

Fiskalizazio Txostena

Informe de Fiscalización

**Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen
Museoaren Ukanduna, SL**

**Tenedora Museo de Arte Moderno y
Contemporáneo de Bilbao, SL**

1999-2007





Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

AURKIBIDEA / ÍNDICE

I. SARRERA.....	5
II. IRITZIA.....	7
II.1 Legea betetzeari buruzko iritzia.....	7
II.2 Urteko kontuei buruzko iritzia.....	8
III. BARNE KONTROLERAKO SISTEMEI ETA KUDEAKETA PROZEDUREIBURUZKO IRIZPENAK.....	12
IV. UKANDUNAREN URTEKO KONTUAK, 1999-TIK 2007-RA.....	17
I. INTRODUCCIÓN.....	19
II. OPINIÓN.....	22
II.1 Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad.....	22
II.2 Opinión sobre las cuentas anuales.....	23
III. CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.....	27
IV. CUENTAS ANUALES TENEDORA DE 1999 A 2007.....	32
ANEXOS	
A.1 Museo Guggenheim Bilbao.....	33
A.2 Planes de actuación y procedimiento de adquisición.....	34
A.3 Normativa aplicable.....	36
A.4 Inmovilizaciones materiales.....	36
A.5 Tesorería.....	42
A.6 Fondos propios.....	46
A.7 Ingresos y gastos de explotación.....	47
A.8 Ingresos y gastos de otros ejercicios.....	47
A.9 Contratación.....	48
A.10 Situación fiscal.....	49
A.11 Hechos posteriores.....	49
ALEGAZIOAK.....	53
ALEGACIONES.....	67
BOTO PARTIKULARRAK.....	83
VOTOS PARTICULARES.....	97

Vitoria-Gasteiz, 2010eko maiatzaren 13a

Vitoria-Gasteiz, a 13 de mayo de 2010





Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

I. SARRERA

Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen Ukanduna, SLren ekonomia-finantza jarduerari buruzko fiskalizazio txosten hau Herri-Kontuen Euskal Epaitegiaren 1/1988 Legeari jarraiki mamitu dugu (aurrerantzean HKEE) eta Eusko Legebiltzarraren Osokoak eskatuta Lanerako Planean barne hartua dago. Fiskalizazio-gai izan den aldiak 1999tik 2007rako ekitaldiak barne hartzen ditu.

Aurrekariak

1991ko abenduaren 13an, Eusko Jaurlaritzak, Bizkaiko Foru Aldundiak (aurrerantzean BFA) eta Solomon R. Guggenheim Foundation-ek (aurrerantzean SRGF), Bilboko Museorako garapen eta programazioen zerbitzu akordioa izenpetu zuten, kudeaketa akordio batez osatua, 1994ko abenduaren 21ean izenpetu zena.

Akordio horietan Museoa eraiki, abian jarri eta funtzionamendurako finkatu zen erakundearen barne-egitura honako hau izan zen:

- Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen Museoaren Inmobiliaria, (aurrerantzean Inmobiliaria), xedea orubearen erosketa eta jabetza eta Museoaren egoitza fisikoaren eraikuntza eta jabetza izanik. Data horrekin berarekin epealdi berbera besarkatzen zuen HKEEren fiskalizazio txostena jaulki zen.
- Guggenheim Bilbao Museoaren Fundazioa (aurrerantzean Fundazioa), Eusko Jaurlaritzak eta BFAk Museoaren kudeaketa, zuzendaritza, mantenua, zaintza eta sustapenerako sortua. Data horrekin berarekin epealdi berbera besarkatzen zuen HKEEren fiskalizazio txostena jaulki zen.
- Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen Museoaren Ukanduna, SL (aurrerantzean Ukanduna), artelanak erosteko programa gauzatzeko.

Ukanduna 1995eko apirilaren 7an sortu zen, 60 mila euroko hasierako kapital sozialarekin, Eusko Jaurlaritzak eta BFAk % 50arekin harpidetu eta ordainduak. Xede soziala, legez onartutako zeinahi molde erabiliz era guztietako obra eta arte-sorkuntzak erosi eta ustiatzea eta arte erakusketak antolatzea da. Horretarako, Museoaren Garapen eta Programazioan aurre ezarritako baldintzetan artelanak erosteko programa gauzatu da. Ukandunak jarduera gauzatu ahal izateko bazkideek egiten dituzten kapital sozialaren zabalketetatik eskuratzen ditu baliabide finantzarioak.

Ukandunak bitartezko izaera du eta ez du berezko langileriarik. 1995eko apirilaren 7an Ukandunaren Administrazio Batzordeak hainbat eskumen aitortu zizkion ahalorde bati, gerora Fundazioaren Zuzendari Nagusi izendatuko zutenari, eta eskumen horiek 1995eko irailaren 6ko Merkataritza Erregistroan apirilaren 26an jaso ziren eskrituran. Bestalde, Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendariak Ukandunaren finantza, kontularitza eta ekonomia kudeaketa eta kontrola zentralizatzen zituen, kontularitzako dokumentazio eta liburuen zaintza zuzena gauzatzen zuela.

2008ko apirilaren 16an Ukandunak Inmobiliariarekin batera, salaketa aurkeztu zuen Bilboko Instrukzioko Epaitegiaren aurrean, izan ere, Administrazio eta Finantzen Zuzendariak gauzatutako hainbat irregulartasun delitu izan zitezkeela iritzi baitzioten.



Honela, bada, 2009ko azaroaren 23ko Bizkaiko Probintzia Auzitegiaren 103/09 epai bitartez fiskalizazio-gai izan den aldian Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendaria zena zigortu dute, bidegabeko jabetzea delitu jarraitua eta merkataritzako agirian delitu jarraitua egiteagatik (ikus A.11).

Kontratu jarduerari ezargarria zaion arautegia

Ukandunaren kontratatzekeo jarduera, botere esleitzaille den aldetik, eta betiere erkidegoko esparruak gaintzen direnean, Europako erkidegoko zuzentarauetan barne hartutako arauetara meneratuko da obra, zerbitzu eta hornidura kontratuen esleipen prozedurak koordinatzeari dagokionez; gainera, 2004ko urtarrilaren 1etik aurrera, ezargarriak zaizkio Administrazio Publikoen Kontratu Legearen Testu Bategineko (aurrerantzean APKLTB) artikulua, enpresen gaitasun, publizitate, lizitazio prozedura eta esleipen moldeei dagozkienak. Muga hauen azpitik kontratu-jarduera publizitate eta lehia printzipioetara egokitu beharko du, fiskalizazio-gai izan den epe guztian.

Fiskalizazioaren helburua

Jardueraren fiskalizazioak honako alderdi hauek besarkatzen ditu:

- Legezkoak: Ezargarria den arautegia betetzea ondasun eta zerbitzuen kontratazioan eta baita sozietate mugatu den aldetik ezargarria zaion hura ere.
- Kontularitzakoak: Ukandunaren dokumentazio finantzarioak ezargarri diren kontularitzako printzipioekin bat etortzea.
- Lanaren zabalak ez du gastuaren eraginkortasun eta zuhurtasunari buruzko azterlanik besarkatzen. Nolanahi ere, azaleratu diren hutsak "barne kontrolerako sistemari eta kudeaketa prozedurei buruzko irizpenak" idazpuruan zehaztu ditugu, horiek hobetzeko gomendioekin batera."

Ukandunak urteko kontuak 1997ko ekitaldira arte auditatu zituen, ekitaldi horretako auditoria txostena salbuespenik gabekoa izan zela. 1998tik 2006ra bitarteko ekitaldiak ez ziren azterketa gai izan (ez dago horretarako ez obligazio legezkorik, ez estatutariorik) eta berriz ere 2007ko urteko kontuak auditatu ziren. 2007ko ekitaldiko auditoria txostenak salbuespenik gabeko iritzia jasotzen du, ekitaldi horretako urteko kontuei soilik dagokiena.

Lana gauzatu ahal izateko, 2007ko ekitaldiko urteko kontuen auditoria txostena eskuratu dugu, kanpoko auditoreek egindakoa eta Ukandunaren banku kontuen berrikuspenari buruzko adituen txostena, 1998ko urtarrilaren 1etik 2006ko abenduaren 31ra bitartekoak. Horien euskarri izan diren lan paperak aztertu eta beharrezko iritzitako frogak osagarriak egin ditugu. Halaber, Ukandunak 2002-2005 aldirian zehar gauzatutako dolarren erosketak-eragiketen fiskalizazio eta legezotasunaren analisiari eta 1999ko urtarrilaren 1etik 2005eko abenduaren 31ra bitartean erositako obren legezotasunaren analisiari buruz HKEEK jaulkitako txostenen ondorioen eragina ere aintzat hartu dugu. Berebat, Ukandunak artelanaren erosketan eta beste gastu batzuen kontratazioan erabilitako prozedura aztertu dugu.



II. IRITZIA

II.1 LEGEA BETETZEARI BURUZKO IRITZIA

Kontratazioa (ikus A.9)

1. Zazpi eskultura garraiatu eta biltegitzeko zerbitzuen eta instalakuntza zerbitzuen kontratuetan, lehiaketa ireki bitartez 2004ko ekitaldian, hurrenez hurren 389 eta 388 mila euroko zenbatekoarekin esleitu zirenak, lehiaketan gaineko publizitatea prentsan egindako iragarkietara mugatu zen, dagokion aldizkari ofizialean argitarapen-gai izan behar zuketanak.

Artelaren erosketak (ikus A.4)

2. Eskuhartze artistikoaren egitasmorako lehiaketa baten deialdian, zeinaren arabera aurkeztutako 3 artistei 30 mila dolar eta artista irabazleari 300 mila dolar ordaintzen zaizkion, ez da 2004-2007 Jarduera planean finkatutako metodologia erabili eta honenbestez, ez ditzakegu ez ordaindutako zenbatekoen zuzentasuna, ez baitago merkatuko txotetik, ez eta artista gonbidatuak hautatzeko erabilitako irizpideak ere aztertu. Egoera bera aurkitu dugu “Bakoitzaren nahiera” izeneko erakusketarako 12 artistarekin izenpetutako kontratuen kasuan, 117 mila euro egin dituenak.

Kontularitzako arautegia

3. 2004tik 2006ra bitarteko urteko kontuen oroitidazkian jasotako aurkezpen-oinarriak nabarmen aldentzen dira horiek egiteko egiaz erabilitakoekin eta horrek Merkataritza Kodeak agintzen duena urratzen du urteko kontuak aurkezteari dagokionez. Horrez gain, urteko kontu horiek ez dira 2003koekin alderagarri.

Beste batzuk

4. 2003ko abenduaren 15ean Ukandunak onartu egin du Guggenheim Fundazioak egindako dibisa aukeren bi eragiketaren lagapena, bakoitza 1.500 milioi dolarrekoa, mugaegunak 2004ko maiatzaren 26an eta azaroaren 26an zituztenak. Lagapen hau bi aldeak ordezkatzeko dituen pertsona berak izenpetu zuen (Ukandunaren ahalduna eta Fundazioaren Zuzendari Nagusia) eta Ukandunari 800 mila euro inguruko galerak doan bere gain hartzea ekarri zion, Fundazioaren mesedetan. Galerak onartze hau xede sozialaren aurkakoa da (ikus A.5).
5. Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendariak baimenik izan gabe izenpetutako eragiketa ugari azaleratu dira, hala nola, finantza inbertsioen eragiketak, ordainketa aginduak eta hirugarrenei transferentziak, dolarren eskurako erosketak, Ukandunaren kontuen arteko transferentziak, txeke bidez aduana agentziari ordainketak eta kontu korrante bat kitatzea.
6. Ezin egiaztatu izan dugu norik baimendu zituen 20,1 milioi dolarren eskurako erosketak eragiketak, ez 2004ko otsailean 6,8 milioi dolarreko mailegua, ez eta dolarretan diruzaintza geldikinak errentagarri egiten dituen kontuen irekiera, izan ere, finantza etxearen hitzetan telefono bidez gauzatu ziren eta Ukandunaren ahaldunak adierazi



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

duen moduan eragiketa horiek ez zuten berriazko kontraturik egitea eskatzen eta honenbestez, Ukandunaren ohiko kudeaketa ekonomiko-finantzarioari zegozkion eragiketak zirenez gero, Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendariari agindu zitzaizkion, aurreko idatz-zatian adierazi den legez horretarako baimenik ez zuena.

7. 1999, 2004, 2005 eta 2006ko ekitaldietako Liburu Egunkari eta Nagusiko orrialdeak ordezkatu eta kendu dira eta legeztatutako liburuetatik eragiketak ezabatu eta informatikoki beste batzuk egin dira. Bizkaiko Probintzia Auzitegiaren 103/09 epaiak frogatutzat jotzen ditu aurreko gertakariak (ikus A.11).
8. 1999tik 2006rako aldiaren ez da uztailearen 3ko 7/90 Legearen 101 artikulua bete, Kultur Ondare Euskaldunari buruzkoa (2007ko martxoan Euskadiko Museoen Legeak balio gabetutakoa), zeinak museoko arduradunak, publiko zein pribatuak, behartzen baititu Eusko Jaurlaritzaren Kultura Sailari artxibo gaurkotuan dauden pieza guztien kopia igortzera, agerian egon edo ez egon, eta baita urte bakoitzeko abenduan Erregistro Liburuaren kopia igortzera ere.

Gure iritzira, aurreko ez betetzeen ondorioz, Ukandunak ez du 1999tik 2007ra bitarteko ekitaldietan ekonomia-finantza jarduera arautzen duen lege arautegia bete.

II.2 URTEKO KONTUEI BURUZKO IRITZIA

- 1998ko abenduaren 14an Ukandunak Fundazioarekin kontratua izenpetu zuen bildumaren erabilera uzteko eta beste kontratu bat Fundazioak Ukandunari obrak zaintzeko zerbitzuak emateko. Bi kontratuen zerbitzu-prezioak ez datoz bat merkatukoekin, berdinak dira eta aldagabe iraun dute 1998tik 2007ra bitartean, nahiz eta aldi horretan erositako bilduma ia hirukoiztu egin den (ikus A.1).
 - Ukandunaren 2007ko ekitaldiko urteko kontuak birformulatu egin zituzten Administrazioarekin 2008ko ekainaren 26an, Ukandunaren banku kontuetako funtsen murrizpenetatik eratorritako kontularitzako ondorioak gehitzeko helburuarekin; lehenagoko ekitaldietan gertatu ziren murrizpen horiek Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendariak azaleratu eta osoki onartu zituen (ikus A.11). Ondorio horien erregistroak Ukandunaren 2007ko ekitaldiko galerak 308 mila euroko zenbatekoan murriztea ekarri du eta ibilgetua 32 mila euroan; halaber, hartzekodunak 2 mila euroko zenbatekoan gehitzea ekarri du Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendariaren aurrean kobratzeko eskubidea kontularitzan aitortu izanaren ondorioz eta horietatik gaur arte Ukandunak 326 mila euro jaso ditu.
1. Ukandunak bilduma 2007ko ekitaldian baloratu du eta 1.630 mila euroko zuzkidura erregistratu du 2001 eta 2002an erositako 3 lanen kontzeptuan. Ez ditugu aurreko ekitaldietako balorazioak eskura izan eta honenbestez, ez dezakegu 1999tik 2006ra bitarteko ekitaldietan artelanen kontularitzako balioaren zuzenketa zehaztu (ikus A.4).



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

2. 2002, 2003 eta 2004ko ekitaldietako urteko kontuek ez dute inongo informaziorik ekitaldi horietan izenpetutako dibisa aukerei buruz, exekuzio aldian zeudenak (ikus A.5).
3. 2007ko ekitaldian Ukandunak kontularitzan 3.596 mila euroko doiketa bat egin du artelanen erosketan egindako moneta-trukeko aldeei dagokienez, 2.086 mila eurokoa sarrera finantzarioetan eta 372 mila eurokoa bestelako kontzeptuetan; horiek guztiak oker jaso ziren aurreko ekitaldietan ibilgetuaren balio handi edo txiki modura (ikus A.8). 2007an egindako moneta-trukeko aldeen zuzenketak ez ditu 1.138 mila euro barne hartzen, ibilgetuko saldoa okerbidez gehitzen dutena (ikus A.4).
4. Hona hemen 1999tik 2006ra bitarteko ekitaldietako Egoeraren Balantzeak eta Galdu-Irabazien Kontuak eragiten dituzten doiketa eta birsailkapenak, aurreko paragrafoen eragina jasotzen dutenak:



Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Mila euro

	AKTIBOA			PASIBOA			
	Ibilgetua	Zordunak	Diruzaintza	Kapital Soziala	Aurreko Ekitald. emaitza	Hartzekod.	Ekitaldiaren Emaitza
1999 ekitaldia							
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(15)	94	-	-	18	2	59
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	(405)	94	-	-	(372)	2	59
2000ko ekitaldia							
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	82	-	-	-	-	-	82
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	(323)	94	-	-	(313)	2	82
2001eko ekitaldia							
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	668	-	-	-	82	-	586
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	263	94	-	-	(231)	2	586
2002ko ekitaldia							
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	1.026	-	-	-	668	-	358
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	621	94	-	-	355	2	358
2003ko ekitaldia							
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	1.316	-	-	-	1.026	-	290
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	911	94	-	-	713	2	290
2004ko ekitaldia							
A.4 Trukaneurri aldeak	(473)	-	-	-	-	-	(473)
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	1.556	-	-	-	1.316	-	240
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(31)	148	-	-	77	2	38
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	662	148	-	-	1.003	2	(195)
2005eko ekitaldia							
A.4 Trukaneurri aldeak	(3.802)	-	-	-	(473)	-	(3.329)
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	1.762	-	-	-	1.556	-	206
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(32)	342	-	-	115	2	193
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	(2.462)	342	-	-	808	2	(2.930)
2006ko ekitaldia							
A.4 Trukaneurri aldeak	(4.725)	-	-	-	(3.802)	-	(923)
A.5 Sarrera finantzarioen egozketa	2.086	-	-	-	1.762	-	324
A.11 Erregistratutako funtsen murrizketa	(32)	342	-	-	308	2	-
A.8 98.12.31n oker aktibatutako kopurua.....	(390)	-	-	-	(390)	-	-
GUZTIRA	(3.061)	342	-	-	(2.122)	2	(599)



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Epaitegi honen iritzira, 2. eta 4. paragrafoetan adierazitako salbuespenen eta 1. paragrafoaren mugaketaren garrantzia aintzat hartuta, Ukandunaren 1999tik 2006ra bitarteko ekitaldietako urteko kontuek ez dute ekitaldi horien jarduera ekonomikoa erakusten, ez ondarearen eta ekitaldi bakoitzeko abenduaren 31n finantza egoeraren irudi zehatza, ez eta ekitaldi bakoitzeko eragiketen emaitzena ere.

Epaitegi honen iritzira, 3. idatz-zatian adierazitako salbuespena alde batera, 2007ko ekitaldiaren urteko kontuek ekitaldiaren jarduera ekonomikoa eta ondarearen eta 2007ko abenduaren 31n finantza egoeraren eta ekitaldian eragiketen emaitzen isla leiala erakusten dute.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

III. BARNE KONTROLERAKO SISTEMEI ETA KUDEAKETA PROZEDUREI BURUZKO IRIZPENAK

Fiskalizazio-gai izan den aldian, Ukandunak ez ditu barne kontrolerako baliabide eraginkorrak eskura izan, izan ere kudeaketa eta finantza, kontu eta ekonomiaren kontrola eta dokumentazio eta kontularitzako liburuen zaintza zuzena, guztia pertsona bakar batean bildu baititu. Barne kontrol eza hau, gainera, kanpo kontrol ezarekin baterakoa izan da, Ukandunari ez baitzaio 1999tik 2006rako ekitaldietan kontuen auditoriarik egin.

Kontabilitatea

- 2007ko ekitaldian Ukandunak oker aktibatu ditu 149 mila euroko abalen gastuak, jasotako obra baten ordainketa geroratzeagatik eta diruzaintza ezagatik gauzatu dena eta 23 mila euro aktibagarriak ez diren beste kontzeptu batzuegatik (notaritzak gastuak kapital zabalketarako eskriturengatik eta abala eratzeagatik, besteak beste).
- Ukandunak ez ditu aztergai izan den aldian dohaintzan jasotako lanak erregistratu, “Ikerketa Funtsen” zati direnak (zirriborroak, maketak eta obrak egin aurretiko bestelako materialak). 2008ko ekitaldian ibilgetuan balioetsitako salmenta-balioarekin erregistratu dira eta 166 mila euro 2007ko abenduaren 31n jasotako lanei dagozkie.
- 2007ko ekitaldian lehenagoko ekitaldietan dohaintzan jasotako artelanak erregistratu dira (1997tik 2004ra), “dohaintzak eta legatuak” pasiboko kontura abonatu, 1.557 mila euroko zenbatekoarekin (ikus A.4). 1999tik 2006ra bitarteko ekitaldien urteko kontuek ez dute, beraz, dohaintzan jasotako lanen salmenta-balioa jasotzen.
- Ukanduna oso-osorik kapital soziala publikoa duen sozietatea da, bertan parte hartzen duten administrazio ezberdinen artean zati-banatu dagoena, horietako bakoitzak % 50a baino gehiago ez duela. Sozietate mota honetarako estatutuetan bertan urteko kontuen auditoria egiteko derrigortasuna ezarri behar zatekeen, are gehiago izaera guztiz bitartekoa dutenean, administrazioek ematen edo emango dituzten funtsen ekonomia-finantzazko kontrol egokia bermatzearen.
- 2001, 2002, 2004, 2005 eta 2007 ko ekitaldietako urteko kontuak SAen Legearen Testu Bateratua onesten duen abenduaren 22ko 1564/1989 Legegintzazko Errege Dekretuaren 218 artikulua agintzen duen epeaz kanpo aurkeztu dira Merkataritza Erregistroan (SLei ezargarria zaiena Erantzukizun Mugatuko Sozietateen 2/95 Legearen 84. artikulua indarrez).
- Merkataritza Erregistroan 1999tik 2004ra bitartean jaulkitako kontuak Batzorde Orokorrek onetsi zituenaz besteak dira eta horrek SAren Legearen Testu Bateratuaren 218 artikulua urratzen du. 1999, 2000, 2002 eta 2003 ekitaldietan Galdu-Irabazien Kontuko aldeak ez dira adierazgarriak. Egoeraren Balantzeari dagokionez, berriz, 2000tik 2004ra bitarteko ekitaldietan 390 mila euroko aldea dago ibilgetuko kontusaileko birsailkapen baten ondorioz, gordailutako kontuetan aintzat hartzen ez dena. 2000, 2002, 2003 eta 2004ko ekitaldietan aldea sortu da, gainera, “Aldi baterako Finantza Inbertsioak” eta “Diruzaintza” kontuen birsailkapen baten ondorioz.
- Aldi baterako finantza inbertsioen eta kreditu kontuen saldoak oker erregistratu dira 2000tik 2006ko urteetan urteko kontuen “Diruzaintza” idazpuruan (ikus A.5).



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Finantza inbertsioen eta kontu korrontearen dolarretako saldoak eurotan erregistratzen dira abenduaren 31n data horretako trukaneurriaren arabera, 2002 eta 2005eko ekitaldietan izan ezik, horietan eurotan egiten den kontabilizazioa 46 eta 137 mila euroan handiagoa baita, hurrenez hurren.
- 2003ko ekitaldiaren “Epe laburreko zorrak kreditu erakundeekin” idazpuruak, oker, kreditu erakunde ez diren hainbat hartzekodunen saldoak jasotzen ditu, 32 mila euro egiten dutenak. Oroitidatziak oker erakusten du saldoaren jatorria banku erakunde batekin duen zorra dela, dibiseta kreditu kontu batetik erabilitako kapitalari dagokiona.
- Fiskalizazio-gai izan den aldian, Ukandunak hainbat arribide oker gauzatu ditu kontabilitateko aplikazio informatikoen erabileran, batik bat, funtsen murrizketekin lotutakoetan (ikus A.11):
 - Ekitaldi guztietan, 1999koan izan ezik, kontularitzako idazpenak edo ez dira korrelatiboak edo erabili gabeko eta/edo gerora ezabatutako idazpen zenbakiak daude.
 - 2005eko ekitaldian aplikazioan eta legeztatutako liburuetan zenbakikuntza ezberdineko idazpenak daude, liburuak legeztatu ondoko datetan aldatutako idazpenak, zenbakikuntzan errepikatuak dauden idazpenak, kontu eta zenbakietan ezberdinak direnak eta koadratzen ez duten idazpenak; honen guztiaren ondorioz, liburu handiak eta egunerokoak ez dute informazio bera ematen kontu-mugimenduei dagokienez.
- Akziodunen Batzordeak onetsitako 2004ko ekitaldiaren egoera balantzea eta 2006ko ekitaldiaren galera eta irabazien kontua, ondoko ekitaldietako urteko kontuetan konparazio ondorioetarako aurkeztutakoez bestekoak dira. Hona hemen aldeak

2004-KO BALANTZEA			Mila euro
	2004ko urteko ktu.ak	2005eko urteko ktu.ak	ALDEA
Ezarpen gastuak	-	390	(390)
lbilgetu materiala	54.291	53.901	390

2006ko G eta I			Mila euro
	2006ko urteko ktu.ak	2007ko urteko ktu.ak	ALDEA
Bestelako ustiaketa gastuak	-	169	(169)
Bestelako ustiaketa sarrerak	-	169	169

- Nahiz urteko kontuetan eraginik ez duen, ez dira kontabilitatean mugimendu guztiak erregistratu:
 - Eperako inbertsio eta desinbertsio eragiketak eta atzerriko monetan kreditu kontuen gaineko erabilera eta baliogabetzeak, kontu bakarra erabili baita atzerriko monetan saldoak erregistratzeko.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Izenpetutako zero ko kostuarekin dibisen gaineko aukeren eragiketa kontzeptuan ordaindutako eta kobratutako sariak, sarrera eta gastuak ez konpentsatzeko printzipioari jarraiki, 480 mila euroko sarrera eta gastuak erregistratu behar ziratekeen 2002an eta 200 mila euro 2003an.
- 2003ko abenduan, dibisen gaineko aukeren eragiketa bateko birnegoziatutako eragiketak Ukandunaren alde sortutako 2.702 mila euroko saria, Ukandunak entitateari birnegoziatutako eragiketen kontzeptuan zor dizkion kopuruekin berdinkatzen dena.
- 2004ko otsailaren 12an erabilitako eta 2004ko otsailaren 18an amortizatutako 6.788 mila dolarreko mailegua, nahiz adierazi behar den ekitaldian zehar erregistro eza honek ez dituela abenduaren 31ko urteko kontuak eragiten.
- 2005ean Solomon Guggenheim Fundazioari 200 mila dolarretan egindako transferentzia, Guggenheim Bilbao Fundaziotik kopuru berarekin jasotako transferentzia batekin berdinkatu dena.
- 2003ko ekitaldian ez da kontularitzako aplikazioan jaso 2002ko ekitaldiko galerak “aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak” kontura aldatu izana.

Ondasun eta zerbitzuen kontratazioa (ikus A.9)

- Bestetik, 2005eko ekitaldian, Ukandunak zuzenean agindu dizkio enpresa bati zazpi eskulturaren instalakuntzarekin lotutako laguntza tekniko eta zaintzako hainbat egiteko, 32 mila euroko zenbatekoarekin, publizitate eta lehia printzipioak urratuz.
- La Salbeko zubian lan artistiko bat jartzeko proiektuaren idazkuntza, zuzendaritza eta exekuzioari buruzko espedienteak, 2007an 1.423 mila euroko zenbatekoarekin esleitutakoak, ez du lehiaketara aurkeztutako beste eskaintzaren dokumentazioa jasotzen. Esleipen txostenak izenpetu eta aurkeztutako eskaintzen balioa kalifikatzen duen kontratazio mahaia ez da alde zuzenetik izendatu eta argitara eman. Gainera, izatez esleipen proposamen bilakatzen den eskaintzen balorazioa teknikari bakar batek egiten du, alde zuzenetik jakinarazi ez diren baloraziorako azpi-irizpideak erabilia.
- 2004an 389 eta 388 mila euroko zenbatekoarekin esleitutako bi espedientetan, Ukandunak ez du deialdian eskatu APKLTBren 25. artikulua agintzen duen kontratistaren sailkapena.
- Zazpi eskultura instalatzeko zerbitzua esleitzen duen espedientean, 2004an 388 mila euroko zenbatekoarekin esleitutakoan, esleipen hartzaileak ez du azken hiru ekitaldietako negozio zifra aitortu eta horixe da kaudimen ekonomikoa egiaztatzeko pleguan aurreikusitako modu bakarra; berebat, ez du erantzukizun zibileko poliza harpidetu izana egiaztatu, pleguak agindutako bermeekin.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Beste batzuk

- Ukandunak dibisen gaineko bi aukerako hiru eragiketa izenpetu zituen 2002ko ekainean eta guztira 13.300 mila dolarreko zenbatekoarekin; horietako bi behin eta berriz birnegoziatu ziren eta ezarian-ezarian truke baldintzak txartzen joan ziren sinatu zituztenean merkatuan zeuden baldintzekiko; aukerak harpidetu ziren unean ez zegoen dolarrak erosteko beharra eragingo zuen artelanak erosteko eragiketarik itxita, ez eta dibisen geroko beharrianak aztertuko zituzten azterlanak ere, onetsitako Plan eta Egitasmoen arabera kopuru eta data zehatzetan balioetsitakoak. Artelanak erosteko beharrezko dolarren erosketan aurreratzeak, ez soilik dibisen gaineko aukeren bitartez, azkenean finantza etxeak exekutatu zituenak, baita eskudirutan egindako erosketetan ere, Ukandunari 7 milioi euro inguruko galerak ekarri dizkio (ikus A.5). Ez dago erasota gaurdaino Ukandunak erantzukizun sozietarioa eskatzeko aribidearen egokitasunaren gaineko analisisa egitea aztertu duen edo ez.
- Truke aldeek eragindako galera garbien ondorioz, batik bat, eta Ukanduna sortu zenez geroztik izandako beste hainbat kontzepturen ondorioz, gutxi gora-behera 6 milioi euroko zenbatekoarekin, ezin aplikatu izan zaizkio artelanen erosketari 2007ko abenduaren 31n kapitalezko ekarpen guztiak eta honenbestez, obretako bat 2007an ordainketa geroratu bidez erosi behar izan da, 2008an bazkideen ekarpen berriekin kitatu dena (ikus A.6).
- 2004ko abenduan dibisen gaineko aukera eragiketa bat birnegoziatu da, 10.300 mila eurokoa, data horretan iraungitzen zena. Izenpetutako aukeren eragiketa berriak aukeren exekuzioa 2005eko urtarrilera arte atzeratu besterik ez du egin eta horregatik finantza erakundeari 6 mila euroko saria ordaindu zaio (ikus A.5); eragiketa bermatzeko data horretan bertan jasotako 11.798 mila euroko bankuko agindu-txartel bat pignoratu da.
- Ukandunak bi kreditu kontu (kontu bat eta geroko berriztapena) eta artelanen ordainketei aurre egiteko mailegu bat sinatu ditu. Mailegua sei egunetan erabili zen, inbertitutako dolarren saldoa epe finkora izateagatik. Kreditu kontuen kasuan, horien sinadura eta erabilerak ez du inongo justifikaziorik, izan ere, kreditu kontuen kostua baino finantza errentamendu txikiagoa duten dolarrak erabili baitituzte. Kreditu kontu hauen kostua guztira (irekiera komisioa, artekaritza-sariak eta interesak) 7 mila eurokoak dira.
- Kontu korrontea eurotan ez da ordaindu 2000tik 2004ra bitarteko aldiaren eta finantza gastuak ordaindu dira kontua administratu eta mantentzeagatik. Dolarretako kontu korrontea hamabost egunetan behingo Epe Finkorako Ezarpenen bitartez ordainduta negoziatu da eta horren tratamendua ezberdina da, izan ere, hauen interesak moneta honen funtsetara metatu baitira.
- Fiskalizazio-gai izan den aldiaren banku kontuen erabilera Ukandunaren ahalordearen sinadura soilarekin gauzatu da. 2008ko ekainean Administrazio Batzordeak egoera hau aldatu eta ahalak aitortu dizkio beste ahaldun bati, eta horren ondorioz, 60.000 euro arteko funtsak erabili ahal izateko bi ahaldunetako baten sinadura beharrezkoa da eta 60.000 eurotik aurrera, bien sinadura mankomunatu.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Artelanen bildumaren aseguraturutako balioa, obren erosketa balioa baino txikiagoa da. Nolanahi dela ere, gogoan izan behar da lehen arriskuko asegurua dutela, hau da, Konpainiak aseguraturutako kopuruan muga jakin bat duen ezbeharrak eragindako kalteak ordaintzen ditu, infra-aseguruagatik arau proportzionala ezarri gabe; honela, bada, ezbehar ia erabatekoaren kasuan izan ezik, gainerakoetan inbertsioaren balioa berreskuratu egiten da.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

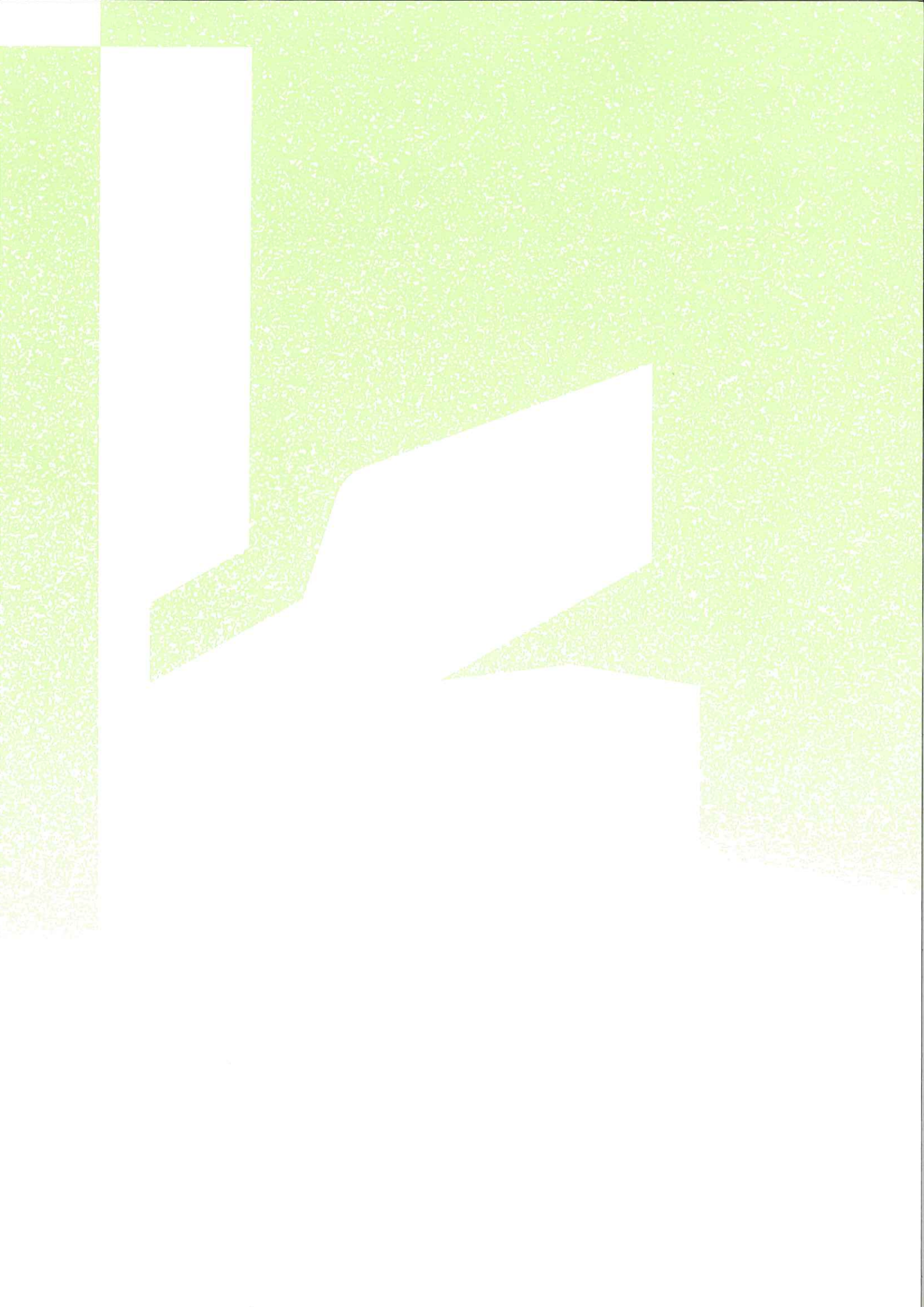
IV. UKANDUNAREN URTEKO KONTUAK 1999-TIK 2007-RA

Egoera balantzeak abenduaren 31n, 1998tik 2007ra bitarteko ekitaldi bakoitzarenak

	Mila euro									
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
IBILGETUA	32.330	32.488	32.402	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	91.081
Establezimendu gastuak	19	15	11	-	-	-	-	-	-	-
Ibilgetze materialak (A.4)	32.311	32.473	32.391	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	91.081
AKTIBO ERABILKORRA	1.927	2.616	10.172	8.573	14.324	19.761	14.516	10.340	12.572	769
Askotariko zordunak (A.11)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	342
Administrazio publikoak (A.10)	1.856	55	20	170	85	243	54	136	38	305
Diruzaintza (A.5).....	71	2.561	10.152	8.403	14.239	19.518	14.462	10.204	12.534	122
AKTIBOA GUZTIRA	34.257	35.104	42.574	50.049	56.632	62.819	68.808	74.788	80.807	91.850
BEREZKO FONDOAK	26.444	35.102	42.574	50.048	56.632	62.786	68.777	74.787	80.797	83.665
Kapital harpidetua (A.6).....	27.106	36.120	43.633	51.146	58.658	66.171	72.182	78.192	84.202	90.211
Ekitaldiaren galerak, Galdu-Irab. kontuaren arab. .	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)
Aurreko ekitaldietako emaitza negatiboak.....	(409)	(662)	(1.018)	(1.059)	(1.098)	(2.026)	(3.385)	(3.405)	(3.405)	(3.405)
HAINBAT EKIT. BANATZEKO SARRERAK	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.694
Dohaintzak eta legatuak (A.4).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.557
Kanbio diferentzia positiboak (A.4)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.137
HARTZEKODUNAK, EPE LABUR.	7.813	2	-	1	-	33	31	1	10	5.491
Zorrek, kreditu erakundeekin	3.874	-	-	1	-	32	-	-	-	-
Hartzekodun komertzialak	3.939	2	-	-	-	-	31	1	10	11
Bestelako zor ez merkataritzakoak (A.4).....	-	-	-	-	-	1	-	-	-	5.480
PASIBOA GUZTIRA	34.257	35.104	42.574	50.049	56.632	62.819	68.808	74.788	80.807	91.850

1998tik 2007rako ekitaldien Galdu-Irabazien Kontuak

	Mila euro									
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Ustiapen-sarrerak (A.7)	168	169	169	169	169	169	169	169	-	169
Bestelako ustiaketa gastuak (A.7)	344	251	213	203	182	227	189	169	-	169
Ibilgetu mater. amortizatze zuzkidurak	-	4	4	11	-	-	-	-	-	-
Bestelako ustiaketa gastuak	344	247	209	192	182	227	189	169	-	169
USTIAKETA MOZKINAK / GALERAK	(176)	(82)	(44)	(34)	(13)	(58)	(20)	-	-	-
Sarrera finantzarioak (A.5)	19	43	-	-	-	-	-	-	-	99
Kanbio diferentzia positiboak (A.5)	-	351	3	3	-	25	-	-	-	-
Finantza gastua	(91)	(127)	-	(3)	(2)	(4)	(3)	-	-	-
Kanbio diferentzia negatiboak (A.5)	(5)	(541)	-	(5)	(913)	(1.322)	(3)	-	-	-
FINANTZA EMAITZA POSITIBOAK/NEGATIBOAK	(77)	(274)	3	(5)	(915)	(1.301)	(6)	-	-	99
Diru-sarrera bereziak	-	-	-	-	-	-	6	-	-	-
Beste ekit. batzuet. o sarrerak eta mozkinak (A.8) .	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.182
Ibilg. mater. zuzkiduren bariazioak (A.4).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(1.630)
Aurreko ekitaldietako gastu eta galerak (A.8).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(3.792)
APARTEKO EMAITZA POSITIBOAK/NEGATIBOAK	-	-	-	-	-	-	6	-	-	(3.240)
ZERGA AURRETIKO GALERAK	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)
EKITALDIAREN GALERA	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)





Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

I. INTRODUCCIÓN

Este informe de fiscalización de la actividad económico-financiera de Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL se realiza conforme a la Ley 1/1988 del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, en adelante TVCP, y está incluido en su Plan de Trabajo, a petición del Pleno del Parlamento Vasco. El periodo fiscalizado comprende los ejercicios 1999 a 2007.

Antecedentes

El 13 de diciembre de 1991 el Gobierno Vasco, la Diputación Foral de Bizkaia (en adelante la DFB) y Solomon R. Guggenheim Foundation (en adelante SRGF) suscribieron un acuerdo de servicios de desarrollo y programación para el Museo Guggenheim Bilbao, complementado con un acuerdo de gestión firmado el 21 de diciembre de 1994.

El entramado institucional establecido en dichos acuerdos para la construcción, puesta en marcha y funcionamiento del Museo es:

- Inmobiliaria Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL (en adelante la Inmobiliaria), cuyo objeto es la adquisición y propiedad del solar y la construcción y propiedad de la sede física del Museo. Con esta misma fecha se emite informe de fiscalización del TVCP por el mismo periodo.
- Fundación del Museo Guggenheim Bilbao (en adelante la Fundación), creada por el Gobierno Vasco y la DFB, para la gestión, dirección, mantenimiento, conservación y promoción del Museo. Con esta misma fecha se emite informe de fiscalización del TVCP por el mismo periodo.
- Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL (en adelante la Tenedora), para llevar a cabo el programa de adquisiciones de obras de arte.

La Tenedora fue constituida el 7 de abril de 1995 con un capital social inicial de 60 miles de euros, suscritos y desembolsados al 50% por el Gobierno Vasco y la DFB. Su objeto social es la adquisición y explotación, mediante cualquier fórmula legalmente admitida, de toda clase de obras y creaciones artísticas, así como la organización de muestras y exposiciones de arte. Para ello, lleva a cabo el programa de adquisiciones de obras de arte en los términos y condiciones establecidos en el Acuerdo de Desarrollo y Programación del Museo. La Tenedora obtiene los recursos financieros para la realización de su actividad de las ampliaciones de capital social que realizan sus socios.

La Tenedora tiene carácter instrumental y carece de personal propio. El 7 de abril de 1995 el Consejo de Administración de la Tenedora confiere una serie de facultades a un apoderado, posteriormente nombrado Director General de la Fundación, que se escrituran el 26 de abril de 1995, e inscriben en el Registro Mercantil el 6 de septiembre de 1995. Por otro lado, el Director de Administración y Finanzas de la Fundación centralizaba la gestión y control financiero, contable y económico de la Tenedora, ejerciendo la custodia directa de la documentación y libros contables.

El 16 de abril de 2008 la Tenedora, junto con la Inmobiliaria, interpuso denuncia ante el Juzgado de Instrucción de Bilbao considerando que determinadas irregularidades



financieras y contables efectuadas por el Director de Administración y Finanzas podrían ser constitutivas de delito.

Por sentencia 103/09 de la Audiencia Provincial de Bizkaia de 23 de noviembre de 2009 se condena al Director de Administración y Finanzas de la Fundación durante el periodo fiscalizado, como autor de un delito continuado de apropiación indebida y de un delito continuado de falsedad en documento mercantil (ver A.11).

Normativa aplicable a la actividad contractual

La actividad contractual de la Tenedora, en cuanto que se trata de un poder adjudicador, está sujeta a las normas incluidas en las directivas comunitarias sobre coordinación de procedimientos de adjudicación de contratos de obras, servicios y suministro, siempre que superen umbrales comunitarios, y a partir del 1 de enero de 2004, le resultan de aplicación los artículos del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante TRLCAP) referidos a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación. Por debajo de estos umbrales deberá ajustar su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia, en todo el periodo fiscalizado.

Objetivo de la fiscalización

La fiscalización de su actividad abarca los siguientes aspectos:

- Legales: cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación en la contratación de bienes y servicios, y de aquélla que como sociedad limitada le resulte de aplicación.
- Contables: conformidad de la documentación financiera de la Tenedora a los principios contables que resulten de aplicación.
- El alcance del trabajo no incluye un análisis sobre la eficacia y eficiencia del gasto. No obstante, las deficiencias detectadas se detallan en el epígrafe “Consideraciones sobre los sistemas de control interno y procedimientos de gestión”, junto a las recomendaciones para su mejora.

La Tenedora auditó sus cuentas anuales hasta el ejercicio 1997 presentando el informe de auditoría de dicho ejercicio una opinión sin salvedades. Los ejercicios 1998 a 2006 no fueron objeto de revisión (no existiendo obligación legal ni estatutaria para ello), siendo nuevamente auditadas las cuentas anuales del ejercicio 2007. El informe de auditoría del ejercicio 2007 presenta una opinión sin salvedades referida únicamente a las cuentas anuales de dicho ejercicio.

Para la realización del trabajo hemos obtenido el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2007 efectuado por auditores externos y el informe pericial sobre la revisión de las cuentas bancarias de Tenedora para el periodo 1 de enero de 1998 a 31 de diciembre de 2006. Hemos revisado los papeles de trabajo que soportan los mismos, realizándose las pruebas adicionales que se han considerado necesarias. Se ha considerado también el efecto de las conclusiones de los informes emitidos por el TVCP de fiscalización y análisis de legalidad de las operaciones de compra de dólares efectuadas por Tenedora en el



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

periodo 2002-2005 y de análisis de legalidad de las adquisiciones de obras de arte desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005. Además, hemos revisado el procedimiento seguido por la Tenedora en las adquisiciones de obras de arte y en la contratación de otros gastos.



II. OPINIÓN

II.1 OPINIÓN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD

Contratación (ver A.9)

1. En los contratos de servicio de transporte y almacenamiento de siete esculturas y de instalación, adjudicados mediante concurso abierto en el ejercicio 2004 por importes de 389 y 388 miles de euros, respectivamente, la publicidad de los concursos se limitó a anuncios en prensa, cuando deberían haber sido objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente.

Adquisición obras de arte (ver A.4)

2. En la convocatoria de un concurso para el proyecto de intervención artística por el que se abonaron 30 miles de dólares a los 3 artistas presentados y 300 miles de dólares al artista ganador, no se ha seguido la metodología establecida en el Plan de actuación 2004-2007, por lo que no podemos analizar la razonabilidad de los importes pagados, al no existir informe de mercado, ni los criterios seguidos para la selección de los artistas invitados. Esta misma circunstancia se produce en el caso de los contratos firmados con 12 artistas para la exposición “Cada uno a su gusto” por 117 miles de euros.

Normativa contable

3. Las bases de presentación contenidas en la memoria de las cuentas anuales 2004 a 2006 difieren significativamente de los criterios efectivamente aplicados en su elaboración, incumpliendo lo dispuesto en el Código de Comercio en relación con la presentación de las cuentas anuales. Adicionalmente, estas cuentas anuales no son comparables con las del ejercicio 2003.

Otros

4. El 15 de diciembre de 2003, la Tenedora aceptó la cesión por la Fundación de dos operaciones de opciones de divisas por importe de 1.500 miles de dólares cada una y vencimientos el 26 de mayo y el 26 de noviembre de 2004. Esta cesión, suscrita por la misma persona que representa a las dos partes (apoderado de la Tenedora y Director General de la Fundación) le supuso a la Tenedora asumir gratuitamente unas pérdidas de 800 miles de euros, aproximadamente, en beneficio de la Fundación. Esta asunción de pérdidas es contraria al objeto social (ver A.5).
5. Se han detectado múltiples operaciones firmadas por el Director de Administración y Finanzas de la Fundación, persona no autorizada para ello, tales como operaciones de inversiones financieras, órdenes de pago y transferencias a terceros, adquisiciones de dólares al contado, transferencias entre cuentas de la Tenedora, pagos mediante cheque a la agencia aduanera y cancelación de una cuenta corriente.
6. No hemos podido comprobar la persona que autorizó operaciones de compra de dólares al contado por importe de 20,1 millones de dólares, ni un préstamo de 6,8 millones de dólares de febrero de 2004, ni de la apertura de las cuentas en las que se rentabilizan los



excedentes de tesorería en dólares, ya que según la entidad financiera se han efectuado telefónicamente y según manifiesta el apoderado de la Tenedora estas operaciones no requirieron el otorgamiento de un contrato específico; se trata de operaciones relativas a la gestión económico-financiera ordinaria de la Tenedora que estaba encomendada al Director de Administración y Finanzas de la Fundación. Como se menciona en el párrafo anterior no estaba autorizado para ello.

7. Se han sustituido y arrancado hojas de los Libros Diario y Mayor de los ejercicios 1999, 2004, 2005 y 2006 y se han eliminado asientos de los libros legalizados y realizado otros informáticamente. La sentencia 103/09 de la Audiencia Provincial de Bizkaia declara probados los hechos anteriores (ver A.11).
8. En el periodo 1999 a 2006 no se ha cumplido el artículo 101 de la Ley 7/90, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco (derogado el 19 de marzo de 2007 por la Ley de Museos de Euskadi), que obliga a los responsables de los museos, públicos o privados, a facilitar al Departamento de Cultura del Gobierno Vasco copia del archivo actualizado de todas las piezas que existan en ellos, estén o no expuestas, así como copia del Libro de Registro en el mes de diciembre de cada año.

En nuestra opinión, debido a los incumplimientos anteriores, la Tenedora no ha cumplido la normativa legal que regula su actividad económico-financiera durante los ejercicios 1999 a 2007.

II.2 OPINIÓN SOBRE LAS CUENTAS ANUALES

- El 14 de diciembre de 1998, la Tenedora firmó con la Fundación un contrato por el que cede a ésta el uso de la colección y otro contrato por el que la Fundación presta a aquella los servicios de conservación de las obras. Los precios de las contraprestaciones de ambos contratos no se corresponden con los de mercado, son iguales y han permanecido sin variación desde 1998 hasta 2007 a pesar de que la colección adquirida en ese periodo casi se ha triplicado (ver A.1).
 - Las cuentas anuales del ejercicio 2007 de la Tenedora fueron reformuladas por los Administradores el 26 de junio de 2008, con el fin de incorporar los efectos contables derivados de las detracciones de fondos de las cuentas bancarias de la Tenedora puestas de manifiesto y mayoritariamente reconocidas por el Director de Administración y Finanzas de la Fundación que tuvieron lugar en ejercicios anteriores (ver A.11). El registro de dichos efectos ha supuesto una minoración de las pérdidas del ejercicio 2007 de la Tenedora por importe de 308 miles de euros, y del inmovilizado por 32 miles de euros, y un aumento de acreedores por 2 miles de euros, como consecuencia del reconocimiento contable de un derecho de cobro frente al Director de Administración y Finanzas de la Fundación de 342 miles de euros, de los que a la fecha de este informe han sido percibidos por la Tenedora 326 miles de euros.
1. La Tenedora ha valorado su colección en el ejercicio 2007, registrando una provisión de 1.630 miles de euros por 3 obras adquiridas en 2001 y 2002. No hemos dispuesto de



valoraciones de ejercicios anteriores por lo que no podemos determinar la corrección de la valoración contable de las obras de arte en los ejercicios 1999 a 2006 (ver A.4).

2. Las cuentas anuales de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 no contienen información alguna sobre las opciones sobre divisas suscritas en dichos ejercicios y que estaban en periodo de ejecución (ver A.5).
3. En el ejercicio 2007, la Tenedora ha llevado a cabo un ajuste contable en relación con las diferencias de cambio incurridas en la adquisición de obras de arte, por 3.596 miles de euros, los ingresos financieros por 2.086 miles de euros y otros conceptos por 372 miles de euros, incorrectamente incluidos en ejercicios anteriores como mayor o menor valor del inmovilizado (ver A.8). La corrección de las diferencias de cambio efectuada en 2007 no incluye 1.138 miles de euros que incrementan incorrectamente el saldo del inmovilizado (ver A.4).
4. Los ajustes y reclasificaciones que afectan a los Balances de Situación y a las Cuentas de Pérdidas y Ganancias de los ejercicios 1999 a 2006, y que incluyen el efecto de los párrafos anteriores, son:



Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Miles de euros

	ACTIVO			PASIVO			Resultado del Ejercicio
	Inmovilizado	Deudores	Tesorería	Capital Social	Resultado Ejercicios anteriores	Acreedores	
Ejercicio 1999							
A.11 Detracción fondos registrada	(15)	94	-	-	18	2	59
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	(405)	94	-	-	(372)	2	59
Ejercicio 2000							
A.5 Imputación ingresos financieros	82	-	-	-	-	-	82
A.11 Detracción fondos registrada	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	(323)	94	-	-	(313)	2	82
Ejercicio 2001							
A.5 Imputación ingresos financieros	668	-	-	-	82	-	586
A.11 Detracción fondos registrada	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	263	94	-	-	(231)	2	586
Ejercicio 2002							
A.5 Imputación ingresos financieros	1.026	-	-	-	668	-	358
A.11 Detracción fondos registrada	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	621	94	-	-	355	2	358
Ejercicio 2003							
A.5 Imputación ingresos financieros	1.316	-	-	-	1.026	-	290
A.11 Detracción fondos registrada	(15)	94	-	-	77	2	-
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	911	94	-	-	713	2	290
Ejercicio 2004							
A.4 Diferencias de cambio	(473)	-	-	-	-	-	(473)
A.5 Imputación ingresos financieros	1.556	-	-	-	1.316	-	240
A.11 Detracción fondos registrada	(31)	148	-	-	77	2	38
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	662	148	-	-	1.003	2	(195)
Ejercicio 2005							
A.4 Diferencias de cambio	(3.802)	-	-	-	(473)	-	(3.329)
A.5 Imputación ingresos financieros	1.762	-	-	-	1.556	-	206
A.11 Detracción fondos registrada	(32)	342	-	-	115	2	193
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	(2.462)	342	-	-	808	2	(2.930)
Ejercicio 2006							
A.4 Diferencias de cambio	(4.725)	-	-	-	(3.802)	-	(923)
A.5 Imputación ingresos financieros	2.086	-	-	-	1.762	-	324
A.11 Detracción fondos registrada	(32)	342	-	-	308	2	-
A.8 Importe incorrectamente activado 31.12.98	(390)	-	-	-	(390)	-	-
TOTAL	(3.061)	342	-	-	(2.122)	2	(599)



En opinión de este Tribunal, dada la importancia de las salvedades señaladas en los párrafos 2 y 4 y la limitación del párrafo 1, las cuentas anuales de los ejercicios 1999 a 2006 no expresan la actividad económica de dichos ejercicios, ni la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Tenedora al 31 de diciembre de cada ejercicio, ni los resultados de sus operaciones en cada ejercicio.

En opinión de este Tribunal, excepto por la salvedad señalada en el párrafo 3, las cuentas anuales del ejercicio 2007, expresan en todos los aspectos significativos la actividad económica del ejercicio, así como la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Tenedora al 31 de diciembre de 2007 y los resultados de sus operaciones en el ejercicio.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

III. CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Durante el periodo fiscalizado la Tenedora no ha dispuesto de mecanismos eficaces de control interno, al centralizarse la gestión y el control financiero, contable y económico, y la custodia directa de la documentación y libros contables en una misma persona. Esta falta de control interno, además, se ha acompañado de una falta de control externo, al no someterse la Tenedora a auditoría de cuentas en los ejercicios 1999 a 2006.

Contabilidad

- En el ejercicio 2007 la Tenedora ha activado incorrectamente gastos de avales por 149 miles de euros, por aplazamiento del pago de una obra recibida, que se realiza por falta de tesorería y 23 miles de euros por otros conceptos no activables (gastos de notaría por escrituras de ampliaciones de capital y por constitución de aval, entre otros).
- La Tenedora no ha registrado durante el periodo fiscalizado las obras recibidas en donación que forman parte de los “Fondos de Investigación” (bocetos, maquetas y otros materiales previos a la ejecución de las obras). En el ejercicio 2008 se han recogido en el inmovilizado por su valor venal estimado, correspondiendo 166 miles de euros a obras recibidas a 31 de diciembre de 2007.
- En el ejercicio 2007, se han registrado las obras de arte recibidas en donación en ejercicios anteriores (1997 a 2004) con abono a la cuenta de pasivo “donaciones y legados” por 1.557 miles de euros (ver A.4). Las cuentas anuales de los ejercicios 1999 a 2006, no recogen, por tanto, el valor venal de las obras recibidas en donación.
- La Tenedora es una sociedad con capital social íntegramente público, que está fragmentado entre las distintas administraciones públicas que participan en ella, no poseyendo ninguna más del 50%. Para este tipo de sociedades, cuando además tienen un carácter meramente instrumental, por su naturaleza, y para garantizar un control económico-financiero adecuado de los fondos que aportan o han aportado las administraciones debiera haberse establecido en sus propios estatutos la obligación de la realización de una auditoría de cuentas anual.
- Las cuentas anuales de los ejercicios 2001, 2002, 2004, 2005 y 2007 se han presentado en el Registro Mercantil fuera del plazo estipulado por el artículo 218 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de SA (aplicable a las SL en virtud del art. 84 de la Ley 2/95 de Sociedades de Responsabilidad Limitada).
- Las cuentas depositadas en el Registro Mercantil desde el ejercicio 1999 a 2004 difieren de las aprobadas por la Junta General, incumpliendo el art. 218 del Texto Refundido de la Ley de SA. Las diferencias en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en los ejercicios 1999, 2000, 2002 y 2003 no son significativas. En cuanto al Balance de Situación, de los ejercicios 2000 a 2004 existe una diferencia de 390 miles de euros debida a una reclasificación dentro de la partida de inmovilizado, que no es considerada en las cuentas depositadas. En los ejercicios 2000, 2002, 2003 y 2004 se produce además una diferencia como consecuencia de una reclasificación entre las cuentas de “Inversiones Financieras Temporales” y “Tesorería”.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Los saldos de inversiones financieras temporales y de las cuentas de crédito se han registrado incorrectamente en los años 2000 a 2006, en el epígrafe “Tesorería” de las cuentas anuales (ver A.5).
- Los saldos en dólares de las inversiones financieras y de la cuenta corriente, se registran en euros a 31 de diciembre al tipo de cambio a dicha fecha, salvo en los ejercicios 2002 y 2005 en los que la contabilización en euros es superior en 46 y 137 miles de euros, respectivamente.
- El epígrafe “Deudas a corto plazo con entidades de crédito” del ejercicio 2003 recoge, incorrectamente, saldos de diversos acreedores que no son entidades de crédito, por importe de 32 miles de euros. La memoria indica, incorrectamente, que la procedencia del saldo es una deuda pendiente con una entidad bancaria correspondiente al capital dispuesto de una cuenta de crédito en divisas.
- En el periodo fiscalizado la Tenedora ha realizado una serie de prácticas irregulares en la utilización de las aplicaciones informáticas de contabilidad, fundamentalmente relacionadas con las detracciones de fondos (ver A.11):
 - En todos los ejercicios, salvo en el año 1999, los asientos contables o no son correlativos o hay números de asiento no utilizados y/o eliminados con posterioridad.
 - En el ejercicio 2005 hay asientos con numeración diferente en la aplicación y en los libros legalizados, asientos modificados después de la fecha de legalización de los libros, asientos repetidos en su numeración, siendo distintos en cuentas e importes y asientos descuadrados, lo que conlleva a que el libro mayor y el diario no reflejen la misma información en cuanto a movimientos.
- El balance de situación del ejercicio 2004 y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2006, aprobados por la Junta de Accionistas, difieren de los presentados a efectos comparativos en las cuentas anuales de los ejercicios siguientes. Las diferencias son:

BALANCE 2004		Miles de euros	
	Ctas Anuales 2004	Ctas Anuales 2005	DIFERENCIA
Gastos establecimiento	-	390	(390)
Inmovilizado material	54.291	53.901	390

PyG 2006		Miles de euros	
	Ctas Anuales 2006	Ctas Anuales 2007	DIFERENCIA
Otros gastos de explotación	-	169	(169)
Otros ingresos de explotación	-	169	169

- Si bien no tiene incidencia en las cuentas anuales, no se han registrado en contabilidad la totalidad de los movimientos:



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Operaciones de inversiones y desinversiones financieras y las disposiciones y cancelaciones de las cuentas de crédito en moneda extranjera ya que se ha utilizado una única cuenta para registrar los saldos en moneda extranjera.
- Las primas pagadas y cobradas por las operaciones de opciones sobre divisas de coste cero firmadas, en aplicación del principio de no compensación de ingresos y gastos deberían haberse registrado gastos e ingresos por 480 miles de euros en 2002 y 200 miles de euros en 2003.
- Una prima de 2.702 miles de euros devengada a favor de la Tenedora en la renegociación en diciembre de 2003 de una operación de opciones sobre divisa, que se compensa con las cantidades debidas por la Tenedora a la entidad por las operaciones renegociadas.
- El préstamo dispuesto el 12 de febrero de 2004 y amortizado el 18 de febrero de 2004 por 6.788 miles de dólares, aunque hay que señalar que esta falta de registro durante el ejercicio no afecta a las cuentas anuales a 31 de diciembre.
- Una transferencia efectuada en 2005 a la Fundación Solomon Guggenheim por 200 miles de dólares, que se ha compensado con una transferencia recibida de la Fundación Guggenheim Bilbao del mismo importe.
- En el ejercicio 2003 no se ha recogido en la aplicación contable el traspaso de las pérdidas del ejercicio 2002 a la cuenta “resultados negativos ejercicios anteriores”.

Contratación de bienes y servicios (ver A.9)

- En el ejercicio 2005, la Tenedora encargó directamente a una empresa el servicio de asistencia técnica y de conservación relacionado con la instalación de siete esculturas, por 32 miles de euros, incumpliendo los principios de publicidad y concurrencia.
- El expediente relativo a la redacción del proyecto, dirección y ejecución de una intervención artística en el puente de la Salve, adjudicado en 2007 por 1.423 miles de euros no contiene documentación de la otra oferta presentada al concurso. No hay designación y publicación previa de la mesa de contratación que suscribe los informes de adjudicación y califica la validez de las ofertas presentadas. Además la valoración de las ofertas que se convierte de hecho en propuesta de adjudicación, se realiza por un sólo técnico, aplicando unos subcriterios de valoración no publicados con antelación.
- En dos expedientes adjudicados en 2004 por 389 y 388 miles de euros, respectivamente la Tenedora no ha exigido en la convocatoria la clasificación del contratista requerida por el artículo 25 del TRLCAP.
- En el expediente por el que se adjudica en 2004 el servicio de instalación de 7 esculturas por 388 miles de euros, el adjudicatario no declara la cifra de negocios de los tres últimos ejercicios, única forma prevista en el pliego para acreditar la solvencia económica, ni ha acreditado la suscripción de la póliza de seguro de responsabilidad civil con las garantías exigidas por el pliego.

Otros

- La Tenedora firmó tres operaciones de dos opciones sobre divisas cada una en junio de 2002 por un total de 13.300 miles de dólares, dos de las cuales fueron objeto de sucesivas renegociaciones que empeoraron paulatinamente las condiciones del cambio respecto a las de mercado en la fecha de firma, no existiendo, a la fecha de suscripción de las opciones, operaciones cerradas de compra de obras de arte que implicasen una necesidad de dólares, ni estudios que analizaran las necesidades futuras de divisas, estimadas en cuantías y fechas en función de los Planes y Proyectos de inversión aprobados. La anticipación en la adquisición de los dólares necesarios para pagar las obras de arte, no sólo mediante opciones sobre divisas, finalmente ejecutadas por la entidad financiera, sino también de las adquisiciones en efectivo, ha generado a la Tenedora unas pérdidas de aproximadamente 7 millones de euros (ver A.5). No consta hasta la fecha que la Tenedora se haya planteado un análisis sobre la procedencia o no del ejercicio de exigencia de responsabilidad societaria.
- Debido fundamentalmente a las pérdidas netas por diferencias de cambio y otros conceptos habidas desde la constitución de la Tenedora por aproximadamente 6 millones de euros, no se han podido aplicar a la adquisición de obras de arte la totalidad de las aportaciones de capital a 31 de diciembre de 2007, por lo que una de las obras se ha adquirido en 2007 con pago aplazado que se liquida en 2008 con las nuevas aportaciones de los socios (ver A.6).
- En diciembre de 2004 se renegocia una operación de opción sobre divisas de 10.300 miles de euros que vencía en dicha fecha. La nueva operación de opciones firmada simplemente atrasa la ejecución de la opción hasta enero de 2005, habiendo abonando por ello a la entidad financiera una prima de 6 miles de euros (ver A.5) y garantizando la misma mediante la pignoración de un pagaré bancario de 11.798 miles de euros adquirido en esa misma fecha.
- La Tenedora ha firmado dos cuentas de crédito (una cuenta y su posterior renovación) y un préstamo para hacer frente a pagos de las obras de arte. El préstamo se dispuso durante 6 días por tener el saldo de dólares invertido a plazo fijo. En el caso de las cuentas de crédito la firma y disposición de las mismas no tiene ninguna justificación al disponer de dólares suficientes cuyo rendimiento financiero es inferior al coste de las cuentas de crédito. El coste total de estas cuentas de crédito (comisión de apertura, corretajes e intereses) ha ascendido a 7 miles de euros.
- La cuenta corriente en euros no ha sido remunerada en el periodo 2000 a 2004, habiéndose pagado gastos financieros por administración y mantenimiento de la cuenta. La cuenta corriente en dólares ha sido negociada remunerándose a través de IPFs quincenales, siendo su tratamiento diferente, al haberse acumulado los intereses de estas a los fondos en esta moneda.
- La disposición de las cuentas bancarias de la Tenedora en el periodo fiscalizado se ha realizado con la única firma del apoderado de Tenedora. En junio de 2008 el Consejo de Administración modifica esta situación y confiere poderes a otro apoderado, de forma que para las disposiciones de fondos hasta 60.000 euros se precisa la firma de uno de los dos apoderados, y a partir de 60.000 euros la firma mancomunada de ambos.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- El valor asegurado de la colección de obras de arte es inferior al valor de adquisición de las obras. No obstante, hay que tener en cuenta que están aseguradas a primer riesgo, es decir, la Compañía indemniza los daños derivados de un siniestro con límite en la suma asegurada y sin aplicar la regla proporcional por infraseguro, con lo cual salvo en caso de que el siniestro supere la suma asegurada, en el resto de los casos se recupera el valor de la inversión.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

IV. CUENTAS ANUALES TENEDORA DE 1999 A 2007

Balances de situación al 31 de diciembre de cada uno de los ejercicios desde 1998 a 2007

	Miles de euros									
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
INMOVILIZADO	32.330	32.488	32.402	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	91.081
Gastos de establecimiento	19	15	11	-	-	-	-	-	-	-
Inmovilizaciones materiales (A.4).....	32.311	32.473	32.391	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	91.081
ACTIVO CIRCULANTE	1.927	2.616	10.172	8.573	14.324	19.761	14.516	10.340	12.572	769
Deudores varios (A.11).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	342
Administraciones Públicas (A.10).....	1.856	55	20	170	85	243	54	136	38	305
Tesorería (A.5).....	71	2.561	10.152	8.403	14.239	19.518	14.462	10.204	12.534	122
TOTAL ACTIVO	34.257	35.104	42.574	50.049	56.632	62.819	68.808	74.788	80.807	91.850
FONDOS PROPIOS	26.444	35.102	42.574	50.048	56.632	62.786	68.777	74.787	80.797	83.665
Capital suscrito (A.6)	27.106	36.120	43.633	51.146	58.658	66.171	72.182	78.192	84.202	90.211
Pérdidas del ejercicio según cuenta P y G adjunta .	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)
Resultados negativos ejercicios anteriores.....	(409)	(662)	(1.018)	(1.059)	(1.098)	(2.026)	(3.385)	(3.405)	(3.405)	(3.405)
INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERC.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.694
Donaciones y legados (A.4).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.557
Diferencias positivas cambio (A.4)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.137
ACREEDORES A CORTO PLAZO	7.813	2	-	1	-	33	31	1	10	5.491
Deudas con entidades de crédito	3.874	-	-	1	-	32	-	-	-	-
Acreedores comerciales	3.939	2	-	-	-	-	31	1	10	11
Otras deudas no comerciales (A.4)	-	-	-	-	-	1	-	-	-	5.480
TOTAL PASIVO	34.257	35.104	42.574	50.049	56.632	62.819	68.808	74.788	80.807	91.850

Cuentas de Pérdidas y Ganancias de los ejercicios 1998 a 2007

	Miles de euros									
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Ingresos de explotación (A.7)	168	169	169	169	169	169	169	169	-	169
Gastos explotación (A.7)	344	251	213	203	182	227	189	169	-	169
Dotaciones para amortiz. Inmov. material.....	-	4	4	11	-	-	-	-	-	-
Otros gastos explotación.....	344	247	209	192	182	227	189	169	-	169
BENEFICIOS/ PÉRDIDAS EXPLOTACIÓN	(176)	(82)	(44)	(34)	(13)	(58)	(20)	-	-	-
Ingresos financieros (A.5).....	19	43	-	-	-	-	-	-	-	99
Diferencias positivas de cambio (A.5).....	-	351	3	3	-	25	-	-	-	-
Gastos financieros	(91)	(127)	-	(3)	(2)	(4)	(3)	-	-	-
Diferencias negativas de cambio (A.5).....	(5)	(541)	-	(5)	(913)	(1.322)	(3)	-	-	-
RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS/NEGATIVOS	(77)	(274)	3	(5)	(915)	(1.301)	(6)	-	-	99
Ingresos extraordinarios	-	-	-	-	-	-	6	-	-	-
Ingresos y beneficios de otros ejercicios (A.8).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2.182
Variación de las provisiones inmov. material (A.4).	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(1.630)
Gastos y pérdidas de otros ejercicios (A.8).....	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(3.792)
RESULTADOS EXTRAORD.POSITIVOS/NEGATIVOS	-	-	-	-	-	-	6	-	-	(3.240)
PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)
PÉRDIDAS DEL EJERCICIO	(253)	(356)	(41)	(39)	(928)	(1.359)	(20)	-	-	(3.141)



ANEXOS

A.1 MUSEO GUGGENHEIM BILBAO

Los acuerdos suscritos el 13 de diciembre de 1991 y 21 de diciembre de 1994, por el Gobierno Vasco, la DFB y la SRGF para el desarrollo del Museo Guggenheim Bilbao establecen que:

- La Administración Vasca (el Gobierno Vasco y la DFB):
 - Construye el edificio para albergar el Museo, para lo que constituyen la Inmobiliaria (conjuntamente con el Ayuntamiento de Bilbao).
 - Constituye la Tenedora para realizar adquisiciones de obras de arte.
 - Directamente o a través de una Fundación, asume el control, es responsable de la sede física del Museo Guggenheim Bilbao, tiene la responsabilidad legal última y la responsabilidad financiera de sus operaciones, financia todas las necesidades de capital y todos los gastos de gestión y funcionamiento del Museo. Todos los beneficios de explotación del Museo, tales como beneficios por venta de entradas y operaciones de ventas, serán propiedad de la Administración Vasca.
- La SRGF se compromete a:
 - Prestar su nombre y reputación.
 - Supervisar y dirigir el diseño, la planificación, el desarrollo y organización del Museo.
 - Poner a disposición del Museo los fondos artísticos de sus colecciones, a excepción de los que, por restricciones legales, contractuales o de conservación, no le fuera posible ceder.

El Gobierno Vasco y la DFB abonaron a la SRGF 20 millones de dólares, en los ejercicios 1992 y 1993, por su compromiso y participación en el proyecto. Por su intervención en la fase de planificación, desarrollo y construcción (hasta la apertura del Museo) la SRGF percibió 4,6 millones de dólares. A partir de la puesta en marcha del Museo, la SRGF factura por sus servicios a la Fundación.

Cada uno de los Museos Guggenheim (Solomon R. Museum de Nueva York, Peggy Guggenheim Collection de Venecia, Deutsche Guggenheim Berlín y el Museo Guggenheim Bilbao) posee una colección singular que reúne una serie de artistas y movimientos. Las colecciones individuales se enriquecen y complementan mutuamente de modo que, en conjunto forman la Colección Permanente de los Museos Guggenheim.

La colección propia del Museo Guggenheim Bilbao es propiedad de la Tenedora. Los Acuerdos entre las Administraciones Vascas y la SRGF establecen que la Tenedora deberá poner la totalidad de las obras de arte que forman esta colección a disposición de la Fundación. Para ello se ha optado por un contrato de cesión de uso, al que se asigna una duración de 30 años, automáticamente prorrogable durante al menos 75 años. Según este contrato la conservación de las obras cedidas corresponde a la Tenedora, pero careciendo de los recursos precisos para llevarla a cabo se contrata con la Fundación la prestación de tales servicios.



El precio de ambos contratos es de 169 miles de euros anuales, no suponiendo flujo monetario. Este precio se ha mantenido sin variación desde 1998 hasta 2007, a pesar de que las nuevas adquisiciones del periodo 1999 a 2007 han supuesto que el coste de la colección cedida casi se haya triplicado desde 1998.

Los importes aplicados a estos contratos coinciden con las propuestas de valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas aprobadas por Resoluciones del Director General de la Hacienda Foral. Los informes soporte de las resoluciones indican que “dada la singularidad de las obras de la colección no se ha podido identificar empresas que operen en los mismos mercados y precios que pudieran aplicarse en operaciones comparables o similares”.

A.2 PLANES DE ACTUACIÓN Y PROCEDIMIENTO DE ADQUISICIÓN

Tras la finalización del proceso inversor del cuatrienio 1996-1999, el Gobierno Vasco y la DFB asumieron el compromiso de dotar un nuevo fondo para la adquisición de obras en el siguiente cuatrienio.

En este sentido, el Consejo de Administración de la Tenedora aprobó el 29 de marzo de 2000 el Plan de actuación 2000-2003, estableciendo unas líneas directrices y una metodología a seguir en la adquisición de obras de arte. El 26 de febrero de 2004 se aprueba el Plan de actuación 2004-2007, que contempla las mismas directrices y similar metodología.

Las directrices recogen los objetivos en tres aspectos:

- Las obras de la Colección del Museo de Bilbao deben reunir la doble condición de conformar una colección con identidad propia para Bilbao y, a la vez, deben ser un complemento para la Colección Permanente de los Museos Guggenheim.
- Con respecto al ámbito temporal, las adquisiciones se centrarán en el período comprendido entre la posguerra y la actualidad.
- En relación con el contenido, las adquisiciones se clasificarán en las siguientes categorías.
 1. Obras singulares: obras que destacan por su carácter de síntesis y culminación con respecto a la trayectoria de un artista singular.
 2. Obras maestras: obras que constituyen una referencia marcada para otros artistas y se pueden considerar determinantes para el desarrollo de la historia del arte de la segunda mitad del siglo XX.
 3. Conjuntos de obras de grandes figuras del período citado, con el fin de dar una visión de profundidad de la calidad creativa de esos artistas.
 4. Obras de encargo, específicamente concebidas para los espacios del Museo de Bilbao, teniendo en cuenta la singularidad arquitectónica del edificio.

En relación con la metodología a seguir, el Plan de actuación, contempla varias fases:

1. Formación de un grupo de trabajo que elabore un proyecto de objetivos de adquisición, con indicación de autores, obras y orden de magnitud de precios, estableciendo una distribución razonable del fondo disponible entre los distintos capítulos de adquisición.



El grupo de trabajo, que debe estar integrado de forma paritaria por representantes de los museos de Nueva York y Bilbao, se constituye el 22 de diciembre de 2000 contando con 3 representantes de cada Museo: los directores generales de ambos Museos, la Directora de actividades museísticas, un miembro del Comité asesor artístico del Museo de Bilbao, la Subdirectora y Conservadora Jefa y la responsable de actividades curatoriales del Museo de Nueva York.

2. El grupo elaborará propuestas de adquisición específicas para someterlas al Consejo de Administración. Cada propuesta irá acompañada de un informe sobre la importancia de la obra y el lugar que ocupa dentro de la colección, de un análisis de mercado y de una o varias propuestas de expertos que avalen la adquisición.
3. El Consejo revisará las propuestas, junto a la documentación facilitada, aprobando el inicio de conversaciones con el vendedor. Inmediatamente se informará al Comité Asesor Artístico de la Fundación acerca de las propuestas presentadas. El Comité Asesor Artístico está compuesto por Miembros de Honor y miembros del Patronato de la Fundación.
4. Una vez concluidas satisfactoriamente las negociaciones, el Consejo aprobará formalmente la adquisición de las obras, para lo que se le proporcionará la documentación relativa a la proveniencia de la obra, un informe sobre el estado de conservación y el borrador del contrato a suscribir. Posteriormente se dará cuenta al Comité Asesor Artístico de las adquisiciones ya formalizadas.

Esta metodología ha estado vigente hasta 31 de diciembre de 2007. El 18 de julio de 2007, el Consejo de Administración aprueba la metodología a seguir para el Plan de actuación 2008-2011, cuya principal modificación es la desaparición del grupo de trabajo que había estado funcionando desde el ejercicio 2000. El Consejo de Administración a propuesta del Museo Guggenheim Bilbao aprobará como documento de trabajo un programa orientativo de adquisiciones.

El programa de adquisiciones elaborado por el grupo de trabajo para el periodo 2000-2003 se aprobó por el Consejo de Administración de la Tenedora el 8 de marzo de 2001. Distribuye de manera aproximada el fondo de 30.000 miles de euros previsto para el cuatrienio entre seis categorías de obras a adquirir, indicando una relación de autores propuestos para cada categoría, aunque cada año se revisan las prioridades de adquisición.

El programa de adquisiciones para el periodo 2004 a 2007 se aprobó el 8 de octubre de 2004 repartiendo un fondo de 24.000 miles de euros.

Las programaciones inicialmente aprobadas y las actuaciones realizadas son:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Miles de euros

	2000-2003		2004-2007	
	Programado	Realizado(*)	Programado	Realizado(**)
Obras artísticas en profundidad/ encargos.....	4.200	17.142	12.000	1.975
Obras maestras	18.000	9.682	4.000	25.621
Arte vasco/ español.....	2.100	2.201	2.000	1.072
Ampliación de parámetros geográficos	300	-	-	-
Adquisiciones conjuntas.....	4.200	-	5.000	-
Resto (arquitectura, multimedia, etc.).....	1.200	-	1.000	-
TOTAL	30.000	29.025	24.000	28.668

(*) Actuaciones realizadas en el cuatrienio 2000-2003 según Consejo de Administración de 26 de febrero de 2004. Incluyen las adquisiciones del 2004, por ser el inicio de los trámites de adquisición anterior.

(**) Actuaciones realizadas en el cuatrienio 2004-2007 según Consejo de Administración de 18 de julio de 2007.

A.3 NORMATIVA APLICABLE

La Tenedora es una Sociedad Limitada, de participación pública sin que ninguna administración participante sea titular de más del 50%, que se rige por el derecho privado y le es de aplicación la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que en diversos ámbitos se remite a la Ley de Sociedades Anónimas.

Respecto a la contratación de obras, suministros, consultoría y asistencia y servicios, en el periodo que comprende la fiscalización, la Tenedora debe considerarse “poder adjudicador” de conformidad con el concepto formulado por la normativa Europea a través de Directivas y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia relativa a la aplicación automática y directa de la normativa comunitaria en el seno de los estados miembros aún a falta de trasposición legal, por una parte, y la supremacía del derecho comunitario por otra.

Por su condición de “poder adjudicador”, durante el periodo fiscalizado debió ajustar su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia para aquellos contratos que no superen los umbrales comunitarios, y a partir de éstos umbrales debió someterse a las prescripciones de las directivas comunitarias relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación para los contratos de obras, suministros, consultoría y asistencia.

A partir del 1 de enero de 2004, tras la modificación de los artículos 2 y DA 6ª del TRLCAP, introducida por el artículo 67 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a la Tenedora le resultan de aplicación los artículos del TRLCAP referidos a capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación, siempre que se superen los umbrales comunitarios de cada momento. Por debajo de estos umbrales deberá ajustar su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia, salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios.

A.4 INMOVILIZACIONES MATERIALES

La Tenedora ha registrado en su inmovilizado material los costes de adquisición de obras de arte, que comprenden tanto el coste abonado por la misma como aquellos costes adicionales



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

inherentes a la adquisición, que corresponden fundamentalmente al transporte e instalación de las obras adquiridas.

Miles de euros										
CONCEPTO	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007(*)	TOTAL
SALDO A 1 DE ENERO	32.311	32.473	32.391	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	
COSTE OBRAS DE ARTE	54	-	9.671	1.190	1.040	10.989	7.007	3.180	24.608	57.739
Importe por adquisición.....	47	-	9.631	1.157	983	10.639	6.095	3.100	22.962	54.614
Costes adicionales (**)	7	-	40	33	57	350	912	80	1.719	3.198
Donaciones	-	-	-	-	-	-	-	-	1.557	1.557
Provisiones	-	-	-	-	-	-	-	-	(1.630)	(1.630)
ACTIVACIONES INCORRECTAS	108	(82)	(586)	(358)	(290)	245	3.149	607	(1.372)	1.421
Diferencias de cambio (A.5).....	-	-	-	-	-	473	3.329	923	(3.587)	1.138
Ingresos financieros (A.5).....	-	(82)	(586)	(358)	(290)	(240)	(206)	(324)	2.086	-
Otros conceptos	108	-	-	-	-	12	26	8	129	283
AJUSTE 2007 AL SALDO 31-12-98 (ver A.8)	-	-	-	-	-	-	-	-	(390)	(390)
TOTAL	32.473	32.391	41.476	42.308	43.058	54.292	64.448	68.235	91.081	58.770

(*) Recoge, además de los movimientos del año, los ajustes que se indican en A.8, y además se deducen 32 miles de euros (13 de costes adicionales y 19 de activación incorrecta otros conceptos) por ajuste detracción de fondos (A.11).

(**) Incluye 78 miles de euros por el coste de obras adquiridas con anterioridad.

En el ejercicio 2007 la Tenedora ha contabilizado las obras de arte recibidas en donación en ejercicios anteriores por importe de 1.557 miles de euros, con abono al epígrafe de pasivo “donaciones y legados”. La valoración utilizada no es la correspondiente al valor venal en el momento de la donación sino la utilizada para su aseguramiento en 2003, que es la valoración más cercana a la fecha de donación que dispone la Tenedora.

Miles de euros			
OBRAS	AUTOR	AÑO DE LA DONACIÓN	IMPORTE
1 Macho cabrío y cabra (Cabrit i cabrida)	Miquel Barceló	1997	173
2 Moisés y los egipcios (Moses and the egyptians)	Jean-Michel Basquiat	1997	303
3 Depósito Occidental (Deposito occidentale).....	Enzo Cucchi	1997	389
4 Faquires (Fakires)	Julian Schnabel	1997	259
5 Sin título (Habitación de alabastro).....	Cristina Iglesias	1999	104
6 Escultura de niebla para F.O.G (Instalación de nube)	Fujiko Nakaya	1999	87
7 24 Cabezas.....	Antonio Saura	2002	41
8 Retrato imaginario de Goya	Antonio Saura	2002	59
9 La Reina Mariana	Manolo Valdés	2002	112
10 Bastante más que infinito	Jesús Mari Lazkano	2004	30
TOTAL ACTIVADO			1.557

En julio de 2007 la empresa Sothebys facilitó a la Tenedora una tasación de las obras de arte que forman la colección. Como consecuencia de la misma las cuentas anuales del ejercicio 2007 incluyen una provisión de 1.630 miles de euros por las obras con valor de tasación inferior al contable:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Miles de euros

OBRAS	AÑO ADQUISICIÓN	COSTE ADQUISICIÓN	VALOR TASACIÓN	PROVISIÓN
1 Beuys, Rayo iluminando venado.....	2001	4.560	3.082	1.478
2 Saura, Crucifixion 1959-1963.....	2002	406	325	81
3 Saura, Karl Johann II.....	2002	750	678	71
TOTAL PROVISIÓN				1.630



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Adquisiciones realizadas

En el periodo 1999 a 2007 se han adquirido las siguientes obras:

					Miles de euros
OBRAS	AUTOR	FECHA DEL CONTRATO	FORMA ADQUISICIÓN	IMPORTE	
1	Levitas.....	Javier Pérez	18-03-99	Compra	36
2	Máscara de seducción.....	Javier Pérez	18-03-99	Compra	11
3	Mamá.....	Louise Bourgeois	17-09-01	Compra	2.220
4	Marina.....	Gerhard Richter	19-10-01	Compra	2.851
5	Rayo iluminando un venado.....	Joseph Beuys	10-12-01	Compra	4.560
6	Crucifixión.....	Antonio Saura	28-06-02	Compra	407
7	Karl Johann II.....	Antonio Saura	28-06-02	Compra	750
8	Soñé que revelabas XI (Airport).....	(*) Juan Uslé	07-04-03	Compra	48
9	Circino XXXVI.....	Pablo Palazuelo	07-04-03	Compra	68
10	Circino XXXVII.....	Pablo Palazuelo	07-04-03	Compra	68
11	Signo I.....	Pablo Palazuelo	07-04-03	Compra	76
12	Círculo de Bilbao.....	Richard Long	10-04-03	Compra	182
13	Ciudad muralla.....	Miquel Navarro	28-04-03	Compra	541
14	Formas de vida 304.....	(*) Pello Irazu	08-03-04	Compra	60
15	Asedio I.....	(*) Koldobika Jauregi	08-03-04	Compra	77
16	La curva del destino.....	Jesús Mari Lazkano	16-03-04	Compra	96
17	La materia del tiempo.....	Richard Serra	12-02-04	Compra	15.709
18	Caja vacía con gran apertura.....	Jorge Oteiza	17-11-05	Compra	192
19	Hillargia.....	Jorge Oteiza	17-11-05	Compra	180
20	Construcción vacía con cinco unidades Malevich curvas	Jorge Oteiza	17-11-05	Compra	180
21	Ensayo de desocupación de la esfera.....	Jorge Oteiza	17-11-05	Compra	240
22	Tulipanes.....	Jeff Koons	10-04-06	Compra	3.858
23	Nueve discursos sobre Cómodo.....	Cy Twonbly	10-01-07	Compra	21.705
24	Arcos rojos.....	Daniel Buren	23-02-07	Compra	222
25	Homenaje a Leonardo.....	Jorge Oteiza	28-08-07	Compra	160
26	Cada uno a su gusto.....	Elssie del carmen	23-05-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Ixone Sábara	05-07-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Aitor Ortiz	11-09-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Iciar Ocariz	11-10-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Juan Perez	01-08-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Maidier López	07-09-07	Anticipos	-
	Cada uno a su gusto.....	Sergio Prego	11-10-07	Anticipos	-
	Cada uno a su gusto.....	Asier Mendizabal	10-10-07	Anticipos	-
	Cada uno a su gusto.....	J. Manuel Fernández	15-06-07	Anticipos	10
	Cada uno a su gusto.....	Abigail Lacoiz	20-07-07	Anticipos	2
	Cada uno a su gusto.....	Clemente Bernard	15-10-07	Anticipos	15
	Cada uno a su gusto.....	Ibon Aranberri Landa	28-09-07	Anticipos	15
TOTAL					54.614

(*) Adquisiciones no analizadas por TVCP

Anticipo: en el ejercicio 2007 se firman contratos para la exhibición de unas obras en la exposición "cada uno a su gusto", reservándose la Tenedora la decisión de la adquisición de las obras hasta junio de 2008, considerándose en ese caso los importes abonados como anticipos.



Estos importes han sido abonados a 31 de diciembre de 2007, a excepción de la obra “Nueve discursos sobre Cómodo”, que se adquiere en enero de 2007, por 28.000 miles de dólares, habiéndose pagado 12.000 miles de dólares a la entrega de la obra (enero de 2007), 8.000 miles de dólares antes del 1 de julio de 2007 y 8.000 miles de dólares no más tarde del 1 de abril de 2008. La deuda a 31 de diciembre de 2007 de 8.000 miles de dólares está registrada en “Acreedores a corto plazo. Otras deudas no comerciales” por 5.480 miles de euros (tipo de cambio al cierre), habiendo prestado la Tenedora aval por 8.000 miles de dólares vigente al 31 de diciembre de 2007. La diferencia de esta deuda con respecto al tipo de cambio al que se adquirió la obra se encuentra registrada en “Ingresos a distribuir en varios ejercicios-diferencias positivas de cambio” por 1.137 miles de euros.

Las adquisiciones realizadas a partir del ejercicio 2000 se han efectuado siguiendo la metodología definida en los Planes de actuación (ver A.2), salvo en los siguientes casos:

- En mayo del 2006 el Consejo de Administración aprueba las bases de una convocatoria dirigida a artistas internacionales para el encargo de un proyecto, una intervención artística en el Puente de La Salve, pagando 30 miles de dólares a cada uno de los artistas invitados (se invita a 4 artistas y se designan 4 posibles suplentes). El candidato ganador recibirá una cantidad de 300 miles de dólares y se compromete a suscribir un contrato con la sociedad Tenedora por la que esta adquirirá la obra de arte y los derechos de explotación de la misma. La Sociedad Tenedora asume directamente el coste de fabricación e instalación de la obra de arte. Tres artistas presentaron sus maquetas.
- En el ejercicio 2007 se han firmado contratos con 12 artistas por los que éstos se comprometen a idear, producir y fabricar y colaborar en la instalación de una serie de obras para su exhibición en la exposición “cada uno a su gusto” que se lleva a cabo entre octubre de 2007 y febrero de 2008. La Tenedora abona al artista 15 miles de euros (en 3 casos no hay abono porque el Museo se encarga de la realización de la obra y en otro caso se abona 2 miles de euros porque el Museo contrata el personal necesario para la realización de la obra) por los gastos en que éste deba incurrir para la realización de la obra. La Tenedora tiene un plazo hasta el 30 de junio de 2008 para notificar al artista su voluntad de adquirir la obra, deduciéndose del precio de compraventa la cantidad abonada.

Además de los importes abonados a los propietarios de las obras, la Tenedora incurre en una serie de costes adicionales activables que corresponden fundamentalmente al transporte e instalación de las obras adquiridas, destacando los incurridos para la adquisición de la obra de Richard Serra, compuesta por siete esculturas de gran tamaño. En el ejercicio 2007, además la Tenedora contrató los trabajos necesarios para llevar a cabo la intervención artística en el Puente de La Salve según la propuesta artística seleccionada (“Arcos Rojos”).



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Miles de euros

CONCEPTO	
Costes Intervención artística Puente La Salve.....	1.752
Redacción proyecto, dirección y ejecución (*)	1.672
Maquetas (***)	70
Otros conceptos	10
Costes obra Serra.....	1.237
Servicio de transporte y almacenamiento de esculturas (*).....	390
Servicio de instalación de esculturas (*)	361
Servicio de fabricación, instalación vigas y material anclaje para transporte	122
Servicio de desestiba, transporte y descarga esculturas.....	265
Labores de conservación (*).....	32
Otros gastos menores	67
Costes obra "Tulipanes"	48
Transporte (**).....	34
Otros costes.....	14
Otros resto de obras.....	83
Otros obras adquiridas antes de 1 -1-1999	78
TOTAL	3.198

(*) Expedientes analizados por este TVCP en A.9, por importe de 2.455 miles de euros.

(**) En el contrato firmado con el artista este establece que el transporte se efectuará con una determinada empresa transportista.

(***) Corresponde al pago a los artistas por presentación de maquetas al concurso Puente la Salve.

En el periodo fiscalizado se han realizado las siguientes adquisiciones en dólares:

OBRAS ADQUIRIDAS	MILES DE DÓLARES	FECHA DE PAGO	FECHA DE CONTRATO
MAMA	2.000		Septiembre 2001
Mama.....	1.000	Septiembre 2001	
Mama.....	1.000	Noviembre 2001	
MARINA	2.500		Octubre 2001
Marina.....	2.500	Diciembre 2001	
RAYO ILUMINANDO UN VENADO	4.000		Diciembre 2001
Rayo iluminando un venado.....	4.000	Diciembre 2001	
CIRCULO DE BILBAO	200		Abril 2003
Círculo de Bilbao.....	200	Mayo 2003	
LA MATERIA DEL TIEMPO	20.363		Febrero 2004
La materia del tiempo.....	6.788	Febrero 2004	
La materia del tiempo	6.788	Diciembre 2004	
La materia del tiempo.....	6.787	Mayo 2005	
TULIPANES	5.000		Abril 2006
Tulipanes.....	4.000	Mayo 2006	
Tulipanes.....	1.000	Marzo 2007	
NUEVE DISCURSOS DE CÓMODO	28.000		Enero 2007
Nueve discursos de Cómodo.....	12.000	Enero 2007	
Nueve discursos de Cómodo.....	8.000	Julio 2007	
Nueve discursos de Cómodo.....	8.000	Pte a 31 dic 2007	
TOTAL	62.063		



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Las tres obras adquiridas en 2001 se abonan mediante transferencias desde cuentas corrientes en pesetas. La obra adquirida en el ejercicio 2003 se realiza disponiendo de una cuenta de crédito en dólares firmada en marzo de 2003. Todas ellas se han contabilizado aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce la adquisición, registrando las diferencias de cambio, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con las normas contables aplicables.

Las adquisiciones de 2004, 2006 y 2007 por 53.363 miles de dólares, se han abonado a 31 de diciembre de 2007 en 45.363 miles de dólares (8.000 miles de dólares de la obra “Nueve discursos de Cómodo” se abonan en abril de 2008), que han sido adquiridos con una antelación significativa con respecto a la fecha de adquisición de las obras (ver A.5).

A.5 TESORERÍA

El epígrafe de “Tesorería” se desglosa como sigue:

	Miles de euros									
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
Cuentas corriente euros.....	2.561	4.142	402	238	11.606	1.762	3.646	537	85	
Cuentas corriente \$	-	-	-	7.201	1.984	-	282	7.224	37	
Inversiones financieras temporales euros		-	6.010	8.001	6.800	109	11.929	-	-	-
Inversiones financieras temporales \$		-	-	-	-	5.982	771	6.276	4.773	-
Cuenta de crédito	-	-	-	-	(163)	-	-	-	-	
TOTAL	2.561	10.152	8.403	14.239	19.518	14.462	10.204	12.534	122	

Los intereses de las inversiones financieras y de las cuentas corrientes se han registrado incorrectamente, aplicando el criterio de caja, deduciendo el importe de inmovilizado (ver A.4), excepto en los ejercicios 1999 y 2007 en los que se registran en el epígrafe de “ingresos financieros”. En el periodo 1999 a 2007 se han generado ingresos financieros por un total de 2.228 miles de euros:

	Miles de euros									
CONCEPTO	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
Ingresos inversiones financieras.....	-	-	536	339	207	114	53	243	44	
Ingresos intereses cuentas.....	43	82	50	19	83	126	153	81	55	
TOTAL	43	82	586	358	290	240	206	324	99	

Adquisiciones de dólares

Durante el periodo fiscalizado la Tenedora ha realizado las siguientes adquisiciones de dólares:

	Miles de \$	
		%
Opciones sobre divisa.....	17.800	39%
Compras a precio de mercado	27.799	61%
TOTAL	45.599	100%



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Opciones sobre divisas

Las adquisiciones de dólares se inician con la firma en junio de 2002 de tres operaciones de opciones en divisas por un total de 13.300 miles de dólares, sin que a dicha fecha existiesen operaciones de compra de obras de arte cerradas que implicasen una necesidad de dólares (ver A.4). Las fechas de vencimiento de estas operaciones eran:

	Miles de \$
29.11.02	7.500
30.05.03	2.900
28.11.03	2.900
TOTAL	13.300

La Tenedora firma en total 6 opciones de divisas, al estar cada operación compuesta por la combinación de 2 opciones con coste cero, de forma que:

- compra a la entidad financiera una opción call europea sobre dólares, por la que adquiere el derecho a comprar los dólares en la fecha de vencimiento a un precio de ejercicio de 1 euro = 0,9243 dólares.
- vende una opción put con barrera americana knock-in, con igual vencimiento y precio de ejercicio que la anterior. La entidad financiera adquiere el derecho a vender los dólares, pero en este caso, este derecho solamente se activa si durante la vida de la opción el tipo de cambio toca la barrera de 1 euro = 0,992 dólares.

El 26 de junio de 2002 se tocó la barrera, por lo que se activaron las tres opciones compradas por la entidad financiera, que suponen para la Tenedora la obligación de adquirir los dólares a 1 euro = 0,9243 dólares.

La entidad financiera ejerció su derecho con la opción de vencimiento noviembre de 2002, que obligó a la Tenedora a adquirir los 7.500 miles de dólares pagando 559 miles de euros más que su contravalor a dicha fecha. Las otras dos, de 2.900 miles de dólares cada una y vencimientos en mayo y noviembre de 2003 se renegociaron en enero de 2003 aumentando la cantidad contratada en 1.500 miles de dólares y fijando su vencimiento en diciembre de 2003. Esta nueva operación fue nuevamente renegociada junto con otras dos operaciones de 1.500 miles de dólares cedidas por la Fundación, fijando el vencimiento en diciembre de 2004, siendo a su vez objeto de renegociación posterior, de forma que finalmente la entidad financiera ejecuta la operación en enero de 2005 por 10.300 miles de dólares, por los que la Tenedora tuvo que pagar 3.919 miles de euros más que si los hubiese comprado al contado en esa fecha.

Únicamente las tres primeras operaciones fueron hechas en condiciones de mercado. Todas las renegociaciones empeoran paulatinamente las condiciones del cambio respecto a las de mercado en la fecha de firma, puesto que arrastran las pérdidas de las operaciones renegociadas.

Las operaciones finalmente ejecutadas han sido:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Fecha de firma	7.06.2002	13.12.2004
Fecha de liquidación.....	29.11.2002	10.01.2005
Adquisiciones dólares (miles)	7.500	10.300
Cotización (1 €= x \$)		
Precio de ejercicio	0,9243	0,8744
Cotiz. a fecha de liquidación (*) .	0,9927	1,3103
Importe en miles de euros		
Pagado a precio de ejercicio (A) ..	8.114	11.780
A fecha de liquidación (B)	7.555	7.861
Diferencia en miles de euros		
(B) - (A).....	(559)	(3.919)

(*) Cotizaciones publicadas por el BCE.

La Tenedora aceptó en diciembre de 2003 la cesión de la Fundación de dos operaciones de opciones de divisas que a esa fecha suponían la obligación de comprar 3.000 miles de dólares a un precio que en el momento de la cesión está totalmente fuera de mercado, y que supone para la Tenedora la adquisición de la obligación de abonar aproximadamente 800 miles de euros más para adquirir los dólares que lo que hubiera pagado en las condiciones de mercado a la fecha de la cesión:

Fecha de cesión.....	15.12.2003	15.12.2003
Fecha de liquidación.....	28.05.2004	30.11.2004
Adquisiciones dólares (miles)	1.500	1.500
Cotización (1 €= x \$)		
Precio de ejercicio	0,9243	0,9243
Cotiz. Forw.a fecha de cesión (*)	1,2177	1,2342
Importe en miles de euros		
A precio de ejercicio (A)	1.623	1.623
A fecha de firma (B)	1.232	1.215
Diferencia en miles de euros (B) – (A)	(391)	(408)

(*) Cotización forward calculada aplicando cambio spot BCE y tipos de interés del \$ y del euro a las fechas más cercanas

Compras a precios de mercado

Además, la Tenedora ha adquirido en diversas fechas dólares al precio de mercado del momento:

FECHA	Miles de \$		Miles de euros
	IMPORTE	T/CAMBIO OPERAC.	IMPORTE
15.12.2003.....	2.500	1,2180	2.052
28.01.2004.....	2.500	1,2750	1.961
28.05.2004.....	2.250	1,2110	1.858
17.05.2005.....	1.898	1,2650	1.500
10.11.2005.....	1.000	1,1713	854
23.05.2006.....	3.000	1,2754	2.352
22.12.2006.....	9.188	1,3033	7.050
29.06.2007.....	5.463	1,3405	4.075
TOTAL	27.799		21.702

Estas adquisiciones tampoco eran necesarias en dichas fechas, salvo la adquisición de junio de 2007 que era necesaria para realizar el segundo pago de la obra “Nueve discursos sobre Cómodo”. El resto de los dólares adquiridos, tanto por la ejecución de las opciones de divisas como a precios de mercado han estado en las cuentas de la Tenedora una media de casi 300 días antes de su utilización para los pagos. A esto hay que sumar el periodo transcurrido desde la firma de las operaciones de opciones de divisas y la ejecución de las mismas.

Las adquisiciones de los dólares con una antelación tan significativa, en una coyuntura de depreciación del dólar, además de la aceptación de la cesión de operaciones de la Fundación, han supuesto para la Tenedora unas pérdidas por diferencias de cambio de aproximadamente 7 millones de euros, que se han registrado en los ejercicios 2002 y 2003 en la cuenta de pérdidas y ganancias, y en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 en inmovilizado.

Así, los importes inicialmente registrados en el periodo fiscalizado por la Tenedora por diferencias de cambio son:

	Miles de euros									
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
Dif. positivas de cambio (Cta. de P y G).....	351	3	3	-	25	-	-	-	-	382
Dif. negativas de cambio (Cta. de P y G).....	(541)	-	(5)	(913)	(1.322)	(3)	-	-	-	(2.784)
Pérdidas activadas en inmovilizado.....	-	-	-	-	-	(473)	(3.329)	(923)	(9)	(4.734)
BENEFICIO/ PÉRDIDA	(190)	3	(2)	(913)	(1.297)	(476)	(3.329)	(923)	(9)	(7.136)

Las diferencias de cambio reconocidas en el ejercicio 1999 se deben a las diferencias de cotización del dólar entre las fechas de adquisición y las fechas de los pagos realizados en el ejercicio por compras de obras de arte efectuadas en ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas de cambio reconocidas en el ejercicio 2003 se deben al registro del saldo dispuesto en cuenta de crédito a 31 de diciembre de 2003 al tipo de cambio a dicha fecha. Las diferencias negativas registradas en resultados en el ejercicio 2004 se deben a la aplicación del tipo de cambio de la fecha de cancelación de esta cuenta de crédito.

La conversión a euros de los saldos en cuentas corrientes e inversiones a plazo a 31 de diciembre de cada ejercicio se realiza aplicando el tipo de cambio en vigor a dicha fecha. Las diferencias de cambio que se generan se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias en los ejercicios 2002 y 2003 y como mayor valor del inmovilizado en los ejercicios 2004, 2005 y 2006. Además, en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 se registra como mayor valor del inmovilizado las diferencias generadas entre la cotización del dólar a la fecha de pago de las obras de arte y la cotización media a la que la Tenedora tenía contabilizados los dólares a esa fecha (31 de diciembre del año anterior y precio abonado en la compra para las adquisiciones del año).

En el ejercicio 2007 se corrige parcialmente estas activaciones incorrectas de ejercicios anteriores (ver A.8), quedando en inmovilizado diferencias de cambio por 1.138 miles de euros, que no pueden ser considerados activables por no corresponder a compromisos



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

firmer o por no existir una correlación entre las fechas e importes de dólares adquiridos y los pagos a realizar.

A.6 FONDOS PROPIOS

Durante el periodo fiscalizado la financiación de la Tenedora ha provenido fundamentalmente de las ampliaciones de capital realizadas por sus socios (Gobierno Vasco y DFB) al 50%.

La variación de los fondos propios ha sido:

- Resultados negativos de ejercicios anteriores: se han aplicado los resultados de ejercicios anteriores de acuerdo con lo aprobado en las correspondientes Juntas de Accionistas.
- La variación del capital social en el periodo fiscalizado ha sido:

	Miles de euros	
	AMPLIACIÓN	SALDO 31.12
1998.....	-	27.106
1999.....	9.014	36.120
2000.....	7.513	43.633
2001.....	7.513	51.146
2002.....	7.512	58.658
2003.....	7.513	66.171
2004.....	6.010	72.181
2005.....	6.010	78.191
2006.....	6.010	84.201
2007.....	6.010	90.211

En el Acuerdo de 13 de diciembre de 1991 de Servicios y programación para el Museo el Gobierno Vasco y la DFB adquirieron el compromiso de dotar un fondo de 50 millones de dólares destinado a comprar obras de arte. Este compromiso ha supuesto la aportación por parte de ambas instituciones de un importe de 36.060 miles de euros en el periodo 1996 a 1999, correspondiendo 9.014 miles de euros al ejercicio 1999.

El Plan de Actuación para los años 2000 a 2003, que regula la siguiente fase del proceso de adquisiciones, se aprueba por el Consejo de administración el 29 de marzo de 2000, contándose con un fondo de 30.050 miles de euros aportados por el Gobierno Vasco y la DFB. El programa de adquisiciones con cargo a este fondo se aprueba el 8 de marzo de 2001.

Finalizada esta segunda fase de formación de la Colección Propia del Museo, el Consejo de Administración aprueba el 26 de febrero de 2004 un nuevo Plan de Actuación para el periodo 2004 a 2007 regulando las condiciones de inversión de un fondo constituido por las aportaciones anuales del Gobierno Vasco y la DFB de 3.005 miles de euros cada institución. La distribución de este fondo se aprueba el 8 de octubre de 2004.

El origen de dicho saldo es:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

	Miles de euros
	IMPORTE
Constitución	60
Compromiso 13-12-1991.....	36.060
Fondo Plan de Actuación 2000-2003	30.051
Fondo Plan de actuación 2004-2007	24.040
TOTAL	90.211

El resumen de la financiación recibida y su aplicación, desde la constitución de la Tenedora es :

	Miles de euros
	IMPORTE
Capital social a 31-12-1998.....	27.106
Ampliaciones de capital 1999-2007.....	63.105
Pago aplazado a 2008 (ver A.4).....	6.617
Donaciones recibidas (ver A.4)	1.557
TOTAL FINANCIACIÓN RECIBIDA	98.385
Inmovilizado a 31-12-1998 (ver A.4).....	32.311
Adquisiciones inmovilizado 1999-2007 (ver A.4) (*)...	59.262
Tesorería+Deudores –Acreed comerc. 31-12-2007	758
Pérdidas acumuladas a 31-12-1998.....	662
Pérdidas 1999-2007 (**)	5.392
Diferencias de tipo de cambio (ver A.5)	7.136
Ingresos financieros.....	(2.228)
Otros conceptos	484
TOTAL APLICACIONES	98.385

(*) Se excluyen las activaciones incorrectas de tipo de cambio por 1.138 miles de euros según párrafo 7 de la opinión, y depreciaciones por 1.630 miles de euros.

(**) Pérdidas contables del periodo excepto los conceptos señalados en (*).

A.7 INGRESOS Y GASTOS DE EXPLOTACIÓN

El principal concepto registrado en los diversos ejercicios en ambos epígrafes corresponde a las contraprestaciones de los contratos firmados con la Fundación, cuyo precio asciende a 169 miles de euros anuales (ver A.1).

A.8 INGRESOS Y GASTOS DE OTROS EJERCICIOS

Las cuentas del ejercicio 2007 recogen correcciones de importes incorrectamente activados en ejercicios anteriores. Además, la incorporación a efectos contables de las detracciones de fondos efectuadas en ejercicios anteriores ha supuesto abonos en estas cuentas.

El detalle por conceptos de los saldos de estas dos cuentas en 2007 es:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

		Miles de euros
CONCEPTO		2007
Ingresos financieros 2000-2006 incorrectamente activados		2.086
Otros conceptos incorrectamente activados		(18)
Detracciones de fondos.....		114
TOTAL INGRESOS Y BENEFICIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES		2.182
Diferencias de cambio 2000-2006 incorrectamente activadas.....		3.596
Importe incorrectamente activado a 31.12.98 (*)		390
Detracciones de fondos.....		(194)
TOTAL GASTOS Y PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES		3.792

(*) Corresponde a gasto de asesoramiento de SRGF incorrectamente activados con anterioridad al periodo fiscalizado.

A.9 CONTRATACIÓN

Se han analizado los siguientes contratos adjudicados por la Tenedora durante el periodo 1999 a 2007:

		Miles de euros					
Nº	FECHA	IMPORTE ADJUD.	EJEC. HASTA	DEFICIENCIAS			
EXPDTE	OBJETO	ADJUDICAC.	(IVA excluido)	31/12/07			
1	Redacción del proyecto, dirección y ejecución de una intervención artística en el puente de la Salve (*)	05/03/2007	1.423	1.672	C1	C2	F
2	Servicio de transporte y almacenamiento de 7 esculturas de Richard Serra	13/09/2004	389	390	B		D
3	Servicio de instalación de 7 esculturas de Richard Serra	13/09/2004	388	361	B		D E
4	Servicio de asistencia técnica y conservación de 7 esculturas de Richard Serra	2005	32	32	A		
TOTAL			2.232	2.455			

(*) Con posterioridad, el Consejo de Administración aprueba una ampliación del presupuesto de 236 miles de euros.

DEFICIENCIAS:

- A: Incumplimiento principio de publicidad y concurrencia. Contratación directa: 1 expediente de 32 miles de euros adjudicados.
- B: La publicidad se ha limitado a anuncios en prensa, cuando deberían haber sido objeto de publicación en el BOTHB o BOPV: 2 expedientes de 777 miles de euros adjudicados.
- C: Limitando imparcialidad y objetividad
- C.1: No se han hecho públicos con antelación los subcriterios de valoración o no contienen ratio de valoración: 1 expediente de 1.423 miles de euros adjudicados
- C.2: Limitando imparcialidad y objetividad. No designación previa de la mesa de contratación y propuesta de adjudicación por técnicos o empresa externa: 1 expediente de 1.423 miles de euros adjudicados.
- D: La Tenedora no ha exigido en la convocatoria la clasificación del contratista requerida en el art. 25 del TRLCAP: 2 expedientes de 777 miles de euros adjudicados.
- E: El adjudicatario no presenta la cifra de negocio de los últimos tres años como se indica en el pliego, tampoco acredita suscripción de una póliza de seguros de responsabilidad civil: 1 expediente de 388 miles de euros adjudicados.
- F: No nos ha sido entregada la documentación de los licitadores no adjudicatarios, lo que impide la fiscalización de la legalidad de los mismos.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

A.10 SITUACIÓN FISCAL

La Tenedora tiene abiertos a inspección fiscal los cuatro últimos ejercicios para todos los impuestos que le son aplicables. En opinión de los Administradores de la Tenedora, no se espera que, en caso de inspección, surjan pasivos adicionales de importancia, por lo que el balance de situación a 31 de diciembre de 2007 no refleja provisión alguna por este concepto.

El saldo deudor con las administraciones públicas a 31 de diciembre de cada ejercicio es:

CONCEPTO	Miles de euros									
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	
Retenciones del Impuesto Sociedades, IRPF	8	-	9	2	15	26	23	35	18	
Hacienda Pública deudora por IVA	47	20	161	83	228	28	113	3	287	
TOTAL	55	20	170	85	243	54	136	38	305	

La Tenedora no tiene registrado el crédito fiscal disponible por las bases imponibles negativas pendientes de aplicación obtenidas en ejercicios anteriores, debido principalmente a que no es previsible que estas puedan llegar a ser absorbidas de acuerdo a la naturaleza de la Tenedora.

Por otra parte la Tenedora en el ejercicio 2008 interpuso reclamación económica administrativa contra la resolución del delegado especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denegatoria de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por la importación de la obra de arte “Nueve discursos sobre Cómodo”. El 3 de marzo de 2009 dicha reclamación fue desestimada por el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco, interponiendo la Tenedora, el 8 de abril de 2009, recurso de alzada contra el mismo. Los Administradores consideran que de no ser aplicable definitivamente tal exención, el importe del impuesto de 1.486 miles de euros sería a su vez recuperable de la Hacienda Pública.

A.11 HECHOS POSTERIORES

Como consecuencia de la detección en abril de 2008 de la existencia de desvíos de fondos de las cuentas bancarias de la Tenedora a cuentas ajenas a la misma realizadas en ejercicios anteriores, y de la declaración del Director de Administración y Finanzas de la Fundación de fecha 11 de abril de 2008, por la que se reconocía la detracción a su favor de una serie de cantidades en el periodo 1998 a 2005 por un importe total de 325.831 euros, la cual se comprometía a devolver, la Tenedora procedió a iniciar una serie de actuaciones, junto con la Inmobiliaria, consistentes entre otras, en la interposición de una denuncia judicial y en la realización de una investigación contable.

Fruto de la información puesta de manifiesto y, en base a los hechos económicos constatados, el 28 de junio de 2008 los Administradores de la Tenedora reformularon las cuentas anuales del ejercicio 2007 con el fin de corregir los efectos contables derivados de dichas detracciones patrimoniales, y registrar al 31 de diciembre de 2007, un derecho de cobro frente al Director de Administración y Finanzas de la Fundación, por un importe de 342 miles de euros, del que se ha recuperado a la fecha de este informe 326 miles de euros.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Dicha reformulación ha tenido por objeto el que las cuentas anuales del ejercicio 2007 reflejen la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera y contengan la información necesaria y suficiente para su adecuada comprensión, en base a los hechos que a la fecha han sido comprobados y constatados.

El efecto principal de dicha contabilización ha sido el reconocimiento de un mayor patrimonio contable de la Tenedora por importe de 308 miles de euros, fruto de la reducción de las pérdidas del ejercicio 2007 que han originado los abonos a resultados practicados en los epígrafes “gastos y pérdidas de otros ejercicios” e “ingresos y beneficios de otros ejercicios” por importe de 194 y 114 miles de euros, respectivamente.

El resumen de la cuantificación de las posibles detracciones de fondos detectadas según el dictamen pericial sobre la revisión de las cuentas bancarias del periodo comprendido entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2006 con objeto de detectar las salidas de efectivo que se han producido y que han supuesto un desvío de fondos a cuentas particulares son:

						Euros
	1998	1999	2000	2004	2005	TOTAL
Declaradas en abril de 2008.....	4.020	73.928	299	54.075	193.805	326.127
No declaradas en abril de 2008.....	15.476	245	-	-	-	15.721
TOTAL	19.496	74.173	299	54.075	193.805	341.848

Una disposición del 2004 por 28 miles de euros y las disposiciones del ejercicio 2005 se han efectuado mediante transferencias ordenadas. El resto de las disposiciones se han efectuado mediante la emisión de cheques.

La denuncia interpuesta por la Tenedora, junto con la Inmobiliaria, ha dado origen al Auto dictado el seis de octubre de 2009 del Juzgado de Instrucción nº1 de Bilbao, por el que se acuerda la apertura de Juicio Oral contra el Director de Administración y Finanzas de la Fundación ante la Audiencia Provincial y se tiene por formulada acusación por un delito continuado de apropiación indebida y un delito continuado de falsedad en documento mercantil. El 23 de noviembre de 2009 ha recaído sentencia condenatoria de la Audiencia provincial de Bizkaia contra el Director de Administración y Finanzas de la Fundación durante el periodo fiscalizado. Dicha sentencia, por conformidad del acusado, declara probado que:

- El acusado, en virtud de su puesto como Director de Administración y Finanzas de la Fundación, era el encargado de la gestión financiera de la Tenedora. Con ánimo de obtener un beneficio económico ilícito ingresó en cuentas abiertas a su nombre y al de familiares, cantidades procedentes de las cuentas abiertas en diferentes entidades bancarias por la Tenedora hasta alcanzar la suma de 341.848,58 euros. Para ello emitió diversos cheques y talones para lo cual imitó la firma del apoderado de la Tenedora, única persona autorizada para la emisión de los citados efectos contra las cuentas vinculadas a los mismos; y realizó transferencias desde las cuentas titularidad de la Tenedora a través de Internet, obteniendo previamente una clave de acceso para la



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

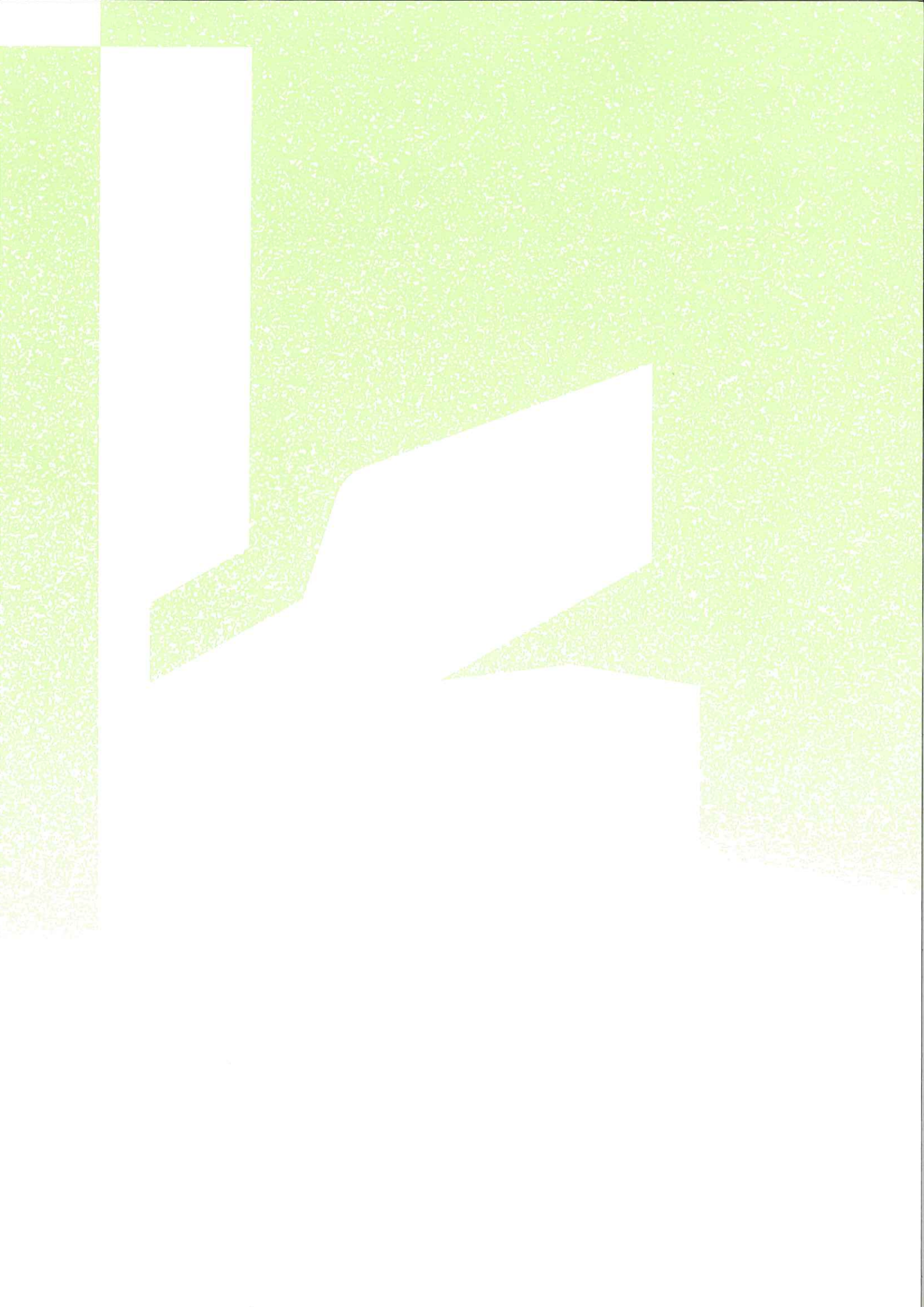
realización de disposiciones. No ha sido acreditado que imitara la firma del apoderado en la obtención de las claves.

- Para que los hechos anteriores no fueran descubiertos el acusado procedió en el año 2005 a sustituir y arrancar diversos asientos de los Libros Diario y Mayor, a eliminar asientos en los libros legalizados y a realizar otros informáticamente.
- El acusado entre el 11 de abril y el 24 de julio de 2008 procedió a abonar a la Tenedora la suma de 325.831,04 euros.

El acusado y su defensa letrada mostraron conformidad con la calificación definitiva del Ministerio Fiscal, firmando el escrito de calificación referido de fecha 25 de septiembre de 2009. Igualmente firmó en conformidad con la calificación la Letrada de la acusación particular ejercida por la Tenedora.

El fallo de la sentencia condena al acusado como autor penalmente responsable de un delito continuado de apropiación indebida y como autor penalmente responsable de un delito continuado de falsedad en documento mercantil.

La Tenedora no ha ejercitado todavía las acciones civiles correspondientes a la responsabilidad del condenado por los hechos declarados probados en la sentencia señalada anteriormente, si bien el Consejo de Administración acordó el 15 de marzo de 2.010 imponer demanda ejecutiva encaminada a obtener el cobro de las cantidades adeudadas en concepto de responsabilidad civil derivada de los delitos por los que fue condenado.





Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

“FISKALIZAZIOA: TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, S.L. 1999-2007” TXOSTENARI ALEGAZIOAK

II. IRITZIA

II.1 LEGEZKOTASUNA BETETZEAREN INGURUKO IRITZIA

HKEEK gai honi buruz eman dituen iritziak iruzkindu baino lehen, komeni da zehaztea Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, S.L. (aurerantzean Tenedora) sozietateak zer esparruri mugatu behar dion bere kontratatze jarduera. Txostenaren A.3 eranskinean azaltzen den moduan, Tenedora erantzukizun mugatuko sozietatea da eta kontratazioei dagokienez fiskalizatutako 1999–2007 epean honakoak gorde behar zituen:

- 2003ko abenduaren 31 arte, publizitate- eta lehia-printzipioak, betiere egingo den eragiketaren izaera printzipio horiekin bateraezina ez bada.¹
- 2004ko urtarrilaren 1etik aurrera (2007ko abenduaren 31 arte), publizitate- eta lehia-printzipioak: legeari jarraiki eta dagokienean zehaztu diren zenbateko jakin batzuk (“muga komunitarioak”) gainditzen ez dituzten kontratuetan; eta enpresen ahalmenei, publizitateari, lehiaketa-jarraibideei eta esleitzeko moduei dagozkien arauak: muga horiek gainditzen dituzten kontratuetan.

Artelanak eskuratzea

Arte-interbentzio proiekturako deitu zen lehiaketan 30.000 dolar eman zitzaaien aurkeztu ziren 3 artistei eta 300.000 dolar artista irabazleari. Ez zitzaion jarraitu 2004-2007 Jardunbide Planean zehaztutako metodologiari, beraz, ezin dezakegu aztertu ordaindu ziren zenbatekoen egokitasuna, ez baitago merkatuaren txostenik ezta gonbidatu zituzten artistak hautatzeko irizpiderik ere. Egoera horixe errepikatu da “Bakoitzaren nahiera” erakusketarako 12 artistekin sinatu ziren 117.000 euro egiten duten kontratuetan.

Lehenengo eta behin, azaldu behar dugu HKEEK aipatu duen 2004-2007 Jardunbide Planean zehaztutako metodologia banakako artelanak eskuratzean ezarri behar dela, lanok jadanik eginda dauden edo aginduz eskatu badira xehetasunak dituela. Salbe zubiko arte-interbentzioari dagokionez, ideia-lehiaketa sustatu zen, kontratazio publikoaren legeriak zehazten duen eraikuntzak egiteko proiektu-lehiaketen eran. Proiektu berezia izanik, Tenedoraren Administrazio Kontseiluak eskuratze hori prozedura jakin bati jarraiki egin

¹ 2004ko urtarrilaren 1ean indarrean sartu zen abenduaren 30eko 62/2003 Legeak Kontratuen Legearen 2. eta Xedapen Osagarri 6.ean egindako aldaketa aurretik, Ukandunak kontratatze jarduera, botere esleitzaila den aldetik, erkidegoko esparruak gainditzen ez dituzten kontratuei dagokienez publizitate eta lehia printzipioetara egokitu behar zukeen eta muga horietatik harat Europako erkidegoko zuzentarauetan barne hartutako arauetara meneratu behar zatekeen obra-kontratu, hornidura, aholkularitza eta laguntza kontratuetarako enpresen gaitasun, publizitate, lizitazio prozedura eta esleipen moldeei dagokienez.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

zuen, hots, arte-interbentzio bat gauzatzeko lehiaketaren ezaugarriei egokitzen zitzaion prozedurari jarraiki.

Hortaz, 2006ko maiatzaren 31n Kontseilua lehenbiziz bildu zen; bertan Deialdiko Oinarriak onetsi zituen eta honakoen arabera eskuratze-proposamena prestatzeko baldintzak beteak zirela hitzartu zuen (metodologiaren lehen urratsa):

- Batzorde Hautatzaileak aurkeztu ziren proiektuak balioztatu zituen eta bere azken erabakiaren arrazoiak azaldu zituen. Hala ordezkatu ziren Arte ardura arloaren txostena, lanaren garrantzia eta lanak Bilduman zein leku duen zehazten duena, eta aditu batek eskuratzeari eman behar dion bermea.
- Merkatuaren txostena ez zegokion, eskuratzearen ezaugarri bereziak direla eta; izan ere, Tenedora sozietateak artelana fabrikatzearen eta instalatzearen kostua bere gain hartu zuen. Zegokion lehiaketa publikoaren bidez erabaki zen artelana nork egin eta instalatu behar zuen. Esku hartu zuten artistei ordaindu zitzairen zenbatekoa horrelako proiektuetarako lehiaketetan ordaindu ohi denaren barruan dago.

Bada, ekinbide horiek jarraitu ziren eta behar bezala bete zen metodologiaren lehenengo urratsa. Bigarren urratsa gauzatu zen Tenedoraren Administrazio Kontseiluak kontratuaren zirriborroa onartu zuenean, 2007ko urtarrilaren 8an. Aginduz eskatutako obra izanik ez zegokion artapen arloko txostenik, artean lana egin gabe baitzegoen.

Gonbidatu ziren artistak aukeratzeko irizpideei dagokienez, Administrazio Kontseiluak aipatutako 2006ko maiatzaren 31ko batzarrean hitzartu zituen zeintzuk ziren arte-interbentzioaren deialdia arautu behar zituzten Oinarriak. Horien hirugarren atalean zehazten da zer-nolako artistei gonbidatuko zaien euren proiektua aurkeztera, irizpide horien artean honakoak daude: egungo arte-giroan izena izatea, eskala monumentala lantzean eskarmentua izatea, lengoia eta material bereziak erabiltzea eta Guggenheim Bilbao Bilduma taxutzen duten gidalerroekin bat etortzea. Irizpide horien arabera lau artista aukeratu ziren eta ordezeko beste lau, baten batek esku hartzeari uko egitekotan. Tenedoraren Administrazio Kontseiluaren Bilera Agiriak daude; bertan finean burutu zen arte-interbentzioarekin lotura duten hainbat erabaki agertzen dira, horien artean daude Deialdiko Oinarriak eta Batzorde Hautatzailearen agiria.

Bestalde, “Bakoitzaren nahiera” erakusketa taxutzeko egungo euskal artistei 12 artelan aginduz eskatu zitzaizkien. Artelanok Museoako gunetarako bereziki sortu behar zituzten eta Guggenheim Bilbao Bilduman sar zitezkeen. Hori dela eta, Tenedorak zenbateko finko bat eman zuen artelan horiek sortzeko eta Bildumara sartu nahi zituen horiek erosteko aukera eskuratu zuen. Gerora erosiko baziren, emandako zenbateko hori salerosketaren prezioaren aurrerapena zatekeen.

Artistak hautatzeko irizpideak Museoaren beste edozein erakusketaren arte ardura ildoan moduak dira: komisarioak erabaki zuen, bere erantzukizuna baitzen, zein artistek azaltzen zuten hobekien erakusketaren bidez helarazi nahi ziren filosofia eta kontzeptua. Beti da nagusi artistak hautatzeko komisarioaren irizpide-askatasuna. Horrez gain, “egungo euskal artista” kategoria gisa Tenedoraren eskuratze-programan izan da luze, beraz, esan daiteke burutu ziren eskuratze horiek guztiz bat datozela 2004-2007 Jardunbide Planaren helburuekin.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Kontabilitateko araudia

2004tik 2006rako urteko kontuen memorian agertzen diren aurkezpen-oinarriak horiek egiteko erabili diren irizpideen oso bestelakoak dira eta beraz Merkataritza Kodean zehaztutakoa urratzen dute.

Tenedorak 2004 eta 2006 arteko ekitaldietan izan ziren truke-tasaren aldeak kontabilizatzeko irizpide hau ezarri zuen: truke-tasaren aldeak higiezinaren balioaren handitzea gisa hartu ziren. Irizpide hori ikuskariak berretsi zuten, baldintza batzuk betetzen direnean euro-dolar truke-tasaren aldeak higiezinaren balioaren handitze gisa jo baitaitezke; beraz, ez dira galerak. Kontabilizatzeko modu hori onetsi eta egiaztatu zuen Ogasun Ministerioaren mendeko Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuak (ICAC), 65. Kontabilitate eta Kontu Ikuskaritza Institutuaren Buletin Ofizialean (BOICAC) emandako ebazpen batean.²

Ebazpen horrek zehazten duenez, estaldura-tresna baten (atzerriko monetan ordaintzeko erosi diren dolarrak) balioaren aldatzea higiezinaren eroste-prezioaren (artelanen egite-kostua) handitzetzat jotzen da, betiere honako baldintza hauek betetzen badira:

- Aurreikusten diren transakzioak etorkizunean ia ziur egingo direlako froga nahikoak.
- Truke-tasa dela-eta benetako arriskua egotea.
- Estaldura-eragiketak helburu izan behar du truke-tasak sortutako arriskua ezabatzea.
- Bat etorri behar dute estaldura-tresnak eta horrek barne hartzen duen eragiketak.

Funtsezkoa da erosketatransakzioa ia ziur izango delako zentzuzko frogak egotea, hots, legearen arabera erosketatransakzioa edo fabrikatze-kontratua egitea. Hortaz, kontratua gauzatu ondoren gertatzen diren truke-tasaren aldeak “aktibatu” daitezke eta hala higiezinaren balioaren handitze gisa jo.

² Sozietateak dolarrek sortutako truke-alde guztiak aktibatu ditu 2004tik 2006ra bitarteko ekitaldietan. Aktibatze hauek ez dituzte BOICAC 65 kontsultaren ondoko baldintzak betetzen: konpromiso irmoa izatea, estaldura-baliabidearen eta estalitako eragiketaren arteko bat etortzea eta oinarritzko identifikazioa eta gainera, kontularitzako estaldura duen eragiketa hartzen duen ekitaldiko urteko kontuen oroitdatziak informazio adierazgarri guztia eman behar du eta zehazki, hasieratik estaldura-baliabidearen oinarritzko datuen deskribapena eta estalitako exekutatzeko eragiketaren deskribapena jaso behar du; berebat, eragiketari dagokionez erabilitako balorazio eta kontularitzan erregistratzeko irizpidea ere adierazi behar da eta erositako ondare elementuaren kontularitzako balioaren doiketa modura ekitaldian txertatzen diren aldeak xehatu. Gainera, Ukandunak gauzaturako erregistroa 2004tik 2006rako ekitaldietan Ukandunak 2004tik 2006rako urteko kontuetan adierazitakoak bestekoa da: “erosketa prezioa atzerriko monetan adierazten duten ondareko gaiak eurotan kontuetaritzen dira, atzerriko moneta kopuruak erosketatransakzioa egin den unean edota ondasunak ondarrera txertatzen diren datan indarrean zegoen trukaneurriarekin trukutzen dira.”



Aktibatze irizpide hori 2004tik aurrera erabili da, urte horretan hura ezartzeko baldintzak betetzen baitziren, zehazki, fabrikatze-prozesuan zeuden artelan batzuk erosteko konpromiso irmoa (Richard Serra-ren Denboraren materia eta Jeff Koons-en Idi-bihotzak).

Bestelakoak

2003ko abenduaren 15ean, Tenedorak onartu zuen Fundazioak bi dibisa eragiketa amaitutzat ematea (...) hori dela eta, Tenedorak funtsik gabe bere gain hartu zituen 800.000 euro inguruko galerak Fundazioaren mesedetan. Galera horiek bere gain hartzea helburu sozialaren aurka doa.

2002ko ekainean eta dolarra euroarekin alderatuta etengabe gora egiten zuela egiaztatu ondoren, dibisak erosteko aukera bat kontratatu zen, Tenedorak bere ohiko jardunerako beharrezkoak baitzituen, artelanak erostearen kostuei aurre egiteko. Garai hartan, banketxeek eta beste ekonomia-erakunde batzuek dolarrak goraka jarraituko zuela jo zuten euren txostenetan.

Eragiketa horretan, truke aseguruak izaerakoa, adostutako truke-tasa bati jarraiki hainbat epe amaitze negoziatu ziren. Itxura guztien kontra, dibisa baliogutxitu zen eta egoera horrelakoa zela, lehenengo epe amaitzeak (2002. urtekoak) burutu ziren eta aurreragoak berriro negoziatu ziren, joera aldatzearen aiduru zeudela, hots, dolarra merkatuko zelaren aiduru zeudela.

Negoziatze berri horietan erosiko ziren dolarren kopurua handitu zen; ordain gisa, truke-tasak hobetu ziren (mugak ez gainditzekotan), eta epe amaierak 2005 arte atzeratu ziren.

Era berean, baldintza ekonomiko hobeak izateko bigarren negoziatze hori Tenedorarentzat eta Fundazioarentzat adosten da, Fundazioak ere dolarrak behar baitzituen hainbat zerbitzu eta kontratu ordaintzeko, hala nola, aseguruak, erakusketetarako artelanen garraiatzea eta komisarioen, arte arduradunen eta nazioarteko beste profesionalen zerbitzuak. Tenedorak artelanak eskuratzeko planak zituenez eta horiek aurrera eramateko dibisak behar zituenez, negoziatzea bideratzeko modurik onena Tenedorak dolarrak erosteko aukera izan zen, hark gertuko etorkizunean beharko baitzituen eta Fundazioak une horretan ez baitzituen behar.

Uzte horrek ez zuen berez ekarri Tenedorak galerak bere gain hartzea, aukeraren epea jadanik ez baitzen amaitu eta beraz, une hartan ez zegoen ezagutzerik uzteak zer ondorio ekarriko zuen. Hortaz, ez da zuzena uzteak galerak bere gain hartzea ekarri zuela eta hori helburu sozialaren aurka doala esatea, gerora merkatuak hartu zuen bideak eragiketan kontrako balantza eragin zuen arren. Eragiketa formalizatu zenean ez zegoen hori gertatuko zelako segurtamenik, izan ere, merkatuak aurkako bidea hartzea ere bazegoen eta beraz



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

aukera horrek onura ekar zezakeen. Ondorioz, kudeatze horrek horrela behar zuela erabaki zenean, ekintza zuzena eta arrazoizkoa zen, errealitatean eta hamabi hilabete geroago dibisak izan zuen bilakaera dela eta, zoritxarreko ondorioa ekarri bazuen ere.³

Ez dago baieztatzerik, inolaz ere, eragiketa hori helburu sozialaren aurka zihoala, ohiko finantza jardunaren barruan baitzegoen eta Tenedoraren baliabideak optimizatzeari zuzentzen baitzitzaien, nahiz eta emaitzak esperokoak ez izan. Ez sozietate horren ezta beste edozein sozietateren helburu sozialak ere ez du berariaz aintzat hartzen horrelako jarduterik eta tresna-tramiterik, enpresa baten ohiko jardunean eta horren helburuak betetzeko inplizitu direnak. Horrez gain, aurreikusitako eta Administrazio Kontseiluak adostutako eskuratze-programa bat aurrera eramanez du Tenedorak eta hartutako konpromiso ekonomiko guztiak bete ditu. Horren guztiaren emaitza da hura eskuratzeko egindako inbertsioaren bikoitza balio duen Bilduma eratu dela eta horrek helburu soziala behar bezala bete dela egiaztatzen du.

(...) horrelako eragiketek ez dute eskatzen kontratu jakin bat egiteko; Tenedoraren ohiko ekonomia- eta finantza-kudeaketari dagozkion eragiketak izanik, horien ardura Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendariari eman zitzaion eta aurreko paragrafoan aipatzen denez, hark ez zuen horrelako ardura hartzeko baimenik.

Aipatutako eragiketak Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiak gauzatu zituen, Tenedorak bere langilerik ez zuenenez, hark kudeatzen baitzuen sozietatearen ekonomia eta kontabilitatea. 2009ko abenduaren 22an HKEEri zuzendu zitzaion jakinarazpenean azaltzen den legez, eragiketa horiek burutzeko ez zen kontratu jakin bat egin behar eta ondorioz, ez zen egiaztatu behar hori egiteko eskua zuenik; horrek erraztu zuen Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiak bere ekimenez horien ardura hartzea, horiek burutzeko eskurik ez izan arren.

1999 eta 2006 tartean ez da bete 7/90 Legearen, uztailearen 3koaren, Euskal Kultura Ondarea ezartzen duenaren 101 artikulua (2007ko martxoaren 19an indargabetu zuen Euskadiko Museoen Legeak). Artikulu horren arabera, museo publiko eta pribatuaren arduradunek Eusko Jaurlaritzako Kultura Sailari eman behar diote urtero, abenduan, museoaren artelan guztien artxibo eguneratuen kopia, artelanak ikusgai egon edo ez, eta Erregistro Liburuaren kopia.

Tenedora sozietatea ez da museo bat eta ez du inolako museo-jarduerarik egiten, arte-bilduma baten tituluduna besterik ez da. Bilduma horren ikerketa, erakusketa eta abar

³ 2003ko abenduan Fundazioak egindako 800 mila dolarrek erosteko obligazioaren zesioa onartu izanak, zesio unean guztiz merkatuz kanpo zegoen prezioarekin 3.000 mila dolar erosteko obligazioa ekarri zuen eta honek Ukandunarentzat dolarrek erosteko zesio unean merkatuko baldintzekin ordaindu beharko zukeena baino 800 mila euro inguru gehiago ordaintzeko obligazioa hartzea suposatzen zuen.



Guggenheim Bilbao Museoaren Fundazioak burutzen du. Zentzu hertsian museoa ez denez, Tenedorari ez dagokio aipatutako Legearen 101 artikulua eginbidea betetzea. Dena den, Tenedorak badu metodologia bat Eusko Jaurlaritzari eta Bizkaiko Foru Aldundiari bere funtsen berri unean-unean emateko, erakunde horien kultura sailtako ordezkariak sozietatearen Administrazio Kontseiluaren kide baitira eta Administrazio Kontseiluak onartzen baititu eskuratzeak, urteko erosketen balantzea eta lau urteko eskuratze-planak.

Legezkotasuna betetzearen inguruko iritziari dagokionez, HKEEren Txostenak adierazten du beste hutsune batzuk daudela eta horiek Guggenheim Bilbao Museoaren Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiaren erantzukizuna direla, hura baitzen Tenedoraren ekonomia- eta finantza-kudeaketaren arduraduna.

2008ko apirilean, HKEEk garatzen ari zen fiskalizazio-prozesurako dokumentazioa eskatu ondoren, eta garai hartako Administrazio eta Finantza Zuzendariak aldi baterako baimena zuela, Zuzendariordeak ohiko biltze lanen ardura hartu zuen. Horretan zegoela banketxe ko laburpen-orri batzuk manipulatu zeudela ohartu zen eta kontuen mugimendu jakin batzuk, funts-ateratze jakin batzuk, ezkutatu zirela. Horrez gain, funts-ateratze irregular horiek ez zeuden kontabilitatean azalduta, beraz, ezohiko egoera bat zela adierazten zuen.

Tenedora sozietateak berehala salatu zuen Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiaren Instrukziozko Epaitegian eta zegokion ikerketa hasi zen. Aldi berean, ikuskari-talde bati eskatu zion 1999-2006 aldiko kontabilitatearen Peritu-irizpena egiteko, egin izan zitezkeen arau-hauste guztiak argitzeko eta horien zenbatekoa zehazteko. Prozesu horretan aurkitu zen funts-ateratze horiez gain beste irregulartasun batzuk zirela -hala nola, txeki faltsuak ematea, sinadurak faltsutzea, liburuak manipulatzeko, kontuak bestekolatzea, kontabilitateko idazpenak ezabatzea eta abar- eta kontabilitatean zabarkeriaz jardun zuela, kontuen gordailuak atzeratu zituela, eragiketarako txarto kontabilizatu zituela eta abar. Are gehiago, Tenedorari dagokionez, Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiaren Internet bidezko transferentzietan baliatu zen, sozietatean horrelakorik egiteko pasahitzak izan ez arren; berak eskatu zituen pasahitzak eta bidegabeki, ezkutuan eta iruzurrez lortu zituen banketxeak emanda, eragiketa horiek egiteko eskurik ez zuela.

HKEEren Txostenean, hainbat ataletan, jardute horiek xehatzen dira. Jardute horiek direla-eta, honako hauek egin izanagatik zigortu dute Fundazioaren Ogasun eta Finantza zuzendari ohiak: bidegabe jabetzearen delitua konkurtso mediatean, datu faltsuak dokumentuetan sartzearen delitua eta datu faltsuak merkataritza-dokumentuan sartzearen bigarren delitu bat. Zigorrek zehazten du: 42 hilabeteko espetxealdia eta 14 hilabeteko eta 6 eguneko isuna; horren arabera 6 euro ordaindu behar ditu eguneko.

Esan beharrekoa ere bada, HKEEren "Fiskalizazio txostena" onartu ondoren, sozietatearen Administrazio Kontseiluak 2010eko martxoaren 15eko bileran erabaki zuela Fundazioaren Ogasun eta Finantza zuzendari ohiak ordaintzeke zuten kopurua berreskuratzeko ekintza zibilak hastea.

Horren guztiaren ondorioz, HKEEk irizten dio Tenedorak ez dituela bete bere 1999 eta 2007 arteko ekitaldiko ekonomia- eta finantza-jarduna arautzen duten lege-arauak.



Ondorioztapen horrek gorago azaldu diren Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiak egindako legez kontrako ekintzak ditu oinarri. Hala, HKEEren txostenak legezkontasuna betetzearen inguruko iritzia ematean errealitateari gehiago hurbilduko litzaioke ez-betetze hori aipatutako legez kontrako ekintza horrek sortu zuela aintzat hartuko balu; kontratu-aldeei dagokionez, Tenedora sozietateak bere ekonomia- eta finantza-jardunari egoki dakizkiokeen lege-arauak hein handian betetzen ditu.

II.2 URTEKO KONTUEN INGURUKO IRITZIA

Tenedorak eta Fundazioak bi kontratu sinatu zituzten: baten arabera Tenedorak Fundazioari bilduma erabiltzea lagatzen dio eta bestearen arabera Fundazioak Tenedorari artapen zerbitzuak ematen dizkio. Bi kontratu horien ordainen kopuruak ez datoz bat merkatuko kopuruekin, berdinak dira eta bere horretan jarraitu dute 1998tik 2007 arte, aldi horretan eskuratu ziren bildumarako artelanen kopurua hiru aldiz handitu den arren.

HKEEren txostenak aurrerago (A.1 eranskina) azaltzen duen moduan, “kontratu horien zenbatekoak bat datoz Foru Aldundiko Ogasun Saileko Zuzendari Orokorrek onartutako entitateen artean egindako ebaluazio-lanekin”. Ez da prezio horiek merkatukoekin bat ez datozela, baizik eta Ogasuneko Zuzendari Orokorren Xedapenak zehazten duenez “bildumako artelanen berezitasuna dela eta ezin izan dira identifikatu horrelako merkatuetan jarduten duten enpresarik ezta eragiketa horiekin erkatzeakoak lirakeen edo antzekoak lirakeen eragiketetan ezar daitezkeen preziorik”; hori dela eta, erabilitako prezioen baliotasuna berresten du Foru Ogasunak 2009ko ekitaldia arte, hori barne dela.

Tenedorak 2007ko ekitaldian baloratu du bere bilduma eta 1.630.000 euroko hornidura erregistratu du 2001 eta 2002 artean eskuratu ziren 3 lanengatik.

2007an Sotheby's etxeak Tenedoraren jabetza diren artelan guztiak banaka baloratu zituen (dolarretan) eta balioztatze horrek emandako merkatuaren prezioak eta kontabilitate-balioa alderatuta ondorioztatu zen hornidura hori. Alderatzearen emaitza da dolarretan balioetsitakoaren eguneratutako balioa eurotan kontabilitate-balioa baino txikiagoa dela hiru lanetarako. Hala ere, Sotheby's etxeak dolarretan egindako prezio finkatzeak gainbalioa islatzen du moneta horretan eskuratzearen zenbatekoari dagokionez, baina 2007ko abenduaren 31ko euro/dolar truke-tasa ezartzean 1,6 milioi euroko balio behehitzea gertatzen da eta behehitze hori aipatutako hornidura horri dagokio. Dena den, 2007an egin zen Bildumaren balioztatze orokorra liburu-balioaren bikoitza baino gehiago da.

2009ko ekitaldiaren urteko kontuek, Tenedoraren Kontseiluak 2010eko martxoan gauzatu dituenak, aurreko ekitaldietan narriduragatik kontabilizatu den hornidura lehengoratzten dute eta galdu-irabazien kontuetan gehitzen da sarrera gisa, oinarri dela Museo Jardueren Zuzendaritzak egin duen Bildumaren ebaluazio teknikoaren bidez taxutu den balioztatzearen eguneratzea.



2002ko, 2003ko eta 2004ko ekitaldietako urteko kontuek ez dute inolako informaziorik ekitaldi horietan harpidetzen diren dibisen aukeren gainean eta garai hartan horiek burutzeko aldia zen.

2002ko urteko kontuetan, 3. atalean, “Balioztatze arauak”, f) hizkian (“Atzerriko monetan egindako transakzioak”), berariaz aipatzen dira 7.500.000 dolarreko zenbatekoa egiten zuen dibisa kopurua erosteko aukera zegoela eta horren ondorioak. 2003an eta 2004an ez zegoen dibisen eroste aukerarik eta indarrean zeudenak berriro negoziatu ziren, epe amaiera hurrengo ekitaldietarako adostu zela; hori dela eta, urteko kontuek ez dituzte eragiketa horiek azaltzen.

2007ko ekitaldian Tenedorak kontabilitate doitze bat egin zuen artelanak erostean izan ziren truke-tasaren aldeei zegokienez: 3.596.000 euroko doitzea izan zen, 2.056.000 euroko finantza sarrerak eta 372.000 euroko bestelakoak, aurreko ekitaldietan higiezinaren balioaren txikitze edo handitze gisa sartu ziren hutsegitez. 2007an egin zen truke-tasaren aldean zuzentzean ez ziren barne hartu 1.138.000 euro, higiezinaren balantzeta oker igotzen dutenak.

Aurrerago adierazi den moduan, Tenedorak 2004 eta 2006 arteko ekitaldietan izan diren truke-tasaren aldeak kontabilizatzeko irizpide hau ezarri zuen: truke-tasaren aldeak higiezinaren balioaren handitzea gisa hartu ziren. Irizpide hori ikuskariak berretsi zuten, baldintza batzuk betetzen direnean euro-dolar truke-tasaren aldeak higiezinaren balioaren handitze gisa jo baitaitezke; beraz, ez dira galerak.

2007ko ekitaldiaren Tenedora sozietatearen urteko kontuetan, 4. atalean (“Erabilitako balioztatze arauak eta kontabilitate printzipioak”) hitzez hitz esaten da: “... eskuratze-koste handiagotzat kontabilizatzen dira: artelanen fabrikatze aldian zehar eta euro-dolarrak izan duen ibilbideak eragin dituen atzerriko monetaren truke-tasaren aldeak, horien jatorria alde aurretik dolarrak erostean baitago, hots, dolar nahikoa ziren fabrikatze-epe luzea zuten eta aginduz eskatutako lan horien gauzatzea guztiz ordaintzeko; betiere etorkizuneko eragiketen kontabilitate-tratamendua arautzeko zirriborroan zehazten diren irizpideak betetzen badira, hau da, truke-tasa estaldura gisa (ICAC, 1. galdera, BOICAC, 1 zk.) har badaiteke”. Irizpide hori onartu zuten sozietatea ikuskatzen zutenek eta horien inguruko iritzi argia eman zuten 2008ko martxoaren 18ko txostenean.⁴

Urteko kontuei dagokienez, HKEEK nabarmentzen ditu Tenedorak 2007an egin zituen eta jakin ziren finantza- eta kontabilitate-irregulartasunek eragin zituzten doitzeak eta berriro sailkatzeak, eta ondorioztatzen du 1999 eta 2006 arteko ekitaldien urteko

⁴ 1.138 mila euroak nagusiki 2007 baino lehenagoko ekitaldietan aktibatutako kopuruei dagozkie, BOICAC 65 kontsultako betekizunak betetzen ez dituztenak (ikus 2. orri-oina).



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

kontuek ez dutela islatzen ekitaldi horietako benetako jarduera ekonomikoa ezta ondarearen irudi erreala ezta ekitaldi bakoitzaren abenduaren 31ko Tenedoraren finantza-egoera ere. (...) 2007ko ekitaldiko kontuek ekitaldiaren jarduera ekonomikoaren alderdi esanguratsu guztiak azaltzen dituzte, ondarearen irudi erreala ematen dute eta 2007ko abenduaren 31n Tenedoraren finantza-egoera eta horrek egindako eragiketen ondorioak ondo agertzen dituzte.

1999-2006 arteko ekitaldien urteko kontuek ez dute islatzen irudi erreala lehen azaldutako delitu-ekintzak eta legez kanpoko praktikak izan baitziren. Behin horiek jakin zirela, sozietateak bere kontuak berriro taxutu zituen 2007ko ekitaldian, behar ziren doitzeak egin zitezten eta hala sozietatearen ondarearen egoera behar bezala azal zedin, HKEEren txostenak A.11 eranskinean azaltzen duen legez: “Birformulazio horrek helburu izan du 2007ko ekitaldiko urteko kontuek ondarearen benetako irudia eta finantza egoera islatzea eta horiek egoki ulertzeko beharrezko eta nahikoa informazioa izatea, orain arte egiaztatu eta frogatu diren egitateak oinarri hartuta”. Hau da, 2007ko kontuen birformulaztea ondoren, kontuek behar bezala aditzera ematen dute sozietatearen finantza-egoera eta aurreko ekitaldietan ziratekeen hutsegite guztiak zuzentzen dituzte.

Ondorioz, HKEEren txostenaren urteko kontuen inguruko iritziak errealitateari gehiago hurbilduko litzaioke zehaztuko balu 1999 eta 2006 arteko ekitaldien urteko kontuek ez zutela garai hartan irudi errealik islatu, baina 2007ko ekitalditik aurrera eta fiskalizazioa izan zenean, egoera hori zuzenduta zegoela eta beraz, kontuek ondarearen eta sozietatearen finantza-egoera errealak adierazten dituztela.⁵

III. BARNE KONTROLERAKO SISTEMEI ETA KUDEAKETA PROZEDUREI BURUZKO IRIZPENAK

HKEEren Txostenak adierazten du ikuskatutako epean Tenedorak ez dituela barne kontrolerako mekanismo eraginkorrak erabili ekonomia- eta finantza-kudeaketa eta -kontrola pertsona bakar batean zentralizatu baitziren; horri gehitzen zaio kanpo kontrolik egon ez izana 1999-2006 bitarteko ekitaldiko kontuak ikuskatu ez baitziren.

Egia da aipatutako ekitaldian zehar sozietateak ez zituela kontuak ikuskatu. Hala ere, eta HKEEren Txostenak Sarreran dioen legez, “indarreko legeek eta estatutuek ez zuten horretara behartzen”; ondorioz ezin baieztatu daiteke oker jardun zela. Barne kontrolei dagokienez, ezin esan daiteke egin ez zirenik eta ageriko frogak da Fundazioaren Administrazio eta Finantza Zuzendari ohiak hainbat delitu egin zituela kontrolerako mekanismo horiek saihesteko:

- Kontabilitate-idazpenak, Merkataritza Erregistroan aurkeztutako Liburuak eta kontuaren egoerak manipulatzeko.

⁵ 1999tik 2006ra bitarteko ekitaldietako urteko kontuak ez dira birformulatu eta HKEEren txostenak funtsen murrizketaz bestelako doiketa eta birsailkapenak jasotzen ditu.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- Sinadurak eta fakturak faltsutzen zituen.
- Sala zezakeen dokumentazioa ezabatzen zuen.
- Funtsak ateratzeko modu ugarritan jokatzeko zuten (fakturak faltsutu, faltsututako sinadura zuten txekueak jaulki, transferentzia telematikoak, sozietateak jasotako zenbait diru-sarreraren zati bat besteratu, eta abar.), horiek antzematea eragotziz.
- besteratuak kantitateak mugatzen zituen susmo txarrik ez sortzeko, sozietatean kudeatzen ziren funtsen zenbateko osoaren zati txiki bat baitziren.

Laburbilduz, ematen zuten itxura irregulartasunak ez antzemateko modukoa zen eta manipulatuak informazioa ematen ziren eskatzaileei.

Ondasunen eta zerbitzuen kontratazioa

2005 ekitaldian, Tenedorak zuzenean agindu zion enpresa bati zazpi eskulturen artapen zerbitzua eta laguntza teknikoa, 32.000 euroren truke, eta hala ez ziren bete publizitate- eta lehia-printzipioak.

Kontratuaren zenbatekoa “muga komunitarioen” azpitik dagoen aldetik, lehenago adierazi den moduan eta HKEEK berak ere bere Txostenean (A.3 eranskina) adierazi duen bezala, Tenedorak publizitate- eta lehia-printzipioak gorde behar ditu soilik “aurrera eraman behar den eragiketa printzipio horiekin bat ez datorrenean” (Administrazio Publikoaren Kontratuen Legearen Testu Bateginaren (APKLTB) seigarren xedapen gehigarriari jarraiki, 2005eko martxoaren 15etik 2006ko abenduaren 31 arte indarrean egon zena).

Zerbitzu hau kontratatu zen APKLTBren 210 artikuluan b) apartatuan adierazten den iragarpenik gabeko prozedura negoziatuaren arabera, “arrazoi tekniko edo artistikoengatik kontratuaren ardura enpresa bakar bati eman dakiokien” ustean. Kasu zehatz honetan, dagokion txostenak, ondorengo arrazioak ematen ditu kontratazio modua arrazoitzeko, hau da, Museoaren ohiko prozedurak, eraikinerako espazioak eta barneko kontrola ezagun zituen eta artelanak eskuekin ukitzen adituak ziren langileen beharra. Giroa S.A. aukeratu zen antzeko zerbitzuak ematen izen oneko esperientzia duelako eta instalazioen ezagutza bikaina duelako, Guggenheim Bilbao Museoaren Fundazioarentzako muntatze-lanak eta artelanen manipulazioa egiten baititu.

Proiektua idazteari dagokion espedienteak, Salbe zubian egin zen interbentzio artistikoa zuzentzea eta gauzatzea, 2007an 1.423.000 euroengatik esleitua izan zenak, ez du lehiaketara aurkeztu zen beste eskaintzaren dokumentaziorik. Ez zen esleipen-txostenak izenpetzen dituen eta aurkeztutako eskaintzen balioztapena kalifikatzen duen kontratazio-mahaia aurretik izendatu eta argitara eman. Gainera, eskaintzen balioztapena, izatez esleipen proposamen bihurtzen dena, teknikari bakar batek egin zuen, aurretik argitaratu ez ziren azpi-irizpideak erabiliz.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Lehenago adierazi den moduan eta HKEEak berak ere bere Txostenean (A.3) adierazi duen bezala, obra-kontratuaren zenbatekoa “muga komunitarioen” azpitik zegoen aldetik soilik, gorde behar zituen Tenedorak publizitate- eta lehia-printzipioak.

Administrazio Kontratazioaren Kantsultarako Batzordearen bere 24/1995 Txostenean, 1995eko urriaren 24koan (ENASA taldean integratuta zeuden eta partaidetza publikoa zuten merkataritza sozietateei aplikatu beharreko kontratatze-araubideari buruzkoa dena), zehazten den legez:

“... nabarmendu behar da publizitate- eta lehia-printzipioak bete behar izateak ez dakarrela berekin, inola ere, Herri Administrazioen Kontratuen Legeak publizitateaz eta lehiaz ematen dituen arau zehatzak bete behar izatea, legegileek hori nahi izanez gero, berariaz adieraziko baitzuket. Aipagai ditugun printzipioak bete behar izateari dagokionez, ezin da konponbide zehatzik eman; izan ere, enpresak berak erabaki beharko du zein den printzipio horiek praktikan betetzeko modurik egoki-ena ...”

Ideia horri jarraiki adierazten da doktrina; zehazki, González Cuetok eta Aparicio Salomek honakoa adierazten dute (“Herri Administrazioen Kontratuen Legearen inguruko Oharrak”, BOE, Madril, 1997, 763-764. or.):

“Printzipioei dagokionez, publizitate eta lehia irizpideak bete behar izateak sozietateen esku uzten du erabakitzea zein diren oro har adierazi diren helburu horiek lortzeko baliabiderik egokienak. Ezin eman dezakegu aplikagarritzat zuzenbide positiboko ezein arau, eta, hortaz, aski izango da enpresek kontratatze-asmoa era egokian ezagutaraz dezaten, ezein enpresa justifikatu gabeko eran bazter ez dezaten, eta kontratuak esleitzean irizpide objektiboak balia ditzaten.”

Baldintza horiek guztiak sobera betetzen zituen Tenedorak esleipena eta argitaratzea - hedabideetan jarritako iragarkien bidez- gidatzen zituzten Pleguen oniritziari jarraituz, kontratatze-espeditente honekin gertatu zen moduan. Ez dago argitaratutako balioztatze-irizpideetatik eratortzen diren azpi-irizpideak erabiltzea eragozten duen araurik, ezta kontratazio-mahai bat osatzera behartzen duenik ere, publizitate- eta lehia-printzipioak guztiz betetzen baitira mahairik ez badago ere, esleipena gaitasun handiko profesional batek izenpetutako txosten tekniko batean oinarritzen delako. Gainera, teknikariak egindako esleipenduna aukeratzeko proposamena Tenedoraren Administrazio Kontseiluari zuzendu zitzaion, eta organu horrek, esleitze-hitzarmen berean balioztatu zuen berariaz esleipena eta bertan onartu egindako proposamena.⁶

⁶ Kontratazio publikoari buruzko Zuzentzarauk babesten ez dituzten edo zati batean soilik babesten dituzten kontratuen esleipenean ezargarria den Europako Batasuneko zuzenbideari buruz Europako Batzordeak 2006an jaulkitako Jakinarazpenari jarraiki objektibotasuna eta inpartzialtasunaren kontrola egiaztatzeak, beharrezko egiten du ezarritako irizpideak eskaintzak aurkeztu aurretik ezagunak zirela egiaztatzea eta hori urratu egiten da azpi-irizpideak jasotzen badira eta baita parte-hartzaileek alde aurretik esleipenari ezargarriak zaizkion arauak ezagutzea eta horrek, jakina, eskaintzak aztertu eta proposamena egiteko ardura duen pertsona edo atala barne hartzen du. Horrez gain, Klausula Ekonomiko-Administratiboen Pleguak kontratazio administratiboa arautzen duten legezko eta arauzko xedapenen ordeko aplikazioa ezartzen du, kontratuaren izaera aintzat hartuta ezargarriak diren neurrian.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Azkenik, eta esleipenean parte hartu zuen eta esleipendun izan ez zen enpresaren dokumentazioari dagokionez, lehia arautzen zuten Pleguetan zehaztu zen espresuki, esleitzea igaro eta hiru hilabetera, Tenedorak esleipendun izan ez zirenek jaso ez zuten dokumentazioa suntsituko zuela. Horregatik ez du dokumentaziorik.

2004an 389.000 eta 388.000 eurotan, hurrenez hurren, esleitu ziren bi espedienteetan, Tenedorak ez zuen deialdian galdatu APKLTBren 25. artikulua eskatzen duen esleipendunaren sailkapena.

2004ko urtarrilaren 1etik aurrera esleitutako eta zenbatekoa “muga komunitarioen” gainetik duten kontratuetarako, Tenedorak enpresen gaitasunari, publizitateari, esleipen-prozedurei eta esleipen moduei dagozkien arauak bete behar ditu. Betebehar horien artean ez da sailkapena sartzeko, eta 2008ko maiatzera arte indarrean egon zen APKLTBren 25. artikulua eta Sektore Publikoko Kontratuei buruzko 30/2007 Legearen, 2007ko urriaren 30ekoaren, 54. artikulua arabera, indarrean egun hartatik aurrera, Administrazio Publikoak bakarrik bete behar du. Hala, 54. artikulua 5. apartatuan zehazki adierazten du “Administrazio Publikoa ez diren sektore publikoko erakundeek eskaintzaileei sailkapen jakin bat eska diezaiekete dagokion kontratua burutzeko beharrezkoak diren kaudimen-baldintzak ezartzeko.” Ondorioz, Administrazioa ez diren sektore publikoko erakundeek duten borondatezko ahalmena da, eta horiek erabil dezakete, baina ez da, inola ere, derrigorrezko betebeharra.⁷

2004an zazpi eskulturen instalazio zerbitzua 380.000 eurotan esleitu zen espedienteetan, esleipendunak ez zuen azken hiru ekitaldietako negozioen zenbatekoa aitortu, pleguan kaudimen ekonomikoa egiaztatzeke aurreikusitako era bakarra zena; halaber, ez da egiaztatu erantzukizun zibileko aseguru polizak pleguetan eskatutako bermeekin harpidetu direnik.

APKLTBren arabera, Administrazioarekin kontratatzeke beharrezkoa da enpresari kaudimen ekonomikoa egiaztatzea, esleipendunaren aldeko finantza-egoera ezegonkorra kontratua gauzatzeko arriskuan jar ez dezan. Richard Serra-ren zazpi eskultura instalatzeko kontratua esleitu zitzaion enpresari azken hiru urteetan artelanak instalatzen egindako lanei zegozkien negozioen zenbatekoa aurkeztu zuen -HKEEri 2007an eman zitzaiona Fiskalizazio txostenari egindako alegazioen osagarri gisa-; Tenedorak bere kaudimen ekonomikoa egiaztatzeke nahikoa zela uste izan zuen, horietatik ondoriozta baitzitekeen merkatuan jardura irmoa zuela, fakturazio eta bezero talde handiek aditzera ematen zuten bezala. Horri dagokionez, adierazi behar da APKLTBk (16.2 artikulua) aurreikusten duela enpresari batek

⁷ Esleipenak gauzatu ziren unean indarrean zegoen APKLTBren “enpresen gaitasuna” 15. artikulua, “sailkapen suposamenduak” 25. artikulua eta loturik, 196.3 artikulua aipagai dituen obra kontratu edo zerbitzuen exekuzioa 120.202,42 euroko aurrekontuarekin edo handiagoarekin kontratatzeke sailkapena izateko betekizuna ezartzen dute.



eskatutako erreferentziak ezin eman dituenean, honek ekonomia- eta finantza-kaudimena Administrazioak nahikoa ebazten duen beste edozein dokumentaziorekin egiazta dezakeela. Enpresa atzerrikoa zenez, enpresa esleipendunak, lehiaketan esleipendun bakarra izan zenak, aurkeztutako dokumentuak kaudimen ekonomikoa egiaztatzeke frogatzen nahikoa izan ziren.

Bestalde, enpresa esleipendunak aseguru etxeak egindako aseguru-ziurtagiria aurkeztu zuen, bertan Pleguetan eskatutako polizen kontratazioa egiaztatzen zela-horiek 2007an eman zitzaizkion HKEEri Fiskalizazio txostenari egindako alegazioen osagarri gisa-; ziurtagiri horrek jatorriko polizaren frogatze-balio berdina du).

Tenedorak bi dibisen gaineko aukeren hiru eragiketa izenpetu zituen (...), eta aukerak hitzartzeko unean, ez zegoen dolarren beharra eragingo zuen artelanak eskuratzeko eragiketa loturik, ezta dibisen geroko beharrak aztertzen zituen ikerlanik ere, onetsitako inbertsio Plan eta Egitasmoen arabera kopuru eta datetan balioetsitakorik.

Tenedorak 2001eko martxotik aurrera onetsitako Eskuratzeko-programetan, hau da, dibisen gaineko aukerak hitzartu aurretik, ondorengo artisten lanak erostea zen xedea: Cy Twombly, Ellsworth Kelly, Jasper Johns, Francis Bacon, Richard Serra, Richard Long, Martin Kippenberger, Alexander Calder eta Arte kontzeptualeko Panza Bilduma. Kasu guztietan negoziaketak hasi ziren eskurapena gauzatzeko, eta kontuan hartu ziren proposamenen zenbatekoa -eta, hortaz, dibisen beharra- ia 100 milioi dolarrekoa izan zen.

1997tik Musoaren Bildumarentzako beste helburuetako bat, Tenedoraren lehen Eskuratzeko-programan zehazten zena, Jeff Koons-en Celebrations saila izan da. Fabrikazio-prozesuan izandako zailtasunak zirela eta, Koonsek ezin izan zituen lan horiek 2003. urtera arte amaitu, eta Tenedorak orduan agertu zuen berriz horrengatik interesa. Jeff Koonsen Idi-bihotzak lana izan zen nahi horren gauzatzea, eta Administrazio Kontseiluan 2005eko ekainerako onetsi zen erosketa proposamena eta urte bereko urrirako eskuratzeko.

2003. urte hasieratik aurrera, negoziazio txanda luzeari ekin zitzaion Deutsche Bank-ek artelan multzo baten jabetzan zuen partaidetza erosteko. Artelan horien egileak dira: James Rosenquist, Jeff Koons, Andreas Slominski, Hiroshi Sugimoto, Rachel Whiteread, Gerhard Richter, Bill Viola eta Lawrence Weiner. Bilduma hori Tenedoraren Kontseiluari aurkeztu zitzaion 2003ko urtarrilean. 2004ko urrian, Kontseiluak erosteko prozesua hastea onartu zuen, nahiz eta erosketa azkenean ez zen gauzatu Deutsche Bankek baldintzak aldatu baitzituen; Tenedoraren Kontseiluak ez zuen aldaketa hori begi onez ikusi eta 2004ko abenduak saioan eragiketa hori etetea erabaki zuen.

Proiektu horiek guztiak HKEEren 2009ko ekainaren 11ko "Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen Museoaren Tenedora, S.L.-k gauzatuak dolarren erosketa-eragiketen fiskalizazioa eta legezketasunaren analisia" Txostenean azaltzen dira, bertan aipatzen baitira dibisen gaineko aukerak kontratatu zituen garaian Tenedorak gogoan zituen artelanak eskuratzeko proposamenak. Ziur geunden erosketa horiek aurrera eginez gero, dolarretan ordaindu beharko litzatekeela; gainera, aurreko aldi batean kontratu bat gauzatu aurretik dibisarik ez izateak Kontseiluak onartutako artelan baten erosketa zapuztu zuen, Tenedorak



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

ez zuelako berehala ordaintzeko gaitasunik, likidezia handiagoa zuen beste erosle baten onerako.

Nagusiki Tenedora osatu zenetik eman diren truke-tasaren aldeek eta beste kontzeptu batzuek sortutako gutxi gorabehera 6 milioi euroko galera garbia dela eta, ezin izan dira obrak eskuratzeko garaian 2007ko abenduaren 31 arteko kapital-ekarpen guztiak erabili; ondorioz, artelanetako bat 2007an eskuratu zen atzeratutako ordainketa bidez eta 2008an likidatu zen bazkideen ekarpen berriekin.

Cy Twombly-ren Komodori buruzko bederatzi gogoeta artelana 2007ko urtarrilean atzeratutako ordainketa bidez eskuratu izanaren arrazoiak ez du zerikusirik Tenedorak truke-tasaren aldeengatik jasandako galerekin. Haatik, Tenedorak gauzatutako zenbateko handiko artelanen salerosketa-kontratu guztiek hartzen dituzte kontuan ordainketak hainbat hilabetetan atzeratzeko formulak, interesik gabeko atzerapenak sozietateari ageriko finantza-onurak ekartzen dizkiola ulertzen baita. Twomblyren artelana erosteko kontratuan zehazten zenez, bigarren ordainketa 2007ko ekitaldian bazkideek egindako ekarpenekin egin zen eta azkena 2008 ekitaldiko kapital zabalketarekin.

Bestalde, “ezin izan da obrak eskuratzeko garaian 2007ko abenduaren 31 arteko kapital-ekarpen guztiak erabili” adierazpena ez da egokia, argi baitago Tenedoraren funts guztiak ezarri direla artelanak eskuratzeko garaian, hori baita bere helburu soziala.⁸

⁸ Ikus jasotako finantzaketa eta horren aplikazioa A.6 atalean.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

ALEGACIONES AL INFORME DE FISCALIZACIÓN DE TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, SL. 1999-2007

II. OPINIÓN

II.1 OPINIÓN SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD

Con carácter previo a los comentarios sobre las opiniones del TVCP en este punto, conviene fijar el marco al que la sociedad Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL (en lo sucesivo la Tenedora) debe ajustar su actividad contractual. Tal y como el Informe señala en el anexo A.3, la Tenedora es una sociedad limitada que, en materia de contratación, y durante el periodo fiscalizado 1999-2007, debe respetar lo siguiente:

- Hasta el 31 de diciembre de 2003, los principios de publicidad y concurrencia, siempre que la naturaleza de la operación a realizar no sea incompatible con estos principios.¹
- A partir del 1 de enero de 2004 (hasta el 31 de diciembre de 2007), los principios de publicidad y concurrencia en aquellos contratos que no excedan de ciertos importes fijados legalmente en cada momento (“umbrales comunitarios”) y las normas relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación, en aquellos contratos que superen dichos umbrales.

Adquisición de obras de arte

En la convocatoria de un concurso para el proyecto de intervención artística por el que se abonan 30.000 dólares a los 3 artistas presentados y 300.000 dólares al artista ganador, no se ha seguido la metodología establecida en el Plan de Actuación 2004-2007, por lo que no podemos analizar la razonabilidad de los importes pagados, al no existir informe de mercado, ni los criterios seguidos para la selección de los artistas invitados. Esta misma circunstancia se produce en el caso de los contratos firmados con 12 artistas para la exposición “Cada uno a su gusto” por 117.000 euros.

En primer lugar, debe indicarse que la metodología establecida en el Plan de Actuación 2004-2007, a que se refiere el TVCP, es de aplicación a las adquisiciones de obras de arte individualizadas, con matices diferentes según las obras estén realizadas o sean encargos. En el caso de la intervención artística en el Puente de La Salve, se trata de promover un concurso de ideas, al estilo del concurso de proyectos para edificaciones previsto en la legislación de contratación pública. Tratándose de un proyecto singular, el Consejo de

¹ Con anterioridad a la modificación introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre en los artículos 2 y DA 6ª de la Ley de Contratos, que entra en vigor a partir del 1 de enero de 2004, la Tenedora, como poder adjudicador, debió ajustar su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia para aquellos contratos que no superen los umbrales comunitarios, y a partir de éstos umbrales debió someterse a las prescripciones de las directivas comunitarias relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación para los contratos de obras, suministros, consultoría y asistencia.



Administración de la Tenedora tramitó esta adquisición mediante un procedimiento específico, ajustado a las particularidades de un concurso para una intervención artística.

Así, en una primera sesión celebrada el 31 de mayo de 2006 el Consejo aprobó las Bases de la Convocatoria, y acordó que se daban por cumplimentados los requisitos de preparación de la propuesta de adquisición (primera fase de la metodología) en los términos siguientes:

- El informe curatorial sobre la importancia de la obra y el lugar que ésta ocupa en la Colección y la recomendación de experto avalando la adquisición, se sustituyeron en este caso por la evaluación de la Comisión de selección sobre los proyectos presentados y la justificación de su decisión final.
- El informe de mercado no procedía en este caso, dadas las especiales características de esta adquisición, ya que la sociedad Tenedora asumió directamente el coste de fabricación e instalación de la obra de arte, actuación que se realizó a través del oportuno concurso público. Los honorarios satisfechos a los artistas participantes se encuentran dentro de los parámetros habituales en este tipo de concursos de proyectos.

Es decir, que con estos pasos quedó debidamente cumplimentada la primera fase de la metodología. La segunda fase se verifica en el Consejo de Administración de la sociedad Tenedora del 8 de enero de 2007, en el que se aprueba el correspondiente borrador de contrato. En este supuesto, como en los restantes casos de obras de encargo, no procede un informe de conservación puesto que la obra no estaba aún realizada.

Por lo que se refiere a los criterios de selección de los artistas invitados, el Consejo de Administración en la citada sesión del 31 de mayo de 2006 acordó las Bases que habían de regir la convocatoria de la intervención artística. El apartado tercero de las mismas establece los criterios de selección de los artistas a los que se invita a presentar sus proyectos, tales como su prestigio en el ámbito de la creación contemporánea, su experiencia en la utilización de una escala monumental, el uso de lenguajes y materiales singulares y su encaje dentro de las directrices que inspiran la formación de la Colección Propia del Museo Guggenheim Bilbao. Conforme a tales criterios se eligió a cuatro artistas y, además, a cuatro suplentes para el caso de que alguno de ellos declinara su participación. En las Actas de las reuniones del Consejo de Administración de la Tenedora se adoptan diversas decisiones en relación a la aprobación de la intervención artística finalmente realizada, incluyendo en sus Anexos las bases de la convocatoria y el Acta de la Comisión de Selección.

Por su parte, la exposición “Cada uno a su gusto” fue concebida como un conjunto de 12 encargos a artistas vascos contemporáneos que idearon una obra cada uno de ellos específicamente para los espacios del Museo, con vistas a formar parte de su Colección Propia. Por esta razón, la sociedad Tenedora contribuyó con una cantidad fija a la creación de esas obras, adquiriendo una opción de compra sobre las mismas en aquellos supuestos en los que estuviera interesada en incorporarlas a la Colección. En esos casos, la cantidad satisfecha tendría el carácter de anticipo al precio de la compraventa.



La selección de los artistas se realizó con los mismos criterios curatoriales que en el resto de exposiciones del Museo, siendo la responsabilidad de su Comisario elegir a los participantes más representativos de la filosofía y el concepto que éste pretendía transmitir con la muestra. La independencia de criterio del Comisario de una exposición prevalece siempre en la selección de los artistas. Por otro lado, la categoría de “artistas vascos contemporáneos” ha sido una constante en los Programas de adquisiciones de la sociedad Tenedora, por lo que puede decirse que las compras materializadas respondieron perfectamente a los objetivos del Plan de Actuación 2004-2007.

Normativa contable

Las bases de presentación contenidas en la memoria de las cuentas anuales 2004 a 2006 difieren significativamente de los criterios efectivamente aplicados en su elaboración, incumpliendo lo dispuesto en el Código de Comercio.

El criterio aplicado por la sociedad Tenedora para la contabilización de las diferencias de cambio experimentadas en los ejercicios 2004 a 2006, consistente en la consideración de dichas diferencias de cambio como mayor valor de inmovilizado, es ratificado por sus auditores que consideran, bajo ciertas circunstancias, que las diferencias de cambio euro-dólar son mayor coste del inmovilizado y no tienen, por tanto, el carácter de pérdidas. Esta forma de contabilización se justifica en una resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC, dependiente del Ministerio de Hacienda publicada en el BOICAC nº 65.²

Tal y como se establece en dicha consulta, la variación de valor de un instrumento de cobertura (dólares adquiridos para hacer frente a pagos en moneda extranjera) se imputa como mayor precio de adquisición (coste de producción de las obras) siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Existencia de transacciones previstas sobre las que haya evidencias razonables que permitan estimar que habrán de producirse en el futuro con toda probabilidad.

² La Sociedad ha activado en los ejercicios 2004 a 2006 todas las diferencias de cambio generadas por los dólares que poseía. Estas activaciones no cumplen las siguientes condiciones de la consulta BOICAC 65: existencia de compromiso firme, coincidencia e identificación sustancial entre el instrumento de cobertura y la operación cubierta, y además, la memoria de las cuentas anuales del ejercicio en que exista una operación de cobertura contable debe facilitar toda la información significativa; en concreto se debe recoger desde el inicio de dicha situación una descripción de los datos esenciales del instrumento de cobertura y de la operación a ejecutar cubierta; también debe indicar el criterio de valoración y registro contable empleado en relación con la operación y desglosar las diferencias que se incorporan en el ejercicio como ajustes del valor contable del elemento patrimonial adquirido. Además, el registro seguido por la Tenedora en los ejercicios 2004 a 2006 difiere del indicado en las bases de presentación de las cuentas anuales de Tenedora de los ejercicios 2004 a 2006: “los elementos patrimoniales cuyo precio de adquisición se expresa en moneda extranjera se contabilizan en euros mediante conversión de los importes en moneda extranjera al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición o en la fecha en que los bienes se incorporan al patrimonio”.



- Existencia de un riesgo efectivo por tipo de cambio.
- La operación de cobertura debe tener por objeto eliminar el riesgo por tipo de cambio.
- Debe existir coincidencia entre el instrumento de cobertura y la operación cubierta.

Lo fundamental es que existan evidencias razonables de que la transacción de compra se producirá con toda probabilidad, o lo que es lo mismo, un contrato formalizado de compra o fabricación. Por lo tanto, aquellas diferencias de cambio incurridas con posterioridad a la formalización de contratos de adquisición de obras de arte son susceptibles de “activación” y pueden contabilizarse como mayor valor de inmovilizado.

Este criterio de activación es utilizado a partir del año 2004, fecha en la que se reunían las circunstancias que permitían su aplicación, en concreto un compromiso firme para la adquisición de determinadas obras que suponían un proceso de fabricación (La materia del tiempo de Richard Serra y Tulipanes Jeff Koons).

Otros

El 15 de diciembre de 2003, la Tenedora aceptó la cesión por la Fundación de dos operaciones de opciones de divisas (...) le supuso a la Tenedora asumir gratuitamente unas pérdidas de 800.000 euros aproximadamente en beneficio de la Fundación. Esta asunción de pérdidas es contraria al objeto social.

En junio de 2002, y tras constatar la subida sostenida del dólar frente al euro, se contrata una opción de compra de divisas que la sociedad Tenedora precisa en su actividad ordinaria para hacer frente al pago de las compras de obras de arte. Informes de entidades bancarias y de otros organismos económicos internacionales de la época estimaban que el dólar seguiría su tendencia alcista.

En la operación, que tiene el carácter de seguro de cambio, se acordaron varios vencimientos a un tipo de cambio pactado. Contra pronóstico, la divisa se devaluó y, ante esta situación, se atendió a los primeros vencimientos (los del año 2002) y se renegociaron los siguientes con la expectativa de una variación en la tendencia y, por tanto, un abaratamiento del dólar.

En estas renegociaciones se ampliaba la cantidad de dólares a adquirir; como contrapartida, se mejoraban los tipos de cambio (para el caso de no superarse las barreras), retrasándose los vencimientos hasta 2005.

Además, la segunda renegociación se plantea de manera conjunta para la sociedad Tenedora y para la Fundación –que también requería de dólares para materializar pagos por diversos servicios y contratos tales como seguros, transporte de obras de arte destinadas a las exposiciones, servicios prestados por comisarios, conservadores u otros profesionales del ámbito internacional, etc.-, a fin de obtener unas mejores condiciones económicas. Dado que la sociedad Tenedora tenía una necesidad de divisas para afrontar sus planes de adquisición de obras de arte, la manera óptima de canalizar dicha renegociación fue que asumiera la



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

opción de comprar dólares que iba a necesitar en un futuro próximo y de los que la Fundación no precisaba en ese momento.

Esa cesión no supuso per se una asunción de pérdidas por la Tenedora, ya que la fecha de vencimiento de la opción no se había aún cumplido y su resultado, por tanto, no era cierto en aquel momento. En consecuencia, no es exacta la afirmación de que la cesión supone una asunción de pérdidas que es contraria al objeto social: si bien a posteriori la evolución del mercado constató un saldo negativo para la operación, en el momento de formalizarse no existía certeza de que fuera a serlo, incluso existía igualmente la posibilidad de que el mercado evolucionara en sentido inverso y que la opción tuviera un resultado favorable. Se trata por tanto de un acto de gestión que, en la práctica y dada la evolución de la divisa doce meses después, arrojó un resultado desafortunado, pero que en el momento de adoptarse se presentaba como correcto y razonable.³

De ningún modo puede afirmarse que esta operación fuera contraria la objeto social, ya que se trataba de una gestión orientada a optimizar los recursos de la Tenedora –aunque sus resultados no fueran los esperados- dentro de la rutina de la operativa financiera. Ni el objeto social de ésta ni de ninguna sociedad contempla expresamente este tipo de actuaciones y trámites instrumentales, necesarios para el normal funcionamiento de una empresa e implícitos al cumplimiento de sus fines. Además, la Tenedora ha desarrollado el programa de adquisiciones previsto y acordado por el Consejo de Administración, atendiendo en todo momento a todos los compromisos económicos adquiridos. El resultado de todo ello ha sido la creación de una Colección cuyo valor actual de mercado duplica el importe invertido en su adquisición, circunstancia que acredita un correcto cumplimiento del objeto social.

(...) estas operaciones no requirieron el otorgamiento de un contrato específico, por lo que al tratarse de operaciones relativas a la gestión económico-financiera ordinaria de la Tenedora, fueron encomendadas al Director de Administración y Finanzas de la Fundación que como se menciona en el párrafo anterior no estaba autorizado para ello.

Las operaciones citadas fueron realizadas por el ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación, quien, por carecer la Tenedora de personal propio, ejercía la gestión económica y contable de la sociedad. Tal como se indica en la comunicación dirigida al TVCP el 22 de diciembre de 2009, estas operaciones no requerían otorgar un contrato ni, en consecuencia, acreditar que se disponía de un poder para ejecutarlas, lo que facilitó que pudiera asumirlas el ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación de motu propio, aún careciendo de facultades para ello.

³ La aceptación en diciembre de 2003 de la cesión de la Fundación de dos operaciones de opciones de divisas suponen a esa fecha la obligación de comprar 3.000 miles de dólares a un precio que en el momento de la cesión está totalmente fuera de mercado y que supone para la Tenedora la adquisición de la obligación de abonar aproximadamente 800 miles de euros más para adquirir los dólares que lo que hubiera pagado en las condiciones de mercado a la fecha de la cesión.



Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

En el periodo 1999 a 2006 no se ha cumplido el artículo 101 de la Ley 7/90, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco (derogado el 19 de marzo de 2007 por la Ley de Museos de Euskadi), que obliga a los responsables de los museos, públicos o privados, a facilitar al Departamento de Cultura del Gobierno Vasco copia del archivo actualizado de todas las piezas que existan en ellos, estén o no expuestas, así como copia del Libro de Registro en el mes de diciembre de cada año.

La sociedad Tenedora no es un museo ni desarrolla ningún tipo de actividad museística, sino que únicamente ostenta la titularidad de una Colección de obras de arte, cuya investigación, exhibición, etc. realiza la Fundación del Museo Guggenheim Bilbao. No siendo un museo en sentido estricto, no quedaría sujeta a la obligación prevista en el artículo 101 de la referida Ley. No obstante, la Tenedora dispone de una metodología de la que resulta una puntual información de sus fondos al Gobierno Vasco y a la Diputación Foral de Bizkaia, ya que sus máximos representantes en los respectivos departamentos de Cultura son miembros del Consejo de Administración de la sociedad, que es el órgano que aprueba cada una de las adquisiciones, el balance anual de las compras realizadas y los planes cuatrienales de adquisición.

En relación con la Opinión sobre la legalidad, el Informe del TVCP señala otras deficiencias que fueron responsabilidad del ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación del Museo Guggenheim Bilbao, persona encargada de la gestión económico-financiera de la sociedad Tenedora.

En abril de 2008, y en respuesta a una petición de documentación por parte del TVCP para un proceso de fiscalización en curso, encontrándose en situación de baja temporal el entonces Director de Administración y Finanzas, el Subdirector asumió la labor recopiladora, aparentemente rutinaria, detectando que ciertos extractos bancarios se encontraban manipulados, de manera que se habían ocultado determinados movimientos de salidas de fondos de las cuentas. Además, estas salidas de fondos irregulares no se encontraban registradas contablemente, lo que apuntaba claramente hacia una situación anómala.

Inmediatamente, la sociedad Tenedora presentó una denuncia ante el Juzgado de Instrucción contra ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación, iniciándose la correspondiente investigación. Paralelamente, encargó a una firma de auditoría un Dictamen pericial que examinara la contabilidad en el periodo 1999-2006 con el fin de esclarecer todas las infracciones que pudieran haber sido cometidas, así como el importe de las mismas. En este proceso se descubrieron, además de las detracciones de fondos, diversas irregularidades –que incluían la emisión de cheques falsos, la falsificación de firmas, la manipulación de los libros, la alteración de cuentas, la eliminación de asientos contables, etc.-, así como una práctica contable negligente, con retrasos en el depósito de las cuentas, contabilización errónea de operaciones, etc. Aún más, en el caso de la sociedad Tenedora, el ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación utilizó las transferencias vía Internet, a pesar de que la sociedad no contaba con claves para realizar este tipo de



disposiciones, claves que esta persona solicitó y obtuvo indebidamente de la entidad bancaria y de manera oculta y fraudulenta, sin contar con poderes para realizar tales operaciones.

A lo largo del Informe del TVCP, en sus diversos capítulos, se detallan estas prácticas que han sido la causa de una condena al ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación por un delito de apropiación indebida en concurso medial con otro de falsedad documental y de un segundo delito de falsedad en documento mercantil, con una pena total de 42 meses de prisión y multa de 14 meses y 6 días a razón de 6 euros por día.

Como conclusión de todo ello, la opinión del TVCP es que la Tenedora no ha cumplido la normativa legal que regula su actividad económico-financiera durante los ejercicios 1999-2007.

Esta conclusión tiene su fundamento en las actuaciones ilícitas cometidas por el ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación antes descritas. De este modo, la opinión del Informe del TVCP sobre el cumplimiento de la legalidad reflejaría una visión más ajustada a la realidad si recogiera que dicho incumplimiento procede de las acciones ilícitas referidas, mientras que en lo relativo a los aspectos contractuales la sociedad Tenedora cumple razonablemente la normativa legal aplicable a su actividad económico-financiera.

II.2 OPINIÓN SOBRE LAS CUENTAS ANUALES

La Tenedora firmó con la Fundación un contrato por el que cede a ésta el uso de la colección y otro contrato por el que la Fundación presta a aquélla los servicios de conservación de las obras. Los precios de las contraprestaciones de ambos contratos no se corresponden con los de mercado, son iguales y han permanecido sin variación desde 1998 hasta 2007 a pesar de que la colección adquirida en ese periodo casi se ha triplicado.

Tal como el propio Informe del TVCP indica más adelante (Anexo A.1) “los importes aplicados a estos contratos coinciden con las propuestas de valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas aprobadas por Resoluciones del Director General de la Hacienda Foral”. No se trata de que los precios no se correspondan con los de mercado, sino que, como establece la Resolución del Director General de Hacienda, “dada la singularidad de las obras de la colección no se han podido identificar empresas que operen en los mismos mercados y precios que pudieran aplicarse en operaciones comparables o similares”, razón por la cual la validez de los precios utilizados queda refrendada por la Hacienda Foral hasta el ejercicio 2009 incluido.

La Tenedora ha valorado su colección en el ejercicio 2007, registrando una provisión de 1.630.000 euros por 3 obras adquiridas en 2001 y 2002.



Esta provisión se deriva de comparar la valoración individualizada a precios de mercado de cada una de las obras propiedad de la Tenedora realizada por Sotheby's en 2007 (en dólares), con el valor contable de las mismas. De la comparación mencionada resulta que para tres obras el valor actualizado en euros de la tasación en dólares es inferior al valor contable. Sin embargo, si bien la tasación de Sotheby's en dólares refleja una plusvalía respecto al importe de adquisición en dicha moneda, la aplicación del tipo de cambio euro/dólar a 31 de diciembre de 2007 produce una minusvalía de 1,6 millones de euros, la cual se encuentra recogida en la provisión citada. En cualquier caso, la valoración global de la Colección realizada en 2007 es más del doble que el valor en libros de la misma.

Las cuentas anuales del ejercicio 2009, formuladas por el Consejo de la Tenedora en este mes de marzo de 2010, revierten la provisión por deterioro reconocida en ejercicios anteriores, registrando un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en base a la actualización de las valoraciones que se ha realizado mediante evaluación técnica de la Colección por parte de la Dirección de Actividades Museísticas.

Las cuentas anuales de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 no contienen información alguna sobre las opciones sobre divisas suscritas en dichos ejercicios y que estaban en periodo de ejecución.

En las cuentas anuales de 2002, en el apartado 3. "Normas de Valoración", letra f) "Transacciones en moneda extranjera", se cita expresamente el ejercicio de una opción de compra de divisas por importe de 7.500.000 dólares, y sus efectos. En los años 2003 y 2004 no se ejercitan opciones sobre divisas y las vigentes se renegocian llevando su vencimiento a ejercicios futuros, razón por la cual las cuentas anuales no aluden a dichas operaciones.

En el ejercicio 2007, la Tenedora ha llevado a cabo un ajuste contable en relación con las diferencias de cambio incurridas en la adquisición de obras de arte, por 3.596.000 euros, los ingresos financieros por 2.056.000 euros y otros conceptos por 372.000 euros, incorrectamente incluidos en ejercicios anteriores como mayor o menor valor del inmovilizado. La corrección de las diferencias de cambio efectuada en 2007 no incluye 1.138.000 euros que incrementan incorrectamente el saldo del inmovilizado.

Como se ha indicado anteriormente, el criterio aplicado por la sociedad Tenedora para la contabilización de las diferencias de cambio experimentadas en los ejercicios 2004 a 2006, consistente en la consideración de dichas diferencias de cambio como mayor valor de inmovilizado, es ratificado por sus auditores que consideran, bajo ciertas circunstancias, que las diferencias de cambio euro-dólar son mayor coste del inmovilizado y no tienen, por tanto, el carácter de pérdidas.

Las cuentas anuales de la sociedad Tenedora del ejercicio 2007, en su apartado 4, "Normas de Valoración y Principios de Contabilidad aplicados" señalan literalmente: "... se registran como mayor coste de adquisición las diferencias de cambio en moneda extranjera incurridas por la evolución euro-dólar durante el periodo de construcción de las obras de arte, derivadas de la adquisición por adelantado de dólares suficientes para asumir la



totalidad de los pagos a realizar como consecuencia de la ejecución de obras de arte realizadas por encargo y cuyo periodo de construcción fue a largo plazo, y siempre que se cumplan los criterios incluidos en el Borrador de Normas sobre tratamiento contable de operaciones de futuros, para calificar la operación como de cobertura de tipo de cambio (ICAC consulta número 1, BOICAC número 65)”. Este criterio es admitido por los auditores de la sociedad, que en su informe de auditoría de 18 de marzo de 2008 expresaron una opinión sin salvedades.⁴

En relación con las cuentas anuales, el TVCP destaca los ajustes y reclasificaciones realizadas por la Tenedora en 2007, consecuencia de las irregularidades financieras y contables detectadas y concluye que las cuentas anuales de los ejercicios 1999 a 2006 no expresan la actividad económica de dichos ejercicios ni la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Tenedora al 31 de diciembre de cada ejercicio. (...) las cuentas anuales del ejercicio 2007 expresan en todos los aspectos significativos la actividad económica del ejercicio, así como la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Tenedora a 31 de diciembre de 2007 y los resultados de sus operaciones en el ejercicio.

La razón de que las cuentas de los ejercicios 1999-2006 no reflejen la imagen fiel es la actuación delictiva y las prácticas irregulares anteriormente descritas. Una vez detectadas, la sociedad reformuló sus cuentas del ejercicio 2007 con el objeto de incorporar los ajustes necesarios para mostrar de manera correcta la situación patrimonial de la sociedad, tal como el propio informe del TVCP recoge en el anexo A.11: “Dicha reformulación ha tenido por objeto el que las cuentas anuales del ejercicio 2007 reflejen la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, y contengan la información necesaria y suficiente para su adecuada comprensión, en base a los hechos que a la fecha han sido comprobados y constatados”. Es decir, que con la reformulación de las cuentas del año 2007 éstas expresan correctamente los estados financieros de la sociedad y subsanan cualquier defecto que pudieran haber contenido en los ejercicios anteriores.

Por lo tanto, la opinión del Informe del TVCP sobre las cuentas anuales reflejaría una visión más ajustada a la realidad si especificara que las cuentas anuales de los ejercicios 1999 a 2006 no expresaron en su momento la imagen fiel, pero que a partir del ejercicio 2007 y en el momento de la fiscalización esta circunstancia está corregida y por tanto las cuentas sí ofrecen la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la sociedad.⁵

⁴ Los 1.138 miles de euros corresponden fundamentalmente a importes activados en ejercicios anteriores al 2007, que no cumplen los requisitos de la consulta BOICAC 65 (ver pie de página 2).

⁵ Las cuentas anuales de los ejercicios 1999 a 2006 no han sido reformuladas y el informe del TVCP contiene ajustes y reclasificaciones distintos al de la detección de fondos.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

III. CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN

Señala el Informe del TVCP que durante le periodo fiscalizado la Tenedora no ha dispuesto de mecanismos eficaces de control interno al centralizarse la gestión y control económico-financiero en una persona, que se acompaña de una falta de control externo al no someterse a auditoría de cuentas en los ejercicios 1999 a 2006.

Es cierto que la sociedad no sometió sus cuentas a auditoría durante los ejercicios referidos. Sin embargo y como el Informe del TVCP dice, en la introducción, “no existía obligación legal ni estatutaria para ello” por lo que no puede afirmarse que se trate de una práctica incorrecta. Respecto a los controles internos, no puede tampoco decirse que no existieran y la prueba evidente es que el ex-Director de Administración y Finanzas de la Fundación tuvo que cometer varios delitos para eludir los mecanismos de control:

- Manipulaba los asientos contables, los Libros presentados en el Registro Mercantil, los extractos de cuentas.
- Falsificaba firmas y facturas.
- Eliminaba la documentación que pudiera delatarle.
- Alternaba diferentes formas de proceder en la detracción de fondos (falsificación de facturas, emisión de cheques con firma falsificada, transferencias telemáticas, desviación parcial de ciertos ingresos recibidos por la sociedad, etc.), dificultando que pudieran detectarse.
- Limitaba las cantidades detraídas para no levantar sospechas ya que representaban una parte pequeña del montante global de fondos que se manejaba en la sociedad.

En resumen, presentaba una apariencia donde no se detectaban irregularidades y proporcionaba a las diversas instancias la información ya manipulada.

Contratación de bienes y servicios

En el ejercicio 2005, la Tenedora encargó directamente a una empresa el servicio de asistencia técnica y de conservación relacionado con la instalación de siete esculturas, por 32.000 euros, incumpliendo los principios de publicidad y concurrencia.

Tratándose de un contrato cuyo importe se sitúa por debajo de los “umbrales comunitarios”, según ya se ha indicado anteriormente y por el propio TVCP en su Informe (anexo A.3), la sociedad Tenedora únicamente debe respetar los principios de publicidad y concurrencia, “salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible con estos principios” (según la Disposición Adicional Sexta del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP) en su redacción vigente desde el 15 de marzo de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006).

La contratación de este servicio se realizó por el procedimiento negociado sin publicidad previsto en el apartado b) del artículo 210 del TRLCAP para los supuestos en los que



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

“razones técnicas o artísticas hagan que sólo pueda encomendarse el objeto del contrato a un único empresario”. En este caso concreto, el correspondiente informe justificaba la concurrencia de diversos factores, como la necesidad de personal especialista en la manipulación de obras de arte que conociera tanto los estándares del Museo como los espacios del edificio y su regulación interna. Giroa, SA fue seleccionada por contar con una acreditada experiencia en la prestación de servicios similares y disponer de un conocimiento idóneo de las instalaciones, por ser la empresa que presta a la Fundación del Museo Guggenheim Bilbao los servicios de montaje y manipulación de obras de arte.

El expediente relativo a la redacción del proyecto, dirección y ejecución de una intervención artística en el puente de la Salve, adjudicado en 2007 por 1.423.000 euros no contiene documentación de la otra oferta presentada al concurso. No hay designación y publicación previa de la mesa de contratación que suscribe los informes de adjudicación y califica la validez de las ofertas presentadas. Además la valoración de las ofertas que se convierte de hecho en propuesta de adjudicación, se realiza por un solo técnico, aplicando unos subcriterios de valoración no publicados con antelación.

Tratándose de un contrato de obra cuyo importe se sitúa por debajo de los “umbrales comunitarios”, según ya se ha indicado anteriormente y por el propio TVCP en su Informe (anexo A.3), la sociedad Tenedora únicamente debe respetar los principios de publicidad y concurrencia.

Según establece la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en su Informe nº 24/1995, de 24 de octubre, relativo al régimen contractual aplicable a las sociedades mercantiles con participación pública integradas en el grupo ENASA:

“... cabe resaltar que la sujeción a los principios de publicidad y concurrencia no supone en modo alguno la sujeción a las normas concretas sobre publicidad y concurrencia de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, pues de haber querido el legislador este efecto lo hubiera consignado expresamente. Sobre la sujeción a los indicados principios no pueden darse soluciones concretas, pues será la propia Empresa la que deberá decidir la manera más adecuada de dar efectividad a los mismos ...”

En este mismo sentido, se pronuncia la doctrina, concretamente González Cueto y Aparicio Salom (en “Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas”, BOE, Madrid 1997, págs. 763-764) señalan:

“la sumisión, a nivel de principios, a criterios de publicidad y concurrencia deja en manos de las sociedades valorar cuáles pueden ser los mejores medios para conseguir esos objetivos genéricamente enunciados. No podemos estimar de aplicación norma alguna de Derecho positivo, y así bastará con que las sociedades den una difusión adecuada a su intención de contratar, no discriminen injustificadamente a empresa alguna y se rijan por criterios objetivos a la hora de adjudicar sus contratos”.

Todas estas circunstancias quedan sobradamente cumplidas por la sociedad Tenedora con la aprobación de unos Pliegos de condiciones que rigen la licitación y su publicación mediante anuncios en prensa, como fue el caso de este expediente de contratación. No existe precepto legal que impida la aplicación de subcriterios de valoración, derivados de los



criterios publicados, ni que obligue a la constitución de una mesa de contratación, ya que los principios de publicidad y concurrencia quedan perfectamente cumplidos en ausencia de la misma, puesto que la adjudicación se fundamenta en un informe técnico suscrito por un profesional con suficiente competencia. Además, la propuesta de selección del contratista realizada por el técnico se eleva al Consejo de Administración de la Tenedora, órgano que, en el mismo acuerdo de adjudicación, expresamente valida el acto licitatorio y aprueba la propuesta que se le formula.⁶

Finalmente, y por lo que se refiere a la documentación de la empresa que participó en la licitación sin resultar adjudicataria, los Pliegos que regulaban el concurso establecían expresamente que, transcurridos tres meses desde la adjudicación, la Tenedora procederá a destruir la documentación que no haya sido retirada por los no adjudicatarios. De ahí que no se disponga de ella.

En dos expedientes adjudicados en 2004 por 389.000 y 388.000 euros, respectivamente, la Tenedora no ha exigido en la convocatoria la clasificación del contratista requerida por el artículo 25 del TRLCA.

Para los contratos adjudicados a partir del 1 de enero de 2004 de importe superior a los “umbrales comunitarios”, la sociedad Tenedora está obligada a observar las normas relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación. Entre tales requisitos no se incluye la exigencia de clasificación, que conforme al artículo 25 del TRLCA vigente hasta mayo de 2008 y el art. 54 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, vigente a partir de esa fecha, se limita exclusivamente a la Administración Pública. Así el art. 54 en su apartado 5 señala expresamente que “las entidades del sector público que no tengan el carácter de Administración Pública podrán exigir una determinada clasificación a los licitadores para definir las condiciones de solvencia requeridas para celebrar el correspondiente contrato”. Se trata en consecuencia de una facultad potestativa que las entidades del sector público distintas a la Administración podrán utilizar o no voluntariamente, pero que en ningún caso es un requisito obligatorio.⁷

⁶ La verificación de la objetividad y del control de imparcialidad, de conformidad con la Comunicación de la Comisión Europea de 2006 sobre el derecho comunitario aplicable en la adjudicación de contratos no cubiertos o sólo parcialmente cubiertos por las Directivas sobre contratación pública, hace necesario comprobar que los criterios de adjudicación que se han aplicado eran conocidos antes de la presentación de las ofertas, lo que se infringe si se incluyen subcriterios, y que los participantes conozcan previamente las normas aplicables a la adjudicación, lo que razonablemente incluye la persona u órgano encargado de analizar las ofertas y realizar la propuesta. Además, el Pliego de Cláusulas Económico-Administrativas, establece la aplicación supletoria de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la contratación administrativa, en la medida en que resulten aplicables dada la naturaleza del contrato.

⁷ El artículo 15 “capacidad de las empresas” del TRLCAP vigente en el momento de las adjudicaciones en relación con el artículo 25 “supuestos de clasificación” establecen la exigencia de clasificación para contratar la ejecución de contratos de obras o servicios a los que se refiere el artículo 196.3 por presupuesto igual o superior a 120.202,42 euros.



En el expediente por el que se adjudica en 2004 el servicio de instalación de siete esculturas por 388.000 euros, el adjudicatario no declara la cifra de negocios de los tres últimos ejercicios, única forma prevista en el pliego para acreditar la solvencia económica, ni ha acreditado la suscripción de la póliza de seguro de responsabilidad civil con las garantías exigidas por el pliego.

Conforme al TRLCAP, para contratar con la Administración será necesario acreditar la solvencia económica de los empresarios, con el fin de evitar poner en riesgo la ejecución del contrato como consecuencia de una situación financiera precaria en el contratista. El adjudicatario del concurso para la contratación de la instalación de las siete esculturas de Richard Serra presentó las cifras de negocio relativas a los trabajos desarrollados durante los tres últimos ejercicios en materia de instalación de obras de arte –ya aportadas al TVCP en el año 2007 como complemento a las alegaciones al Informe de fiscalización-, que la Tenedora consideró suficiente acreditación de su solvencia económica, ya que de las mismas se deducía una sólida actividad en el mercado reflejada en una importante facturación y cartera de clientes. A este respecto, debe también indicarse que el TRLCAP (artículo 16.2) prevé que cuando un empresario no pueda facilitar las referencias solicitadas, podrá acreditar su solvencia económica y financiera por cualquier otra documentación considerada suficiente por la Administración. Siendo una compañía extranjera, los documentos presentados por la empresa adjudicataria, por otra parte único licitador en el concurso, fueron prueba suficiente de una situación económica solvente.

Por otro lado, la empresa adjudicataria aportó un certificado de seguro emitido por la compañía aseguradora en el que se acredita la contratación de las pólizas requeridas en los Pliegos –ya aportado al TVCP en el año 2007 como complemento a las alegaciones al Informe de fiscalización-, certificado que a todos los efectos posee el mismo valor probatorio que la póliza original.

La Tenedora firmó tres operaciones de dos opciones sobre divisas (...) no existiendo, a la fecha de suscripción de las opciones, operaciones cerradas de compra de obras de arte que implicasen una necesidad de dólares, ni estudios que analizaran las necesidades futuras de divisas, estimadas en cuantías y fechas en función de los Planes y Proyectos de inversión aprobados.

En los sucesivos Programas de Adquisiciones aprobados por la sociedad Tenedora desde marzo de 2001, es decir con carácter previo a la suscripción de las opciones de divisas, figuraban objetivos de compra tales como Cy Twombly, Ellsworth Kelly, Jasper Johns, Francis Bacon, Richard Serra, Richard Long, Martin Kippenberger, Alexander Calder y la Colección Panza de Arte Conceptual. En todos los casos se iniciaron negociaciones conducentes a formalizar la compra y el importe del conjunto de las propuestas que se barajaron –y, por tanto, la necesidad de divisas- alcanzaba la cifra de casi 100 millones de dólares.



Otro de los objetivos para la Colección del Museo desde el año 1997, recogido en el primer Programa de Adquisiciones de la Tenedora, fue la serie de Jeff Koons Celebration. Debido a dificultades técnicas del proceso de fabricación, Koons no fue capaz de realizar las obras hasta 2003 retomando de nuevo la Tenedora su interés a partir de entonces. Tulipanes de Jeff Koons fue la materialización de dicho objetivo, aprobándose por el Consejo de Administración la propuesta de compra en junio de 2005 y la adquisición en octubre de ese mismo año.

Otra de las adquisiciones que fue objeto de largas negociaciones a partir de comienzos de 2003 fue la compra de la participación de Deutsche Bank en la propiedad de un conjunto de obras de los siguientes artistas: James Rosenquist, Jeff Koons, Andreas Slominski, Hiroshi Sugimoto, Rachel Whiteread, Gerhard Richter, Bill Viola y Lawrence Weiner. Esta Colección se presenta al Consejo de la Tenedora en enero de 2003. En octubre de 2004 el Consejo aprueba el inicio del proceso de compra aunque ésta no llega a formalizarse al modificar Deutsche Bank las condiciones de la venta, cuestión que no recibe el visto bueno del consejo de la Tenedora, que decide en su sesión de diciembre de 2004 dejar en suspenso esta transacción.

Todos estos proyectos quedan reflejados en el Informe del TVCP de “Fiscalización y análisis de legalidad de las operaciones de compra de dólares efectuadas por Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL. 2002-2005” de 11 de junio de 2009 en el que se citan las propuestas de compra de obras de arte que la Tenedora estaba considerando en el momento de contratar las opciones de divisas. Existía la certeza de que todas estas compras, en caso de prosperar, deberían ser abonadas en dólares y la experiencia anterior de cómo no disponer de divisas antes de formalizar un contrato frustró la compra de una obra de arte aprobada por el Consejo, al carecer la Tenedora de la capacidad de atender a su pago de una manera inmediata, en beneficio de otro comprador con mayor liquidez.

Debido fundamentalmente a las pérdidas netas por diferencias de cambio y otros conceptos habidas desde la constitución de la Tenedora por aproximadamente 6 millones de euros, no se han podido aplicar a la adquisición de obras de arte la totalidad de las aportaciones de capital a 31 de diciembre de 2007, por lo que una de las obras se ha adquirido en 2007 con pago aplazado que se liquida en 2008 con las nuevas aportaciones de los socios.

La razón de que la obra Nueve discursos sobre Cómodo de Cy Twombly se adquiriera en enero de 2007 con pago aplazado no se debe ni tiene relación alguna con las pérdidas por diferencias de cambio sufridas por la sociedad Tenedora. Muy al contrario, todos los contratos de compraventa de obras de arte formalizados por la Tenedora por importes significativos contemplan fórmulas de diferimiento de los pagos a varios meses, por entenderse que el aplazamiento sin interés presenta beneficios financieros manifiestos para la sociedad. En el contrato de compra de la obra de Twombly, el segundo de los pagos se efectúa con las aportaciones de los socios correspondientes al ejercicio de 2007 y el último con la ampliación de capital del ejercicio 2008.



Por otra parte, resulta incorrecta la expresión “no se han podido aplicar a la adquisición de obras de arte la totalidad de las aportaciones de capital a 31 de diciembre de 2007”, puesto que es evidente que la totalidad de los fondos de la Tenedora se han aplicado a la adquisición de obras de arte, lo que constituye su objeto social.⁸

⁸ Ver financiación recibida y su aplicación en apartado A.6





Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

BOTO PARTIKULARRA, HKEE-REN LEHENDAKARIORE JOSÉ MIGUEL BONILLA REGADERA JAUNAK ETA MARIANO GARCÍA RUÍZ KONTSEILARI JAUNAK BILBOKO ARTE MODERNO ETA GARAIKIDEAREN UKANDUNA, SL, 1999-2007 FISKALIZAZIO TXOSTENARI JARRITAKOA.

Boto partikular hau Osokoak onetsitako txostenaren edukiarekiko errespetuzko desadostasunak adierazteko jaulki dugu.

1. DIBISEN GAINKO AUKEREN ANALISIA

HKEEk ez du ondotik adierazitakoa arrazoitu eta justifikatuko duen Ukandunaren inongo dokumenturik ezagutzen:

1. Dibisen gaineko aukerak erosi eta saltzea.
2. Kopuru horiek epe horietan erostea.
3. Aukeren indarraldian zehar hartutako erabakiak.

HKEEk ez du egiaztatu Espainiako Bankuen Elkarteko Eragiketa Finantzarioen Esparru Kontratuaren hamazortzigarren klausulan ezarritakoari jarraiki, ea existitzen diren aukerekin eta horiek berritzearekin lotutako grabaketak. Ez daki zein den horietatik ondoriozta litzatekeen informazioa.

Ukandunak une horietan erabilitako zergatien eta arrazonamenduen inongo ebidentziarik ez da eskuratu. Ukandunak ez du eragiketaren inongo frogagiririk aurkeztu.

Txostenak ez du barne kontrol eza hau azaldu. Are gehiago, finantza erakundearekin izenpetutako kontratuek egiaztatzen duten modura, eragiketa guzti hauetarako harremanetarako pertsona orduko Fundazioaren Administrazio eta Finantzen Zuzendaria zela gaineratzen bada, Ukandunean inongo ahalordetzerik ez zuena.

HKEEk onetsitako txostenak ez du Sozietatearen aktiboak inbertitzearen legezkotasunari buruzko iritzirik ematen (diruzaintza eurotan), izan ere, soil-soilik artelanak erosteko zirenak, galera larriak ekarri dituen arrisku handiko eragiketa bat egiteko erabili baitira (iraunaldian zehar kontrol zorrotza eta arriskuen ezagutza etengabea behar dituenak) eta ibilgetuko balio handi modura ezkutatu direnak.

1.a Ukandunak ez du inoiz gauzatutako aukeren konbinazioa arrazoitu.

Honela, bada, 2002ko ekainaren 7an Ukandunak dibisen gaineko sei aukera-kontratu izenpetu zituen, artelanen erosketarekin inongo loturarik izan gabe.

Horietako hirutan, Ukandunak hiru aukera gauzatu zituen eta horien bitartez bankuari dolarrak erosteko eskubidea, ez obligazioa, beretu zuen, 1 euro = 0,9243 dolar USAren truka-neurrian, iraungipen datan. Antolatu gabeko merkatuetan OTC izeneko eragiketak dira (over the counter), eta honenbestez, baldintzak aldean arteko negoziazio bidez finkatzen dira.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

IRAUGIPEN DATA	EUROAK (PUT)	DOLARRAK (CALL)	BALDINTZAK
29/11/2002	8.114.248,62	7.500.000	EUROPEAN OTC
30/05/2003	3.137.509,47	2.900.000	EUROPEAN OTC
28/11/2003	3.137.509,47	2.900.000	EUROPEAN OTC

Beste hiruetan, Ukandunak hiru aukera gauzatu zituen eta horien bitartez bankuak Ukandunari dolarrak saltzeko eskubidea, ez obligazioa, beretu zuen, 1 euro = 0,9243 dolar USAren truke-tipoarekin. Aukera gauzatzeko bankuaren eskubidea irmoa da truke-neurriak 1 euro = 0,992 dolar USAko hesia jotzen badu.

IRAUGIPEN DATA	DOLARRA (PUT)	EUROAK (CALL)	BALDINTZAK
29/11/2002	7.500.000	8.114.248,62	KNOCK IN 0,992
30/05/2003	2.900.000	3.137.509,47	KNOCK IN 0,992
28/11/2003	2.900.000	3.137.509,47	KNOCK IN 0,992

Kontratua izenpetu zen unean, Europako Banku Zentralaren (EBZ) arabera truke-neurria 1 euro = 0,9452 dolarrekoa zen. Aukera gauzatzearen prezioa (1 euro = 0,9243 dolar), eskurakoa baino okerragoa zen.

Eragiketa ez zen ez beharrezkoa, ez egokia. 2002ko ekainaren 26an, sinadura ondoren 19 egun soilik igaroak zirela, euroa-dolarraren arteko truke-neurriak finantza-erakundearen eskubideak indarrean sarrarazten dituen hesia jotzen du. Ukandunak truke-tipoaren bilakaeraren gainean egin zituen ustezko aurreikuspenek ez zuten 20 egun ere iraun. Data horretatik aurrera, finantza-erakundearen eskubideak Ukandunaren aurka irmoak dira Knock in eragiketa guztietarako.

Ukandunak erosketa aukera erosten duenean, prezioa ordaintzen du iraungitzen denean eragiketa gauzatu nahi duen edo ez erabakitzeke eskubidea izateko.

Ukandunak bankuari aukerak saltzen dizkionean, honi Ukandunak erosi behar duen edo ez erabakitzeke eskubidea ematen dio.

Truke tipoak aztertzen baditugu:

- Ukandunari etorkizuneko truke egokia iruditzen zaio 1 euro = 0,9243 dolar, nahiz trukea eragiketa gauzatu zen unean jada 0,9452 dolarrekoa zen. Horretarako bankuari aukera bakoitzeko 160.000 euroko harpidetza saria ordainduko ziokeen.
- Erabakitzeke aukerari uko egiten dio eta finantza-erakundeari saltzen dio truke-neurriak 1 euro = 0,992 dolarreko muga jotzen badu. Finantza-erakundeak bere eskubidea mugatzea onartzen du harik eta euroarentzat ekitaldiko prezioa baino askoz truke-neurri hobea gertatzen den arte. Horretarako Ukandunari aukera bakoitzeko 160.000 euroko harpidetza saria ordainduko ziokeen.

Negoiazio horietan jarrera bat izateko, Ukandunak itxaropenen bere azterketa propioa egin beharko zukeen, truke-neurrien bilakaerena ta aukeren baldintzena, aukera gauzatzea interesgarri eta arrazoizko egiten zutenena, alegia. Eta batik bat, Finantza-Eragiketaren Esparru Kontratuaren 16.6 baldintzan ezarritakoa aintzat hartuta:



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

“16.6. Conocimiento de los Riesgos de las Operaciones. *Las Partes manifiestan conocer y aceptar los riesgos inherentes o que puedan derivarse de la realización de las Operaciones reguladas por el presente Contrato Marco. Cada una de las Partes manifiesta que no ha sido asesorada por la otra Parte sobre las ventajas o conveniencia de realizar cualquiera de las Operaciones, realizándose las mismas sobre la base de las estimaciones y cálculos de riesgos que las propias Partes efectúen.*”

Finantza erakundearen hiru aukerek ere ez dute inongo kalkulu edo justifikaziorik. Ez dakigu zergatik Ukandunak era honetara aukera baten balio nagusia galtzen duen, aukeratzeko eskubidea hain zuzen ere. Berebat, ez ditu eragiketaren baldintza eta prezioak justifikatzen eta ez ditu arriskuak ez balioetsi, ez kalkulatu.

Gerentziak (Kontseilariak eta Ahalordea) behin eta berriz adierazi du eragiketa bankuak aholkatuta gauzatu zutela. Hau ezinezkoa da bi aldeek Eragiketa Finantzarioen Esparru Kontratuaren 16.6 baldintzan izenpetutakoa aintzat hartuta.

1.b Fundazioak ez ditu aukerak indarrean zeuden bitartean hartutako erabakiak justifikatu.

2002ko ekainaren 26an euroa-dolarra truke tipoak bankuaren aukerak egiazko egiten dituen muga jotzen du. Ukandunak une horretan alde aurretik aukera guztiak kitatu izan balitu saldoen arabera likidazio prozedura bitartez, 982 mila euro inguru ordaindu beharko zituzkeen (gutxi gora-behera). Ukandunak ez du horren gaineko inongo azterketarik egin.

Ukandunak aukerak lehenengo aldiz berritzen dituenean, badaki dolarrak ez diola behera egiteari utzi eragiketari ekin zaionetik. Izatez, badaki bankuak exekutututako aukerak 560 mila euro inguruko galera ekarri diola.

Ukandunak ez du arrazoitu zergatik aukeren lehenengo bikotea iraungitzean 7.500.000 dolarrekin geratzen den eta beste biak birnegoziatzen dituen, baliogabetu eta kitatu beharrean. Etengabe dolarra balioa galtzen ari den unean horiekin gelditzea, erosketak ordaintzeko beharrik izan gabe, 350.000 euro inguruko galera ekarri du 2002/11/29tik 2002/12/31ra bitarteko aldian eta milioi bat eurotik gora 2003an.

Birnegoziatutako eragiketen iraungipen epeek ez dute ordainketa geroratu bidez erositako lanekin inongo zerikusirik.

Arazo hau birnegoziatio guztietan errepikatu da harik eta eragiketak behin-betiko itxi arte.

Aukerak amaitzean eta finantza erakundeak bere eskubidea gauzatzean, saldoen arabera kitatu beharrean Ukanduna behar ez zituen 10.300.000 dolarrekin geratu zen eta horiek truke tipoaren ondorioz, izugarrizko galerak sortzen jarraitu zuten.

Berebat, 2002-2007 aldian eskurako merkatuan 27.799.000 dolarreko zenbatekoa egin duten dolarrak erosi dira, gutxi gora-behera, artelanen erosketekin zuzeneko harremanik izan gabe. Saldo horiek dolarretan izateak batetik galera handiagoak ekarri ditu truke tipoagatik, eta bestetik, lortu gabeko irabazia, izan ere, dolarretako kontuen interes tipoa euroetako kontuetakoa baino txikiagoa baitzen.



1.c Aukeren gaineko ondorioa

Euroa-dolarra truke tipoaren bilakaeraren gainean Ukandunak izan zezakeen pertzepzioa alde batera, badira hainbat gertakizun, gure iritzira, Sozietateak eragiketaren kontrolik ez zuela erakusten dutenak:

- a) Truke arriskurik batere izan gabe aukerak izenpetu dira.
- b) Eragiketa gauzatu zen unean zegoen eskurakoa baino truke tipo okerragoan harpidetu ziren.
- c) Inork ez du dolarraren bilakaera kontrolatzen (truke arriskuaren jatorria) eta bankuaren aukerak abiarazten dituen muga jotzen denean, Fundazioan ez du inork ezer ere egiten.
- d) Lehenengo aukera iraungitzen denean, Fundazioa dolarrekin gelditzen da, nahiz eta ez dituen behar eta galera handiagoak baizik ekarriko ez dituen.

Berebat, inork ez du aztertu ea hobeto litzatekeen gauzatu gabeko eragiketak bertan behera uztea. Huts hau birnegoziario guztietan behin eta berriz errepikatzen da.

- e) Berrikuntzetan negoziatzen diren truke tipoak BCEk une bakoitzean ematen dituenak baino txarragoak dira.
- f) Ukandunak inongo beharrik gabe dolarretan saldo izugarriak mantentzen ditu eta eskura erosten du, jada existitzen diren konpromisoak ordaintzeko behar adina saldo dituela. Ez dago dolarretan diruzaintzak dituen beharren gaineko inongo kontrolik.

Ukandunak (eta berarekin euskal sektore publikoak) eragiketa arriskutsu batek sorrarazten dituen galera guztiak sufritu eta ordaindu ditu, dibisen gaineko aukerekin espekulatzea esate baterako.

Ildo honi berari jarraiki, gogoan izan behar da Baloreen Merkatuko Batzorde Nazionalaren 2003ko abenduaren 20ko Erabakia, aldi baterako inbertsioak egiteko irabazi asmorik gabeko erakundeek Jokamolde kodea onesten duena eta Espainiako Bankuaren 2003ko abenduaren 19ko Ebazpen bitartez osatua dagoena. Bi erabakiak ebatzi dira Sistema Finantzarioa Zaharberritzeko Neurriei buruzko azaroaren 22ko 44/2002 Legearen Xedapen Gehigarri Hirugarrena betez, “*irabazi asmorik gabeko erakundeek aldi baterako inbertsio finantzarioei buruzko murrizketen*” gainekoa.

Aipatutako Jokamolde kodeari dagokionez: “*Para la selección de las inversiones financieras temporales se valorará en todos los casos la seguridad, liquidez y rentabilidad... eta gainera “Las entidades sin ánimo de lucro deberían evitar la realización de operaciones que correspondan a un uso meramente especulativo de los recursos financieros por lo que deberán ser objeto de especial explicación: ... c) las operaciones en los mercados de futuros y opciones, salvo con la finalidad de cobertura”.*

Finantza baliabideen espekulazio hutseko erabileraren ondorio diren aldi baterako finantza eragiketak saihestea gomendatzen dugu eta ezaugarri hau estaldura helbururik ez dutenean aukeren merkatuetan egindako eragiketetan errepikatzen da.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Honez gainera, Jokamolde kodeak zera gaineratzen du “*Los órganos de gobierno, administración o dirección de las entidades sin ánimo de lucro habrán de comportarse con transparencia informativa..., en particular, deberán especificar las operaciones en que se hallan separado de las recomendaciones contenida en este código y explicar las razones que le sirvan de fundamento*”.

2. DIBISEN GAINENKO AUKERAK HARPIDETZEKO AHALMENA

Ohiko aribide ekonomikoaren eta indarreko doktrinaren arabera, dibisen gaineko aukerak kontu baten truke arriskua estaltzea edo atzerriko monetan kobratu edo ordaintzea dute helburu. “Estaldurazko eragiketak dira” (AECAREN Kontularitzako Printzipioen 22. agiria).

Ondorioztatu behar da ordainketa geroratu bidez egindako erosketetatik eratorritako ordaindu beharreko kontu baten arriskua estaltzen ez duten dibisen gaineko aukerak espekulaziozko eragiketak direla, aribide profesional eta akademikoaren arabera.

HKEEren Osokoak onetsitako txostenak “aldaketak egiteko” ahalduntzea zer den zehazten du, dibisen gaineko aukerak kontratatze bide ematen duena. Errespetu osoz, ez gatoz bat iritzi horrekin arrazoi hauengatik:

- Trukeak gauzatzearen hitzez hitzeko interpretazioa legez moneta trukea gauzatzea da.
- Esparru Kontratuak eragiketa horiek gauzatzen dituzten aldean arteko harremana arautzen du eta txanpon trukea eta dibisen gaineko aukera argi eta garbi bereizten ditu. Zehazki, zera agintzen du:

“SEGUNDA.- OBJETO DEL CONTRATO

El objeto del presente Contrato Marco es la regulación de la relación comercial que surja entre las Partes, como consecuencia de la realización de las Operaciones que, con carácter meramente enunciativo, a continuación se relacionan:

2.1.- Permutas Financieras (SWAPS):

- * *De tipos de interés (IRS);*
- * *De tipos de intereses variables (BASIS SWAPS);*
- * *De divisa (CURRENCY SWAPS);*
- * *Mixta de divisa y tipos de interés (CROSS-CURRENCY RATE SWAPS);*
- * *De materias primas (COMMODITY SWAPS);*
- * *De acciones o sobre índices de acciones (EQUITY SWAPS / EQUITY INDEX SWAPS);*
- * *De cualquier tipo que se negocie en los mercados financieros.*

2.2.- Operaciones de tipos de interés a plazo (FRA).

2.3.- Operaciones de Opciones y Futuros, en mercados no organizados, sobre:

- * *Tipos de interés (CAPS, COLLARS y FLOORS);*
- * *Divisas;*



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- * *Materias Primas;*
- * *Valores de Renta Fija;*
- * *Valores o índices de valores de Renta Variable;*
- * *De cualquier tipo que se negocie en los mercados financieros.*

2.4.- Operaciones de compraventa de divisas (FX), al contado (SPOT) y a plazo (FORWARD).

2.5.- Cualquier combinación de las anteriores, operación similar o cualquiera de análoga naturaleza que se especifique en la correspondiente Confirmación.

QUINTA.- LIQUIDACIÓN POR SALDOS.

Las cantidades a pagar en la misma fecha y en la misma moneda en virtud de una misma Operación, se liquidarán por su saldo, salvo que las Partes acuerden un sistema distinto en el Anexo I o en las correspondientes Confirmaciones, de modo que, si las dos Partes deben hacerse recíprocamente pagos, aquella Parte cuyo importe a pagar sea mayor, quedará obligada a realizar un pago por la cantidad en exceso. Asimismo, las Partes, si así lo establecen en el Anexo I y/o en las correspondientes Confirmaciones, podrán liquidar por su saldo las cantidades a pagar en virtud de dos o más Operaciones con vencimiento en la misma fecha y denominadas en la misma o diferentes monedas.

DECIMOCTAVA.- GRABACIONES.

Las Partes se autorizan mutuamente a efectuar la grabación de conversaciones telefónicas, que se mantengan entre ellas en relación con el Contrato o con las Operaciones, y a utilizar las mismas como medio de prueba, para cualquier incidencia, procedimiento arbitral y/o judicial, que entre ambas Partes se pudiera plantear directa o indirectamente.

Opción sobre Divisas, es una Operación por la que el Comprador adquiere el derecho pero no la obligación de comprar al Vendedor al Precio de Ejercicio, un importe determinado de la Divisa CALL o Divisa de Compra y a vender al Vendedor al Precio de Ejercicio un importe determinado de la Divisa PUT o Divisa de Venta.

Operación de Compraventa de Divisas a! Contado (FX Spot). Es aquella Operación en la que una de las Partes compra un importe de una divisa contra la venta a la otra Parte de un importe acordado en otra divisa a un tipo de cambio determinado, siendo ambos importes pagaderos con Fecha de Valor dentro de los dos Días Hábiles siguientes a la Fecha de la Operación.

Operación de Compraventa de Divisas a Plazo (FX Forward). Es aquella Operación en la que una de las Partes compra un importe de una divisa contra la venta a la otra Parte de un importe acordado en otra divisa a un tipo de cambio determinado en la Fecha de la Operación siendo ambos importes pagaderos en una Fecha de Valor posterior a los dos Días Hábiles siguientes a la Fecha de Operación.”

Hau da:



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- a) Kontratuak argi eta garbi bereizten ditu Aukera eta Etorreren gaineko Eragiketak antolatu gabeko merkatuetan eta Dibisen salerosketa eragiketak.
- b) Normalean saldoen arabera kitatzen dira.
- c) Aldeak ezin diezaioketela elkarri aholku eman.
- d) Esparru kontratuan ageri diren adierazpen guzti eta bakoitzaren adiera kontratuan bertan dagoela finkatua.
- e) Dibisen gaineko aukerak eratorritako finantza baliabideak direla antolatu gabeko merkatuetan (OTC eragiketak) eta baldintzak eta prezioak aldeek finkatzen dituztela.

Gure iritzira, dibisen gaineko aukera eta dibisen salerosketa eragiketa guztiz ezberdinak dira.

2.a. Ukandunak ez du inoiz agiri bidez adierazi truke arriskua babesteko zegoenik dibisen gaineko aukeren bitartez.

2000ko martxoaren 29an, Administrazio-Kontseiluak 2000-2003 jarduera plana onetsi zuen, artelanak erosterakoan jarraitu beharreko gidalerroak eta metodologia finkatzen zituena eta 30 mila euroko funtsa aurreikusten zuena.

Lantaldeak 2000-2003 aldirako mamitutako erosketa programak, Edukizaillearen Administrazio Kontseiluak 2001eko martxoaren 8an onetsitakoak, 30 milioi euroko funtsa 6 kategoriatan banatzen du.

Aukerak harpidetu ziren arte, 2002ko ekainaren 7a, Ukandunak 47.000 euroko artelanak erosi zituen eurotan eta 8.500.000 dolarreko artelanak dolarretan (9.631.000 euro), hauek guztiak 2001eko irailean, urrian eta abenduan.

2002ko urtean eurotan artelanak erosi zituen 1.157.000 euroko zenbatekoarekin. 2003ko urtean eurotan artelanak erosi zituen 801.000 euroko zenbatekoarekin eta artelanak dolarretan 200.000 dolarreko zenbatekoarekin (182.000 euro).

2000-2003 laurtekoaren lehenengo hiru urteetan, Ukandunak 22.538.000 euroko artelanak erosteko kapitalezko zabalkuntzak jaso zituen eta 11.818.000 euroko artelanak erosi zituen.

Aldi horretan zehar Ukandunak ez zuen truke arriskua eragin ziezaiokeen inongo erosketa proposamenik izan. 2001eko dolarretako erosketa kontzeptuan egin beharreko ordainketen gerorapenak ez ziren hilabetetik areago luzatu. Gainerakoa eskudirutan izan zen. Honela, bada, aukerak izenpetzeko ulean:

- a) Ukandunak ez du inongo esperientzia negatiborik izan, zehaztu gabeko truke arriskuari aurre egin beharko diola pentsaraziko diona, artelanak erosteko inongo eragiketarekin lotu gabea.
- b) Ez du dolarretan artelanak erosteko itzaropenik, zeinentzat 13.300.000 dolar behar dituenik (kontratututako aukera erosleak).



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Sozietatearen eguneroko aribidea aztertuta ez dago justifikazio txikienik ere aseguru egin beharreko truke-arrisku larria dagoela pentsaraziko duenik. Atzerriko monetan egindako erosketak kontura ordaindu dira edo pixka bat atzeratu dira, truke aldaketa nabarmenik batere jasan ez dutela (ikus 1. Eranskina).

Fundazioak ez du inoiz agiri bidez adierazi dibisen gaineko aukerak egiteko beharra. Ahalordeak adierazi zuen dolarrak gora egingo zuela uste zutela eta horregatik harpidetu zutela aukera. Horrek guztiak baitesten du, zalantzarik gabe, eragiketa espekulaziozkoa dela (RAEren Hiztegiaren arabera, espekulazioa mozkinak eskuratzeko esperantzarekin finantza eragiketak egitea da, trukeen bariazioak oinarri hartuta) ez duelako inongo eragiketa materialaren arriskua estaltzen: aztergai izan den aldian aukerak ez dute inongo loturarik artelanak erostearekin. Honela, bada, kasu honetan, estaltzeko inongo eragiketarik ez dagoenez gero, guztia da espekulazioa. **Beharrik gabe truke tipoen bariazioak duen arriskuari meneratzen zaio, aurrez ez zuena. Fundazioaren ondarea eragiketek eragin ditzaketen galerei meneratzen zaie, izan ere, ondare horrekin aurre egin beharko die galerei.**

Espekulazioa inbertsio arriskutsua da, bazkideek emandako funtsen segurtasuna arriskuan jartzen duena, soil-soilik artelanen erosketak finantzatzeko. Ahalordeak ez du Ukandunaren xede sozial bakarra lortzea arriskuan jartzen duten espekulaziozko inbertsioak egiteko gaitasunik eta kide diren erakundeek egiten dituzten kapital sozialaren urteko zabalketen helburuekiko guztiz aurkakoak direnak.

Dibisen gaineko aukerak izenpetzea inola ere ez daiteke moneta trukea gauzatzea dela esan, eratorri finantzarioak baitira, antolatu gabeko merkatuetan, arrisku maila handikoak Esparru Kontratuaren klausulen arabera, arrazoirik gabeak, alde aurretiko azterketarik gabeak eta artelanen erosketarekin zerikusirik ez dutenak.

Esparru Kontratuak argi eta garbi bereizten du dibisa trukea eta dibisen gaineko aukerak eragiketa ezberdinak direla. Horren argitan, ezin interpreta daiteke trukeak gauzatzea antolatu gabeko merkatuetan finantza baliabide eratorriak harpidetzea dela.

AECAREN 22. agiriaren Estaldura eragiketak 1.1.7 atalak eragiketa hauen gaineko irizpideak azaltzen ditu:

- kobratu edo ordaindu beharreko saldoak babestu nahi dira.
- atzerriko monetan adierazitako eragiketa nagusiaren ondorioz sortutako truke aldeak (estalitako eragiketa) ordeko eragiketaren emaitzekin (estaldura eragiketa) modu simetrikoan berdinkatzen dira.
- eragiketa baten gehiegizko estaldurak eragiketa autonomo eta ezberdin (espekulaziozko eragiketa) izaera izango du aldegatik eta honenbestez, soberakin horrek sortutako emaitzak modu independentean jasoko dira galera eta irabazien kontuan.

Salerosketa eragiketa atzerriko monetan eskura ordaintzen bada, beharrezkoa da “aldaketak gauzatzea”.

Ordainketa geroraturik badago, eragiketa horrekin lotutako ordaintzeko kontuak dira atzerriko monetan egongo direnak eta truke-arriskua sortzen dutenak, dibisen gaineko aukera bitartez estal daitezkeenak.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

2.b Sozietate Ukandunak aurkeztutako alegazioak

Sozietate Ukandunak aurkeztutako alegazioek eta HKEEren Osokoak onetsitako txostenean horiei emandako trataerak, gure iritzira, aukerak espekulaziozkoak direla baitesten dute.

HKEEek ez du onartzen artelanen balioak dibisen gaineko aukerek eragindako galeretatik batere barne har dezakeenik. Guztiz bat gatoz iritzi honekin: aukerak ez dira artelanak erosteagatik truke arriskua estaltzearen ondorio eta eragin dituzten galerek ez dute ibilgetuaren balioa gehitzen.

Hortik, ordea, saihestu ezin den ondorioa ateratzen dugu: artelanak erosteko inongo eragiketaren truke arriskua estaltzen ez badute, espekulaziozko eragiketak dira.

Truke aldeak artelanen balio handiago modura onar ez badaitezke, truke alde horiek eragin dituzten eragiketak espekulaziozkoak dira zalantzarik gabe. Kontrako adieran, ezin uko egin geniezaioke truke aldeak (batzuk edo guztiak) artelanen balio handi modura hartzeari, baldin eta ez balitz ez direla inongo truke arriskuren estalduraren ondorio, espekulaziozkoak direlako.

Sozietate Ukandunak aurkeztutako alegazioek baitesten dute eragiketak espekulaziozkoak zirela bai Ukanduneari, bai Fundazioari.

Dibisen gaineko aukerak harpidetzea ez da “eragiketa finantzarioaren ohiko” jokamoldea, are gehiago berariaz gaitutako literaturak “aukera exotiko” izendatzen dituen eragiketez dihardugunean.

Eragiketa horiek “Ukandunaren baliabideak optimizatzeko” egin badira, truke arriskuak estaltzeko egin beharrean, espekulatiozkoak dira. Ukandunak diotenaren arabera, dolarretan inbertitu du haren iritzira dolarrak euroarekiko balioa irabaziko duelako, Epaitegiak dakiela hori esateko inongo euskarririk izan gabe. Dolarretan inbertitu du kotizazioak gora egingo duela uste duelako. Arriskuko inbertsioa da, irabazi edo galdu daitekeena, xede soziala arriskuan jartzen duena, izan ere, inbertitzen dena kapitalezko zabalketen bitartez eskuratutako funtsak dira, artelanak erosteko helburu bakarrarekin. Eta izatez, galtzen du.

Ahalordeak ez du “Ukandunaren baliabideak optimizatzeko” gaitasunik. Ez du gaitasunik zorrozki Ukandunaren xede soziala denarekiko: artelanak erostea, hain zuzen ere. Aholku Batzorde Artistikoak hautatu eta Administrazio Batzordeak onetsitako artelanak erosteko beharrezko diren merkataritzako izapideak soilik egin ditzake, eta egokia balitz, Diruzaintza errentagarritasun finko arrazoizkoen bidez errentagarri bihurtu.

Gauza bera gertatzen da birnegoziaketekin. Ez dira truke-arriskuen ondorio, baizik eta “joeran aldaketa bat izateko itxaropenaren ondorio, eta honenbestez, dolarra merketzekoa”. Berriz ere, espekulazioa.

Aukerekin jokatzeko duen espekulatiozkoak kontratu horietatik erator daitekeen galera onartzen du. Ukandunaren aholordeak ez du arriskuko inbertsioak egiteko ahalmenik.

Ahalordearentzat finkatutako ahalak aztertzen baditugu, aukeren izaera espekulatiozkoak alde batera, zera ondoriozta dezakegu:

- a) Ahalordearen alde 1995eko apirilaren 7ko ahala nahikoa da moneta trukeak exekutatzeko, ahal horren 2. atalean aurreikusitakoaren babesean monetak trukatzeari dagokionez.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- b) Ahalaren 11. atalean ahalordeari ezarritako mugen ondorioz egiaztatu da ahalordeariak Sozietate Ukandunaren izenean egindako dibisen gaineko aukera-eragiketak horretarako behar hainbateko ahalik izan gabe gauzatu zirela, eragiketen zenbatekoak Administrazio Batzordeak finkatutako 30.000 euroko mugaz oso goitikoak direlako.

3. UKANDUNAK ERREGISTRATU GABEKO PASIBOAK

Bankuak Ukandunari 1 euro = 0,9243 dolarreko prezioan dolarrak euroen truke erosteko dituen eskubideak irmoak dira truke tipoak muga jo orduko, 3 Knock-in aukerak izenpetu eta 19 egunetara.

2002ko lehenengo hiruhilekotik euroak etengabe irabazi du balioa dolarraren aurrean eta honenbestez, ez dago pisuzko arrazoirik bankuak bere aukera gauzatuko duela ulertzeko. Zuhurtziazko irizpideari eutsita, sozietateak abenduaren 31n pasiboa erregistratu behar zukeen abenduaren 31n indarreko truke tipoan 3 aukeren dolarretako balioaren eta gauzatzeko prezioaren balioaren arteko aldearekin sortutako balio galerak islatuz; kopuru hori galera eta irabaziei egotzi behar zitzaizkiekeen, aukera bakoitzaren iraungipen daten arabera aldizkakotuz.

Vitoria-Gasteiz, 2010eko maiatzaren 13a

Izp.: José Miguel Bonilla

Izp.: Jesús Mariano García



Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

1. ERANSKINA

AUKERA IZENPETU ZENETIK 2007/12/31-RA ARTEKO MUGIMENDUAK MILAKO DOLARRETAN

DATA	ZENBATEKOA	ERAGIKETA	AUKERA	DIRUZAINZA		SALDOA
			BIZIAKDIRU-SARRERAKORDAINK.			
07/06/02	13.300	(*) Dibisen gaineko aukerak izenpetzea	13.300	-	-	-
29/11/02	7.500	(*) Finantza erakundeak aukera exekututzea	5.600	7.500	-	7.500
31/01/03	7.300	(*) Aukeren 1. birnegoziatioak	7.300	-	-	7.500
15/12/03	2.500	Dolarren erosketa merkatuan	7.300	2.500	-	10.000
15/12/03	10.300	(*) Ukanduna+Fundazioa aukeren 2. birnegoziatioa	10.300	-	-	10.000
28/01/04	2.500	Dolarren erosketa merkatuan	10.300	2.500	-	12.500
12/02/04	6.787,5	Denboraren materia, 1. ordainketa	10.300	-	6.787,5	5.712,5
28/05/04	2.250	Dolarren erosketa merkatuan	10.300	2.250	-	7.962,5
13/12/04	10.300	(*) Aukeren 3. birnegoziatioak	10.300	-	-	7.962,5
23/12/04	6.787,5	Denboraren materia, 2. ordainketa	10.300	-	6.787,5	1.175
10/01/05	10.300	(*) Finantza erakundeak aukera exekututzea	-	10.300	-	11.475
04/05/05	6.787,5	Denboraren materia, 3. ordainketa	-	-	6.787,5	4.687,5
17/05/05	1.897,5	Dolarren erosketa merkatuan	-	1.897,5	-	6.585
10/11/05	1.000	Dolarren erosketa merkatuan	-	1.000	-	7.585
17/05/06	4.000	Tulipak, 1. ordainketa	-	-	4.000	3.585
23/05/06	3.000	Dolarren erosketa merkatuan	-	3.000	-	6.585
22/12/06	9.188	Dolarren erosketa merkatuan	-	9.188	-	15.773
18/01/07	12.000	Comodoren bederatzi mintzaldi, 1. ordainketa	-	-	12.000	3.773
27/03/07	1.000	Tulipak, 2. ordainketa	-	-	1.000	2.773
29/06/07	5.463	Dolarren erosketa merkatuan	-	5.463	-	8.236
29/06/07	8.000	Comodoren bederatzi mintzaldi, 2. ordainketa	-	-	8.000	236

(*) Dibisen gaineko aukerak

07/12/31n ordaintzeko dago diru-funtsik ez izateagatik (ez eurotan, ez USA \$tan) Comodoren bederatzi mintzaldi-en hirugarren ordainketa, 8 milioi dolar USAko zenbatekoarekin.



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

BATERAKO BOTO PARTIKULARRA, HKEE-REN KONTSEILARI DIREN JOSE MARÍA GORORDO BILBAO, BEGOÑA MARIJUÁN ARCOCHA ETA EUSEBIO MELERO BEASKOETXEA JAUN-ANDREEK, BILBOKO ARTE MODERNO ETA GARAIKIDEAREN MUSEOAREN UKANDUNA, SL, 1999-2007 FISKALIZAZIO TXOSTENARI JARRITAKOA.

Nahiz bat gatozen arestian aipatutako fiskalizazio txostenaren osotasunarekin, hainbat adierazpen eta baieztapenen edukia baitetsi nahi dugu, txosten horien muina eratzerakoan oinarritzko direnak eta jada Herri-Kontuen Euskal Epaitegi honen 2009ko ekainaren 11n “Bilboko Arte Moderno eta Garaikidearen Museoaren Ukanduna, SLk dolarrak erosteko gauzatutako eragiketen fiskalizazioa eta analisisa, 2002-2005” txostenean azaleratu zituenak.

1. Zuzendari Kudeatzailearen Ahalak

Fundazioak eta Ukandunak erakunde-sare unitario bat osatzen dute, pertsonifikazio ezberdinen bitartez egituratzen dena eta horietako batek, Fundazioak, Museoaren zuzendaritza eta kudeaketa ditu egingai eta bestea, berriz, Ukanduna, artelanak erosi eta edukitzeko bitartezko sozietatea da.

Ukandunak “legez onartutako zeinahi formularen bitartez, mota orotako obra eta sorpen artistikoak erosi eta ustiatzeaz gain, arte laginak eta erakusketak antolatzea du helburu”.

Helburuak lortzeko Administrazio Batzordeak eraturako gobernu atalez hornitu da, eta berari dagokio Sozietatearen ordezkotza auzitegien aurrean eta handik at, enpresaren egitekoan barne hartutako kudeaketa, administrazio eta baliabideetarako eskumen guztiak izanik, eta bereziki... banku eragiketa orotan jarduteko... eta aldaketak gauzatzeko eskumendua. Horrezaz guztiaz gain, “... botere orokor zein pribatuak eman ditzake, askatasun osoz erabakitzen dituen eskumenekin...”.

Sozietatea ederki gobernatzeko, Zuzendari Kudeatzaile bat du, ez bakarrik Ukandunekoa, baita Fundaziokoa ere dena. Bi erakundeek Zuzendari Kudeatzailearen alde emandako ahalordetzeak jarduera mota orotarako ahalordetze orokorra barne hartzen du, eta horien artean gailentzen dira “... Kudeatzailearen egitekoak... Sozietatearen izenean jardutea bankuko eragiketetan ... eta bai Espainiako Bankuan, bai banku erakunde eta banku ofizialean aldaketak egitea...”.

Honenbestez, Fundazioaren eta Edukitzailearen egiteko arrunta Zuzendari Kudeatzaileak gauzatzen du.

Bi ahalduntzeek eskumen handiak besarkatzen dituzte, besteak beste, aldaketak egitekoa eta horrek baimena emango lioke Ahalordeari dibisen erosketa eta salmenta aukerako kontratuak izenpetu, birnegoziatu eta lagatzeko. Emandako ahal orokorrek administrazio orokorreko ekintza guztiak besarkatzen dituzte eta horien artean, kontratu horiek gauzatzea daukagu.

Gure iritzira, Zuzendari Kudeatzailearen ahalordeak eragiketen kudeatzaile den aldetik eta Estatutuen 19. artikuluan jasoa dagoen moduan, Fundazioa eta Ukanduna erakundearen sareko exekutibo gorenaren egiteko ohikoak dira, sozietate bateko



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

administratzaileak merkataritza sare osoan jarduteko izan ohi duen botere orokorraren pareko, bi erakunde esleitzailen xede soziala gauatzeko bide emango diona.

2. Dibisen erosketeta eta salmenta aukerako kontratuak

Ukandunaren xede sozialean Museoko bildumetara txertatzeko artelan berrien erosketeta dago. Artearen merkaturan ohiko dibisa dolarra da, nazioarte mailako merkataritza trafikoko beste hainbat jardueratan den legez. Dolarrak salerosteko kontratua dibisa horretan arte lanak erosteari zuzenean lotutako eragiketa zen, nahiz ez den erosketeta jakin bakoitzerako egin (2000-2003 eta 2004-2007ko aldietarako programazio orokorraren barruan barne hartua) eta, honenbestez, Ukandunaren xede sozialarekin zuzenean lotutako ekintza den.

Banku Pribatuko Espainiako Elkartek (BEE) mamitutako Finantza Eragiketen Esparru Kontratuaren helburua aldean artean sortzen den negozio harremana arautzea da eta lotzen dituen eragiketen ondorioz “dibisa-erosketako eragiketak” barne hartzen ditu, eta horien artean eskura egiten direnak (SPOT) eta eperakoak (FORWARD) bereizten ditu, Herri-Kontuen Euskal Epaitegi honek aipatutako fiskalizazio txostenetan erabilitako lanabes eta agiri izan dena.

Merkataritzako bankak erreferentziazko agiri hau erabili ohi du bezeroekiko merkataritza harremanetan eta adibide modura azpimarragarria da BBVak 156 zk.ko Servex Buletinean jaso duela, trukaneurrien arriskuen estaldurari dagokionez, truke arriskuaren estaldura hainbat teknika eta baliabideren bitartez egin daitekeela, dibisen gaineko aukeren bitartez, esate baterako. Hauek arriskuak mugatzen dituzte, baina ez mozkinak eta erosleari (aukeraren edukitzaileari) berak alde aurretik finkatutako truke jakin batean dibisak erosi edo saltzeko eskubidea ematen dio, dibisa-trukeen aldeko fluktuazioen abantailak eta onurak baliatu ditzaketela, segun eta aukera gauzatzea komeni den edo ez. Iritzi bereko da Caja del Mediterráneo, Forward Plus importación eragiketei dagokienez; kontratu horren arabera bezeroei epe jakin batean ordaintzeko truke-tipo gehiengoa ziurtatzen zaie. Bankuak funtzionamendua, kontratatzeko baldintzak eta aukeren konbinazioa zehazten ditu.

Nekez hitz egin genezake finantza-merkatuan existitzen diren eragiketa mota honetaz, baldin eta horiek ez balute legezko babesik, Espainiako Bankuaren agintaritzak bermatzen duena. Dibisen merkatuaren arauketa Espainiako Bankuak jaso zuen urtarrilaren 22ko 1/1991 Zirkularrean, dibisak trukatzeko eragiketen molde ugariak ezagutarazten zituen. Gerora, Espainiako Bankuaren Autonomia Legeak, ekainaren 1eko 13/1994 Legean jasotakoak, Bankuari aitortzen dio “Europako Itunaren 109. artikuluko xedapenekin koherente diren dibisa-trukeko eragiketak gauatzeko egitekoa (7.3.4 artikulua)”. Egiteko hori Banku Zentralen europako Sistemari (BZES) egotzitako egitekoa garatuz gauzatuko da.

13/1994 Legeak eskurantzak kontzeptu modura “dibisen truke-eragiketena” erabiltzen du, eta aipagai dugun kontzeptuari dagokionez, Espainiako Bankuko baliabide erregulatzaile ezberdinetan zehazten dira dibisen trukeari dagokionez bankuko eragiketa ugariak.

Azaldu dugun legez, trukeak “Dibisen salerosketeta eragiketetan” gauzatzen dira, BEEK eskura egiten direnak (SPOT) eta eperakoak (FORWARD) bereizten dituela.

Honenbestez, dibisak saldu eta erosteko kontratuak eperako dibisen finantza eragiketak diren aldetik eta artearen merkaturan artelanen prezioa dolarretako dibisan gauzatzen denez



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

gero, egiaztatua geratzen da eragiketa horien eta Ukandunaren xede sozialaren arteko lotura, besteak beste, artelanak erostea besarkatzen duena.

Ez gatoz bat Epaitegiko bi kontseilarik dibisen erosketa eta salmenta aukeren gaineko hainbat kontraturen emaitzei dagokienez plazaratu duten iritziarekin; ez soilik ahalordeen zabalaz egiten duten interpretazioa argudio zorrotzik gabe mugatzen dutelako, diru publikoaren kudeaketan efizientziaren aurkako dena, baita ere merkataritzako eragiketa jakin batzuen borondatearen edo borondate ezarten gaineko iritzia ez delako Epaitegi honen egitekoa euskal sektore publikoaren jarduera ekonomiko-finantzario eta kontularitzakoen atal fiskalizatzaile goren den aldetik, otsailaren 5eko 1/1988 Legearen 1.2 artikuluari jarraiki, baizik eta, inola balitz, erakundeen atal subiranoen egitekoa, hau da, haien Administrazio Batzordeena.

Baterako boto partikular honetan egindako argibide honekin, aldeko botoa eman diogu behin-betiko txostenari, horren edukiarekin oinarrian bat gatozelako.

Eta hala erasota gera dadin, Vitoria-Gasteizen, 2010eko maiatzaren 14an.

Eusebio Melero Beaskoetxea
HKEEren Kontseilaria

Jose M^a Gorordo Bilbao
HKEEren Kontseilaria

Begoña Marijuán Arcocha
HKEEren Kontseilaria



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

VOTO PARTICULAR QUE FORMULAN EL VICEPRESIDENTE DEL TVCP, D. JOSÉ MIGUEL BONILLA REGADERA Y EL CONSEJERO D. MARIANO GARCÍA RUÍZ, AL INFORME DE FISCALIZACIÓN DE TENEDORA DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, S.L., 1999-2007

Emitimos este voto particular para manifestar nuestras respetuosas discrepancias con el contenido del informe aprobado por el Pleno.

1. ANÁLISIS DE LAS OPCIONES SOBRE DIVISA

El TVCP no conoce ningún documento de la Tenedora que razone y justifique:

1. Comprar y vender opciones sobre divisa.
2. Adquirir esos importes en esos plazos.
3. Las decisiones tomadas a lo largo del periodo de vigencia de las opciones.

El TVCP no ha comprobado si, conforme a lo establecido en la cláusula decimoctava del Contrato Marco de Operaciones Financieras de la Asociación Española de Banca, existen grabaciones relacionadas con las opciones y su renovación. Desconoce la información que podría deducirse de las mismas.

No se ha obtenido ninguna evidencia de los motivos y razonamientos seguidos por la Tenedora en esos momentos. La Tenedora no ha aportado justificación alguna de la operación.

El informe no expone esta falta de control interno. Máxime si se añade que, como confirman los contratos suscritos con la entidad financiera, la persona de contacto para todas estas operaciones era el entonces Director de Administración y Finanzas de la Fundación que no tenía apoderamiento alguno en la Tenedora.

El informe aprobado por el TVCP no concluye sobre la legalidad de invertir los activos de la Sociedad (la Tesorería en euros) destinados única y exclusivamente a la compra de obras de arte, en una operación de alto riesgo (necesitada de un alto control y de un constante conocimiento de los riesgos durante la vida de la misma) que origina pérdidas significativas que se ocultan como mayor valor del inmovilizado.

1.a La Tenedora nunca ha motivado la combinación de opciones formalizada.

El 7 de junio de 2002, la Tenedora suscribió seis contratos de opciones sobre divisa sin ninguna relación con adquisiciones de obras de arte.

En tres de ellos, la Tenedora formaliza tres opciones mediante las cuales adquiere el derecho pero no la obligación de comprar dólares al banco a cambio de euros a un precio de ejercicio de 1 euro = 0,9243 dólares USA, a la fecha de vencimiento. Son operaciones OTC (over the counter) en mercados no organizados, por lo que las condiciones se fijan mediante negociación entre las partes.



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

VENCIMIENTO	EUROS (PUT)	DÓLAR (CALL)	CONDICIONES
29/11/2002	8.114.248,62	7.500.000	EUROPEAN OTC
30/05/2003	3.137.509,47	2.900.000	EUROPEAN OTC
28/11/2003	3.137.509,47	2.900.000	EUROPEAN OTC

En los otros tres, la Tenedora formaliza tres opciones mediante las cuales el banco adquiere el derecho pero no la obligación de vender dólares a la Tenedora a cambio de euros a un precio de ejercicio de 1 euro = 0,9243 dólares USA. El derecho del banco a ejercer la opción es firme si el cambio alcanza la barrera 1 euro = 0,992 dólares USA.

VENCIMIENTO	DÓLAR (PUT)	EUROS (CALL)	CONDICIONES
29/11/2002	7.500.000	8.114.248,62	KNOCK IN 0,992
30/05/2003	2.900.000	3.137.509,47	KNOCK IN 0,992
28/11/2003	2.900.000	3.137.509,47	KNOCK IN 0,992

A la fecha de suscripción, el tipo de cambio según el Banco Central Europeo (BCE) era 1 euro = 0,9452 dólares. El precio de ejercicio de la opción (1 euro = 0,9243 dólares) era peor que el de contado.

La operación no era necesaria ni oportuna. El día 26 de junio de 2002, solo 19 días después de la firma, el tipo de cambio euro-dólar toca la barrera que hace que entren en vigor los derechos de la entidad financiera. Las supuestas previsiones de la Tenedora sobre la evolución del tipo de cambio no aguantaron ni 20 días. A partir de dicha fecha los derechos de la entidad financiera contra la Tenedora son firmes para todas las operaciones Knock in.

Cuando la Tenedora adquiere una opción de compra, paga un precio para tener el derecho a decidir al vencimiento, si quiere realizar la operación o no.

Cuando la Tenedora vende opciones al banco, le concede a éste el derecho a decidir si la Tenedora tiene que comprar o no.

Si observamos los tipos de cambio.

- a) A la Tenedora le parece un buen cambio futuro 1 euro = 0,9243 pese a que el cambio a la fecha de operación ya era 0,9452. Pagaría al banco para ello una prima de suscripción de 160.000 euros por cada opción.
- b) Renuncia a su derecho a decidir y se lo vende a la entidad financiera si el tipo de cambio toca la barrera de 1 euro = 0,992. La entidad financiera acepta limitar su derecho hasta que se produzca un cambio para el euro mucho mejor que el precio del ejercicio. Pagaría a la Tenedora para ello una prima de 160.000 euros por opción.

Para tener una postura en esas negociaciones, la Tenedora debería haber realizado su propio análisis de expectativas, de evolución de los cambios, y de las condiciones de opción que hacían interesante y razonable la misma. Sobre todo, considerando lo establecido en la cláusula 16.6 del Contrato Marco de Operaciones Financieras:



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

“16.6. Conocimiento de los Riesgos de las Operaciones. *Las Partes manifiestan conocer y aceptar los riesgos inherentes o que puedan derivarse de la realización de las Operaciones reguladas por el presente Contrato Marco. Cada una de las Partes manifiesta que no ha sido asesorada por la otra Parte sobre las ventajas o conveniencia de realizar cualquiera de las Operaciones, realizándose las mismas sobre la base de las estimaciones y cálculos de riesgos que las propias Partes efectúen.”*

Las tres opciones de la entidad financiera también carecen de cualquier cálculo o justificación. No sabemos por qué la Tenedora pierde así el valor principal de una opción, que es el derecho a elegir. Tampoco justifica las condiciones y precios de la operación, ni ha estimado ni calculado los riesgos.

La Gerencia (Consejeros y Apoderado) ha aducido repetidas veces que hicieron la operación aconsejados por el banco. Esto no es posible dado lo suscrito por ambas partes en la cláusula 16.6 del Contrato Marco de Operaciones Financieras.

1.b La Tenedora no ha justificado las decisiones tomadas durante la vigencia de las opciones.

El día 26 de junio de 2002, el tipo de cambio euro-dólar toca la barrera que hace efectivas las opciones del banco. Si la Tenedora hubiese cancelado en ese momento, anticipadamente, todas las opciones por el procedimiento de liquidación por saldos, habría tenido que pagar 982 mil euros (aproximadamente). No hay análisis alguno de la Tenedora al respecto.

Cuando la Tenedora renueva por primera vez las opciones, sabe que el dólar no ha dejado de bajar desde el inicio de la operación. De hecho, sabe que la opción ejecutada por el banco le ha provocado una pérdida de 560 miles de euros, aproximadamente.

La Tenedora no ha motivado por qué, al vencimiento de la primera pareja de opciones, se queda con los 7.500.000 dólares y renegocia las otras dos en lugar de cancelarlas y liquidarlas. Quedarse con los dólares en un momento de continua devaluación, sin necesitarlos para pagar adquisiciones, provoca una pérdida de 350.000 euros aproximadamente en el periodo 29/11/2002 a 31/12/2002 y más de 1 millón de euros en 2003.

Los plazos de vencimiento de las operaciones renegociadas no tienen nada que ver con los de las obras adquiridas con pago aplazado.

Este problema se repite en todas las renegociaciones hasta el cierre definitivo de las operaciones.

Al finalizar las opciones y ejercer la entidad financiera su derecho, en lugar de liquidar por saldos, la Tenedora se quedó con 10.300.000 dólares que no necesitaba y que siguieron provocando importantes pérdidas por tipo de cambio.

Asimismo, durante el periodo 2002-2007, se compran dólares en el mercado de contado por importe de 27.799.000 dólares, aproximadamente, sin relación inmediata con las adquisiciones de obras de arte. Mantener esos saldos en dólares provoca, por un lado, mayores pérdidas por tipo de cambio y, por otro, lucro cesante puesto que el tipo de interés de las cuentas en dólares era inferior al de las cuentas en euros.

1.c Conclusión sobre las opciones

Independientemente del acierto o desacierto en la percepción que la Tenedora tuviera sobre la evolución del tipo de cambio euro-dólar, hay una serie de hechos que, en nuestra opinión, demuestran la falta de control de la operación por la Sociedad:

- a) Se suscriben opciones sin existir riesgo de cambio.
- b) Se suscriben a un tipo de cambio peor que el de contado el día de la formalización.
- c) Nadie controla la evolución del dólar (origen del riesgo de cambio) y cuando se toca la barrera que activa las opciones del banco, nadie hace nada en la Tenedora.
- d) Cuando vence la primera opción, la Tenedora se queda con los dólares a pesar de que no los necesita y de que sólo van a generar nuevas pérdidas.
Asimismo, nadie analiza si podría ser mejor cancelar las operaciones pendientes. Esta deficiencia se repite en las diversas renegociaciones.
- e) Los tipos de cambio a los que se negocian las renovaciones son peores que los del BCE en cada momento.
- f) La Tenedora mantiene saldos en dólares muy elevados, sin ninguna necesidad y compra al contado teniendo saldos más que suficientes para pagar los compromisos existentes. No hay ningún control sobre las necesidades de tesorería en dólares.

La Tenedora (y con ella el sector público vasco) ha sufrido y pagado todas las pérdidas que origina una operación arriesgada como es la especulación con opciones sobre divisa.

En este mismo sentido, hay que tener en cuenta el Acuerdo de 20 de diciembre de 2003 de la CNMV por el que se aprueba el Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales, complementado por la Resolución del Banco de España de 19 de diciembre de 2003. Ambas disposiciones dictadas en cumplimiento de la Disposición Adicional Tercera de ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero sobre *“restricciones relativas a las inversiones financieras temporales de entidades sin ánimo de lucro”*.

Conforme al citado Código de conducta: *“ Para la selección de las inversiones financieras temporales se valorará en todos los casos la seguridad, liquidez y rentabilidad... “ y además “Las entidades sin ánimo de lucro deberían evitar la realización de operaciones que correspondan a un uso meramente especulativo de los recursos financieros por lo que deberán ser objeto de especial explicación: ... c) las operaciones en los mercados de futuros y opciones, salvo con la finalidad de cobertura”*.

Se recomienda evitar operaciones financieras temporales que respondan a un uso meramente especulativo de los recursos financieros, circunstancia ésta que concurre, en aquellas operaciones realizadas en los mercados de opciones cuando no tienen finalidad de cobertura.

Además el Código de conducta añade que *“ Los órganos de gobierno, administración o dirección de las entidades sin ánimo de lucro habrán de comportarse con transparencia informativa..., en particular, deberán especificar las operaciones en que se hallan*



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

separado de las recomendaciones contenida en este código y explicar las razones que le sirvan de fundamento”.

2. PODER PARA SUSCRIBIR OPCIONES SOBRE DIVISA.

Según la práctica económica habitual y la doctrina vigente, las opciones sobre divisa tienen como fin cubrir el riesgo de cambio de una cuenta a cobrar o a pagar en moneda extranjera. Son “Operaciones de cobertura” (Documento 22 de Principios Contables de AECA).

Se debe concluir que las opciones sobre divisa que no cubren el riesgo de una cuenta a pagar derivada de las compras con pago aplazado, son operaciones especulativas, según la práctica profesional y académica.

El informe aprobado por el Pleno del TVCP determina que es el apoderamiento para “formalizar cambios” lo que hace posible contratar opciones sobre divisa. Con todo respeto, no compartimos esa opinión porque:

- La interpretación literal de formalizar cambios es llevar a cabo legalmente una permuta de monedas.
- El Contrato Marco regula la relación entre las partes que realizan esas operaciones y diferencia claramente el cambio de moneda y la opción sobre divisa. En concreto, establece que:

“SEGUNDA.- OBJETO DEL CONTRATO

El objeto del presente Contrato Marco es la regulación de la relación comercial que surja entre las Partes, como consecuencia de la realización de las Operaciones que, con carácter meramente enunciativo, a continuación se relacionan:

2.1.- Permutas Financieras (SWAPS):

- * *De tipos de interés (IRS);*
- * *De tipos de intereses variables (BASIS SWAPS);*
- * *De divisa (CURRENCY SWAPS);*
- * *Mixta de divisa y tipos de interés (CROSS-CURRENCY RATE SWAPS);*
- * *De materias primas (COMMODITY SWAPS);*
- * *De acciones o sobre índices de acciones (EQUITY SWAPS / EQUITY INDEX SWAPS);*
- * *De cualquier tipo que se negocie en los mercados financieros.*

2.2.- Operaciones de tipos de interés a plazo (FRA).

2.3.- Operaciones de Opciones y Futuros, en mercados no organizados, sobre:

- * *Tipos de interés (CAPS, COLLARS y FLOORS);*
- * *Divisas;*
- * *Materias Primas;*



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- * *Valores de Renta Fija;*
- * *Valores o índices de valores de Renta Variable;*
- * *De cualquier tipo que se negocien en los mercados financieros.*

2.4.- Operaciones de compraventa de divisas (FX), al contado (SPOT) y a plazo (FORWARD).

2.5.- Cualquier combinación de las anteriores, operación similar o cualquiera de análoga naturaleza que se especifique en la correspondiente Confirmación.

QUINTA.- LIQUIDACIÓN POR SALDOS.

Las cantidades a pagar en la misma fecha y en la misma moneda en virtud de una misma Operación, se liquidarán por su saldo, salvo que las Partes acuerden un sistema distinto en el Anexo I o en las correspondientes Confirmaciones, de modo que, si las dos Partes deben hacerse recíprocamente pagos, aquella Parte cuyo importe a pagar sea mayor, quedará obligada a realizar un pago por la cantidad en exceso. Asimismo, las Partes, si así lo establecen en el Anexo I y/o en las correspondientes Confirmaciones, podrán liquidar por su saldo las cantidades a pagar en virtud de dos o más Operaciones con vencimiento en la misma fecha y denominadas en la misma o diferentes monedas.

DECIMOCTAVA.- GRABACIONES.

Las Partes se autorizan mutuamente a efectuar la grabación de conversaciones telefónicas, que se mantengan entre ellas en relación con el Contrato o con las Operaciones, y a utilizar las mismas como medio de prueba, para cualquier incidencia, procedimiento arbitral y/o judicial, que entre ambas Partes se pudiera plantear directa o indirectamente.

Opción sobre Divisas, es una Operación por la que el Comprador adquiere el derecho pero no la obligación de comprar al Vendedor al Precio de Ejercicio, un importe determinado de la Divisa CALL o Divisa de Compra y a vender al Vendedor al Precio de Ejercicio un importe determinado de la Divisa PUT o Divisa de Venta.

Operación de Compraventa de Divisas a! Contado (FX Spot). Es aquella Operación en la que una de las Partes compra un importe de una divisa contra la venta a la otra Parte de un importe acordado en otra divisa a un tipo de cambio determinado, siendo ambos importes pagaderos con Fecha de Valor dentro de los dos Días Hábiles siguientes a la Fecha de la Operación.

Operación de Compraventa de Divisas a Plazo (FX Forward). Es aquella Operación en la que una de las Partes compra un importe de una divisa contra la venta a la otra Parte de un importe acordado en otra divisa a un tipo de cambio determinado en la Fecha de la Operación siendo ambos importes pagaderos en una Fecha de Valor posterior a los dos Días Hábiles siguientes a la Fecha de Operación.”

Es decir:

- a) Que el contrato diferencia claramente las Operaciones de Opciones y Futuros en mercados no organizados y las Operaciones de compraventa de divisa.



- b) Que, normalmente, se liquidan por saldos.
- c) Que las partes no pueden asesorarse entre sí.
- d) Que el significado de todas y cada una de las expresiones que figuran en el contrato marco está fijado en el propio contrato.
- e) Que las opciones sobre divisa son instrumentos financieros derivados, en mercados no organizados (operaciones OTC) y las condiciones y precios las fijan las partes.

Creemos que opción sobre divisa y compraventa de divisa son operaciones muy diferentes.

2.a La Tenedora nunca ha documentado que existiera un riesgo de cambio a cubrir mediante opciones sobre divisa

El 29 de marzo de 2000, el Consejo de Administración aprobó el plan de actuación 2000-2003, que establecía unas directrices y una metodología a seguir en la adquisición de obras de arte y preveía un fondo de 30 millones de euros.

El programa de adquisiciones elaborado por el grupo de trabajo para el periodo 2000-2003, aprobado por el Consejo de Administración de la Tenedora el 8 de marzo de 2001, distribuye el fondo de 30 millones de euros en 6 categorías.

Hasta la suscripción de las opciones, 7 junio de 2002, la Tenedora compró obras en euros por 47.000 euros y obras en dólares por 8.500.000 dólares (9.631.000 euros), éstas en los meses de septiembre, octubre y diciembre de 2001.

En el año 2002, compró obra en euros por importe de 1.157.000 euros. En el año 2003, compró obra en euros por importe de 801.000 euros y obra en dólares por 200.000 dólares (182.000 euros).

En los tres primeros años del cuatrienio 2000-2003, la Tenedora había recibido ampliaciones de capital para adquirir obras de arte por importe de 22.538.000 euros y había comprado obras por 11.818.000 euros.

En ningún momento durante ese periodo, tuvo la Tenedora propuesta de adquisición alguna que le pudiese producir riesgo de cambio. Los aplazamientos de los pagos a realizar por las compras en dólares de 2001 no superaron plazos de un mes. El resto fueron al contado. En el momento de suscribir las opciones:

- a) La Tenedora no ha sufrido ninguna experiencia negativa que le lleve a pensar en la necesidad de cubrir un riesgo de cambio indeterminado no relacionado con ninguna operación de compra de obra de arte.
- b) No tiene expectativas de comprar obras en dólares para las que pudiese necesitar 13.300.000 dólares (opciones compradoras contratadas).

No hay la más mínima justificación deducible de la vida práctica de la Sociedad que lleve a pensar que hay un grave riesgo de cambio a asegurar. Las compras en moneda extranjera se han pagado al contado o se han aplazado brevemente sin que hayan sufrido diferencias de cambio significativas (Ver Anexo 1).



La Tenedora nunca ha documentado la necesidad de realizar las opciones sobre divisa. El apoderado declaró que pensaban que el dólar iba a subir y por eso suscribieron la opción. Todo ello, significa, sin duda, que la operación es especulativa (según el Diccionario de la RAE, especular significa efectuar operaciones financieras con la esperanza de obtener beneficios basados en las variaciones de los cambios) porque no cubre el riesgo de ninguna operación material: las opciones no tienen ninguna relación con la compra de obras de arte durante el periodo analizado. En este caso, como no hay ninguna operación a cubrir, todo es especulación. **Se crea innecesariamente una exposición al riesgo de variación de los tipos de cambio que antes no existía. El patrimonio de la sociedad queda sujeto a las pérdidas que puedan originar las operaciones puesto que con dicho patrimonio deberá responder de las mismas.**

La especulación es una inversión de riesgo que pone en peligro la integridad de los fondos aportados por los socios para, exclusivamente, financiar la adquisición de obras de arte. El apoderado no está capacitado para realizar inversiones especulativas que ponen en peligro la consecución del único objeto social de la Tenedora y que son contrarias a los fines para los que las instituciones-socio suscriben ampliaciones anuales del capital social.

Suscribir opciones sobre divisa, en modo alguno puede considerarse formalización de cambios porque son derivados financieros, en mercados no organizados, con alto nivel de riesgo vistas las cláusulas del Contrato Marco, sin motivación, sin análisis previo y sin relación con la adquisición de obras de arte.

El Contrato Marco delimita claramente que cambio de divisa y opciones sobre divisa son operaciones diferentes. A la luz del mismo, no se puede interpretar que formalizar cambios es suscribir instrumentos financieros derivados en mercados no organizados.

El apartado 1.1.7 Operaciones de cobertura del documento 22 de AECA expone sus criterios sobre estas operaciones:

- se pretende proteger saldos a cobrar o a pagar
- se compensa de forma simétrica las diferencias en cambio resultantes de la operación principal expresada en moneda extranjera (operación cubierta) con los resultados de la operación subsidiaria (operación de cobertura)
- la cobertura en exceso de una operación, tendrá la consideración de operación autónoma y distinta (operación especulativa) por la diferencia, por lo que los resultados producidos por dicho exceso figurarán de forma independiente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si la operación de compraventa de bienes se paga al contado en moneda extranjera, es necesario “formalizar cambios”.

Si hay aplazamiento de pago, son las cuentas a pagar relacionadas con esa operación, las que van a estar en moneda extranjera y las que originan riesgo de cambio que se puede cubrir mediante opciones sobre divisa.



2.b Alegaciones presentadas por la Sociedad Tenedora

Las alegaciones presentadas por la Sociedad Tenedora y el tratamiento dado a las mismas en el informe aprobado por el Pleno del TVCP, confirman en nuestra opinión, que las opciones son especulativas.

El TVCP no admite que el valor de las obras de arte pueda incluir ninguna de las pérdidas ocasionadas por las opciones sobre divisa. Compartimos totalmente esa opinión: las opciones no obedecen a la cobertura del riesgo de cambio por adquisición de obras de arte y las pérdidas que han ocasionado no aumentan el valor del inmovilizado.

Pero de ello extraemos la conclusión inevitable: si no cubren el riesgo de cambio de ninguna operación de compra de obras de arte, son operaciones especulativas.

Si no se puede admitir como mayor valor de las obras de arte las diferencias de cambio, las operaciones que han originado esas diferencias de cambio son sin duda especulativas. Sensu contrario, no podríamos negarnos a admitir las diferencias de cambio (algunas o todas) como mayor valor de las obras de arte si no fuera porque no obedecen a cobertura de riesgo de cambio alguno porque son especulativas.

Las alegaciones presentadas por la Sociedad Tenedora corroboran que las operaciones eran especulativas tanto en la Tenedora como en la Fundación.

Suscribir opciones sobre divisa no es una operación de “rutina de la operativa financiera”, máxime cuando se suscriben operaciones que la literatura especializada denomina opciones exóticas.

Si esas operaciones se han realizado para “optimizar los recursos de la Tenedora” en lugar de para cubrir riesgo de cambio, son especulativas. Según afirma la Tenedora, invierte en dólares porque cree, sin ningún soporte conocido por el Tribunal, que el dólar va a apreciarse respecto al euro. Invierte en dólares porque cree que su cotización va a subir. Esa es una inversión de riesgo en la que se puede ganar o perder, que pone en peligro el objeto social porque lo que se invierte son los fondos recibidos mediante ampliaciones de capital con el fin exclusivo de comprar obras de arte. Y de echo, pierde.

El Apoderado no tiene capacidad para “optimizar los recursos de la Tenedora”. No tiene capacidad respecto a lo que es estrictamente el objeto social de la Tenedora : la compra de obras de arte . Sólo puede realizar los trámites mercantiles necesarios para comprar las obras elegidas por el Comité Asesor Artístico y aprobadas por el Consejo de Administración y, si fuera oportuno, rentabiliza la Tesorería mediante rentabilidades fijas razonables.

Lo mismo ocurre con la renegociaciones. No se deben a riesgos de cambio sino a la “expectativa de una variación en la tendencia y por lo tanto, un abaratamiento del dólar”. De nuevo, especulación.

El especulador que comercia con opciones asume la pérdida que se pueda derivar de esos contratos. El Apoderado de la Tenedora no tiene poderes para realizar inversiones de riesgo.

Si analizamos los poderes establecidos para el Apoderado prescindiendo del carácter especulativo de las opciones, podemos concluir que:



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

- a) El poder de 7 de abril de 1995 a favor del apoderado es suficiente para ejecutar cambios de moneda, en el sentido de permutar monedas al amparo de lo previsto en el apartado 2 de dicho poder.
- b) A la vista de los límites establecidos al apoderado en el apartado 11 del poder, se verifica que las operaciones de opción sobre divisa efectuadas por el apoderado en nombre de la Sociedad Tenedora fueron convenidas con insuficiencia de poder, por cuanto las cuantías de las operaciones son muy superiores a los 30.000 euros de límite establecido por el Consejo de Administración.

3. PASIVOS NO REGISTRADOS POR LA TENEDORA

Los derechos del banco a exigir a la Tenedora la compra de dólares a cambio de euros a un precio de ejercicio 1 euro = 0,9243 dólares, son firmes desde que el tipo de cambio toca la barrera 19 días después de la firma de las 3 opciones Knock-in.

Desde el primer trimestre de 2002, el euro no ha dejado de apreciarse frente al dólar, por lo que no hay dudas razonables respecto a que el banco va a ejecutar su opción. Por criterio de prudencia la sociedad debería haber registrado un pasivo a 31 de diciembre recogiendo las minusvalías ocasionadas por la diferencia entre el valor de los dólares de las 3 opciones al tipo de cambio vigente a 31 de diciembre y el valor a precio de ejercicio, ese importe hubiera debido ser imputado a pérdidas y ganancias periodificado en función de las fechas de vencimiento de cada una de las opciones.

Vitoria-Gasteiz, 13 de mayo de 2010

Fdo.: José Miguel Bonilla

Fdo.: Jesús Mariano García



Herri -Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

ANEXO 1

MOVIMIENTOS EN MILES DE DÓLARES DESDE LA FIRMA DE LA OPCIÓN HASTA 31/12/2007

FECHA	IMPORTE	OPERACIÓN	OPCIONES	TESORERÍA		
			VIVAS	INGRESOS	PAGOS	SALDO
07/06/02	13.300	(*) Firma opciones sobre divisa	13.300	-	-	-
29/11/02	7.500	(*) Ejecución opción por entidad financiera	5.600	7.500	-	7.500
31/01/03	7.300	(*) 1ª Renegociación opciones	7.300	-	-	7.500
15/12/03	2.500	Compra dólares mercado	7.300	2.500	-	10.000
15/12/03	10.300	(*) 2ª Renegociación opciones Tenedora+Fundación	10.300	-	-	10.000
28/01/04	2.500	Compra dólares mercado	10.300	2.500	-	12.500
12/02/04	6.787,5	Primer pago La materia del tiempo	10.300	-	6.787,5	5.712,5
28/05/04	2.250	Compra dólares mercado	10.300	2.250	-	7.962,5
13/12/04	10.300	(*) 3ª Renegociación opciones	10.300	-	-	7.962,5
23/12/04	6.787,5	Segundo pago La materia del tiempo	10.300	-	6.787,5	1.175
10/01/05	10.300	(*) Ejecución opción por entidad financiera	-	10.300	-	11.475
04/05/05	6.787,5	Tercer pago La materia del tiempo	-	-	6.787,5	4.687,5
17/05/05	1.897,5	Compra de dólares mercado	-	1.897,5	-	6.585
10/11/05	1.000	Compra de dólares mercado	-	1.000	-	7.585
17/05/06	4.000	Primer pago Tulipanes	-	-	4.000	3.585
23/05/06	3.000	Compra de dólares mercado	-	3.000	-	6.585
22/12/06	9.188	Compra de dólares mercado	-	9.188	-	15.773
18/01/07	12.000	Primer pago Nueve discursos Comodo	-	-	12.000	3.773
27/03/07	1.000	Segundo pago Tulipanes	-	-	1.000	2.773
29/06/07	5.463	Compra dólares mercado	-	5.463	-	8.236
29/06/07	8.000	Segundo pago Nueve discursos Comodo	-	-	8.000	236

(*) Opciones sobre divisa

A 31/12/07 queda pendiente de pago por no disponer de fondos (ni en euros ni en \$ USA), el tercer plazo de Nueve discursos de Comodo por 8 millones de dólares USA.



Herri - Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

VOTO PARTICULAR CONCURRENTENTE QUE FORMULAN LOS CONSEJEROS DEL TVCP/HKEE JOSE MARÍA GORORDO BILBAO, BEGOÑA MARIJUÁN ARCOCHA Y EUSEBIO MELERO BEASKOETXEA, AL INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LA TENEDORA MUSEO DE ARTE MODERNO Y CONTEMPORÁNEO DE BILBAO, SL, 1999-2007

Si bien estamos de acuerdo con la globalidad del informe de fiscalización arriba indicado, queremos confirmar el contenido de determinadas manifestaciones y afirmaciones, fundamentales a la hora de configurar el cuerpo de dichos informes y que incluso ya fueron puestos de manifiesto en el informe de este Tribunal Vasco de Cuentas Públicas de fecha 11 de junio de 2009, “Fiscalización y análisis de las operaciones de compra de dólares efectuados por Tenedora Museo de Arte Moderno y Contemporáneo de Bilbao, SL, 2002-2005”.

1. Poderes del Director Gerente

La Fundación y la Tenedora son entidades integrantes de un complejo institucional unitario que se articula a través de diferentes personificaciones, en el que una de ellas, la Fundación, tiene encomendada la dirección y gestión del Museo, mientras que la otra, la Tenedora es una sociedad instrumental para la adquisición y tenencia de las obras de arte.

La Tenedora “tiene por objeto la adquisición y explotación, mediante cualquier fórmula legalmente admitida, de toda clase de obras y creaciones artísticas, así como la organización de exposiciones y muestras de arte”.

Para alcanzar sus objetivos se dota de los órganos de gobierno configurado por su Consejo de Administración, al que le corresponde la representación de la Sociedad en juicio y fuera de él, con las más amplias facultades de gestión, administración y disposición comprendidas en el giro o tráfico de la empresa y especialmente ... actuar en toda clase de operaciones bancarias... y formalizar cambios. Además, puede ...“conferir poderes, generales o particulares, con las facultades que libremente determine...”

Para el buen gobierno de la Sociedad, ésta cuenta con la figura del Director Gerente, , que no sólo lo es de la Tenedora sino también de la Fundación. El apoderamiento otorgado por las dos entidades a favor del Director Gerente contiene un apoderamiento general para todo tipo de actuaciones entre los que destacan “... las funciones del Gerente ... actuar en nombre de la Sociedad en operaciones bancarias ... y formalizar cambios tanto en el Banco de España como en entidades bancarias y banca oficial...”

Por tanto, la gestión ordinaria de la Fundación, Y Tenedora, se ejerce por el Director Gerente.

Ambos apoderamientos contemplan unas amplias facultades entre la que se encuentra la formalización de cambios , lo que autorizaría al Apoderado para la celebración de los contratos de suscripción, renegociación y cesión de los contratos de opción de compra y venta de divisas. Los poderes generales otorgados engloban todos los actos de administración ordinaria, entre los que consideramos la celebración de estos contratos.



En nuestra opinión, los poderes del Director Gerente, como gestor de las operaciones, y recogidos en el artículo 19 de los Estatutos, son los típicos del máximo ejecutivo del complejo institucional, Fundación y Tenedora, análogo al poder general del administrador de una sociedad para actuar en la totalidad del tráfico mercantil para llevar a buen fin el objeto social de ambas entidades adjudicadoras.

2. Contratos de opción de compra y venta de divisas

En el objeto social de la Tenedora está la adquisición de nuevas obras de arte para su incorporación a las colecciones del Museo. La divisa habitual en el mercado del arte es el dólar, como lo es también en otras actividades del tráfico mercantil internacional. La celebración de los contratos de compra y venta de dólares era una operación directamente ligada a la adquisición de obras de arte en dicha divisa, aunque no se haya realizado para cada compra concreta (encuadrado dentro de la programación general para los periodos 2000-2003 y 2004-2007) y es, por consiguiente, un acto directamente relacionado con el objeto social de la Tenedora.

El Contrato Marco de Operaciones Financieras elaboradas por la Asociación Española de Banca Privada (AEB), cuyo objeto es la regulación de la relación comercial que surja entre las partes, como consecuencia de las operaciones que relaciona, incluye, las “operaciones de compraventa de divisas”, que tipifica como las que se realizan al contado (SPOT) y las de a plazo (FORWARD), herramienta y documento de trabajo utilizado por este Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en los informes de fiscalización referenciados.

La banca comercial utiliza este documento de referencia en el tráfico mercantil con sus clientes y a modo de ejemplo cabe reseñar el BBVA que, en su Boletín Servex nº 156, en lo referido a la cobertura de riesgos de tipo de cambio indica que la cobertura del riesgo de cambio puede realizarse a través de diversas técnicas e instrumentos como las opciones sobre divisas. Éstas limitan los riesgos pero no los beneficios, otorgando a su comprador (el tenedor de la opción) el derecho a comprar o vender divisas a un cambio determinado prefijado por él, pudiendo aprovechar las ventajas y beneficios de las fluctuaciones favorables de los cambios de divisas, según convenga o no ejercitar la opción. En el mismo sentido se manifiesta la Caja del Mediterráneo respecto de las operaciones Forward Plus importación, contrato por el cual se asegura a sus clientes un tipo de cambio máximo a pagar en un determinado plazo. Detalla la entidad bancaria el funcionamiento, las condiciones a contratar y la combinación de opciones.

Difícilmente podría hablarse de este tipo de operaciones existentes en el mercado financiero si las mismas no tuvieran su respaldo legal avalado por la autoridad del Banco de España. La regulación del mercado de divisas la recogía el Banco de España en su Circular 1/1991, de 22 de enero, donde enunciaba las múltiples modalidades de operaciones de cambio de divisas. Posteriormente la Ley de Autonomía del Banco de España, contenida en la Ley 13/1994, 1 de junio, le atribuye al Banco “la función de realizar operaciones de cambio de divisas que sean coherentes con las disposiciones del artículo 109 del Tratado de Europa (artículo 7.3.4)” Dicha función se lleva a cabo en desarrollo de la función atribuida al SEBC (Sistema Europeo de Bancos Centrales).



La Ley 13/1994 utiliza como concepto de atribución el de “operaciones de cambio de divisas”, y es en los diferentes instrumentos reguladores del Banco de España en relación al concepto de referencia, en los que se detallan las distintas operaciones bancarias en relación al cambio de divisas.

Tal y como hemos descrito, la formalización de cambios se materializa en “operaciones de compraventa de divisas”, que la AEB tipifica como las que se realizan al contado (SPOT) y las de a plazo (FORWARD).

Por tanto, siendo que los contratos de compra y venta de divisas son operaciones financieras de divisas a plazo, y en la medida en que el precio de las obras en el mercado del arte se referencian en la divisa dólar, queda acreditada la relación existente entre estas operaciones financieras y el objeto social de la Tenedora, el cual comprende la adquisición de obras de arte.

No compartimos la opinión expresada por dos consejeros del Tribunal en relación con los resultados de algunos contratos de opción de compra y venta de divisas, no sólo porque limitan sin argumentos rigurosos la interpretación de la extensión de dichos poderes, lo que va en contra de la eficiencia en la gestión de lo público, sino porque la opinión sobre la bondad o no de unas determinadas operaciones mercantiles no son una cuestión propia de este Tribunal como supremo órgano fiscalizador de las actividades económico-financieras y contables del sector público vasco, de acuerdo con el artículo 1.2 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero, sino, en todo caso, de los órganos soberanos de las entidades, esto es, sus Consejos de Administración.

Con la aclaración materializada en este voto particular concurrente hemos votado favorablemente al informe definitivo, por estar de acuerdo sustancialmente con su contenido.

Y para que así conste, en Vitoria-Gasteiz, a 14 de mayo de 2010.

Eusebio Melero Beaskoetxea
Consejero del TVCP/HKEE

Jose M^a Gorordo Bilbao
Consejero del TVCP/HKEE

Begoña Marijuán Arcocha
Consejera del TVCP/HKEE



Herri-Kontuen
Euskal Epaitegia

Tribunal Vasco
de Cuentas Públicas

Beato Tomás de Zumárraga, 69
01008 VITORIA-GASTEIZ
Tel. 945 016000 www.tvcp.org