en la urgencia de la operación. La contratación directa de la que tanto se abusa en los tiempos actuales, no sólo aparece rodeada de una aureola de recelos sociales sino que sólo es posible conforme al art. 87 de la Ley de Contratos del Estado y 247 de su Reglamento (en la versión vigente en la fecha de la contratación) en circunstancias absolutamente excepcionales, minuciosamente especificadas en la Ley, a las que nos remitimos por no hacer enojosa su lectura, pero que ni remotamente prevé una simple y vulgar operación de venta de azúcar, para la que ni por sus autores se alegan ni en el informe se recogen, hechos o circunstancias para considerarla incurso en las exigencias legales para acogerse al régimen de adjudicación directa.

Con ello entendemos que toda la operación queda tachada de ilegalidad, al llevarse a cabo por un proce-

dimiento voluntarista que la Ley no autoriza, basándose en una pretendida urgencia indemostrada, y además, si al decidirse por el Consejo de Ministros la venta e iniciarse las gestiones por el FORPA, no había ningún motivo de urgencia mercantil, la actividad de este último tampoco responde a un actuar rápido y procedente pues está lleno de fallos, rémoras e inconsecuencias. La petición de ofertas se realiza de modo incompleto, lo que permite la aparición de auténticas contraofertas o posiciones condicionadas y se concluye seleccionando a la empresa IFCO-INTERMUN, de un modo tan particular que después se nos dice que no es una adjudicación y que en ningún momento quedó perfeccionado el contrato de compraventa ni garantizado su cumplimiento con los correspondientes avales sino, por el contrario, se afirma que sólo se pretendía abrir un tiempo de diálogo de varios meses, inconcebible en el sistema comercial donde este tipo de operaciones se concluyen fulgurantemente. Hay que resaltar que precisamente esta calma incomprensible de negociación se desarrolla o se consiente en un momento en el que los mercados internacionales del azúcar han entrado en un régimen de baja pronunciada, que lleva a la empresa adjudicataria a apartarse de la operación. En suma, se decidió en régimen de adjudicación directa en base a una urgencia inexistente y sin reunir los requisitos legales y cuando las circunstancias comerciales varían, aconsejando diligencia, se entra en un incomprensible marasmo negociador y se permite que el comprador incumpla sus obligaciones.

Desde luego, no estamos tampoco de acuerdo con la consideración del informe de que el acto de adjudicación no tenía este carácter, culminando el contrato de compra-venta pretendido, ya que no tiene sentido ni es uso mercantil, ni mucho menos previsión de la Ley de Contratos del Estado, solicitar licitaciones en plazos perentorios y elegir una para pura gestión negociadora durante un período de dos meses. Lo que ocurrió es que una aceptación formal y suficiente de una oferta, se fue convirtiendo por la desidia del vendedor en un acto ineficaz cuyo resultado fue el incumplimiento.

Igualmente, merece dura crítica el sistema establecido para el aval prestado, que estaba viciado desde que se elige el régimen de adjudicación directa, convirtiéndose en una garantía simbólica por su cuantía pero que, al mismo tiempo, contradice la pretensión de que nunca hubo compraventa pues es impensable que si lo acordado era sólo negociar, se penalice la falta de acuerdo a una sola de las partes.

No podemos coincidir con el informe al tratar de la eficacia, argumentando que el interés del FORPA no es un interés lucrativo sino que otros fines concurrentes le pueden llevar a admitir pérdidas dentro de sus objetivos, lo cual si es cierto en el análisis global de las finalidades del FORPA, no lo es si, como en el caso presente, analizamos solamente una operación consistente en vender y exportar 70.000 Tm. de azúcar,

en cuyo acto sólo cabe la obtención de las mejores condiciones económicas y de todo orden.

Además el régimen seguido y la libertad de actuación adoptada, sólo válida para el empresario privado, les hizo consentir en la no presentación de fianzas adecuadas y aceptar una limitada e insuficiente.

Tampoco podemos compartir las consideraciones que para este caso concreto se adoptan en relación con la eficacia acreditada por el FORPA en el proceso de compra-venta. Se considera que es difícil emitir un juicio por importantes y trascendentes razones como la falta de "un objetivo perfectamente definido y medible a través de indicadores", pues se asegura que, "las operaciones de compraventa realizadas por el FORPA, tenían un fin último que iba más allá de los meros aspectos comerciales; es decir, pretendían la regulación de los mercados y la ordenación de las estructuras productivas. La generalidad y amplitud de estos objetivos impide que su medición pueda realizarse en términos precisos. Y, en este sentido, conviene recordar que, en determinadas ocasiones, la realización de esos fines puede implicar la retirada del mercado de los excedentes o su transformación en productos de precio muy inferior en el mercado".

Esta Fiscalía, bajando del terreno de los principios trascendentales al del caso concreto de una simple operación de venta de azúcar, sin más pretensiones que la de la pura enajenación y obtención del precio en los niveles satisfactorios existentes en el mercado en el momento que se acordó y se iniciaron las gestiones, no puede menos de considerar una eficacia claramente negativa en el Organismo auditado cuando por sus erróneas actividades no sólo no consigue materializar la compraventa, sino que desaprovecha la ocasión del buen momento inicial del mercado mundial arrastrando el producto hasta cotas de muy baja valoración, con los costes financieros y de almacenaje consecuentes.

Tampoco coincidimos con la ponencia cuando se asegura que "el coste económico de no haberse culminado la venta con IFCO, resulta de imposible cuantificación". Por el contrario, el coste es factible de determinar. Debe, sin duda, considerarse el coste como la suma de diferentes elementos: coste de almacenaje, gastos de conservación, seguros, costes financieros o, en su caso, intereses del capital invertido, todo ello desde el momento en que debió hacerse la operación de compra-venta ordenada por el Consejo de Ministros y aquel en que realmente se realizó, que según parece fue en el mes de septiembre de 1985, cantidades que no sólo son fácilmente cuantificables sino que deben ser cuantificadas, pues son importantes y cuantiosas, constituyendo el perjuicio producido al Sector Público.

En resumen, entendemos que una compra-venta que se desarrolla por el cauce de la ilegalidad; en régimen de adjudicación directa indebidamente elegido, y además permite con demoras y negociaciones postcon-

tractuales la resolución de la compraventa con importante desvalorización del valor de la mercancía y demora en la liquidación, no puede tener como conclusiones las que se recogen en el informe.

Madrid, 21 de diciembre de 1993

251/000037 (Congreso de los Diputados)  
771/000036 (Senado)

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 del Reglamento de la Cámara, se ordena la publicación en el Boletín Oficial de las Cortes, Sección Cortes Generales, de la Resolución adoptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas sobre el Informe emitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización realizada al Banco de España, correspondiente a los ejercicios de 1989, 1990 y 1991, así como el Informe correspondiente. (Número de expediente 251/000037).

Palacio del Congreso de los Diputados, 27 de abril de 1994.—El Presidente del Congreso de los Diputados, **Félix Pons Irazazábal**.

RESOLUCION APROBADA POR LA COMISION MIXTA PARA LAS RELACIONES CON EL TRIBUNAL DE CUENTAS EN RELACION CON EL INFORME DE FISCALIZACION DEL BANCO DE ESPAÑA, CORRESPONDIENTE A LOS EJERCICIOS DE 1989, 1990 Y 1991

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 7 de abril de 1994, en relación con el Informe remitido por ese Alto Tribunal sobre la fiscalización del Banco de España, correspondiente a los ejercicios de 1989, 1990 y 1991.

ACUERDA:

1. Instar al Banco de España para que cumpla el acuerdo adoptado por su Consejo en relación con el arqueo de las existencias de oro y plata, tanto en cuanto a los lingotes como a las monedas, y a que de forma periódica y sistemática se realicen los correspondientes arqueos y verificaciones de estos activos.

2. Instar al Banco de España para que cumpla el acuerdo adoptado por su Consejo de aplicar un criterio contable único en la contabilización del Fondo de Provisión de Divisas; no aplique criterios diferentes para la valoración del oro, y utilice el mismo criterio para la valoración de los títulos físicos del sector público y para las obligaciones y bonos del Estado. En

cuanto al cálculo de la Cartera de Valores debe realizarse de manera individual y no aplicarse criterios de estimación de los intereses.

3. Instar al Gobierno a que en relación con los créditos renovados, vencidos y no pagados, por la Tesorería de la Seguridad Social al Banco de España esta-

blezca las normas adecuadas que permitan la amortización de las mismas.

Palacio del Congreso de los Diputados, 7 de abril de 1994.—El Presidente, **Néstor Padrón Delgado**.—El Secretario Primero, **Diego Jordano Salinas**.

## INFORME DE FISCALIZACION DEL BANCO DE ESPAÑA

### Ejercicios 1989, 1990 y 1991

El Pleno del Tribunal de Cuentas, a tenor de lo dispuesto en los artículos 9, 12 y 14 en la Ley 2/1982, de 12 de mayo, y 3.c), 28 y 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de la de Funcionamiento, ha acordado, en sesión celebrada el 31 de enero de 1994, la formulación del presente Informe con los resultados de la fiscalización selectiva realizada al Banco de España, relativa a los ejercicios 1989, 1990 y 1991.

### INDICE

	Páginas
I. INTRODUCCION .....	224
I.1. NATURALEZA JURIDICA Y NORMATIVA APLICABLE .....	224
I.2. AMBITO DE LA FISCALIZACION .....	225
II. ACTIVOS EXTERIORES.....	225
II.1. ORO DEL BANCO.....	226
II.1.1. Variaciones del período en onzas troy .....	226
II.1.1.1. Compras en los mercados internacionales.....	226
II.1.1.2. Compra del oro del Tesoro Público .....	227
II.1.1.3. Oro en poder de corresponsales .....	227
II.1.1.4. Venta de monedas de oro propiedad del Banco .....	227
II.1.2. Criterios de valoración.....	229
II.1.3. Control de existencias .....	231
II.2. DIVISAS CONVERTIBLES .....	231
II.2.1. Criterio seguido en la valoración de las divisas.....	231
II.2.2. Gestión de las reservas de divisas.....	234
II.3. APORTACIONES AL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL .....	236
II.3.1. Posición neta en el Fondo Monetario Internacional.....	236
II.3.2. Derechos Especiales de Giro en el FMI .....	237
II.3.3. Financiación de las aportaciones al FMI.....	237
II.4. PARTICIPACION EN EL FONDO EUROPEO DE COOPERACION MONETARIA (FECOM) .....	238
II.5. OTROS ACTIVOS EXTERIORES.....	238



Esta plena capacidad jurídica de obrar tanto en el campo público como en el privado es la que determina el peculiar régimen jurídico del Banco de España; así, establece el art. 2º de la norma citada que cuando actúe en el ejercicio de las potestades públicas “acomodaré su actuación a lo previsto en la presente Ley, las normas que la desarrollen y en su defecto, a la Ley de Procedimiento Administrativo. No le serán de aplicación los preceptos de la legislación sobre Contratos del Estado y Patrimonio del Estado, ni la Ley General Presupuestaria así como tampoco las normas reguladoras de los Organismos Autónomos”.

Por otra parte, se establece en el mismo artículo que cuando actúe como entidad privada, es decir, en cuanto a las operaciones que realice y las relaciones jurídicas que mantenga que no se consideren como actuaciones públicas, se regirá por el Derecho civil, mercantil o laboral.

El no haber desarrollado la Ley 30/1980 tal y como se preveía en su disposición adicional ha originado que continúen vigentes parcialmente las siguientes normas que han regulado la actuación del Banco de España durante el período fiscalizado:

— Ley de Ordenación bancaria de 31 de diciembre de 1946.

— Decreto de 24 de julio de 1947 por el que se aprueban los Estatutos del Banco de España.

— Orden de 23 de marzo de 1948 del Ministerio de Hacienda, por la que se aprueba su Reglamento.

— Ley de Bases de Ordenación del Crédito y la Banca de 14 de abril de 1962.

— Decreto-Ley de 7 de junio de 1962 sobre nacionalización y reorganización del Banco de España.

Este conjunto de normas completado por múltiples disposiciones de igual o menor rango, conforman el marco jurídico al que debe ajustarse el Banco de España y sobre el cual ya emitió opinión el Tribunal de Cuentas en su anterior fiscalización — Nota de 26 de enero de 1984 a las Cortes Generales, B.O.E. 31 de enero de 1984—, en la que se ponía de manifiesto en su apartado I.1 “... el marco jurídico al que debe ajustarse el citado Banco, se compone de un conjunto disperso de normas, elaboradas en épocas diferentes que han sido declaradas expresamente vigentes en tanto no se opongan a las normas posteriores y mientras no se apruebe una disposición o Reglamento que contemple de forma actualizada, el régimen de las operaciones del Banco de España. El resultado de este sistema de derogaciones parciales tácitas, es un conjunto heterogéneo de normas con contenidos contradictorios en muchos casos”.

Igualmente el Tribunal recomendó en su conclusión 1ª “Que se hace necesario dar cumplimiento al mandato contenido en la disposición adicional de la Ley 30/1980, de 21 de junio, que establece: 'El Gobierno remitirá a las Cortes Generales las disposiciones relativas a la naturaleza, régimen jurídico, funciones y actuación del Banco de España'.”

En base a esta recomendación, la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas instó al Gobierno en su Resolución 24-I —Boletín Oficial de las Cortes Generales, 21 de marzo de 1984— que proceda a dar cumplimiento al ya citado mandato

A pesar del tiempo transcurrido y hasta el momento de redactar el presente Informe, sigue sin darse cumplimiento por parte del Gobierno al mandato recibido.

## I.2. AMBITO DE LA FISCALIZACION

De acuerdo con el Plan de fiscalización aprobado por el Pleno del Tribunal, las verificaciones realizadas se han efectuado sobre las áreas Activos Exteriores, Relaciones con el Tesoro Público y Cartera de Valores y han estado referidas fundamentalmente a los ejercicios 1989, 1990 y 1991.

Estas áreas suponen aproximadamente un 50% de los saldos del Balance del Banco, representando unos 10 billones de pesetas de media para cada uno de los ejercicios fiscalizados.

Se ha realizado igualmente un seguimiento de las observaciones y recomendaciones efectuadas por el Tribunal de Cuentas al Banco de España en su anterior fiscalización referida a los ejercicios de 1980 y 1981, limitado a aquellos aspectos concretos que tenían una relación directa con las áreas ahora fiscalizadas.

La fiscalización realizada se ha centrado fundamentalmente en el análisis del cumplimiento de la normativa legal aplicable al Banco de España, de criterios de valoración seguidos, de la representatividad de la realidad económico-financiera y patrimonial y de la evaluación del control interno aplicado por el Banco.

Los trabajos de verificación realizados se han visto facilitados por el apoyo prestado por la Entidad a todos los niveles y por los medios puestos a disposición del equipo del Tribunal que han sido óptimos.

## II. ACTIVOS EXTERIORES

Este grupo de cuentas recoge el contravalor en pesetas de todos los activos en oro o divisas que posee el Banco de España y cuya composición se refleja en el cuadro siguiente:

**CUADRO Nº 1**  
**SALDOS DE ACTIVOS EXTERIORES AL 31 DE DICIEMBRE DE 1989-90-91**  
 (en millones de pesetas)

	<u>1989</u>	<u>%</u>	<u>1990</u>	<u>%</u>	<u>1991</u>	<u>%</u>
<b>- RESERVAS EXTERIORES:</b>						
Oro del Banco	364.753,6	7,39	382.151,1	7,15	359.828,8	5,35
Divisas convertibles	3.858.770,0	78,15	4.285.126,1	80,13	5.428.946,9	80,65
DEG en el FMI	75.403,7	1,53	67.033,1	1,26	44.074,7	0,65
Posición neta en el FMI	134.055,4	2,71	109.130,2	2,04	103.452,7	1,54
ECUS en el FECOM	482.993,7	9,78	486.329,6	9,09	778.275,5	11,56
<b>- OTROS ACTIVOS</b>	<u>21.716,9</u>	<u>0,44</u>	<u>17.808,7</u>	<u>0,33</u>	<u>16.691,6</u>	<u>0,25</u>
<b>TOTAL</b>	<u>4.937.693,3</u>	<u>100</u>	<u>5.347.578,8</u>	<u>100</u>	<u>6.731.270,2</u>	<u>100</u>

Hay que destacar el fuerte incremento que han registrado estos activos durante el ejercicio de 1991 (un 26%) debido fundamentalmente al aumento experimentado por las divisas convertibles.

## II.1. ORO DEL BANCO

### II.1.1. Variaciones del período en onzas troy.

Durante los ejercicios analizados se ha producido un incremento del 16,34% en la cantidad de oro propiedad del Banco (medido en onzas troy que es la medida de peso internacional utilizada con el oro y equivale a 31'103495 gramos), debido a las adquisiciones realizadas, tanto en los mercados internacionales como al Tesoro Público, y a las cesiones hechas al FECOM.

En el cuadro nº 2 se presenta el desglose de todas las variaciones habidas en el período fiscalizado, según la distinta localización y a septiembre y diciembre de cada año, que son los dos meses en que se regulariza el precio del oro en cada ejercicio.

La regularización realizada en septiembre se efectúa para hacer una estimación de los resultados del ejercicio a dicha fecha, con objeto de calcular el anticipo de los mismos que se ingresa al Tesoro.

#### II.1.1.1. Compras en los mercados internacionales.

El Consejo Ejecutivo de fecha 27 de octubre de 1988 aprobó la realización de un programa de compras de oro en los mercados internacionales, justificada con los siguientes argumentos:

1) A pesar del programa de adquisiciones realizado en el último trimestre de 1987 (se adquirieron 2,6 millones de onzas equivalentes a 82'72 Tm por importe de 1.270 millones de dólares) no se ha conseguido incrementar la proporción del oro en las reservas del Banco, representando en la actualidad el 15,7% del total.

2) España sigue siendo uno de los países comunitarios con menor proporción de oro en sus reservas.

3) El mecanismo de movilización de ECUS en el Fondo Europeo de Cooperación Monetaria (FECOM) hace que los países que aportan mayor cantidad de dólares y menor cantidad de oro se encuentren en una situación de desventaja.

4) Nuevos criterios de gestión de reservas aprobadas por el Banco de España, orientados a una fuerte reducción del riesgo bancario, en un período de fuerte incremento de las reservas de divisas, y con dificultades en la colocación alternativa de divisas que no sean el dólar.

5) La situación de los precios del oro en estos momentos parece favorable para emprender una operación de este tipo.

Las directrices que el Consejo Ejecutivo fijó para estas adquisiciones establecieron el número de onzas a comprar, el período, el precio máximo a pagar, la modalidad de la compra y la firma intermediaria a través de la cual se realizarían. La evolución de este programa sufrió diversas vicisitudes, quedando suspendido en un momento dado por la evolución de los precios del oro y cerrándose finalmente en enero de 1989, adquiriendo una cantidad superior a la inicialmente prevista y habiendo sufrido un retraso de un mes en su

ejecución, todo ello justificado por la evolución del mercado en ese período; habiendo sido informado y dando previamente su aprobación el Consejo Ejecutivo según consta en las diferentes actas analizadas.

Se realizaron un total de 11 operaciones en el mercado internacional, adquiriéndose 2.087.000'087 onzas troy (ver cuadro nº 2); se ha comprobado que estas operaciones se han realizado a los precios vigentes en los mercados internacionales y adecuado a lo aprobado por el Consejo Ejecutivo.

A pesar de estas compras, el objetivo que se perseguía de aumentar la proporción del oro dentro del total de las reservas exteriores no se ha podido conseguir durante los ejercicios fiscalizados como consecuencia de nuevo del fuerte incremento que han experimentado las entradas de divisas.

#### II.1.1.2. Compra del oro del Tesoro Público.

El art. 55 de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, autoriza "al Ministro de Economía y Hacienda a vender al Banco de España, al precio vigente en el mercado a la fecha de la operación, el oro y la plata de los que el Estado es actualmente titular".

En virtud de dicha autorización se firmó un contrato de compraventa entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Gobernador del Banco de España en el que se fijaba la composición del oro y la plata del Tesoro y el precio a pagar. Se adquirió oro en lingotes por un total de 512.809'307 onzas troy y el equivalente en monedas a 107.754'755 onzas troy, que por su valor numismático han pasado a formar parte del Tesoro Artístico Monetario del Banco.

Se adquirió plata por un total de 12.128.225,085 onzas troy, fijándose su precio en 401 pesetas la onza —el vigente en el mercado internacional a la firma del contrato— pagándose un total de 4.863.418.259 ptas.

Para la valoración de las 512.809'307 onzas troy de oro se fijó el precio de 35.819 pesetas/onza, que era el vigente en el mercado el día de la firma del contrato, abonándose un total de 18.368.316.567 ptas.

En cuanto a las monedas, había un total de 297.944, de más de 50 países, aunque la mayor parte eran de España, EE.UU., Reino Unido, Francia y Méjico. Para su valoración se encargó un estudio a un experto internacional, que valoró las monedas por grupos, dando unos precios máximos y mínimos para cada uno de estos grupos. En base al citado estudio orientativo fue el Banco de España el que fijó el precio de las monedas estableciendo una prima de un 20,906%, que se aplicaría al peso en onzas de oro fino de las monedas, pagándose por tanto el precio de la onza a 43.307 pesetas, es decir, un total de 4.666.535.175 ptas.

Si bien la valoración de estas monedas se podía haber hecho con un criterio más exacto, hay que tener en cuenta una serie de factores entre los que destacan el

alto coste de un estudio pormenorizado, la no conveniencia de detallar a terceros las monedas que se poseen, la influencia que se puede ejercer en el valor de mercado al tener un número importante de monedas iguales y que se intentan vender y el tratarse de una operación entre el Tesoro y el Banco de España, factores estos que aconsejaron la valoración efectuada.

#### II.1.1.3. Oro en poder de corresponsales.

Como se puede ver en el cuadro nº 2, la mayor parte del oro propiedad del Banco de España se halla localizado en poder de corresponsales. Esta diversificación de las tenencias de oro se encuentra justificada por motivos de seguridad, por la ubicación de los mercados del oro donde se realizan las compra-ventas y por evitar las dificultades y coste que originaría, de otro modo, su traslado físico a la hora de realizar posibles transacciones.

Bajo la denominación de "depósitos a la vista" el Banco de España recoge el oro localizado en la Reserva Federal de EE.UU., el Banco de Inglaterra y el Banco Internacional de Pagos de Basilea; estos depósitos no son retribuidos.

En cuanto a los "depósitos a plazo", el Banco de España los realiza siguiendo las normas de los mercados internacionales; normalmente se efectúan a tres meses y el tipo de interés obtenido durante estos tres ejercicios ha oscilado entre el 0,5 y el 2% anual.

El Consejo Ejecutivo del Banco acordó establecer un límite máximo del 5% del total de oro propiedad del Banco para destinar a este tipo de operaciones, así como la relación de entidades financieras autorizadas para realizarlas. Se ha comprobado el correcto cumplimiento de estas directrices. Esta política conservadora del Banco de España en su actuación en el mercado internacional del oro, se encuentra justificada por las peculiaridades de este mercado, el bajo tipo de interés obtenido y el riesgo, que aunque sea mínimo, siempre lleva aparejado este tipo de operaciones.

Las diferencias en peso entre la constitución y la cancelación de estos depósitos siempre suponen pequeñas variaciones por la dificultad de devolver el número de lingotes de oro que pesen exactamente lo mismo que pesaban los que se depositaron.

Esto ha supuesto unas adquisiciones durante estos tres ejercicios de 6.195'067 onzas troy, lo que completa, junto con las reflejadas en los dos apartados anteriores, el total de las compras realizadas.

#### II.1.1.4. Venta de monedas de oro propiedad del Banco.

En sus sesiones de fecha 5 y 8 de febrero de 1991 el Consejo Ejecutivo autorizó al Gobernador del Banco de España para que procediese a vender un total de

**CUADRO Nº 2**  
**VARIACIONES DEL PERIODO**  
(en onzas troy)

CONCEPTOS	ORO SITUADO EN EL BANCO DE ESPAÑA (1)	ORO EN PODER DE CORRESPONSALES		TOTAL ORO	
		DEPOSITOS A LA VISTA (2)	DEPOSITOS A PLAZO (3)	ORO ASIGNADO AL FECOM (4)	ORO DEL BANCO (5) = (1+2+3)
EXISTENCIAS A 31.XII.88	<u>1.503.731,560</u>	<u>11.632.236,657</u>	<u>288.092,809</u>	<u>3.512.000</u>	<u>13.424.061,026</u>
- Compras-Ventas	0	2.087.000,087 <sup>(a)</sup>	1.962,023 <sup>(c)</sup>	0	2.088.962,110
- Traspasos	968.206,900	-1.815.584,997	430.378,097	417.000	-417.000
TOTAL EXISTENCIAS A SEPTIEMBRE 89	<u>2.471.938,460</u>	<u>11.903.651,747</u>	<u>720.432,929</u>	<u>3.929.000</u>	<u>15.096.023,136</u>
- Compras-Ventas	0	0	1.394,377 <sup>(c)</sup>	0	1.394,377
- Traspasos	0	721.827,306	-721.827,306	0	0
EXISTENCIAS A 31.XII.89	<u>2.471.938,460</u>	<u>12.625.479,053</u>	<u>0</u>	<u>3.929.000</u>	<u>15.097.417,513</u>
- Compras-Ventas	0	0	326,637 <sup>(c)</sup>	0	326,637
- Traspasos	0	-833.537,971	832.537,971	1.000	-1.000
TOTAL EXISTENCIAS A SEPTIEMBRE 90	<u>2.471.938,460</u>	<u>11.791.941,082</u>	<u>832.864,608</u>	<u>3.930.000</u>	<u>15.096.744,150</u>
- Compras-Ventas	443.227,355 <sup>(a)</sup>	69.581,952 <sup>(b)</sup>	1.192,441 <sup>(c)</sup>	0	514.001,748
- Traspasos	0	834.057,049	-834.057,049	0	0
EXISTENCIAS A 31.XII.90	<u>2.915.165,815</u>	<u>12.695.580,083</u>	<u>0</u>	<u>3.930.000</u>	<u>15.610.745,898</u>
- Compras-Ventas	-19.497,377 <sup>(c)</sup>	0	1.218,590 <sup>(c)</sup>	0	-18.278,787
- Traspasos	0	-358.944,809	383.944,809	-25.000	25.000
TOTAL EXISTENCIAS A SEPTIEMBRE 91	<u>2.895.668,438</u>	<u>12.336.635,274</u>	<u>385.163,399</u>	<u>3.905.000</u>	<u>15.617.467,111</u>
- Compras-Venta	0	0	100,999 <sup>(c)</sup>	0	100,999
- Traspasos	0	385.264,398	-385.264,398	0	0
EXISTENCIAS A 31.XII.91	<u>2.895.668,438</u>	<u>12.721.899,672</u>	<u>0</u>	<u>3.905.000</u>	<u>15.617.568,11</u>

(a) Compras mercados internacionales

(b) Compras al Tesoro

(c) Adquisiciones por variaciones Depósitos a plazo

(d) Venta de monedas

30.200 monedas de oro (19.497'3 onzas troy) que formaban parte de las Reservas del Banco y cuyo valor numismático era muy bajo, para con el importe conseguido por la venta de las mismas, proceder a la adquisición de otras monedas que completen la colección del Banco. Dicha colección está formada por monedas de alto valor numismático y cuyo importe está recogido en el Balance del Banco dentro del grupo de Inmovilizado en la cuenta "Muebles y Equipo de Oficina-Tesoro Artístico Monetario".

En virtud de la citada autorización se procedió a dar de baja el importe de dichas monedas (477.295.789 pts.) en el grupo 1 de "Activos Exteriores" del Balance y se cargó a la cuenta "Monedas de oro pendientes de asignación a cuentas específicas" del Grupo 7 "Inmovilizado", siendo esta última una cuenta transitoria que representa el valor de las monedas que aún no se han vendido. A 31 de diciembre de 1991 tan sólo se habían vendido 300 monedas, habiéndose obtenido 8.821.115 pesetas en la venta, empleándose 6.141.404 pesetas en la compra de seis monedas para el Tesoro Artístico Monetario del Banco de España.

En esta operación, si bien se trata de vender unas monedas de oro para con su producto adquirir otras, dada la distinta consideración que desde el punto de vista contable tiene ambos tipos de monedas, la autorización otorgada al Gobernador ha posibilitado la utilización de una parte de las reservas exteriores para financiar la adquisición de inmovilizado. A la vista del procedimiento utilizado para la adquisición de las piezas numismáticas, se considera que estas adquisiciones se deben realizar con cargo a fondos que se asignen en su caso en el Presupuesto de los Gastos de Funcionamiento, Emisión de billetes e Inversiones del Banco de España, quedando sometidos por tanto a las normas reguladoras que rigen la elaboración, aprobación (por el Consejo General del Banco) y ejecución de dicho presupuesto.

#### II.1.2. Criterios de valoración.

El Consejo Ejecutivo en su reunión de fecha 29 de diciembre de 1981 acordó establecer una serie de criterios para valorar el oro propiedad del Banco de España, con el fin de adaptarlo dentro de unos márgenes de seguridad a la evolución que siguieran los precios de dicho metal en los mercados internacionales y no a precios fijos como se había valorado hasta entonces.

Estos criterios son los siguientes:

1º) Para la regularización inicial se actualizaría el precio de contabilización de la onza troy de oro fino, fijando el de 251 \$ USA/onza, valor equivalente al 80% de su precio medio (\$ 314), durante los cinco últimos años.

El importe resultante en dólares, según el criterio de actualización antedicho, se valoraría en pesetas al

cambio de 80 pts./\$ USA, que es aproximadamente el tipo de cambio medio de los últimos 12 meses.

2º) Para las sucesivas regularizaciones del precio del oro, se procedería a su modificación anual —antes del cierre del ejercicio—, en base a los siguientes procedimientos alternativos:

— Si el precio medio de mercado durante el ejercicio a punto de cerrarse o el precio medio de mercado durante el último trimestre del año, cualquiera que sea el menor, fuese superior en más de un 50% al precio de contabilización, éste se aumentaría en el exceso sobre dicho 50%.

— Si el precio de contabilización fuese superior al 80% del precio medio de mercado durante el ejercicio a punto de cerrarse, se procedería a su reducción hasta igualarlo al citado 80% del precio medio de mercado.

— A igual regularización se procederá en cualquier fin de mes en que se dé la circunstancia de que el precio de contabilización sea superior al 80 por 100 del precio medio de mercado durante el período transcurrido desde la última regularización, sea anual o mensual.

En una reunión posterior del Consejo Ejecutivo (6 octubre 1989) se acordó suprimir las regularizaciones mensuales a que hace referencia el último párrafo del apartado 2º anterior.

En comparación con EE.UU. y los países comunitarios, cuyas valoraciones oscilan entre los 42,22 \$/onza troy y el precio de mercado en cada ejercicio (401 \$/onza, 391 \$/onza y 353 \$/ onza, sería la cotización del oro a 31 de diciembre de 1989, 1990 y 1991, respectivamente), el criterio seguido por el Banco de España se sitúa en una prudente posición intermedia, que dadas las continuas oscilaciones de este mercado se considera adecuada.

Se ha comprobado la correcta aplicación de los criterios fijados en las regularizaciones efectuadas, y cuyo resultado viene reflejado en el cuadro nº 3.

Se ha verificado igualmente el cumplimiento de lo recomendado por el Tribunal de Cuentas en su anterior Nota ya referida, y que en su conclusión 3ª establecía:

"Se considera necesario la realización de un ajuste en el balance del Banco de España para homogeneizar el valor de todo el oro monetario del Estado, revalorizando el oro del Tesoro aplicando el mismo criterio que al oro propiedad del Banco de España."

En cumplimiento de esta recomendación, el Ministerio de Economía y Hacienda dictó la Orden de fecha 6 de junio de 1984 sobre revalorización del oro del Tesoro depositado en el Banco de España, en la que se fijan exactamente los mismos criterios de valoración que había establecido el Banco para su oro y cuyo

**CUADRO N° 3**  
**VALORACION DE LAS EXISTENCIAS DE ORO EN EL PERIODO**  
 (sin incluir el asignado al FECOM)

FECHAS	NUMERO ONZAS TROY  (1)	VALOR CONTABLE PESETAS  (2)	REGULARIZACION		VALOR REGULARIZADO PESETAS  (5) = (2+4)	
			TIPO DE CAMBIO s/onza  (3)	IMPORTE PESETAS  (4) = (1x3)-2		
31-12-88	13.424.081,026	349.025.586.676	325	80	0 <sup>(1)</sup>	349.025.586.676
30-09-89	15.096.023,136	434.459.065.399	302	80	-69.739.146.433	389.905.412.533
31-12-89	15.097.417,513	364.783.206.055	302	80	-29.598.941	364.753.607.114
30-09-90	15.096.744,15	364.741.371.544	302	80 <sup>(2)</sup>	0	364.741.371.544
31-12-90	15.610.745,898	383.153.268.532	306	80	-1.002.208.949	382.151.059.583
30-09-91	15.617.467,111	382.330.852.776	290	80	-20.005.615.801	362.325.236.975
31-12-91	15.617.568,11	362.329.020.710	288	80	-2.500.251.456	359.828.769.254

<sup>(1)</sup> En 1988 las regularizaciones fueron en febrero y octubre. En diciembre no fue necesario.

<sup>(2)</sup> El cambio exacto de regularización es de 302,0012 \$/onza y 80,006 pts./\$

cumplimiento se ha observado desde 1984 hasta el momento de su venta al Banco de España en 1990 (apartado II.1.1.2).

### II.1.3. Control de existencias.

En relación al oro en poder de corresponsales se han comprobado las conciliaciones periódicas que al final de cada ejercicio efectúan los distintos corresponsales con el Banco de España sin que se haya apreciado ninguna diferencia.

Por lo que respecta al oro almacenado en las cajas del Banco se han podido comprobar las extremas medidas de seguridad existentes para su custodia. Sin embargo no se ha regulado por el Banco de España ningún procedimiento, para que de una manera periódica y sistemática, se realizasen por los órganos de control interno los correspondientes arqueos y verificaciones de estos activos.

Se ha procedido a efectuar un recuento físico de todos los lingotes y cajas de monedas existentes y posteriormente, ya por muestreo (tamaño de la muestra, un 1'5% aproximadamente) se ha comprobado igualmente el peso, la pureza y el sello de garantía del ensayador de cada lingote y las características y número de monedas de cada caja, sin que se hayan detectado variaciones significativas con los datos registrados. El recuento físico se ha podido contrastar con los datos existentes a 31 de diciembre de 1991, ya que desde entonces hasta la fecha actual no ha habido ningún movimiento de estas existencias.

En cuanto a la clasificación y almacenamiento de los lingotes, ésta se realiza, según las distintas partidas que se han ido adquiriendo, sin que se mantenga una numeración correlativa que permita identificar claramente cada uno de ellos. Está sin embargo en fase de elaboración, en el momento de redactar el presente informe, un inventario exhaustivo que recoge todos los datos relativos a cada lingote.

En relación a las cajas de monedas, éstas deberían contar con una identificación correlativa y con las características principales de las monedas que contienen (identificación, peso bruto, pureza, etc.).

Hay una serie de lingotes, que representan, en peso, el 2% aproximadamente del total, que no cumplen las normas estándares que rigen en los mercados internacionales, en cuanto a pureza y a peso fundamentalmente, lo que dificultaría su posible utilización en dichos mercados y la determinación de su valor real, por lo que se considera conveniente que se analice la posibilidad de estandarizar todos los lingotes propiedad del Banco de España, mediante un proceso de refundición de los mismos.

## II.2. DIVISAS CONVERTIBLES

Esta cuenta representa el contravalor en pesetas de los saldos en medios de pago, denominados en mone-

da extranjera, que posee el Banco de España. No tienen la consideración de divisas las monedas y billetes físicos de otros países debido a los costes que origina su transporte y a los riesgos de sustracción o falsificación a los que están sujetos, lo que hace incluso que su tipo de cambio sea distinto al de las divisas.

El saldo que presenta esta cuenta a 31 de diciembre de cada ejercicio es el siguiente, en millones de pesetas:

1989 -	3.858.770
1990 -	4.285.126
1991 -	5.428.947

Tanto en las reglas de gestión como en los procesos de control interno aplicados a las operaciones en divisas no se han detectado incidencias dignas de mención. Sería conveniente, sin embargo, que se elaborase un manual donde se unificaran y desarrollaran las normas de procedimiento que se aplican en la actualidad.

### II.2.1. Criterio seguido en la valoración de las divisas.

Entre las conclusiones fijadas en la ya referida Nota del Tribunal de Cuentas, la segunda recogía lo siguiente: "Con la finalidad de que los criterios de valoración se ajusten al ordenamiento jurídico al que está sometido el Banco de España, se considera necesario la corrección de las anotaciones contables, calculándose los beneficios de las operaciones en divisas aplicando algún criterio basado en precios de adquisición".

A raíz de esta conclusión, el Consejo General acordó establecer como único procedimiento para la valoración de la compra-venta de sus divisas el llamado "LIFO diario". Como ya se expuso en dicha Nota, la aplicación de este método supone que "los beneficios o pérdidas se calculan diariamente separando en dos partes las unidades vendidas en el día. Por un lado, se toman las ventas que igualan las compras de cada divisa, efectuadas en el día, calculándose el resultado por comparación entre los ingresos corrientes y los costes corrientes correspondientes a estas unidades monetarias vendidas y compradas. Por otro lado, se separan las ventas de la divisa que exceden de las compras, que por tanto suponen una disminución en las existencias del Banco de España de esa divisa obteniéndose el resultado de la diferencia entre los ingresos corrientes y el coste medio de las existencias de dicha divisa".

Este es el criterio que se ha mantenido durante el período fiscalizado habiéndose comprobado su correcta aplicación durante los tres ejercicios. A 31 de diciembre se regulariza el valor de las divisas sustituyendo los cambios medios contables resultantes de todas las operaciones realizadas durante el ejercicio por los respectivos cambios oficiales compradores de mercado vigentes a dicha fecha.

Igualmente se recomendó en la misma conclusión la creación de una cuenta de previsión para diferencias de cambio en los siguientes términos: "Partiendo del hecho de que los resultados derivados de la venta de divisas tiene su origen en la continua depreciación de la peseta frente a las demás monedas y que tales beneficios se tornarán en pérdidas en el momento en que se dé el proceso inverso, parece conveniente que se dote alguna cuenta de 'Previsión para diferencias de cambio' que permita amortiguar las fluctuaciones que se produzcan en los resultados de las operaciones en divisas. La cuantía que se destine a la dotación de la 'Previsión para diferencias en cambio' será la que se considere precisa en atención a las existencias en divisas, a la depreciación sufrida por la peseta en los mercados de cambios y a las expectativas de su futura evolución. (En oficio de fecha 19 de enero de 1984 el Banco de España ha comunicado a este Tribunal de Cuentas que ya ha procedido a aplicar estos criterios, mediante las oportunas rectificaciones, en los ejercicios 1981, 1982 y 1983)".

Es a esta cuenta donde se llevan las posibles plusvalías o minusvalías resultantes de la regularización anterior.

El Consejo General aprobó en su sesión del día 20 de diciembre de 1983 "Dotar una cuenta de previsión para diferencias de cambio con cargo a la cuenta de Resultados del ejercicio corriente. Se autoriza al Consejo Ejecutivo para que determine el porcentaje exacto, entre los límites del 5 al 15 por ciento, sobre los niveles de los contravalores en pesetas de las existencias de divisas que se produzcan a finales de 1983, cifra que determinará el importe de la dotación inicial de la referida cuenta de previsión."

Aunque el acuerdo alude a dotar una previsión lo que en realidad se constituyó fue una provisión con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias y no con cargo a beneficios. La evolución de la dotación y aplicación de este fondo desde su creación hasta finales de 1991 ha sido la siguiente según se puede ver en el cuadro nº 4:

En el ejercicio 1983, se provisiona, con cargo a resultados, fijándose su importe en un 8% sobre el valor contable de las divisas a finales del ejercicio.

En el ejercicio 1984, se acuerda que el porcentaje del Fondo debe representar el 7% del valor contable de las divisas a finales del ejercicio, es decir 120.368 millones de ptas, pero teniendo en cuenta para el cálculo de ese 7% el importe de otras dos cuentas de provisiones ya existentes, "Fondo especial de provisión para las fluctuaciones de los cambios" y "Fondo especial de provisión por riesgos en las operaciones forward". El importe del Fondo quedó constituido con las siguientes partidas: 70.138 millones que era el saldo del ejercicio anterior, 7.000 y 7.750 millones (importes de las dos cuentas que se integran) y la diferencia hasta los 120.368 millones, es decir 35.480, que se dota con cargo a resultados.

En el ejercicio 1985 se acuerda, primero, regularizar las minusvalías de las divisas que tienen un precio de mercado a 31 de diciembre inferior a su valor contable, adeudando la provisión, y segundo, dotar la provisión con cargo a resultados por el importe necesario hasta alcanzar un 7% del valor de las divisas a precio de mercado, a diferencia de los dos ejercicios anteriores en los que se consideraba el valor contable.

En el ejercicio 1986 se regularizan las minusvalías de las divisas igual que en el ejercicio anterior; pero no se dotan nuevos importes a esta provisión, ya que se considera como formando parte de ella tácitamente las fuertes plusvalías originadas por una serie de divisas en las que el precio de mercado es superior a su valor contable, con lo que el porcentaje de cobertura asciende al 11,84%, adoptando este nuevo criterio.

En el ejercicio 1987 se acuerda regularizar las minusvalías netas, es decir, las minusvalías producidas por determinadas divisas que no pueden ser compensadas con las plusvalías obtenidas de otras.

Se crea una nueva cuenta "Provisión por correcciones valorativas de los activos exteriores de reserva", donde se refunden las tres cuentas de provisiones sobre divisas existentes hasta este año con el llamado "Fondo de regularización del oro", que era una reserva que se había constituido al revalorizar el precio del oro en 1981, de acuerdo con los criterios ya comentados en el apartado II.1.2.

Así, la base sobre la que se calcula el porcentaje queda establecida por el valor de mercado de las divisas más el valor contable del oro al 31 de diciembre.

En el ejercicio 1988 se regularizan las minusvalías netas de divisas y del oro, dotando con cargo a resultados 70.567 millones de pesetas, con lo que se ha mantenido el porcentaje de provisión en el 5,30% sobre la base valorada igual que en el ejercicio anterior.

En los ejercicios 1989, 1990 y 1991 los criterios seguidos han sido uniformes, y han consistido, primero, en considerar la base sobre la que hay que aplicar el porcentaje como la suma de las reservas de divisas, valoradas a precio de mercado a 31 de diciembre, y el oro, también valorado a precio de mercado, y en segundo lugar, en sumar la plusvalía tácita del oro (diferencia entre valor de mercado y valor contable) a la provisión existente, para calcular el porcentaje de cobertura, cargando a la cuenta de resultados la cantidad necesaria para llegar al porcentaje deseado. Como se refleja en el cuadro nº 4 las reservas tácitas del oro han supuesto un 74, un 76 y un 64 por ciento del total del porcentaje de la provisión para los tres ejercicios.

De todo lo anterior se deduce un cambio de criterio contable casi continuo a la hora de determinar la base sobre la que se establecieron los porcentajes de provisión y las distintas partidas que formaron parte de la citada provisión; este cambio de criterio ha permitido durante los ejercicios fiscalizados presentar unos re-

**CUADRO Nº 4**  
**EVOLUCION DEL FONDO DE PREVISION PARA DIFERENCIAS DE CAMBIO**  
(en millones de pesetas)

Ejer- ciclo (1)	C/V Dívisas y oro (2)	Minus/Plusv. de oro (3)	Minus/Plusv. de dívisas (4)	Cuentas de provisiones y reservas táctas						Cargo a result. (11)	%
				04.11 (5)	04.06 (6)	04.07 (7)	04.17 (8)	Táctas (9)	SUMA (10)		
1983	876.719 <sup>(a)</sup>	--	--	70.138	--	--	--	--	70.138	70.138	8,00
1984	1.719.540 <sup>(a)</sup>	--	--	105.618	7.000	7.750	--	--	120.368	35.480	7,00
1985	1.340.320 <sup>(a)</sup>	--	- 44.580	79.072	7.000	7.750	--	--	93.822	18.034	7,00
1986	1.559.404 <sup>(a)</sup>	--	- 46.689	32.383	7.000	7.750	--	137.500 <sup>(d)</sup>	184.633	--	11,84
1987	3.620.242 <sup>(a)</sup>	+ 62.903	- 62.312				292.080 <sup>(e)</sup>	--	292.080	--	8,06
1988	4.438.162 <sup>(a)</sup>	- 57.382	- 70.567				234.698	--	234.698	70.567	5,30
1989	5.112.837 <sup>(a)</sup>	- 76.998	- 167.839				134.888	376.395	511.283	145.027	10,00
1990	5.512.935 <sup>(a)</sup>	+ 225	- 216.415				84.365	261.144	345.509	165.636	6,30
1991	6.812.266 <sup>(a)</sup>	- 28.129	- 76.613				124.337	216.277	340.614	144.714	5,00

- (a) Valor contable dívisas al 31 de diciembre, sin oro.  
(b) Valor de mercado dívisas al 31 de diciembre, sin oro.  
(c) Valor mercado dívisas al 31 de diciembre, incluido oro al valor contable.  
(d) Valor mercado dívisas al 31 de diciembre, incluido oro al valor de mercado, porque ya se consideraban las plusvalías táctas de este activo para el cálculo de la cobertura.  
(e) Por única vez, se consideraron las plusvalías de las dívisas que las tenían, como reservas táctas. En años sucesivos se consideraron las minusvalías/plusvalías netas del conjunto de las dívisas, tal como aparecen en el cuadro.  
(f) La cuenta 04.17 recogió los saldos al 31 de diciembre de 1986 de las siguientes cuentas: 04.03, 04.04, 04.06, 04.07 y 04.11 por unos importes, respectivamente de :  $481 + 243.875 + 7.000 + 7.550 + 32.383 = 291.489$  más la plusvalía del oro y las minusvalías netas de dívisas.

04.03. Revalorización oro del banco.

04.04. Regularización por modificación del precio del oro.

04.06. Fondo especial de fluctuaciones de cambio.

04.07. Fondo especial para provisión riesgos "forward".

04.11. Provisión por diferencias de cambio en compraventa de dívisas.

04.17. Provisión por correcciones valorativas de los activos exteriores de reserva.

sultados contables superiores a los que se hubieran derivado de aplicar un criterio uniforme, y referido únicamente a las divisas.

Además, el considerar la plusvalía tácita del oro como un importe a sumar a la provisión existente para alcanzar el porcentaje estimado, supone que por una parte se está adoptando un criterio de valoración prudente y adecuado para el oro, como ya se ha expuesto, y por otra, a la hora de fijar un porcentaje de provisiones adecuado para cubrir las posibles oscilaciones del mercado, no se considera el valor contable del oro, sino su valor de mercado para que las plusvalías así obtenidas eviten minorar excesivamente la cuenta de resultados.

Las consecuencias del procedimiento descrito han sido que, por una parte, se ha unificado la provisión aplicable a dos activos de distinta naturaleza y con distinto riesgo a los efectos de que la gran dotación existente para uno de ellos haya contribuido a la cobertura de las importantes minusvalías producidas en el otro, y por otra parte se han tenido en cuenta, como ya se ha visto, dos valoraciones distintas del precio del oro.

En definitiva, este Tribunal considera que se deberían diferenciar las provisiones que se aplican al oro de las que se aplican a las divisas y asignar un único valor contable al oro a todos los efectos.

## II.2.2. Gestión de las reservas de divisas.

Para darse cuenta de la importancia que tiene la gestión de las reservas de divisas por parte del Banco de España sólo hay que observar los importes totales que se reflejan en el apartado II.2 y su evolución durante estos tres ejercicios.

Se ha tenido en cuenta al analizar la actuación del Banco en este ámbito, la doble faceta que puede revestir dicha actuación. Así, por un lado, actúa como si fuera un miembro más del mercado, tratando de obtener la máxima rentabilidad de sus activos y, por otro, cuando actúa como autoridad monetaria, en la que desarrolla entre otras las siguientes funciones:

- a) Preservar la liquidez del mercado de divisas.
- b) Sostener los tipos de cambio dentro de las bandas fijadas en el mecanismo de cambios del Sistema Monetario Europeo al que España se adhirió en junio de 1989.
- c) Contribuir a un funcionamiento ordenado del mercado de divisas.
- d) Mantener un determinado nivel de tesorería.

Las directrices en relación con la gestión de las reservas para estos ejercicios fueron establecidas por el Acuerdo del Consejo Ejecutivo de fecha 15 de abril de 1988 habiéndose modificado posteriormente en otros Consejos aspectos puntuales de las mismas.

Mediante estas directrices se fijan, entre otros, los siguientes aspectos:

- La colocación de las divisas se efectuará en cuentas de tesorería, depósitos a plazo y valores.
- Plazo máximo de los depósitos.
- Riesgo máximo a asumir con cada entidad financiera.
- Riesgo máximo global con entidades financieras.
- Criterios para seleccionar entidades con las que se puede operar.
- Proporción valores a corto, medio y largo plazo.
- Instrumentos en los que se puede invertir.
- Vida media de la cartera.
- Divisas que pueden formar parte de las reservas y porcentaje que cada una debe representar sobre el total.

La Oficina de Operaciones Exteriores es la encargada de ejecutar las anteriores directrices. En la comprobación del grado de cumplimiento de las mismas no se han detectado desviaciones relevantes.

Por lo que se refiere a la rentabilidad obtenida con la gestión de las divisas, se ha procedido a comparar ésta con unos índices, elaborados por una entidad financiera internacional privada, de general aceptación en el mercado internacional, y cuyo resultado viene reflejado en el cuadro nº 5.

Hay que tener en cuenta a la hora de realizar esta comparación las salvedades siguientes:

- Se han comparado las rentabilidades de los depósitos y de los valores cuyo importe sobre el total de divisas representa de media un 95% para los tres ejercicios, el 5% restante está formado por las cuentas de Tesorería, las inversiones con garantía de valores y por las denominadas "cuentas convenio" y "especiales", con las que es difícil hacer cualquier tipo de comparación con fuentes externas.
- Se han contrastado las medias aritméticas de los tres ejercicios para ambas rentabilidades.
- El Banco de España establece como criterio prioritario la seguridad de sus inversiones, lo que repercute en su rentabilidad.
- La distribución de los vencimientos de las colocaciones del Banco de España deben ser muy homogéneas para prevenir problemas de liquidez.
- Imposibilidad para el Banco de España de realizar operaciones masivas de colocación de divisas y, en general, sometimiento a un mayor número de limitaciones que las entidades privadas.

Igualmente el Consejo Ejecutivo en su reunión de fecha 18 de julio de 1989, acordó, al objeto de facilitar la comparación con la gestión de reservas efectuadas por el propio Banco de España y, asimismo, facilitar el aprendizaje de nuevas técnicas y operaciones, mantener varias carteras gestionadas por entidades de la má-

## CUADRO Nº 5

RENTABILIDADES DE LAS INVERSIONES EN DIVISAS EN %  
(ejercicios 1989, 1990 y 1991)

DIVISAS	RENTABILIDAD MEDIA DE LOS 3 EJERCICIOS VALORES DEL B.E.	INDICE EXTERNO PARA VALORES (media 3 ejer.)	DIFERENCIA (3) = (1)-(2)	RENTABILIDAD MEDIA DE LOS 3 EJERCICIOS DEPOSITOS DEL B.E.	INDICE EXTERNO PARA DEPOSITOS (media 3 ejerc.)	DIFERENCIA (6) = (4)-(5)
	(1)	(2)		(4)	(5)	
DOLAR USA	9,23	10,77	-1,54	8	8,28	-0,28
DOLAR CANADIENSE	12,03	12,09	-0,06	-	11,88	-
YEN JAPONES	6,2	5,47	0,73	6,53	6,91	-0,38
MARCO ALEMAN	7,56	6,38	1,18	7,66	8,39	-0,73
FLORIN HOLANDES	7,37	5,72	1,65	8,06	8,52	-0,46
FRANCO FRANCES	9,6	9,06	0,54	9,7	10,12	-0,42
FRANCO SUIZO	-	-	-	7,43	8,19	-0,76

xima categoría y solvencia del mercado internacional; firmándose a raíz de este acuerdo varios contratos de gestión externos, que han obtenido igualmente durante los ejercicios 1990 y 1991 unas rentabilidades muy similares a las obtenidas por el Banco de España. El total gestionado por estas entidades no ha superado en los ejercicios objeto de fiscalización el 30% del total de las reservas.

De todo lo anterior y teniendo en cuenta las dificultades comparativas que se presentan debido a las salvedades expuestas, se puede llegar a la conclusión de que el Banco de España ha gestionado sus reservas de divisas durante los tres ejercicios fiscalizados, obteniendo unas rentabilidades similares a las que han sido habituales en los mercados internacionales.

### II.3. APORTACIONES AL FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

España se adhirió al Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional (FMI) en el mes de julio de 1958, habiéndosele asignado una cuota de 100 millones de dólares USA. Desde entonces ha participado en todas las revisiones de cuotas que se han producido, teniendo asignada a 31 de diciembre de 1991 una cuota de 1.286 millones de Derechos Especiales de Giro (desde la creación de los DEG en 1967 como un activo de reserva, las cuotas del Fondo vienen expresadas en DEG, cuya cotización varía en función del valor de una cesta compuesta por las monedas más importantes en las transacciones internacionales).

Los DEG son emitidos por el FMI, se consideran a todos los efectos como una divisa más y forman parte por tanto de las reservas exteriores de los países pertenecientes al Fondo; sólo tienen como limitación el que no se pueden utilizar como medio de pago directamente sino que tiene que actuar como intermediario de las operaciones el FMI.

Las cuotas del Fondo se fijan en función de la importancia económica de cada país y se revisan periódicamente, habiendo pasado la participación relativa de

España en el Fondo del 1,08%, en el momento de su ingreso, al 1,43% del total en el momento de redactar este Informe. La cuota de cada país no sólo sirve para fijar la participación financiera en el Fondo sino que determina el número de votos con los que cuenta el país y establece los límites de la ayuda que el Fondo le puede prestar.

Se han analizado en los dos apartados siguientes los saldos de las cuentas que formando parte del grupo de activos exteriores recogen las participaciones de España en el Fondo, habiendo supuesto una limitación en su estudio el hecho de que el Banco de España no realiza la gestión económica de las relaciones con el FMI, sino que únicamente se limita a realizar los pagos e ingresos materiales que le comunican el Ministerio de Economía y Hacienda y el propio Fondo.

#### II.3.1. Posición neta en el Fondo Monetario Internacional

El Fondo establece que las aportaciones de los países se puedan realizar un 25% en oro o divisas convertibles (entre las cuales se pueden incluir desde su creación los propios DEG emitidos por el Fondo) y un 75% en moneda nacional.

Así, en el balance del Banco de España la cuenta "Posición neta en el FMI" representa el total de aportaciones pagadas en oro o moneda extranjera, bien como pago del 25% de cuota, bien como transferencias de moneda extranjera realizadas a otros países dentro de los programas de actuación del Fondo. La contrapartida de este saldo es pues la salida neta de oro y divisas que se ha producido en las relaciones con el Fondo. La diferencia entre el importe de la cuota valorada en pesetas y el saldo de la cuenta "Posición neta en el FMI" representa la parte de cuota aportada en moneda nacional y se la denomina "FMI Posición tramo pesetas".

La evolución de los saldos de estas cuentas durante los tres ejercicios fiscalizados ha sido la siguiente, en millones:

SALDO a 31-12	Cuota de España en DEG	Tipo de cambio DEG/pts. a 31-12	Total cuota pts.	Posición neta en el FMI pts.	%	FMI Posición Tramo pts	%
	(1)	(2)	(3) = (4 + 5)	(4)	(4/3)	(5)	(5/3)
1989	1.286	144,190	185.911,6	134.055,4	72,11	51.856,2	27,89
1990	1.286	136,963	175.454,7	109.130,2	62,20	66.324,5	37,80
1991	1.286	138,166	178.413,3	103.452,7	57,99	74.960,6	42,01

### II.3.2. Derechos Especiales de Giro en el FMI.

El FMI asigna a cada país un número determinado de DEG, en función de la cuota que le corresponde; estas asignaciones serían como un crédito que el Fondo concede a España y cuyo importe antes de la 8ª revisión de cuotas quedó fijado para España en 298,8 millones de DEG. Inicialmente la cuenta de activo "Derechos Especiales de Giro en el FMI" tendría por tanto el mismo saldo que la de su contrapartida en el Pasivo "Derechos asignados" y sería igual al equivalente en pesetas de los 298,8 millones de DEG; sin embargo este saldo varía continuamente, aumentando con los importes que se apoyan en divisas a los planes del Fondo y con los intereses abonados por el Fondo y disminuyendo por las cantidades satisfechas al Fondo por gastos de administración, amortización e intereses por ayudas recibidas.

CUADRO Nº 6

DEG en el FMI (en millones)	1989	1990	1991
Saldo inicio del ejercicio	456,8	522,9	489,4
Intereses pagados por el FMI	90,0	113,6	83,5
Intereses cobrados por el FMI	-23,8	-27,1	-23,9
Cargas por gtos. administración	-0,1	-	-
Venta de DEG acordadas por el Fondo	-	-120,0	-230
Saldo final del ejercicio	522,9	489,4	319,0
Cambio medio contable pts./DEG	144,190	136,963	138,166
Contravalor en pts.	75.403,7	67.033,1	44.074,7

La valoración de los DEG tanto de esta cuenta como de la anterior se realiza, como ya se ha señalado para la totalidad de las divisas, al cambio medio contable, regularizándose al final de cada ejercicio según el cambio de mercado aplicado por el FMI el último día hábil de cada ejercicio.

### II.3.3. Financiación de las aportaciones al FMI.

La financiación de las cuotas del FMI, al igual que la de otra serie de organismos económicos internacionales, ha corrido a cargo tradicionalmente del Banco de España, y es sólo a partir de 1987, a raíz de las conclusiones obtenidas de la Moción número 2/1987 del Consejo de Estado, cuando dichas aportaciones, con la excepción de las del FMI y la del Fondo Europeo de Cooperación Monetaria, son financiadas por el Estado a través de un crédito concedido por el Banco de España.

En el caso del FMI originalmente, y hasta 1973, la cuota de España formó parte del Balance del Instituto Español de Moneda Extranjera (IEME) integrado en el

Ministerio de Comercio. Con el Decreto-Ley 6/1973, de 17 de julio, los activos y pasivos del IEME, entre ellos la cuota del FMI, pasaron al Banco de España, siendo éste el origen histórico de la presente situación. Por otro lado, y a diferencia de otras participaciones, la cuota de España en el FMI es parte de las reservas exteriores, y como tal es adecuado que figure en el balance del Banco de España. Sin embargo, esta consideración así como los antecedentes consultados parecen indicar que no hay ningún motivo para que las cuotas del FMI no sean financiadas por cuenta del Estado, y esto en base a los siguientes argumentos:

1) En el texto del Convenio Constitutivo del Fondo se refiere siempre a los países como miembros de pleno derecho refiriéndose a los Bancos Centrales únicamente en su art. XIII, Sección 2ª, apartado a) en el que establece que "Cada país miembro designará a su banco central como depositario de todas las tenencias del Fondo de su moneda y, en caso de no tener banco central designará a otra institución que el Fondo considere aceptable". Por otra parte en el art. 2º del Decreto-Ley de 4 de julio de 1958 por el que España se adhiere al convenio constitutivo del Fondo, se establece que "... España ha convenido con el Fondo Monetario Internacional en fijar una cuota de cien millones de dólares...", de lo que se desprende que la calidad de miembro recae en la Nación Española encarnada jurídicamente por el Estado Español.

2) La contribución española se ha fijado siempre mediante ley, tal y como es preceptivo al tratarse de una obligación económica del Estado. Si se hubiese considerado que la aportación tenía que asumirla el Banco de España no hubiera sido necesario hacerlo mediante la norma aludida.

3) En las distintas leyes que regulan tanto la adhesión como las sucesivas revisiones de cuotas se autoriza al Ministerio de Hacienda "para concertar con el Banco de España créditos especiales sin interés para pagar la parte de la suscripción en el FMI que debe hacerse efectiva en pesetas" y se añade que estos créditos no serán computables a efectos de los límites que regíen para cada presupuesto en relación con los anticipos del Banco de España al Tesoro.

Se designa incluso al IEME como el Organismo Oficial a través del cual el Gobierno español se relacionará con el FMI, siendo el Banco de España tan sólo designado como depositario de los haberes en pesetas constituidos a favor del Fondo, si bien cuando desaparece el IEME todas sus funciones son asumidas por el Banco de España, y es a raíz de esta desaparición cuando en el articulado de las distintas leyes se establece que "se autoriza al Banco de España para aplicar el oro o dólares de los EE.UU. que sean necesarios para el pago del aumento de la cuota española", e igualmente se faculta al Ministerio de Hacienda "para adoptar cuantas medidas sean precisas para la ejecución de lo dispuesto en esta Ley", de lo que parece des-

prenderse que el responsable último de que se cumpla lo preceptuado es el Ministerio de Hacienda, correspondiendo al Banco de España como depositario de las reservas exteriores destinar las que le fije el citado Ministerio al pago de la cuota.

De todo lo anterior se desprende que incluso el legislador al regular estas aportaciones está considerando al Estado a través del Ministerio de Hacienda como responsable y titular de las mismas, abriendo la vía, eso sí, de que sean financiadas a través de créditos especiales concertados con el Banco de España.

4) Aunque el Estado se haga cargo de estas participaciones, su saldo debería seguir figurando en el activo del balance del Banco de España formando parte de las reservas exteriores (al igual que figura en el balance de los bancos centrales europeos), si bien se reflejaría contablemente su pertenencia al Tesoro.

Todo ello con independencia de las dificultades que la financiación por cuenta del Estado de las cuotas del FMI pueda plantear en relación con la entrada en vigor de las reglas de no financiación monetaria del Tesoro que se derivan de los acuerdos de Maastricht.

#### II.4. PARTICIPACION EN EL FONDO EUROPEO DE COOPERACION MONETARIA (FECOM)

La Adhesión en 1987 del Banco de España al Acuerdo de Basilea (suscrito el día 13 de marzo de 1979 por los Bancos Centrales de los países miembros de la Comunidad Económica Europea) supuso la participación de España en el mecanismo de creación y movilización de ECUS a través del FECOM.

Así, en el art. 17 de dicho Acuerdo se estableció que cada Banco Central debería aportar al FECOM el 20% de sus reservas en oro y dólares USA, obteniendo a cambio el importe equivalente en ECUS emitidos por el FECOM. Esta aportación se realiza mediante una venta al contado de dichos activos y una compra simultánea de los mismos a un plazo de tres meses, al término de los cuales se realizará una nueva compraventa como la descrita pero actualizando los importes,

ya que como es lógico el volumen de reservas materializadas en oro y dólares USA habrá variado en este tiempo.

<u>Año</u>	<u>Importe ECUS</u>	<u>Tipo de cambio</u>	<u>Importe pesetas</u>
1989	3.697,2	130,637 pts/ECU	482.993,7
1990	3.757,2	129,438 "	486.329,6
1991	6.011,6	129,463 "	778.275,5

Simultáneamente a la venta descrita, el FECOM asigna a cada país los ECUS equivalentes a los activos vendidos, por lo que en realidad lo que se produce es un intercambio de activos.

Cada país está autorizado a invertir en el mercado internacional su aportación al FECOM, beneficiándose incluso de los rendimientos que ésta produzca y debiendo tan sólo comunicar al FECOM la composición y clase de los distintos instrumentos en que se han materializado dichas inversiones, así como sus posibles variaciones.

La valoración en pesetas de los ECUS asignados al Banco de España se recoge en la cuenta "ECUS en el FECOM" que forma parte de los Activos Exteriores y cuyo saldo, en millones, al final de los ejercicios fiscalizados asciende a:

La tenencia de estos ECUS no ha ocasionado durante los 3 ejercicios pago de interés alguno por parte del Banco de España, ya que no ha habido que utilizar durante estos períodos ni las cantidades asignadas, ni las facilidades crediticias a que da derecho la pertenencia al FECOM.

#### II.5. OTROS ACTIVOS EXTERIORES

Representan estas cuentas los saldos de billetes extranjeros que tiene el Banco de España en sus cajas así como los créditos concedidos por el Estado Español o el propio Banco a países en vías de desarrollo, adoptando en general la fórmula de convenios de cooperación financiera o económica. Su evolución viene reflejada en el cuadro nº 7.

**CUADRO Nº 7**  
**OTROS ACTIVOS EXTERIORES**  
(en millones de pesetas)

	<u>1989</u>	<u>%</u>	<u>1990</u>	<u>%</u>	<u>1991</u>	<u>%</u>
Billetes extranjeros	112,2	0,52	83,3	0,47	141,7	0,85
Activos en moneda extranjera a largo plazo	21.025,5	96,82	16.308,4	91,57	13.962,9	83,65
Mº de Hacienda, contravalor de préstamos exteriores concedidos por el Estado español	0,6	-	-	-	-	-
Activos en moneda extranjera situac. especiales	<u>578,6</u>	<u>2,66</u>	<u>1.417,0</u>	<u>7,96</u>	<u>2.587,0</u>	<u>15,5</u>
<b>TOTAL OTROS ACTIVOS</b>	<u>21.716,9</u>	<u>100</u>	<u>17.808,7</u>	<u>100</u>	<u>16.691,6</u>	<u>100</u>

Las partidas más destacadas y sobre las que cabe hacer algún tipo de observaciones son los activos en moneda extranjera a largo plazo y los que se encuentran en situaciones especiales.

En activos en moneda extranjera a largo plazo se refleja el saldo de varios créditos, concedidos por el Gobierno Español o por el Banco de España, a países en vías de desarrollo y que tenían por objeto en general financiar inversiones, fomentar las transacciones comerciales y cubrir déficit transitorios de sus balanzas de pagos. Los importes de estos créditos vienen reflejados en el cuadro nº 8.

Por otra parte los activos en moneda extranjera en situaciones especiales recoge el saldo de aquellos créditos que se traspasan a esta rúbrica, por considerar sus especiales características.

Todos estos créditos fueron concedidos entre 1969 y 1981, habiendo sido refinanciados la mayor parte de ellos ante el impago de las cuotas e intereses a su vencimiento.

De las comprobaciones efectuadas sólo hay que resaltar lo puesto de manifiesto en el informe de auditoría interna del Banco correspondiente al ejercicio 1991, en el sentido de que se habían calculado erróneamente los intereses correspondientes al crédito concedido por el Gobierno Español a la República Dominicana, por lo que el importe correspondiente de este crédito debe ser de 562.230.788 pesetas en lugar de los 541.748.252 pesetas que figura en balance; teniendo en cuenta esta diferencia el saldo de los créditos concedidos por el Gobierno a 31 de diciembre de 1991 sería de 1.772.881.755 pesetas y el total del conjunto de estas operaciones quedaría cifrado en 16.570.324.434 pesetas. Dada la naturaleza de estos créditos, deberían haberse concedido por parte del Estado a través de los Presupuestos Generales y por tanto, el saldo que representan estos créditos debería ser asumido por el propio Estado.

**CUADRO Nº 8**  
**ACTIVOS EN MONEDA EXTRANJERA**  
(en millones de pesetas)

- Activos en moneda extranjera

Ejercicios saldo 31/12	Concedidos por el Gobierno español	Concedidos por el Banco de España	TOTAL
1989	2.762,9	18.262,6	21.025,5
1990	2.275,8	14.032,6	16.308,4
1991	578,7	13.384,2	13.962,9

- Activos moneda extranjera en situaciones especiales

Ejercicios saldo 31/12	Concedidos por el Gobierno español	Concedidos por el Banco de España	TOTAL
1989	---	578,6	578,6
1990	---	1.417,0	1.417,0
1991	1.173,6	1.413,4	2.587,0

## III. RELACIONES CON EL TESORO PUBLICO

Se analiza en este área el conjunto de cuentas que el Banco de España agrupa en su balance bajo la denominación de "Cuentas del Estado" que a su vez está dividido en los dos grandes subgrupos previstos en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, es decir, los créditos singulares y la cuenta corriente a la vista.

Asimismo son objeto de verificación los grupos de cuentas que recogen las relaciones del Banco de España con los Organismos Autónomos y otros Entes Públicos que no forman parte del Subsector Estado pero sí del Sector Público.

Respecto a los créditos singulares, el número 3 del artículo 101 del citado Texto establece: "La Deuda Pública frente al Banco de España podrá adoptar la forma de créditos singulares al Estado y a los Organismos Autónomos, con o sin interés, cuyo reembolso anticipado podrá disponer el prestatario en cualquier momento. En el caso del Estado, su endeu-

damiento vendrá determinado, además de por los créditos singulares antes mencionados, por el saldo de la cuenta corriente a que se refiere el número 1 del artículo 118".

En relación a la cuenta corriente, en el citado número 1 del artículo 118 se determina que: "El Estado mantendrá una cuenta corriente a la vista del Tesoro Público en el Banco de España, sin interés, que podrá presentar saldo tanto a favor del Tesoro como a favor del Banco. Esta cuenta corriente será única, sin perjuicio de que, por conveniencias de gestión del Tesoro Público o del Banco de España, se divida en las subcuentas que se estime conveniente".

El Banco divide, a su vez, la cuenta corriente a la vista en las rúbricas de "Anticipos", "Moneda metálica y billetes retirados de la circulación" y "Cuentas corrientes".

El saldo que presenta este grupo de "Cuentas del Estado" (sin tener en cuenta los Organismos Autónomos y otros Entes Públicos) durante los ejercicios fiscalizados es el siguiente:

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
<b>· <u>Créditos singulares</u></b>	902.091,5	2.019.782,0	1.979.796,1
<b>· <u>Cuenta corriente a la vista</u></b>	253.954,2	-993.452,4	-944.938,3
- Anticipos	438.522,1	308.278,6	462.694,2
- Moneda metálica y billetes retirados	11.667,1	4.273,0	186,1
- Cuentas corrientes	-196.235,0	-1.306.004,0	-1.407.818,6
<b>TOTAL CUENTAS DEL ESTADO</b>	<b>1.156.045,7</b>	<b>1.026.329,6</b>	<b>1.034.857,8</b>

Estos dos grandes epígrafes sirven para determinar, a su vez la apelación del Tesoro al Banco de España, cuya evolución a lo largo de los ejercicios fiscalizados presenta las siguientes características:

En 1989 el límite máximo de la apelación del Tesoro al Banco de España, fijado en el 12% de los créditos totales para gastos de los Presupuestos Generales del Estado, ascendió a 2.289.312,4 millones de pesetas. Dicho límite estaba así establecido conjuntamente para el Estado y los Organismos Autónomos en el artículo 101.4 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre.

Durante dicho ejercicio en ningún momento se sobrepasó dicho límite, representando el saldo medio

diario de apelación aproximadamente 1.264.000 millones de pesetas.

A raíz de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990 se modifica el citado artículo 101.4 en el sentido de que el límite de la apelación al cierre de cada ejercicio no podrá exceder del importe existente a 31 de diciembre de 1989 (1.156.045,7 millones de pesetas) y de que queda excluido a efectos de considerar dicho límite el saldo que presenten los Organismos Autónomos.

Es de destacar la poca efectividad que supone a efectos de limitar la apelación del Tesoro al Banco de España el fijar un límite para ser cumplido el último día del año. Así, la media diaria de apelación durante 1990 fue aproximadamente de 1.366.000 millones de pesetas, llegando a alcanzar un máximo de 2.404.000 millones de pesetas; sin embargo, a 31 de diciembre su

saldo representaba únicamente 1.026.329,6 millones de pesetas.

Igual sucede durante el ejercicio 1991, en el que la media diaria se sitúa aproximadamente en 1.635.000 millones de pesetas, alcanzando un máximo de 3.144.000 millones y un saldo a 31 de diciembre de 1.034.857,8 millones de pesetas.

### III.1. ESTADO

#### III.1.1. Créditos singulares.

Se estudian en este apartado los créditos previstos en el punto 3º del artículo 101 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Su evolución a lo largo de los tres ejercicios fiscalizados ha sido la siguiente:

## CUADRO Nº 9 CREDITOS SINGULARES

(Saldos en millones de pesetas)

<u>CREDITOS</u>	<u>31-12-89</u>	<u>31-12-90</u>	<u>31-12-91</u>
Cuenta especial Ley 3/1983	568.524,1	568.524,1	536.036,9
Cuenta especial artículo 61 Ley 37/1988	209.291,0	167.432,8	146.503,7
Créditos por suscripción de participaciones, contribuciones y cuotas en Organismos Internacionales	102.815,8	106.318,8	119.749,2
Subrogación créditos a Tabacalera Ley 38/1985	21.460,6	21.460,6	21.460,6
Cuenta especial Ley 4/1990	—	<u>1.156.045,7</u>	<u>1.156.045,7</u>
<b>TOTAL</b>	<u>902.091,5</u>	<u>2.019.782,0</u>	<u>1.979.796,1</u>

#### III.1.1.1. Cuenta especial Ley 3/1983.

Esta cuenta recoge el saldo vivo del crédito concedido por la Ley 3/1983, de 29 de junio, de habilitación de créditos para regularizar anticipos de fondos y atender insuficiencias presupuestarias de ejercicios anteriores a 1983.

Se formalizaron por una parte una serie de anticipos concedidos en ejercicios anteriores, lo que no supuso, por tanto, movimiento real de fondos, siendo los más destacados los siguientes:

— Anticipos realizados por cuenta del Tesoro sin consignación presupuestaria en los ejercicios de 1962 hasta 1969.

— Los anticipos previstos por la Ley de Modernización de las Fuerzas Armadas como pagos con cargo a consignaciones presupuestarias futuras que no llegaron a realizarse.

— Las deudas asumidas por el Estado, que la Comisaría de Abastecimientos y Transportes tenía con el Banco de España.

— Los excesos de entregas de fondos del Estado a las Diputaciones, por encima de la efectiva recaudación obtenida por los impuestos que les correspondían en los ejercicios 1980 y 1981.

— Los anticipos del Tesoro para la devolución de los depósitos a los clientes de Fidecaya.

— Anticipos realizados por el Banco de España por cuenta del Tesoro para cubrir el riesgo de cambio del endeudamiento exterior de los Concesionarios de Autopistas de Peaje.

— Los anticipos del Banco de España al Gobernador Civil de La Coruña para atender las consecuencias del desastre del buque Urquiola.

Se atendió igualmente con este crédito la financiación de créditos extraordinarios que se estaban tramitando en el momento de disolverse las Cortes Generales, correspondientes a ejercicios anteriores a 1982, así como para cubrir insuficiencias presupuestarias derivadas del ejercicio de 1982.

El crédito se concedió por un importe total de 649.741.798.698 pesetas y se estableció su amortización en un plazo de 40 años y sin devengo de intereses,

lo que supone que anualmente el Tesoro debe abonar al Banco de España una cuota de 16.243.544.967 pesetas.

Se ha comprobado el abono de la cuota durante los tres ejercicios fiscalizados y sólo hay que destacar que la correspondiente al año 1990 fue abonada en enero de 1991.

### III.1.1.2. Cuenta especial artículo 61, Ley 37/1988.

En la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, se estableció en su artículo 61 la asunción por parte del Estado con fecha uno de enero de 1989, de la deuda del Fondo de Ordenación y Regulación de Producciones y Precios Agrarios (FORPPA) por un importe de 209.291 millones de pesetas, fijándose un plazo de amortización de diez años y sin interés.

Durante los tres ejercicios fiscalizados se ha amortizado la cuota correspondiente, si bien la primera que vencía el 31 de diciembre de 1989 se pagó en junio de 1990 con casi seis meses de retraso.

### III.1.1.3. Cuenta especial Ley 4/1990.

En el punto 3 del artículo 48 de la Ley 4/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, se modifica el número 4 del artículo 101 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria quedando redactado como sigue: "El saldo vivo, al cierre de cada ejercicio, del endeudamiento neto del Estado frente al Banco de España, según se define en el número anterior, no podrá exceder del importe de dicho saldo a 31 de diciembre de 1989 cuyo importe íntegro quedará consolidado como crédito singular al Estado".

En este nuevo apartado se regulan dos temas importantes: por una parte se abandona la política de limitar el recurso del Tesoro al Banco de España mediante un porcentaje sobre los créditos totales de los Presupuestos Generales del Estado para establecer un límite cuantitativo fijo que es su saldo a 31 de diciembre de 1989, y, por otro, que es el que se analiza en este apartado, se concede al Estado un crédito singular para consolidar ese saldo.

El endeudamiento del Estado frente al Banco de España representaba a 31 de diciembre de 1989 un total de 1.156.045.738.621 pesetas de las que 902.091.494.176 correspondían al saldo de los créditos singulares y 253.954.244.445 pesetas al saldo de la cuenta corriente a la vista del Tesoro Público.

En base a la anterior autorización se dicta una Resolución por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera de fecha 15 de octubre de 1990, en la que se consolida el importe de 1.156.045.738.621 pesetas como un crédito singular, lo que originará la disminución por idéntica cuantía del saldo deudor de la cuenta

de la Dirección General del Tesoro en el Banco de España; por lo que cuantitativamente, con esta operación, el endeudamiento del Tesoro con el Banco de España no varía, ya que se produce simultáneamente un cargo y un abono a los dos grandes subgrupos que conforman este endeudamiento y que, como ya se ha visto, son los créditos singulares y la cuenta corriente a la vista.

La variación se produce por tanto cualitativamente, duplicando a partir de ese momento el saldo de los créditos singulares y haciendo que el saldo de la cuenta corriente a la vista presente saldo positivo a favor del Tesoro durante los ejercicios posteriores debido al aumento de liquidez que esto ha supuesto.

La trascendencia de esta operación para la cuenta de resultados del Banco de España ha sido nula ya que, hasta el momento actual, el tipo de interés que se le aplica tanto a los créditos singulares como al saldo de la cuenta corriente es cero, sin embargo, sí que puede tener una gran trascendencia futura si se fijan unos tipos de interés distintos para los créditos singulares y para el saldo de la cuenta corriente.

Se debería haber fijado en la Ley de su concesión el tipo de interés aplicable y el plazo de amortización.

### III.1.1.4. Subrogación créditos a Tabacalera, S.A. Ley 38/1985.

En 1985, para cumplimentar lo establecido en Acuerdo de Consejo de Ministros de 28 de noviembre de 1984, el Banco concedió dos pólizas de crédito con garantía personal y carácter mercantil a favor de Tabacalera, S.A., por importe de 15.668 y 21.747 millones de pesetas, respectivamente, y al 12% de interés para financiar las campañas de tabaco en rama de los años 83/84 y 84/85.

La suma de las cantidades dispuestas más los intereses cargados situó la deuda total al día de su vencimiento —el 25 de enero de 1986— en 28.094 millones de pesetas, tal como se observa en el cuadro nº 10.

Tabacalera, S.A., no atendió a su vencimiento el pago de los créditos, en base a lo establecido en el punto 2 del artículo 6º de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, que modifica la regulación del Monopolio de Tabacos, en el que se determinaba que: "No se aportarán a Tabacalera, S.A., los excedentes de rama de tabaco nacional existentes a 31 de diciembre de 1985. Tampoco se transferirán las obligaciones derivadas de la adquisición de dichos excedentes".

El Consejo de Ministros en su sesión de 24 de octubre de 1986 aprobó la valoración de dichos excedentes en 19.413 millones de pesetas, a la vista de lo cual Tabacalera ingresa en el Banco de España la cantidad de 9.492 millones de pesetas, que según los cálculos de la propia compañía correspondían a la diferencia entre los 28.094 y los 19.413 millones, es decir, 8.681 millones, más los intereses correspondientes a esa cantidad

**CUADRO Nº 10**  
**CREDITOS CONCEDIDOS A TABACALERA, S.A.**  
(en millones de pesetas)

<u>Período 26-01-85 a 25-01-86</u>	<u>Póliza nº 2100</u>	<u>Póliza nº 2101</u>	<u>TOTAL</u>
Principal (límite)	15.668	21.747	37.415
Reducción de principal según las condiciones de la póliza		4.000	4.000
Nuevos límites a 31-12-1985	15.668	17.747	33.415
Dispuesto hasta su vto. 25-1-86	12.921,8	14.285,5	27.207,3
Intereses y comisiones cargados en cuenta hasta 25-1-86	441,1	445,7	886,8
<b>Débito total a 25-1-1986</b>	<b>13.362,9</b>	<b>14.731,2</b>	<b>28.094,1</b>

durante el período transcurrido del 26 de enero al 23 de diciembre de 1986.

El Banco fijó la deuda de ambas pólizas a 23 de diciembre de 1986 en 21.668,4 millones de pesetas según el resumen siguiente:

Deuda a 25 de enero de 1986	28.094,1
Intereses devengados período	
26-01 al 23-12- de 1986	<u>3.066,3</u>
Total deuda a 23-12-1986	31.160,4
Deuda pagada por Tabacalera, S.A.	<u>(9.492,0)</u>
Diferencia	21.668,4

El 22 de diciembre de 1987 el Ministro de Economía y Hacienda comunica al Gobernador del Banco de España que la cancelación de dichas pólizas corresponde al Estado, con lo cual el Banco desde ese momento da por cancelada la deuda con Tabacalera, S.A., y la contabiliza dentro del grupo de Tesoro Público, pero por un importe de 21.460,6 millones de pesetas, cantidad que representa los 19.413 millones más una parte de los intereses correspondientes a 1986, quedando contabilizados en cuentas suspensivas el resto de los intereses, es decir, 207,8 millones de pesetas.

Y es finalmente en la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 donde en su artículo 56 se establece que:

“El Estado asume con fecha 1 de enero de 1992 la deuda de Tabacalera, S.A., que se detalla en el anexo V

por un importe de 21.460.628.688 pesetas de conformidad con el artículo 6.2 de la Ley 38/1985, de 22 de mayo”, fijando igualmente un plazo de diez años para su amortización.

Queda por tanto una cantidad pendiente de 207,8 millones que ni han sido abonados por Tabacalera, S.A., ni asumidos por el Estado.

Respecto a la concesión y evolución de estos créditos conviene hacer las siguientes observaciones:

1) El Consejo de Ministros viene imponiendo al Banco de España la concesión de estos créditos desde el ejercicio 1968 de una manera regular y utilizando la concesión de nuevos créditos para amortizar los anteriores, desvirtuándose lo establecido en el artículo 21 del Decreto-Ley 18/1962, de nacionalización y reorganización del Banco de España (podrán autorizarse créditos por el Banco de España a Organismos Públicos y Empresas Nacionales para operaciones por plazo no superior a dieciocho meses), ya que estos créditos a corto plazo se están utilizando para resolver problemas estructurales que tenían que ser resueltos a través de los Presupuestos Generales del Estado.

2) No se entiende por qué la fecha de liquidación de estos créditos se establece en el 23 de diciembre de 1986 (fecha de ingreso de la cantidad pendiente de Tabacalera, S.A.) y tampoco por qué no se asume la totalidad de la deuda pendiente en esa fecha (quedando por asumir los 207,8 millones de pesetas ya referidos).

3) Además de la cantidad anterior el Banco ha dejado de percibir los intereses correspondientes a los

ejercicios 1987, 1988, 1989, 1990 y 1991, ya que hasta el 1 de enero de 1992 el Estado no asumió esta deuda.

4) El Estado debería haber reconocido estos créditos simultáneamente a la entrada en vigor de la Ley de 22 de noviembre de 1985 en la que, como ya se ha expuesto, se libera a Tabacalera, S.A., de las obligaciones derivadas de la adquisición de los excedentes de rama de tabaco nacional existentes.

III.1.1.5. Créditos por suscripción de participaciones, contribuciones, y cuotas en Organismos Internacionales.

Se recogen en esta cuenta la totalidad de las aportaciones que por diversos conceptos realiza el Banco de España a estos Organismos, actuando siempre por cuenta del Estado, y cuya evolución a lo largo de estos ejercicios viene reflejada en el cuadro nº 11.

**CUADRO Nº 11**  
**CREDITOS POR SUSCRIPCION DE PARTICIPACIONES,**  
**CONTRIBUCIONES Y CUOTAS EN ORGANISMOS INTERNACIONALES**

(Saldos en millones de pesetas)

<u>ORGANISMOS</u>	<u>31-12-89</u>	<u>31-12-90</u>	<u>31-12-91</u>
Banco Europeo de Inversiones	48.527,8	48.320,4	48.320,4
Asociación Internacional de Desarrollo	12.869,6	13.697,6	16.366,4
Corporación Financiera Internacional	1.248,2	1.248,2	2.099,7
Banco Asiático de Desarrollo	2.557,6	3.411,4	4.376,8
Banco Africano de Desarrollo	625,6	708,2	795,7
Corporación Interamericana de Inversiones	559,5	711,9	711,9
Fondo Africano de Desarrollo	3.056,1	3.996,4	5.176,0
Banco Interamericano de Desarrollo	20.365,4	20.676,0	20.767,8
Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones	167,8	167,8	167,8
Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento	12.838,2	13.380,9	18.334,7
Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo	---	---	<u>2.632,0</u>
<b>TOTAL</b>	<u><b>102.815,8</b></u>	<u><b>106.318,8</b></u>	<u><b>119.749,2</b></u>

Hasta el ejercicio 1987 estas aportaciones figuraban en el balance del Banco en el grupo 6 del activo, como si fueran aportaciones que realizaba el Banco en nombre y por cuenta propia.

Como ya se vio en el apartado II.3, al analizar la financiación de las aportaciones al FMI, el Consejo de Estado se pronunció en su Moción n.º 2/1987 en el sentido de que estas aportaciones deben ser abonadas por el Estado, bien sea directamente a través de sus Presupuestos Generales, o bien a través de un crédito del Banco emisor al Tesoro.

El Banco de España incluyó durante 1987 las aportaciones al Banco Europeo de Inversiones y a la Asociación Internacional de Desarrollo, y durante 1988 el resto de

Organismos —con la excepción del FMI y el FECOM— en esta cuenta, con lo cual el Banco sigue pagando estas aportaciones pero ya por cuenta del Estado, y contabilizándose como un crédito que se le concede a éste.

Durante los ejercicios fiscalizados, el procedimiento seguido para el pago de estas aportaciones es el siguiente:

1) Se fija mediante Ley la aportación de España al Organismo.

2) Se autoriza en la misma al Banco de España para que haga los desembolsos necesarios para cumplir el compromiso adquirido, o en su caso, para que emita un pagaré por el importe de la aportación y sobre el

cual irá disponiendo el Organismo de las cantidades necesarias.

3) Mediante oficio del Ministro de Economía y Hacienda se indica al Banco de España los plazos, la divisa, la cuenta y la institución financiera a la que se debe efectuar el pago material.

Se han analizado durante los ejercicios fiscalizados unas muestras que representan aproximadamente un 70% del importe de las aportaciones, habiéndose comprobado las preceptivas autorizaciones legales, el adecuado cumplimiento de los compromisos adquiridos con los organismos en cuanto a fechas e importes, los tipos de cambio aplicados a los pagos en divisas y su correcta contabilización, habiendo resultado todo ello de conformidad.

En cuanto al reconocimiento de esta deuda por parte del Estado hacia el Banco de España, se produce una situación contradictoria durante estos ejercicios. Así, el Ministro de Economía y Hacienda, haciendo uso de sus facultades previstas en el artículo 10, apartado e) del Decreto Ley 18/1962, de 7 de junio, sobre nacionalización y reorganización del Banco de España ha procedido a la aprobación del balance y cuentas del Banco de España de cada uno de los ejercicios, figurando estas aportaciones, como se ha visto, dentro del grupo que define el endeudamiento del Estado frente al Banco de España, según se establece en el art. 101.3 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

En la contabilidad del Estado esta deuda no aparece reconocida, aunque sí que se incluyó durante los meses de julio, agosto, septiembre y octubre del año 1987 en los resúmenes mensuales del movimiento y situación del Tesoro dentro de la rúbrica del "Recurso del Tesoro al Banco de España" que elabora la Intervención General de la Administración del Estado; posteriormente, y hasta el momento de redactar el presente Informe, no se ha vuelto a incluir.

El Tribunal de Cuentas, en su Informe Anual sobre las cuentas y el resultado de la fiscalización de la gestión del Sector Público en el ejercicio de 1989 —último presentado en el momento de redactar el presente Informe—, pone de manifiesto, al referirse al examen y comprobación de la Cuenta de la Administración General del Estado, que 102.816 millones relativos a suscripciones, participaciones, contribuciones y cuotas en Organismos Internacionales de Desarrollo no han sido aplicados al presupuesto de gastos ni aparecen registrados en ninguna de las cuentas del Balance integral del Estado del ejercicio 1989.

### III.1.2. Cuenta corriente a la vista.

#### III.1.2.1. Anticipos.

##### 1) Servicio financiero de la deuda

Según lo establecido en el artículo 20 del Decreto-Ley 18/1962, el artículo 3.º de la Ley 30/1980 y el ar-

tículo 118 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, el Banco de España realizará gratuitamente el servicio financiero de la Deuda Pública. Este servicio supone, en la práctica, atender a su vencimiento el pago de los intereses y amortizaciones, así como de los gastos que originan las emisiones.

Las cuentas a través de las cuales se registran estas operaciones, así como su movimiento durante el período fiscalizado queda reflejado en el cuadro n.º 12.

En cuanto a los intereses y amortizaciones hay que distinguir dos supuestos: Letras y Pagarés que se amortizan a su vencimiento, caso en el que el Banco de España, según la información facilitada por la Central de Anotaciones, procede a su pago directamente, sin que medie orden de pago por parte del Tesoro; para las Obligaciones y Bonos en deuda anotada, títulos físicos y amortizaciones anticipadas en general, la Dirección General del Tesoro envía al Banco de España una orden de pago previa al vencimiento de aquéllos, en la que se especifica importe, concepto y destinatario y en base a la cual se realizan los pagos.

Mensualmente se rinden cuentas al Tesoro donde se reflejan los importes pagados por el Banco, los fondos entregados por el Tesoro y como consecuencia los saldos resultantes. Posteriormente el Tesoro reembolsa al Banco las cantidades anticipadas.

Excepcionalmente el Tesoro provisiona de fondos al Banco con anterioridad al vencimiento de la operación, llevando en estos casos las cantidades recibidas, hasta su posterior aplicación, a una cuenta denominada "dotaciones".

Se han analizado un conjunto de estas operaciones que suponen aproximadamente un 20% del importe total de los tres ejercicios fiscalizados, habiéndose comprobado la correspondencia entre las órdenes de pago recibidas del Tesoro, los pagos efectuados por cuenta de éste, las cuentas rendidas y los reembolsos recibidos del Tesoro, tanto en su aspecto contable como formal, resultando todo ello de conformidad. No obstante hay que destacar que la Dirección General del Tesoro ha incurrido en algunas Ocasiones en retrasos de hasta cinco meses en el reembolso de estos importes. El saldo de esta cuenta ha llegado a alcanzar un máximo de 977.000 millones de pesetas durante el período fiscalizado.

Por otra parte, dada la completa información existente tanto en el Banco de España como en la Dirección General del Tesoro sobre la totalidad de las emisiones y en concreto sobre los tipos de interés y los vencimientos, no tiene objeto utilizar esta cuenta transitoria, sino que se podrían cargar directamente estos pagos en la cuenta Ordinaria de la Dirección General del Tesoro.

Por lo que se refiere a los gastos de las emisiones, y según se dispone en las respectivas Ordenes Ministeriales por las que se regula la emisión de Deuda del Estado de cada ejercicio, el Banco de España adelanta el pago de estos gastos, rindiendo posteriormente a la Di-

**CUADRO Nº 12**  
**SERVICIO FINANCIERO DE LA DEUDA**

(SalDOS en millones de pesetas)

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
<b>1) <u>Intereses y Amortizaciones</u></b>			
Saldo final del ejerc. anterior	134.844,7	342.566,1	252.236,3
Pagos por cuenta del Tesoro	9.554.477,9	9.756.653,8	11.321.568,7
Importe cobrado del Tesoro	9.346.756,5	9.846.983,6	11.228.716,9
Pendiente de cobro a fin de ejerc.	342.566,1	252.236,3	345.088,1
<b>2) <u>Gastos de las emisiones</u></b>			
Saldo final del ejerc. anterior	23.464,5	40.808,2	31.326,7
Gastos suplidos durante el ejerc.	24.704,8	1.562,8	2.333,4
Reembolsos procedentes del Tesoro	7.361,1	11.044,3	—
Pendiente de cobro a fin de ejerc.	40.808,2	31.326,7	33.660,1
<b>TOTAL pendiente de cobro</b>	<b>383.374,3</b>	<b>283.563,0</b>	<b>378.748,2</b>

rección General del Tesoro cuenta de los mismos para que ésta proceda a su reembolso.

Los gastos aquí incluidos son los que se producen por pago de comisiones de colocación, corretajes, pólizas, gastos de envío, gastos de ordenador, material y publicidad. De estos gastos, una parte corresponde a servicios prestados por agentes externos y otra (gastos de ordenador y parte de los gastos de material) corresponde a servicios prestados por el propio Banco.

El Banco de España rinde cuenta individual por cada una de las emisiones, recogiendo la totalidad de los gastos inherentes a la misma. Esto ocasiona que se produzca un retraso en la rendición de cuentas que supera a veces los dos años desde la fecha de emisión. En este sentido se debe acelerar por parte del Banco la imputación de estos gastos así como proceder a su rápida rendición, ya que se ha podido comprobar que el tiempo medio transcurrido entre la última imputación de gastos realizada y la rendición correspondiente al Tesoro para la totalidad de las cuentas rendidas durante los tres ejercicios fiscalizados es de 5 meses aproximadamente.

Por parte de la Dirección General del Tesoro el tiempo medio transcurrido desde la fecha de la rendición de estas cuentas hasta el reembolso de las mismas al Banco es de aproximadamente unos 14 meses, sin que tenga ninguna justificación este retraso.

2) Operaciones con el exterior

Esta cuenta recoge la posición del Tesoro frente al Banco de España como consecuencia de las operaciones que éste realiza en el exterior por cuenta de aquél.

Las diferentes partidas en que se divide así como su saldo a 31 de diciembre de cada uno de los ejercicios fiscalizados se refleja en el cuadro n.º 13.

Los pagos en el exterior y las relaciones del Tesoro con el Banco de España (al haber sido traspasado a este último por Decreto 2799/1969 el movimiento de los pagos exteriores atribuidos con anterioridad al Instituto Español de Moneda Extranjera) se encuentran regulados básicamente por la Ley de 31 de diciembre de 1941 y la Orden de 30 de diciembre de 1944.

**CUADRO Nº 13**  
**OPERACIONES CON EL EXTERIOR**

(Saldos en millones de pesetas)

<u>CONCEPTO</u>	<u>31-12-89</u>	<u>31-12-90</u>	<u>31-12-91</u>
Cuenta ordinaria, anticipos	42.985,1	5.969,1	262,3
Diferencias de cambio por financiación exterior de autopistas de peaje	21.522,0	16.690,6	29.363,6
Ingresos directos. Provisiones	-989,8	-822,2	-1.245,2
Provisión de fondos para cobertura de créditos documentarios	-8.369,5	-5.807,7	-6.676,6
Servicio financiero de la deuda pública exterior	—	<u>8.685,8</u>	<u>62.241,8</u>
<b>TOTAL</b>	<u><b>55.147,8</b></u>	<u><b>24.715,6</b></u>	<u><b>83.945,9</b></u>

Según lo establecido en esta normativa el Banco de España rinde cuenta al Tesoro por las operaciones realizadas cada mes por cuenta del mismo dentro de los diez primeros días del mes siguiente, quedando establecido igualmente que el saldo de dicha cuenta se abonará por el Tesoro a su presentación sin perjuicio del posterior examen y aprobación.

La denominada "Cuenta ordinaria, anticipos" representa el contravalor en pesetas de los pagos en divisas efectuados por cuenta del Tesoro y que están pendientes de reintegro por éste, incluyéndose en la misma operaciones correspondientes al servicio financiero de la deuda pública exterior hasta 1990. La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 25 de mayo de 1990 sobre pagos en el exterior establece que, a partir de este ejercicio y con objeto de tener un conocimiento detallado y puntual de las operaciones derivadas del servicio financiero de la Deuda Pública, se cree la cuenta "Servicio financiero de la Deuda Pública Exterior".

La cuenta "Diferencias de cambio por financiación exterior de autopistas de peaje" recoge las diferencias positivas o negativas entre el valor que tenían las divisas obtenidas en préstamos en el momento en que las empresas concesionarias las cedieron al Banco de España y el vigente en el momento en que el Banco de España debe facilitar las divisas necesarias para el pago de los intereses y amortizaciones de dichos préstamos.

La cuenta de "Ingresos directos Provisiones" recoge los ingresos efectuados en el Banco por los Ministerios

y demás organismos públicos para proveerse de las divisas necesarias para efectuar pagos en el exterior y de las que aún no se ha hecho disposición.

Por último la cuenta de "Provisiones de fondos para cobertura de créditos documentarios" representa el contravalor en pesetas de la parte del crédito no utilizado.

De todas estas cuentas se han analizado al menos un 5% de las operaciones realizadas, habiéndose comprobado las órdenes de pago del Tesoro en base a las cuales se realizan las operaciones, la adecuada contabilización de éstas, la correcta aplicación de los tipos de cambio y el efectivo cumplimiento de las órdenes a través del envío de los correspondientes mensajes electrónicos a los corresponsales del Banco de España en el extranjero, así como los reembolsos efectuados por la Dirección General del Tesoro.

#### III.1.2.2. Moneda metálica y billetes retirados de la circulación.

Según la legislación vigente corresponde al Banco de España la puesta en circulación de la moneda metálica y la emisión de billetes y la administración y regulación de la circulación de ambos.

La Ley 10/1975, de 12 de marzo, es la que regula, por otra parte, todo el proceso de acuñación y emisión de las monedas, recogiendo en su articulado, entre otros, los siguientes aspectos:

1) La acuñación de monedas es potestad exclusiva del Estado.

2) El Ministerio de Economía y Hacienda acordará la emisión y acuñación de moneda metálica.

3) Las monedas se acuñarán por cuenta del Estado en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

4) Las monedas acuñadas se entregarán al Banco de España, como depósito a su disposición, para su puesta en circulación, que efectuará en cuantía acorde con las necesidades, abonando al Tesoro el valor facial de las cedidas al mercado.

Hasta 1989 el límite de la puesta en circulación de la moneda metálica se fijaba en la respectiva Ley de Presupuestos para cada ejercicio; a partir de dicho año se derogó el artículo 3.º de la Ley 10/1975 que recogía esta norma.

Desde el citado ejercicio, por tanto, no se establece límite para la circulación de la moneda, quedando facultado el Ministerio de Economía y Hacienda para determinar el valor facial y el número de piezas que se acuñan y que se emiten.

Los programas de acuñación anual se fijan, de hecho, a la vista de las necesidades de moneda por una Comisión formada por un representante de la Dirección General del Tesoro, uno del Banco de España y otro de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Los saldos que presenta esta cuenta a 31 de diciembre son, en millones de pesetas:

1989	-	11.667
1990	-	4.200
1991	-	17

Durante los ejercicios 1989 y 1990 estos saldos estaban constituidos, fundamentalmente, por las siguientes partidas:

1) Moneda metálica propiedad del Banco, siendo ésta a su vez la diferencia entre el total de existencias en las Cajas del Banco y las monedas entregadas en depósito al Banco que todavía no han sido puestas en circulación.

2) Reintegros pendientes del Tesoro por el valor facial de aquellas monedas recogidas por su cuenta y los gastos ocasionados en dicha recogida.

En 1991 se modifica la contabilización de la moneda metálica de curso legal, considerando la totalidad de las existencias en las Cajas del Banco como depósito de monedas del Tesoro, regularizando al final de cada mes la diferencia neta entre las entradas y salidas con cargo a la cuenta de la Dirección General del Tesoro, lo que explica el bajo saldo existente en este ejercicio.

Este cambio de contabilización no supone variación alguna en el endeudamiento del Estado frente al Banco, sino que se trata de movimientos entre las cuentas que lo definen, reflejando de forma más adecuada la composición del citado endeudamiento.

Se ha comprobado todo el proceso contable seguido, contrastándose las existencias de monedas que figuran en los balances con los arqueos realizados en 12 sucursales del Banco, resultando todo ello de conformidad.

Por lo que respecta a la otra cuenta analizada en este apartado, "Billetes retirados de la circulación canjeados por cuenta del Tesoro", se crea en 1990 como consecuencia del cambio normativo que se produce en dicho ejercicio.

Así, el artículo 19 del Decreto-Ley 18/1962 recogía que el Banco de España es el que puede acordar la retirada de circulación y canje de los billetes y que los que no se presenten al canje dentro de un plazo de siete años desde la fecha establecida se considerarán caducados. La redacción de este artículo quedó modificada en el artículo 60 de la Ley de Presupuestos para el ejercicio de 1990, quedando redactados sus párrafos 2.º y 3.º en los siguientes términos: "Transcurridos siete años desde la conclusión de dicho plazo, los billetes no presentados al canje serán abonados al Tesoro por su total importe y dejarán de figurar en el pasivo del Banco; pero si con posterioridad se presentan al canje, el Banco de España lo efectuará por cuenta del Tesoro".

Desde dicho ejercicio no hay límite, por tanto, para el canje de los billetes, el Banco los recoge y procede a su destrucción; se rinde una cuenta al Tesoro trimestralmente acompañada de las actas de destrucción y posteriormente el Tesoro abona la citada cuenta.

El saldo que presenta esta cuenta a 31 de diciembre es el siguiente, en millones de pesetas:

1990	-	72,9
1991	-	169,1

que se corresponde con el importe de las seis cuentas rendidas al Tesoro durante estos ejercicios, ya que a 31 de diciembre de 1991 no se había producido ningún reembolso de las mismas.

Se ha comprobado, entre los hechos producidos con posterioridad a la fecha de fiscalización, que este importe ha sido abonado al Banco el 14 de julio de 1992.

### III.1.2.3. Cuentas Corrientes.

Se recogen en este apartado todas aquellas cuentas que representan saldos a favor del Estado por operaciones de ingresos y pagos realizados por cuenta del mismo; figuran en el pasivo del Banco de España y su saldo a 31 de diciembre de cada ejercicio en millones de pesetas es el siguiente:

1989	-	196.235,0
1990	-	1.306.004,0
1991	-	1.407.818,6

Es de destacar que dichos saldos son la suma de saldos de un gran número de cuentas que ha tenido una reducción significativa durante el período fiscalizado, habiendo pasado de 4.384 el 1 de enero de 1989 a 2.408 en 31 de diciembre de 1991.

Esta fuerte reducción en el número de cuentas se produce debido a la existencia de una gran cantidad de ellas inactivas, con escaso saldo, pero mantenidas históricamente abiertas. Según el Párrafo circular interno 27/1987, de 9 de junio, sobre cancelación de cuentas corrientes inactivas, a principio de cada año debe ser formado el expediente anual de cancelación de cuentas, que implica a todas las cuentas que no hayan tenido Movimiento desde el 1 de enero del ejercicio inmediatamente anterior. A los titulares de dichas cuentas se les envía una carta pidiéndoles que en el plazo de 30 días procedan a su cancelación voluntaria. Respecto a las cuentas cuyas cartas no fueran contestadas así como las que sean contestadas sin reparos, se procederá en dicho año a tramitar su cancelación.

Estas cuentas se encuentran recogidas en 8 grandes grupos y se han analizado un total de 90 de ellas, comprobándose la autorización de apertura y cancelación en su caso, autorizaciones de firmas para disposición de fondos y comprobaciones de firmas en cheques y transferencias realizados con cargo a dichas cuentas.

Del trabajo realizado se deducen las siguientes observaciones:

— En cuanto a la apertura de las cuentas, se ha observado que no consta en el expediente la autorización de la Dirección General del Tesoro en 45 cuentas, si bien todas ellas son cuentas abiertas con anterioridad a los tres ejercicios fiscalizados.

— En cuanto a las cuentas canceladas durante los ejercicios fiscalizados, 10 de las 90, tan sólo en un caso no se ha aportado documentación justificativa sobre dicha cancelación.

### III.2. ORGANISMOS AUTONOMOS Y OTRAS ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO

#### III.2.1. Créditos concedidos.

Son créditos concedidos por el Banco de España a las entidades epigrafiadas, en virtud de la autorización a que hace referencia el párrafo segundo del artículo 21 del Decreto Ley 18/1962, de nacionalización y reorganización del Banco de España, en el que se establece que: "El Gobierno fijará el límite máximo de los créditos que puedan autorizarse por el Banco de España a Organismos Públicos y Empresas Nacionales para operaciones por plazo no superior a dieciocho meses".

El desglose de los mismos así como su saldo viene reflejado en el cuadro n.º 14.

Se ha comprobado respecto a los mismos las autorizaciones preceptivas, la totalidad de las operaciones efectuadas durante estos tres ejercicios, los intereses aplicados y su correcta contabilización, sin que se haya detectado ninguna anomalía.

La finalidad de estos créditos es financiar necesidades transitorias de Tesorería que se presenten con carácter excepcional, sin embargo en la práctica se está desvirtuando la finalidad para la que fueron diseñados estos crédito y se están utilizando para resolver problemas estructurales de financiación que deberían resolverse a través de los presupuestos de las respectivas entidades. Así, la práctica común seguida ha consistido en la concesión de prórrogas a los vencimientos o nuevos créditos que servían para amortizar los anteriores; los casos más llamativos en este sentido son los créditos de RENFE y del FORPPA, que tienen su origen en los que se firmaron en los años 1976 y 1977, respectivamente, y que se han ido prorrogando y refinanciando durante los ejercicios transcurridos.

Hay que reseñar el incremento espectacular que ha sufrido el importe de estos créditos durante los tres ejercicios fiscalizados debido al crédito concedido a la Tesorería General de la Seguridad Social.

El Banco reclasifica estos créditos en la cuenta de "créditos vencidos y pendientes de cobro" cuando no son atendidos a su vencimiento y no son refinanciados, llevando en este caso el importe de los intereses a cuentas suspensivas. Es de reseñar el caso del crédito concedido al METRO de Madrid que figura vencido y pendiente de cobro desde el ejercicio 1984, sin que se haya producido ningún abono de principal durante este tiempo; si bien a raíz de la firma del Contrato Programa del Estado con el Consorcio Regional de Transportes se empezó a pagar en 1991 parte de los intereses atrasados, ya que en la cláusula 3.ª del citado Contrato-Programa se establece que el Estado cancelará la deuda contraída por Metro de Madrid con el Banco de España según un calendario de pagos establecido durante los ejercicios 1991, 1992 y 1993.

Como hechos más destacados que se han producido desde la fecha de cierre de la fiscalización hasta el momento de redactar el presente Informe hay que mencionar:

1) Se han pagado los intereses atrasados del crédito del Metro, así como parte del principal, quedando la deuda pendiente a 20 de septiembre de 1993 en 2.074 millones de pesetas.

2) De las tres pólizas por importe de 25.000, 100.000 y 200.000 millones de pesetas que constituían el crédito de la Tesorería de la Seguridad Social, tan sólo se amortizó a su vencimiento, el día 15 de enero de 1992, la correspondiente a los 25.000 millones, presentando las otras unos débitos conjuntos, ese mismo día, de 256.100 millones de pesetas, importe que ha sido transferido a la cuenta de créditos vencidos y pendientes de cobro, donde figura en la fecha actual.

**CUADRO Nº 14**  
**CREDITOS CONCEDIDOS A ORGANISMOS AUTONOMOS Y A**  
**OTRAS ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO**

	(Saldos en millones de pesetas)		
	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
<b><u>Créditos con garantía personal</u></b>			
- FORPPA	13.186	8.222	7.872
- Tesorería General de la Seguridad Social	---	125.000	324.900
- Renfe <sup>(1)</sup>	---	---	<u>6.872</u>
	<u>13.186</u>	<u>133.222</u>	<u>339.644</u>
<b><u>Créditos vencidos y pendientes de cobro</u></b>			
- Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras	15	15	---
- Metro	3.315	3.315	3.315
- Renfe <sup>(1)</sup>	<u>8.294</u>	<u>8.224</u>	<u>---</u>
	<u>11.624</u>	<u>11.554</u>	<u>3.315</u>
<b>TOTAL</b>	<u>24.810</u>	<u>144.776</u>	<u>342.959</u>

<sup>(1)</sup> En 1991 se reclasifica esta deuda en el grupo primero al haberse firmado un acuerdo transaccional sobre el pago de la deuda.

### III.2.2. Cuentas corrientes.

El Banco de España agrupa en este apartado la totalidad de las cuentas que el Sector Público mantiene abiertas en el Banco de España, excepción hecha de las ya vistas en el apartado III.1.2.3. Se incluyen aquí, entre otras, las cuentas de los Organismos Autónomos del Estado, de las entidades de la Seguridad Social, Entes públicos no autónomos, etc.

La totalidad de estas cuentas tenían un saldo a 31 de diciembre, en millones de pesetas, de:

1989	-	317.228
1990	-	269.265
1991	-	223.987

Tal como se ha señalado en el apartado III.1.2.3, para estas cuentas y según el Párrafo circular interno 27/1987, de 9 de junio, durante los ejercicios fiscalizados se ha procedido a la cancelación de gran número de éstas, que pasan de 4.476 al principio del período fiscalizado a 1.730 a fecha de 31 de diciembre de 1991.

De estas cuentas se ha analizado una muestra de 74, habiéndose comprobado el régimen de apertura y cancelación en su caso, las autorizaciones de firmas para la disposición de fondos y las comprobaciones de firmas en cheques y transferencias realizados con cargo a dichas cuentas.

Del examen realizado se deducen las siguientes observaciones:

— En cuanto a la apertura de dichas cuentas se han encontrado deficiencias en 11 de las mismas, de las cuales en tres casos falta la autorización de la Dirección General del Tesoro, siendo ésta preceptiva, y en las ocho restantes en que no era necesaria dicha autorización, la documentación aportada de dicha apertura es incompleta.

— En cuanto a las autorizaciones de firmas, sobre un total de 153 expedientes analizados correspondientes a estas cuentas en dos casos no se ha aportado la autorización por parte del Organismo para la disposición de fondos.

#### IV. CARTERA DE VALORES

##### IV.1 INTRODUCCION

Hasta el 31 de diciembre de 1988 la Cartera de valores del Banco de España estaba recogida en tres grupos, atendiendo más a su procedencia y a la función asignada que a la propia naturaleza de los títulos.

Así, el primero de ellos estaba constituido por la denominada "Cartera de renta" cuya regulación data de la Ley de Ordenación Bancaria de 29 de diciembre de 1921. El Decreto-Ley 18/1962, de 7 de junio, sobre nacionalización y reorganización del Banco de España establece en su art. 22 que el Banco de España no podrá adquirir títulos de esta cartera sin expresa autorización del Consejo de Ministros, ni tampoco enajenarlos sin la aprobación expresa del Ministro de Hacienda. Debido a estas limitaciones su movilidad ha sido históricamente muy escasa, presentando a finales de 1988 un saldo de 573 millones de pesetas.

El segundo grupo que sería la llamada "Cartera de circulación fiduciaria", lo constituyen los "Valores adquiridos con arreglo al art. 9 de la Ley 13 de marzo de 1942, por la que se regula la "liquidación del ejercicio económico del Banco de España de 1936 a 1941 y otros aspectos de sus relaciones con el Estado". La citada Ley dispone en su artículo 7.º que "Con objeto de compensar el desequilibrio que resulte entre el Activo y el Pasivo del Banco, una vez efectuadas las operaciones anteriores, el Estado crea una Deuda especial constituida por un título nominativo, sin interés y a vencimiento indefinido, que será entregado al Banco de España y quedará adscrito específicamente a la garantía de la circulación fiduciaria...". El artículo 23 del Decreto-Ley 18/62 ya citado, complementa y desarrolla lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de 13 de marzo de 1942, disponiendo en sus párrafos 2.º y 3.º que se destinará a la amortización de dicha Deuda especial, hasta su total extinción, el importe de los beneficios líquidos del Banco y que, a medida que vaya amortizándose esta Deuda, el Banco de España procederá a adquirir bienes o valores por igual cuantía que el importe amortizado. Su saldo a 31 de diciembre de 1988 era de 14.951 millones de pesetas.

El tercer y último grupo estaba formado por la llamada "Cartera de mercado abierto", la cual estaba formada por los títulos adquiridos en virtud de la autorización contenida en el artículo 28 del D.L. 18/1962, de 7 de junio, según el cual el Banco de España, con independencia de la cartera de renta que posea, podrá adquirir, poseer y enajenar, por cuenta propia, valores y efectos y operar con dicha cartera a efectos de regulación en el mercado de dinero. Esta cartera es la más importante de las tres citadas, con un saldo a 31 de diciembre de 1988 de 1.834.977 millones de pesetas.

Estas tres carteras, a partir del 1 de enero de 1989 y en virtud de lo previsto en el artículo 128 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1989, pasaron a integrarse en una sola cartera, llamada "Cartera de Valores del Banco de España". El citado artículo derogó los artículos 22 y 23, y modificó el artículo 28 del Decreto Ley 18/1962 dejando su redacción en los siguientes términos: "Cartera de Valores. El Banco de España podrá adquirir, poseer y enajenar por cuenta propia efectos y valores, en especial de la deuda del Estado y operar con dicha cartera con fines de regulación del mercado de dinero".

El Banco de España, para llevar a la práctica la integración prevista por esta Ley, estableció una serie de normas en las que se determinó que los títulos provenientes de las Carteras de renta y de circulación fiduciaria se valorarían de acuerdo con las normas vigentes para los títulos integrantes de la Cartera de mercado abierto fijados en los acuerdos del Consejo Ejecutivo de 14 de diciembre de 1984 y 27 de diciembre de 1985. La aplicación de estas normas de valoración, cuyo alcance se estudiará en el apartado IV.2.2 del presente Informe, dio lugar a una minusvalía de 1.851 millones de pesetas, de los cuales 1.566 se compensaron con el saldo acreedor de un fondo de provisión previamente constituido y cuyo origen eran las diferencias resultantes de los traspasos de valores entre las carteras existentes. El resto de las minusvalías por un importe de 285 millones son llevados directamente a pérdidas y ganancias.

En la primera columna del cuadro n.º 15 figuran los importes de las distintas carteras al 1 de enero de 1989 una vez realizada la integración, aplicada la minusvalía comentada en el párrafo anterior y habiéndose ya clasificado los títulos según su distinta naturaleza. Esta estructura es la que se ha mantenido durante los tres ejercicios fiscalizados.

Se ha comprobado todo el proceso de integración descrito, verificándose los traspasos entre las cuentas y el cumplimiento de los criterios de valoración fijados por el Banco de España, así como el cálculo de la minusvalía resultante de su aplicación, considerándose de conformidad, con independencia de lo expuesto en el apartado IV.2.2 en relación a los criterios de valoración.

**CUADRO Nº 15**  
**EVOLUCION CARTERA DE VALORES**

(en millones de pesetas)

	<u>1-1-1989</u>	<u>31-12-1989</u>	<u>31-12-1990</u>	<u>31-12-1991</u>
PAGARES DEL TESORO	—	74.665	28.992	—
LETRAS DEL TESORO	1.550.858	1.028.677	787.653	1.042.660
OBLIGACIONES Y BONOS	178.948	209.725	213.813	320.809
<b>- TOTAL DEUDA ANOTADA</b>	<b>1.729.806</b>	<b>1.313.067</b>	<b>1.030.458</b>	<b>1.363.469</b>
DEUDA DEL ESTADO	19.522	15.453	6.528	1.974
DEUDA ADMINISTR. TERRIT.	81	70	61	55
CEDULAS INVERSIONES Y EOC.	37.474	23.396	14.164	8.377
OTROS EFECTOS PUBLICOS	26.468	21.865	17.569	13.477
<b>- TOTAL TITULOS FISICOS</b>	<b>83.545</b>	<b>60.784</b>	<b>38.322</b>	<b>23.883</b>
<b>. TOTAL SECTOR PUBLICO</b>	<b>1.813.351</b>	<b>1.373.851</b>	<b>1.068.780</b>	<b>1.387.352</b>
VALORES PRIVADOS	27.067	15.628	7.245	2.318
TITULOS RENTA FIJA SIT. ESP.	191	150	78	87
<b>. TOTAL SECTOR PRIVADO</b>	<b>27.258</b>	<b>15.778</b>	<b>7.323</b>	<b>2.405</b>
<b>. OBLIGAC. Y BONOS ESPAÑOLES EN MONEDA EXTRANJERA</b>	<b>8.041</b>	<b>2.502</b>	<b>2.473</b>	<b>1.231</b>
<b><u>TOTAL CARTERA DE VALORES</u></b>	<b><u>1.848.650</u></b>	<b><u>1.392.131</u></b>	<b><u>1.078.576</u></b>	<b><u>1.390.988</u></b>

#### IV.2. VALORES DEL SECTOR PUBLICO

##### IV.2.1. Deuda Anotada.

La creciente necesidad de financiación del Sector Público a partir de la segunda parte de la década de los setenta, unido a la reducción progresiva de la vida media de los títulos en los que se materializa la Deuda del Estado, hace que se produzca un incremento notable de las operaciones realizadas, tanto en el mercado primario como en el secundario, convirtiéndose el título-valor tradicional en un obstáculo para el ágil funcionamiento del tráfico mercantil. Se plantea pues la sustitución del sistema de contratación basado en el título físico por otro sistema mucho más operativo y ágil basado en el derecho-valor representado mediante anotaciones en cuenta.

El sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado viene regulado fundamentalmente por la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, el Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, y otras disposiciones posteriores que lo desarrollan. Así en el artículo 5.º del citado Real Decreto se define la Central de Anotaciones como "un servicio público del Estado que gestionará, por cuenta del Tesoro, el Banco de España con la estructura que éste determine".

La Central de Anotaciones gestionará la emisión y amortización de los valores, así como el pago de intereses y las transferencias de saldos que se originen por su transmisión en el mercado secundario. Estas operaciones no precisan la intervención de fedatario público.

Independientemente de su función gestora ya descrita, el Banco de España es a su vez titular de cuentas

en la Central de Anotaciones con objeto de poder intervenir en la regulación de este mercado.

La deuda anotada supone sobre el total de la cartera de valores propiedad del Banco a finales de los tres ejercicios fiscalizados un 94,32%, 95,54% y 98,02%, respectivamente. Se incluyen dentro de esta deuda anotada los Pagarés del Tesoro, las Letras del Tesoro y

las Obligaciones y Bonos del Estado, si bien, cuantitativamente, las Letras del Tesoro suponen un porcentaje superior al 70% del total de la cartera.

En el cuadro n.º 16 se puede observar la relación entre los saldos vivos de deuda del Estado en anotaciones en cuenta al final de cada uno de los ejercicios en relación con los saldos que mantiene el Banco de España.

## CUADRO Nº 16 SALDOS VIVOS EN ANOTACIONES EN CUENTA

(en valores nominales en millones de pesetas)

	<u>PAGARES</u>	<u>LETRAS</u>	<u>OBLIGACIONES Y BONOS</u>	<u>TOTAL</u>
<b>31-12-1989</b>				
Saldos vivos de la Deuda	4.539.232,50	5.403.704,00	3.779.753,50	13.722.690,00
Cartera Banco España	74.665,00	1.028.677,00	211.174,58	1.314.517,00
%	1,64	19,04	5,59	9,58
<b>31-12-1990</b>				
Saldos vivos de la Deuda	3.707.811,00	7.382.267,00	4.632.913,94	15.722.992,00
Cartera Banco España	28.992,00	787.653,00	219.009,47	1.035.654,00
%	0,78	10,67	4,73	6,59
<b>31-12-1991</b>				
Saldos vivos de la Deuda	2.629.037,00	7.711.927,00	6.958.602,25	17.299.566,00
Cartera Banco España	0,00	1.042.660,00	320.723,52	1.363.384,00
%	0,00	13,52	4,61	7,88

### IV.2.1.1. Suscripciones.

En las diferentes Ordenes Ministeriales de Economía y Hacienda que regulan las emisiones de Deuda del Estado para cada ejercicio se prevé, dentro de los procedimientos de suscripción, una vía excepcional para el Banco de España, que consiste en la entrega directa a éste, sin que tenga que acudir a la subasta previa, de los valores solicitados. La deuda así suscrita corresponderá a una ampliación de la emisión resultante de la última subasta o a una nueva emisión de iguales características, fijándose, como precio a pagar, el equivalente al tipo de interés máximo obtenido en la subasta.

En el cuadro n.º 17 se han recogido para los distintos grupos de valores el total de las emisiones realizadas por el Tesoro, la cuantía suscrita por el Banco de España y el porcentaje que ésta representa sobre el total, para el conjunto de los tres ejercicios.

A la vista de los datos recogidos en los dos cuadros anteriores, destaca de manera especial los altos porcentajes de suscripción y de tenencia de valores referidos a las Letras del Tesoro. La política de suscripción de Letras del Tesoro por parte del Banco de España,

durante este período, alcanza un volumen desproporcionado en relación con el objetivo único previsto en el artículo 28 del Decreto-Ley 18/1962, ya mencionado, de regulación del mercado de dinero, sobre todo teniendo en cuenta la existencia de otros instrumentos de intervención alternativos. Este exceso de cartera supone una vía indirecta de financiación al Tesoro.

En las verificaciones efectuadas se han analizado independientemente las operaciones de Pagarés, Letras y Obligaciones y Bonos, habiéndose tomado unas muestras que suponen aproximadamente el 75%, el 43% y el 56% del importe total de las suscripciones.

La Comisión de Operaciones es el órgano encargado del seguimiento diario de los mercados interior y exterior, así como de fijar las intervenciones necesarias en ambos mercados, se reúne diariamente y está formada por el Gobernador, el Subgobernador, los Directores Generales y el Jefe de la Oficina de Operaciones. Sus acuerdos son sometidos con posterioridad a la aprobación del Consejo Ejecutivo.

En las actas de esta Comisión no consta en ningún caso de los analizados el acuerdo de suscripción ni tampoco consta la existencia de estudios ni de informes específicos previos que sirvan de base para la rea-

**CUADRO Nº 17**  
**SUSCRIPCION DE DEUDA PUBLICA POR EL BANCO DE ESPAÑA**  
**Ejercicios 1989, 1990 y 1991**

(valores nominales en millones de pesetas)

	<u>EMITIDO</u>	<u>SUSCRITO B.E.</u>	<u>%</u>
PAGARES DEL TESORO	6.991.753	200.000	2,86
LETRAS DEL TESORO	20.497.898	3.721.935	18,16
OBLIGACIONES Y BONOS	<u>6.486.723</u>	<u>659.725</u>	<u>10,17</u>
TOTAL	<u>33.976.374</u>	<u>4.581.660</u>	<u>13,48</u>

lización de estas suscripciones, sin perjuicio de los estudios de carácter general que realiza periódicamente el Banco sobre estas cuestiones.

La petición al Tesoro se formaliza normalmente mediante escrito del Subgobernador dirigido al Director General del Tesoro y Política Financiera, especificando las características de la emisión y el importe a suscribir.

La contabilización de estas operaciones de suscripción se realiza por el nominal en cuanto a las letras y pagarés, llevándose la diferencia con el efectivo a una cuenta compensadora de "Intereses cobrados y no devengados", cuya periodificación se realiza mensualmente imputando la parte correspondiente a la cuenta de resultados.

Por lo que se refiere a las obligaciones y bonos la contabilización se realiza por el efectivo, y dado su carácter de valores con interés explícito, éstos se van incorporando a la cuenta de resultados mensualmente en la parte devengada.

Se han comprobado los cálculos de los precios de suscripción, su inclusión en contabilidad y su reflejo en la cuenta que mantiene el Banco de España en la Central de Anotaciones, considerándose todo ello de conformidad.

#### IV.2.1.2. Operaciones a vencimiento.

Son aquellas que se realizan en firme, a un plazo determinado y por las que se transmiten todos los derechos inherentes al valor objeto de la operación, sin ningún tipo de restricción.

Estas operaciones son las realizadas por el Banco de España en el mercado secundario, en el que actúa como cualquier otro operador.

El conjunto de las operaciones realizadas durante los tres ejercicios fiscalizados representa las siguientes cuantías, en millones de pesetas:

	<u>COMPRAS</u>	<u>VENTAS</u>
PAGARES DEL TESORO	---	111.879
LETRAS DEL TESORO	403.427	1.377.412
OBLIGACIONES Y BONOS	<u>335.075</u>	<u>636.148</u>
TOTAL	<u>738.502</u>	<u>2.125.439</u>

En las verificaciones realizadas se ha comprobado, en operaciones que representan el 40% del importe total, las preceptivas autorizaciones, los cálculos realizados, su correcta contabilización y su correspondencia con los datos existentes en la Central de Anotaciones.

La contabilización de las compras sigue el mismo criterio que el indicado en las suscripciones, con la única salvedad que en las obligaciones y bonos el importe por el que se contabiliza es el efectivo ex-cupón, contabilizándose el importe del cupón corrido hasta la fecha en una cuenta de activo denominada "Cupones Corridos en compras de Deuda del Estado-De anotaciones en cuenta".

Por lo que se refiere a la contabilización de las ventas en las letras y pagarés, el cálculo de la plusvalía y minusvalía que se produce en la operación será la diferencia entre el efectivo cobrado y el valor contable de la letra o el pagaré, siendo el valor contable la diferencia entre el nominal y los intereses cobrados y no devengados correspondientes.

En relación a las ventas de obligaciones y bonos la diferencia entre el importe efectivo de venta y el coste medio de compra se aplica a cubrir, por un lado, los

intereses corridos devengados y el resto queda como plusvalía o minusvalía de la operación.

Todas las comprobaciones efectuadas han resultado de conformidad, si bien las Actas de la Comisión de Operaciones no reflejan la adopción de los acuerdos, sino que tan sólo informan de las operaciones ya realizadas; sin perjuicio de la agilidad que impone la adopción de decisiones para la intervención en los mercados, se considera que dichas Actas deben ser más explícitas respecto a las pautas a seguir en la intervención.

#### IV.2.1.3. Operaciones Temporales.

Las operaciones temporales, también denominadas REPOS, son compraventas con pacto de recompra en fecha fija en los que el titular de los derechos los vende a un precio establecido en el momento de la contratación, conviniendo con el comprador simultáneamente la recompra de derechos de la misma emisión y por igual valor nominal en fecha posterior y a un precio estipulado.

Las operaciones temporales que realiza el Banco de España con su cartera de valores tienen por objeto, junto con otros instrumentos de intervención, facilitar o drenar liquidez al mercado monetario para su regulación.

En las operaciones de compra con pacto de reventa, los valores adquiridos temporalmente no pasan a formar parte de la cartera del Banco, sino que se incluyen en una cuenta de activo dentro del grupo "Crédito a entidades financieras", y cuando se trata de venta con compromiso de recompra, durante el período de cesión temporal sigue figurando en la cartera de valores del banco, reflejándose la cesión en las "cuentas acreedoras de entidades financieras".

Durante el período 1989-1991, se han realizado operaciones por el siguiente importe en millones de pesetas:

	Compras temporales	Ventas temporales
1989	15.267.483	5.653.314
1990	14.429.396	2.733.931
1991	64.960.646	2.847.965
<b>TOTAL</b>	<b>94.657.525</b>	<b>11.235.210</b>

Estas operaciones se contabilizan siempre por el valor efectivo al final de la operación —valor de recompra o valor de reventa.

En las ventas temporales, la diferencia entre el efectivo de la venta y el de la recompra se considera como un gasto financiero que se periodifica mensualmente a lo largo de la vida de la operación.

Las compras temporales se contabilizan de forma diferente según se trate de obligaciones y bonos o de letras y pagarés. En el caso de las obligaciones y bo-

nos, la diferencia entre el valor de la reventa y el efectivo de compra se lleva directamente a ingresos, si es una operación a un día, y a una cuenta compensadora, si es una Operación a mayor plazo, en este último caso, se van cargando a la cuenta compensadora y abonando a la cuenta de ingresos los intereses según se van devengando. Por el contrario, en las letras y pagarés, independientemente del plazo al que sea la operación, la diferencia entre el precio de reventa y el de compra se contabiliza directamente en la correspondiente cuenta de ingresos, sin utilizar ninguna cuenta compensadora, y posteriormente al final del mes, se traspasa la parte no devengada de los intereses a una cuenta compensadora. En aras a homogeneizar el proceso contable se debe aplicar un criterio único para el conjunto de las compras temporales, considerando más adecuado el seguido en el caso de las compras temporales de obligaciones y bonos.

Del total importe de estas operaciones se ha analizado una muestra que representa el 45%, comprobándose los saldos contables, los cálculos realizados y el reflejo contable de los mismos, así como la coincidencia de los datos con los que figuran en la Central de Anotaciones, resultando todo ello de conformidad. Tan sólo destacar, con carácter general, la misma observación que se hizo en las operaciones a vencimiento sobre las actas de la Comisión de Operaciones.

Si bien las intervenciones en el mercado monetario se instrumentan por operaciones temporales a muy corto plazo, en general de uno a cuatro días, dentro de las ventas temporales realizadas por el Banco de España cabe destacar por la distinta naturaleza que tienen las cesiones temporales de letras a tres meses. Este tipo de operaciones surge como consecuencia de la demanda de un producto financiero a corto plazo que no existía, ya que el Tesoro solamente realizaba emisiones a plazos de un año y superiores. El Banco de España para cubrir esta necesidad realizaba, mediante subastas, cesiones a tres meses de las letras que adquiría al Tesoro a plazos superiores. Estas subastas se han realizado hasta diciembre de 1991, en que el Tesoro comenzó a ofrecer directamente este producto.

Respecto a estas operaciones a tres meses se pueden realizar las siguientes observaciones:

1) Para realizar este tipo de operaciones el Banco de España ha tenido que mantener un volumen de letras muy superior al que hubiera sido necesario para cumplir sus objetivos de regulación del mercado monetario.

2) La realización de ventas temporales ha supuesto para el Banco de España durante los tres años fiscalizados unos costes financieros netos totales de 9.337 millones de pesetas, según veremos en el apartado IV.5, de los cuales más de un 95% corresponden a estas operaciones.

3) Dado que el Tesoro utiliza el principio de Caja para la consideración de los intereses pagados como

gasto, la actuación del Banco de España le ha permitido a aquél posponer una parte de la carga financiera para el ejercicio siguiente.

4) No se observa ningún motivo por el cual no se encargó directamente el Tesoro desde un principio de realizar estas emisiones, tal y como ha hecho posteriormente.

#### IV.2.1.4. Amortizaciones.

Anualmente el Ministerio de Economía y Hacienda, mediante Real Decreto desarrollado por Orden Ministerial, fija las condiciones que deben cumplir las operaciones de deuda que se realicen durante el ejercicio.

Así, se fija como procedimiento general, para el reembolso de los valores, el de amortización a su vencimiento y, con carácter excepcional, se establece la posibilidad de amortizar anticipadamente la deuda del Estado propiedad del Banco de España.

Los importes amortizados por cada clase de valor en los ejercicios fiscalizados son los siguientes, en millones de pesetas:

PAGARES DEL TESORO	88.121
LETRAS DEL TESORO	3.256.146
OBLIGACIONES Y BONOS	205.933
TOTAL	3.550.200

En cuanto a las amortizaciones anticipadas, éstas se realizan, previo informe del Banco de España, por acuerdo del Director General del Tesoro y Política financiera, y los precios de reembolso se fijan en función del tipo de interés medio al que se hayan realizado las operaciones de deuda pública en el mercado secundario de deuda anotada para plazos similares.

Los criterios de contabilización de las amortizaciones son idénticos a los aplicados en el caso de las ventas a vencimiento. Se han analizado un 45% del total de amortizaciones, habiéndose comprobado tanto los informes y resoluciones, como los cálculos realizados, su correcta contabilización y su correspondencia con los datos existentes en la Central de Anotaciones, resultando todo ello de conformidad.

#### IV.2.2. Títulos Físicos.

La importancia relativa de los títulos físicos ha ido disminuyendo progresivamente desde la aparición de la deuda anotada, representando, según se puede ver en el cuadro n.º 15, para el ejercicio último fiscalizado tan sólo un 2% del total de la cartera de deuda del sector público propiedad del Banco de España.

El Banco de España, independientemente de la clasificación en cuatro grupos que hace de estos títulos, realiza una segunda asignación de los mismos en aten-

ción a la función que desempeñan, tal y como se puede ver en el cuadro n.º 18, distinguiendo entre cartera de inversión y cartera de intervención. Así, constituyen la cartera de inversión la deuda perpetua y la deuda amortizable emitida con anterioridad al año 1984 dentro del grupo de Deuda del Estado, más los saldos de los otros tres grupos completos, formando la cartera de intervención la parte del grupo Deuda del Estado emitida entre 1984 y 1988 y que es utilizada para intervenir en el mercado secundario, dotándole de la liquidez necesaria para su adecuado funcionamiento.

En cuanto a su contabilización, las compras se realizan por el costo-efectivo más gastos, y las ventas se dan de baja por su valor medio en cartera, considerándose minusvalía o plusvalía la diferencia entre este valor y el efectivo realmente cobrado.

Tanto en las compras como en las ventas no se tiene en cuenta el correspondiente cupón devengado, no diferenciándose por tanto, en su contabilización, la parte correspondiente al valor del título y la que corresponde a sus intereses devengados, tal como se hace para las obligaciones y bonos del Estado representados en anotaciones en cuenta. La no aplicación de este criterio supone una distorsión de los resultados del Banco, así como una posible sobrevaloración de estos títulos.

Para la regularización de esta cartera al final de cada ejercicio el Banco de España aplica los siguientes criterios establecidos por acuerdos del Consejo Ejecutivo de fecha 14 de diciembre de 1984 y 27 de diciembre de 1985:

1) La deuda perpetua se valorará por el valor inferior entre el valor contable o el cambio de mercado a fin de ejercicio, ya que la no existencia de una fecha de amortización sólo permite liquidar estos títulos a través del mercado.

2) Los valores amortizables no serán contabilizados en ningún caso por valor superior al de reembolso, excepto los valores que forman parte de la cartera de intervención.

De acuerdo con estos criterios el Banco de España ha procedido a regularizar el valor de la deuda perpetua en 153 millones de pesetas en 1989 y 77 millones en 1990, no habiendo llevado estas cantidades a una cuenta compensadora, sino minorando directamente su valor.

Independientemente de estas regularizaciones se considera necesario que el Banco hubiese provisionado igualmente la denominada cartera de intervención, ya que previsiblemente estos valores no permanecen en la cartera hasta la fecha de amortización, por lo que en el momento de su venta se produciría la correspondiente minusvalía no provisionada.

De acuerdo con las valoraciones realizadas por el Banco de España se debería haber dotado provisiones en relación a la cartera de intervención en los ejerci-

**CUADRO Nº 18**  
**CARTERA TITULOS FISICOS SECTOR PUBLICO**

(en millones de pesetas)

	<u>31-12-89</u>	<u>31-12-90</u>	<u>31-12-91</u>
- Cartera de intervención	13.381	4.692	297
Deuda del Estado Amortizable	13.381	4.692	297
- Cartera de inversión	47.403	33.630	23.586
Deuda Perpetua <sup>(1)</sup>	964	892	897
Deuda Amortizable	1.108	944	780
Deuda Admon. Territorial	70	61	55
Cédulas para Inversiones	23.396	14.164	8.377
Otros efectos públicos	21.865	17.569	13.477
<b>TOTAL</b>	<b><u>60.784</u></b>	<b><u>38.322</u></b>	<b><u>23.883</u></b>

<sup>(1)</sup> Valor ya regularizado

cios 1989, 1990 y 1991 por importe de al menos 374, 44 y 6 millones de pesetas, respectivamente.

Entre las adquisiciones de valores realizadas en el ejercicio 1991, figura una de obligaciones de RENFE al 4% emisión 1 de enero de 1950 y por un importe nominal de 319,8 millones de pesetas. Estas obligaciones estaban depositadas en el Banco de España desde 1966 como garantía de un crédito concedido a la compañía en dicho año por importe de 1.000 millones de pesetas.

Dado el alto importe de los intereses devengados y no pagados, tanto por este crédito como por otros que tenía concedidos, así como la dificultad que tenía el Banco de España para su cobro, el Consejo Ejecutivo decide la adquisición de estas obligaciones por su valor nominal aplicando su importe a la reducción de los intereses pendientes.

No se considera adecuado que se hayan valorado estas obligaciones al 100% de su valor nominal, teniendo en cuenta por un lado que el Banco fija como cantidad máxima que pueden garantizar estos títulos el 40% de su valor nominal y, por otra parte, que la cotización en el mercado secundario de títulos de similares características estaba en torno a un 62%.

Se han analizado el 35% del total de operaciones realizadas con esta cartera comprobándose la autorización, valoración y cálculo de resultados, así como su

correcta contabilización, sin que se haya observado ninguna otra particularidad destacable salvo las ya reseñadas.

#### IV.3. VALORES SECTOR PRIVADO

En relación con los datos del cuadro n.º 15 se puede observar que estos valores representan sobre el total de la cartera de Banco una media inferior al 1% para los tres ejercicios fiscalizados.

La procedencia de estos valores es debida en parte a la compra a entidades financieras en dificultades y a la cartera histórica del Banco así como a las adquisiciones en el mercado secundario. Durante el período fiscalizado únicamente se han realizado adquisiciones de este último supuesto.

Durante estos tres ejercicios se ha tendido a ir liquidando la parte de la cartera que no era necesaria para la regulación del mercado secundario, tal y como se puede apreciar en el cuadro n.º 19.

Los criterios de valoración establecidos para estos títulos son los mismos que los fijados para los títulos físicos del sector público analizados en el apartado IV.2.2. Al igual que en el citado apartado se considera necesario provisionar los valores que forman parte de

**CUADRO Nº 19**  
**VALORES SECTOR PRIVADO**

(en millones de pesetas)

	<u>31-12-89</u>	<u>31-12-90</u>	<u>31-12-91</u>
- <u>Valores privados</u>	15.628	7.295	2.318
Renta fija intervención	1.482	2.685	1.188
Renta fija inversión	9.420	164	136
Renta variable	4.726	4.396	994
- <u>Valores renta fija en situaciones especiales</u>	<u>150</u>	<u>78</u>	<u>87</u>
<b>TOTAL</b>	<b><u>15.778</u></b>	<b><u>7.323</u></b>	<b><u>2.405</u></b>

la cartera de intervención, es decir, obligaciones del sector eléctrico y de la compañía telefónica de emisiones posteriores a 1982.

El volumen de las provisiones que deberían haberse efectuado es de al menos 64, 90 y 29 millones para los 3 ejercicios fiscalizados.

Por otra parte, la cartera de valores de renta fija en situaciones especiales fue creada en diciembre de 1984 con objeto de segregar de la cartera de valores aquéllos que ofrecen dudas razonables de su cobrabilidad, fijando el Banco de España como criterios que delimitan su traspaso a esta cartera, los siguientes:

— Valores de renta fija cuyas entidades emisoras estén declaradas en suspensión de pagos, concurso de acreedores, quiebra o sufran un deterioro notable e irreparable de su solvencia.

— Valores que estén vencidos y no cobrados sin mediar renovación o prórroga.

— Valores cuyo reembolso haya sido reclamado judicialmente.

— Valores que tengan pendiente por más de noventa días el pago del cupón.

— En general los que estén en situaciones de mora o de cobro dudoso.

Por la naturaleza de estos títulos se debería haber provisionado el valor total de esta cartera con independencia de que en algunos casos los saldos pudieran ser recuperados.

Del total de operaciones realizadas con valores privados se ha obtenido una muestra que representa un 17% aproximadamente y de cuyo análisis no se desprende ninguna otra particularidad salvo las ya reseñadas.

**IV.4. OBLIGACIONES Y BONOS ESPAÑOLES EN MONEDA EXTRANJERA**

Representa esta cuenta el contravalor en pesetas del importe efectivo "ex-cupón" del coste en divisas de las obligaciones y bonos españoles en moneda extranjera propiedad del Banco de España, siendo estos títulos de las emisiones realizadas por el Reino de España, Renfe, Compañía Telefónica y el I.C.O.

El saldo de esta cuenta representa aproximadamente un 0,2% del saldo de la cartera y su justificación viene dada por la necesidad de intervención del Banco de España para regular el mercado de estos títulos y asegurar su liquidez. Los criterios de valoración seguidos con estos valores son los mismos que ya analizamos en el apartado de Activos Exteriores.

Se han comprobado muestras superiores al 40% sobre el total de las operaciones realizadas en cada divisa examinándose los soportes documentales, la aplicación de los tipos de cambio, los ajustes diarios en la valoración de la cartera y la contabilización de todo el proceso, habiendo resultado todo ello de conformidad. Si bien, tal como se observa en el cuadro n.º 21, esta cartera ha ido reduciendo su valor significativamente durante estos ejercicios, se debe señalar que este tipo de intervenciones del Banco de España en los mercados exteriores para garantizar la liquidez de la misma, no forma parte claramente de las funciones definidas para la cartera del Banco de España.

**IV.5. RESULTADOS DE LA CARTERA DE VALORES**

Los resultados que el Banco de España obtiene de su cartera de valores se pueden dividir en cuatro grandes grupos, tal y como se puede observar en el cuadro n.º 20.

**CUADRO Nº 20**  
**RESULTADOS DE LA CARTERA DE VALORES**

(en millones de pesetas)

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
<b>- INTERESES Y DIVIDENDOS.</b>			
<b>CARTERA DE VALORES</b>	79.786	88.439	39.370
. Deuda Anotada	70.601	83.741	37.005
. Títulos Físicos	7.125	4.480	2.228
. Cartera Valores Moneda Extranjera	2.060	218	137
<b>- RESULTADOS COMPRAS TEMPORALES</b>	9.512	9.055	33.887
<b>- RESULTADOS VENTAS TEMPORALES</b>	-7.519	-14	1.709
. Pagarés del Tesoro	9	63	0
. Letras del Tesoro	-7.424	-74	1.718
*Quebranto en Ventas	-106.285	-71.441	-44.090
*Intereses de la Cartera Utilizada	98.861	71.367	45.808
. Obligaciones y Bonos	-104	-3	-9
*Quebranto en Ventas	-398	-28	-32
*Intereses de la Cartera Utilizada	294	25	23
<b>- RESULTADOS DE LAS VENTAS Y AMORTIZACION DE VALORES</b>	4.780	1.415	16.351
. Deuda Anotada	-3.516	-4.282	10.643
. Títulos Físicos	8.169	5.703	5.689
. Cartera Valores Moneda Extranjera	127	-6	19
<b><u>TOTAL</u></b>	<b><u>86.559</u></b>	<b><u>98.895</u></b>	<b><u>91.317</u></b>

El grupo más importante lo constituyen los intereses y dividendos obtenidos de la cartera de valores, cuando no se está utilizando dicha cartera para realizar ventas temporales.

Por otro lado, el saldo de los resultados de las compras temporales, representa el obtenido de la diferencia entre el precio de reventa y el precio de compra. Estas operaciones como ya vimos en el apartado IV.2.1.3 suponen inyecciones de liquidez en el mercado monetario. El volumen de las mismas y en consecuencia sus resultados, son, por tanto, independientes de la cartera propiedad del Banco, dependiendo únicamente del volumen de intervenciones necesarias.

Respecto de las ventas temporales se considera como gasto la diferencia entre el precio de recompra y el precio de la venta a lo que se denomina "quebranto en venta", que habrá que comparar a la hora de analizar estas operaciones con los intereses devengados por los valores vendidos durante la vida del REPO lo que se denominan "intereses de la cartera utilizada", de la diferencia entre estas dos rúbricas surge el resultado de las ventas temporales.

El cálculo de los intereses de la cartera utilizada lo realiza el Banco de España mensualmente y de forma global para cada tipo de valor, según la siguiente fórmula:

$$\text{Total intereses devengados} \times \frac{\text{Saldo medio de las ventas temporales}}{\text{Saldo medio de la cartera de valores compensado}} = \text{Intereses de la cartera utilizada}$$

siendo el saldo medio de la cartera compensado la diferencia entre el saldo medio de la cuenta de valores menos el saldo medio de la cuenta de intereses cobrados y no devengados.

Al utilizar como numerador el saldo medio de las ventas temporales y al estar valoradas éstas al precio efectivo de recompra sin haberle disminuido el importe de la cuenta compensadora de periodificación, se está sobrevalorando los intereses de la cartera utilizada. Esto no supone variación en la cuenta de resultados sino una minoración en el concepto de "intereses y dividendos de la cartera" y un incremento en los "intereses de la cartera utilizada", lo que supone una mejora en los resultados de las ventas temporales.

Aplicando el criterio expuesto, los resultados de las ventas temporales de Letras del Tesoro suponen para cada uno de los ejercicios fiscalizados unos costes financieros netos de 9.031 y 1.259 millones para los dos primeros ejercicios y un ingreso financiero neto de 953 millones para el último, lo que nos da un coste financiero neto global de 9.337 millones en lugar de los 5.780 millones reflejados en el cuadro (7.424 y 74 millones de coste financiero neto los 2 primeros ejercicios y 1.718 millones de ingreso financiero neto el último).

Independientemente de lo expuesto sería aconsejable que los intereses de la cartera utilizada se calcularan de una manera individual para cada operación, consiguiéndose de este modo una cuantificación exacta de los mismos y no unas estimaciones como las realizadas a raíz de la aplicación de la fórmula expuesta.

Y, por último el grupo de resultados de las ventas y amortización de valores incluye las plusvalías o minusvalías que se obtienen de las amortizaciones y ventas a vencimiento, conforme a los criterios de valoración expuestos en los apartados IV.2, IV.3 y IV.4.

Comparando los resultados obtenidos con los saldos medios de la cartera, a efectos ilustrativos, se ha calculado la rentabilidad media de la misma. Los resultados de estos cálculos vienen reflejados en el cuadro n.º 21.

**CUADRO Nº 21**  
RENTABILIDAD MEDIA CARTERA DE VALORES

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
	%	%	%
LETRAS DEL TESORO	11,76	12,93	12,71
PAGARES DEL TESORO	5,71	5,84	3,83
OBLIGAC.Y BONOS	8,82	9,34	13,70
<b>TOTAL DEUDA ANOTADA</b>	<b>11,18</b>	<b>12,05</b>	<b>12,92</b>
<b>RESTO CARTERA</b>	<b>13,95</b>	<b>16,71</b>	<b>24,21</b>
<b>TOTAL CARTERA</b>	<b>11,37</b>	<b>12,27</b>	<b>13,47</b>

A la hora de interpretar el presente cuadro es necesario tener en cuenta las siguientes observaciones:

— Para el cálculo de porcentajes no se han tenido en cuenta ni los resultados de las compras temporales, ni los quebrantos en ventas temporales. El resto de partidas del cuadro n.º 26 han sido tomadas en su totalidad.

— La baja rentabilidad de las obligaciones y bonos se explica por incluirse en la cuenta de resultados los intereses netos, es decir, deducidas las retenciones de los rendimientos de capital mobiliario, retenciones que en el caso del Banco de España tienen la consideración de impuesto mínimo, al estar este organismo sujeto y exento en el Impuesto de Sociedades.

— La alta rentabilidad del resto de la cartera se debe principalmente a las altas plusvalías generadas por la venta de acciones de Telefónica y del Banco Exterior, mantenidas muchos años a precio de adquisición por el Banco de España.

## V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### V.1. CONCLUSIONES

1.<sup>a</sup>) El marco jurídico regulador de la actividad del Banco de España aparece conformado por un conjunto disperso de múltiples disposiciones, declaradas expresamente vigentes en tanto no se opongan a normas posteriores y mientras no se apruebe una disposición o Reglamento que contemple, de forma actualizada, el régimen singular de sus operaciones y sin que, al respecto, se haya desarrollado la Ley 30/1980, de Organos rectores del Banco de España, como se preveía en su disposición adicional, cuyo cumplimiento recomendó el Tribunal de Cuentas en su anterior Informe de fiscalización referida a los ejercicios 1980 y 1981 y, a partir del cual, la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas adoptó la resolución de instar al Gobierno a que procediera a dar cumplimiento al citado mandato.

2.<sup>a</sup>) Las operaciones realizadas en el área de Activos Exteriores, durante el período fiscalizado, por el Banco de España para adquisición de oro, tanto en los mercados internacionales como en la compra del oro al Tesoro Público, se han efectuado siguiendo las directrices marcadas por el Consejo Ejecutivo y a los precios vigentes en el mercado. Se ha realizado la venta de una serie de monedas de oro por importe de 8.821.115 pesetas, que formaban parte de las Reservas del Banco, empleándose 6.141.404 pesetas en la compra de otras monedas de alto valor numismático, completando, de este modo, la colección existente. Dada la naturaleza de estas monedas su adquisición debió efectuarse con cargo a fondos consignados en el Presupuesto de Inversiones del Banco.

3.<sup>a</sup>) En relación al oro custodiado en las cajas del Banco no se ha regulado ningún procedimiento para que, de una manera periódica y sistemática, se realicen por los órganos de control interno los correspondientes arqueos y verificaciones de estos activos.

4.<sup>a</sup>) Por lo que se refiere a los lingotes de oro, su clasificación y almacenamiento se realiza según las distintas partidas que se han ido adquiriendo sin que se mantenga una numeración correlativa que permita identificar claramente cada uno de ellos. Hay una serie de lingotes, que representan un 2% aproximadamente del total, que no cumplen las normas estándares que rigen en los mercados internacionales, cuya homogeneización mediante un proceso de refundición de los mismos se estima oportuna.

5.<sup>a</sup>) La provisión para diferencias de cambio de divisas se ha venido calculando anualmente, desde su creación en 1983, con cambios casi continuos en los criterios contables seguidos, lo que ha permitido durante los ejercicios fiscalizados presentar unos resultados contables superiores a los que se hubieran derivado de aplicar un criterio uniforme. A este respecto no se considera adecuado unificar las provisiones aplicables a dos activos de distinta naturaleza y con distinto riesgo, como son el oro y las divisas, tal y como se ha efectuado durante los ejercicios fiscalizados, permitiendo, de este modo, que el elevado importe del Fondo de Regularización del oro haya contribuido a la cobertura de las significativas minusvalías registradas en la valoración de las divisas, al objeto de cumplir el límite inferior del 5% acordado por el Consejo General, como cuantía mínima de la provisión para diferencias de cambio de las mismas.

6.<sup>a</sup>) Las aportaciones de las cuotas al Fondo Monetario Internacional, cifradas a 31 de diciembre de 1991 en 178.413,3 millones de pesetas cuya titularidad corresponde al Estado Español, han sido financiadas desde su inicio por el Banco de España, sin que se haya imputado al Estado el importe de las mismas.

7.<sup>a</sup>) Durante el período fiscalizado se han seguido refinanciando una serie de créditos, cuyo saldo, a 31 de diciembre de 1991, se cifraba en 16.570,3 millones de pesetas concedidos por el Gobierno español o por el Banco de España, a instancias del mismo a países en vías de desarrollo entre los ejercicios de 1969 y 1981 que, dada la naturaleza de los mismos, se deberían haber concedido por el Estado a través de sus Presupuestos Generales y figurar registrados en la contabilidad de éste.

8.<sup>a</sup>) En cuanto a la apelación del Tesoro al Banco de España, definida como la suma de los créditos singulares más el saldo de la cuenta corriente a la vista, es de destacar la poca efectividad que supone el tratar de limitarla fijando una cuantía máxima que no ha de ser superada el último día del año, habiendo sucedido, en la práctica, que durante los ejercicios de 1990 y 1991, en los que ya era de aplicación dicha limitación,

los saldos medios diarios han sido muy superiores al límite establecido para el último día de cada ejercicio.

9.<sup>a</sup>) El saldo de los créditos singulares concedidos por el Banco de España al Tesoro, cuya utilización debería ser una vía muy limitada y completamente excepcional de financiación al Tesoro, se ha incrementado un 177% durante este período, al pasar de 714.464 millones de pesetas a principios del ejercicio 1989 a 1.979.796,1 millones el 31 de diciembre de 1991. Este aumento viene explicado fundamentalmente por la concesión del crédito singular "Cuenta especial Ley 4/1990" por un importe de 1.156.045,7 millones de pesetas, de acuerdo con lo contemplado en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, al señalar que el saldo existente a 31 de diciembre de 1989 quedaría consolidado como crédito singular al Estado. Esta operación, si bien no supuso en ese momento un mayor endeudamiento del Tesoro con el Banco de España, dada la compensación de partidas activas y pasivas, permitió que la cuenta corriente a la vista presentara saldo positivo a favor del Tesoro durante los ejercicios posteriores debido al aumento de liquidez derivado de la misma.

10.<sup>a</sup>) El Banco de España tiene contabilizados al final del período fiscalizado cinco créditos singulares al Estado, en dos de los cuales (Cuenta especial Ley 4/1990 y Créditos por suscripción de participaciones, contribuciones y cuotas en Organismos Internacionales) no se ha fijado período de amortización ni tipo de interés. En los restantes, para los que se ha acordado expresamente que no devengarán interés a favor del Banco de España y cuya amortización se ha fijado a largo plazo (entre 10 y 40 años), hay que destacar que se ha producido retraso en dos ocasiones en el pago de las correspondientes cuotas de amortización. Debe señalarse, al respecto, la trascendencia en la cuenta de resultados del Banco de España de la nula rentabilidad de estos créditos singulares, máxime si en un futuro se fija una retribución a los saldos positivos mantenidos por el Tesoro en cuenta corriente.

11.<sup>a</sup>) El Banco de España tiene contabilizado como crédito singular al Estado el importe de las participaciones, contribuciones y cuotas abonadas por cuenta del Tesoro a Organismos Internacionales, y que, a 31 de diciembre de 1991, se cifraban en 119.749,2 millones de pesetas. Dado que la titularidad de estas aportaciones corresponde al Estado, deberían figurar reconocidas como tales en su propia contabilidad.

12.<sup>a</sup>) El importe del endeudamiento del Tesoro con el Banco de España aparece afectado al alza de acuerdo con el contenido de las conclusiones anteriores relativas a la aportación de cuotas al Fondo Monetario Internacional y otros Organismos Internacionales y por la formalización de préstamos a países en vías de desarrollo.

13.<sup>a</sup>) En el servicio financiero de la deuda que realiza gratuitamente el Bancó de España al Tesoro Público se ha observado una tardanza excesiva en el abono

por parte del Tesoro al Banco de las cantidades anticipadas por éste, así como también un retraso por parte del Banco en rendir las cuentas en lo que se refiere a los gastos de las emisiones.

14.<sup>a</sup>) Se ha producido un notable retraso en el pago por parte del Tesoro de los importes recogidos en las cuentas rendidas por el concepto "Billetes retirados de la circulación canjeados por cuenta del Tesoro", habiendo sido reembolsados el 14 de julio de 1992 los correspondientes a los ejercicios 1990 y 1991.

15.<sup>a</sup>) La Ley 38/1985, de 22 de noviembre, que modifica la regulación del Monopolio de Tabacos, liberó a Tabacalera, S.A., de una parte de las deudas por ésta mantenidas con el Banco de España y que debían ser asumidas por el Estado. Dado que el reconocimiento de esta deuda no se efectuó hasta el 1 de enero de 1992, el Banco de España ha dejado de percibir 207,8 millones de pesetas en concepto de intereses relativos al ejercicio 1986, así como la totalidad de los mismos correspondientes a los ejercicios 1987 a 1991, ambos inclusive.

16.<sup>a</sup>) La sucesiva renovación de los créditos concedidos a Tabacalera, S.A., a determinados Organismos Autónomos y a otras Entidades del Sector Público supone desvirtuar la finalidad y naturaleza propia de los mismos —financiar necesidades transitorias de tesorería que se presenten con carácter excepcional—, convirtiéndolos en financiación ante situaciones estructurales que deberían abordarse a través de los Presupuestos de las respectivas entidades. Por otra parte, durante el período fiscalizado se ha registrado un espectacular incremento en los saldos de estas operaciones debido a los créditos concedidos a la Tesorería de la Seguridad Social, que presentaban un saldo de 324.900 millones de pesetas a 31 de diciembre de 1991, de los cuales, a la fecha de redactar el presente Informe, quedaban vencidos y pendientes de pago 256.100 millones de pesetas, sin que se haya establecido ningún acuerdo o convenio para proceder a su liquidación.

17.<sup>a</sup>) Durante el período fiscalizado se ha procedido a la cancelación de un número significativo de cuentas corrientes abiertas en el Banco de España, pasando de 4.384 cuentas existentes el 1 de enero de 1989 a 2.408 el 31 de diciembre de 1991, por lo que se refiere al subsector Estado, y de 4.476 a 1.730, por lo que respecta a aquellas cuya titularidad corresponde a los Organismos Autónomos, Seguridad Social y otras Entidades públicas. En el examen efectuado de estas cuentas corrientes se ha observado que entre la documentación de la muestra seleccionada no consta, en ocasiones, la autorización de la Dirección General del Tesoro para su apertura, así como la autorización de firmas por parte de determinados Organismos para la disposición de fondos.

18.<sup>a</sup>) En la Cartera de Valores del Banco de España destacan los altos porcentajes de suscripción y de tenencia de Letras del Tesoro. La política de suscripción

de Letras del Tesoro durante el período fiscalizado ha ocasionado que se alcanzara un volumen de títulos desproporcionado en relación con el objetivo de regulación del mercado de dinero asignado al Banco de España, fundamentalmente si se tiene en cuenta la existencia de otros instrumentos de intervención alternativa. El mantenimiento de estos saldos elevados se ha convertido en una vía indirecta de financiación al Tesoro.

19.<sup>a</sup>) Las Actas de la Comisión de Operaciones, órgano encargado del seguimiento diario de los mercados interior y exterior, son, en general, muy poco explícitas sobre la adopción de los acuerdos de intervención que se toman, y suelen limitarse a informar de las operaciones ya realizadas.

20.<sup>a</sup>) En las operaciones temporales realizadas con la Cartera de Valores no se ha aplicado un criterio único en la contabilización del conjunto de las compras temporales de Bonos y Obligaciones y Letras y Pagarés, imputando directamente, en el momento de la compra, en las operaciones de Letras y Pagarés la diferencia de precio a una cuenta de ingresos, si bien se regulariza, aunque únicamente a final de mes, la parte no devengada de los intereses.

21.<sup>a</sup>) El ofrecer un nuevo producto financiero al mercado —Letras a tres meses—, que debería haber sido ofrecido por el Tesoro directamente, le ha supuesto al Banco de España no sólo tener que mantener un excesivo volumen de Letras en su cartera, sino, además, unos costes financieros netos de, aproximadamente, 9.000 millones de pesetas durante los tres ejercicios fiscalizados.

22.<sup>a</sup>) Tanto en la contabilización de las compras como en la de las ventas de los títulos físicos de su Cartera de Valores, el Banco de España no ha tenido en cuenta el correspondiente cupón devengado, no diferenciando la parte correspondiente al valor del título y la que corresponde a sus intereses devengados, lo que supone una distorsión de los resultados del Banco, así como una posible sobrevaloración de estos títulos.

23.<sup>a</sup>) Durante el período fiscalizado, el Banco de España no ha dotado la oportuna provisión por minusvalías de su Cartera de valores físicos, tanto de la cartera de intervención de títulos del Sector público y privado como de los títulos de renta fija en situaciones especiales, a pesar, en este caso, de las dudas razonables sobre su cobrabilidad.

24.<sup>a</sup>) En la adquisición de obligaciones de RENFE que ha llevado a cabo el Banco hasta entonces depositadas como garantía de un crédito concedido a la Compañía, se valoraron las mismas al 100% de su valor nominal, sin tener en cuenta, por un lado, que el Banco fijó como cantidad máxima a garantizar por dichos títulos el 40% de su valor nominal y, por otra parte, que la cotización en el mercado secundario de títulos de similares características estaba en torno a un 62%.

25.<sup>a</sup>) Los rendimientos de la Cartera de Valores durante el período fiscalizado han alcanzado los importes de 86.559, 98.895 y 91.317 millones de pesetas, para los ejercicios de 1989, 1990 y 1991, respectivamente. En los trabajos de verificación se ha comprobado que se ha producido una sobrevaloración de los “intereses de la Cartera utilizada” dentro del grupo de “Resultados de las ventas temporales”, esto es debido a que el cálculo de los intereses de la cartera utilizada se realiza de una manera global sobre el conjunto de operaciones. Por el mismo importe de la sobrevaloración, se minusvalora el grupo “Intereses y dividendos de la Cartera de Valores”, por lo que, en consecuencia, no se produce una modificación en los resultados globales de la cartera del Banco, sino una redistribución entre los dos grupos mencionados.

## V.2. RECOMENDACIONES

1.<sup>a</sup>) Teniendo en cuenta que el marco jurídico regulador de la actividad del Banco de España aparece conformado por un conjunto disperso de múltiples disposiciones, se considera necesario proceder a dotar a la Institución de una normativa actualizada que contemple su naturaleza, régimen jurídico, funciones y actuación e, incluso, a nivel reglamentario, el régimen singular de sus operaciones.

2.<sup>a</sup>) Dada la naturaleza y titularidad de las operaciones relacionadas con la aportación de cuotas al Fondo Monetario Internacional y a otros Organismos

Internacionales, así como con la concesión de préstamos a países en vías de desarrollo, se estima necesario que dichas operaciones se reflejen adecuadamente en la contabilidad del Estado, incrementando la deuda del mismo con el Banco de España.

3.<sup>a</sup>) En cuanto a las relaciones del Banco de España con el Tesoro Público se considera oportuno proceder a señalar plazos de amortización de todas las operaciones formalizadas como créditos singulares. Asimismo, se recomienda evitar los retrasos en el reconocimiento y pago de las obligaciones derivadas de los distintos servicios que el Banco de España realiza por cuenta del Estado.

4.<sup>a</sup>) Se considera necesario evitar las sucesivas renovaciones de los créditos que concede el Banco de España a Organismos Autónomos y a otras Entidades del Sector Público, por cuanto esta actuación, en la práctica, supone desvirtuar la finalidad y naturaleza propia de los mismos, consistente en financiar necesidades transitorias de tesorería que se presenten con carácter excepcional, convirtiéndolos en financiación ante situaciones estructurales que deberían abordarse a través de sus respectivos Presupuestos.

5.<sup>a</sup>) Se estima oportuno que el Banco de España proceda a revisar los criterios contables necesarios, fundamentalmente en lo relativo a las dotaciones para provisiones y resultados de la cartera de valores, adecuándolos a los aspectos técnicos recogidos al respecto a lo largo de este Informe.

Madrid, 31 de enero de 1994.