

BOLETIN OFICIAL
DEL
PARLAMENTO DE NAVARRA

II Legislatura

Pamplona, 5 de febrero de 1988

NUM. 5

S U M A R I O

SERIE A:

Proyectos de Ley Foral:

—Informe sobre el examen y censura de las Cuentas Generales de Navarra correspondientes al ejercicio de 1986. (Pág. 2.)

Serie A:
PROYECTOS DE LEY FORAL

Informe sobre el examen y censura de las Cuentas Generales de Navarra correspondientes al ejercicio de 1986

En sesión celebrada el día 2 de febrero de 1988, la Mesa del Parlamento de Navarra adoptó, entre otros, el siguiente acuerdo:

«Ordenar, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 151 del Reglamento de la Cámara, la publicación en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra del Informe emitido por la Cámara de Comptos sobre el examen y censura de las Cuentas Generales de Navarra correspondientes al ejercicio de 1986.»

Pamplona, 3 de febrero de 1988.

El Presidente: I. Javier Gómara Granada.

Informe sobre el examen y censura de las cuentas generales de Navarra de 1986

De acuerdo con la Ley de la Cámara de Comptos, y cumpliendo el mandato del Parlamento de Navarra, esta Cámara ha procedido al Examen y Censura de las Cuentas Generales de Navarra de 1986.

INDICE

- I. INTRODUCCION: OBJETIVOS. ALCANCE. METODOLOGIA. LIMITACIONES.
- II. OPINION.
- III. RECOMENDACIONES.
- IV. ANALISIS DEL BALANCE:
 - IV.1 INMOVILIZADO.
 - IV.2 INVERSIONES FINANCIERAS.
 - IV.3 DEUDORES DERECHOS RECONOCIDOS.
 - IV.4 DEUDORES ADMINISTRACION RECURSOS OTROS.
 - IV.5 CUENTAS FINANCIERAS.
 - IV.6 RESULTADOS.
 - IV.7 PATRIMONIO.
 - IV.8 PREVISION DEUDORES.
 - IV.9 DEUDAS A MEDIO Y LARGO PLAZO.
 - IV.10 DEUDAS A PLAZO CORTO.
 - IV.11 PARTIDAS PENDIENTES. OTROS ACREEDORES. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS.
 - IV.12 CUENTAS DE ORDEN.

- V. ANALISIS DE LA CUENTA DE RESULTADOS.
- VI. BREVE ANALISIS DE LA SITUACION DE LA HACIENDA FORAL.
- VII. EJECUCION DEL PRESUPUESTO DEL EJERCICIO 1986:
 - VII.1 ASPECTOS GENERALES.
 - VII.2 EJECUCION DEL PRESUPUESTO DE GASTOS:
 - VII.2.1 Gastos de personal.
 - VII.2.2 Gastos bienes corrientes.
 - VII.2.3 Gastos financieros.
 - VII.2.4 Transferencias corrientes y de capital.
 - VII.2.5 Inversiones.
 - VII.2.6 Variación activos.
 - VII.2.7 Variación pasivos.
 - VII.3 EJECUCION DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS:
 - VII.3.1 Impuestos directos e indirectos.
 - VII.3.2 Tasas y otros ingresos.
 - VII.3.3 Transferencias corrientes y de capital.
 - VII.3.4 Ingresos patrimoniales.
 - VII.3.5 Variación activos.
 - VII.3.6 Variación pasivos.

- ANEXO I. COMPARACION PRESUPUESTOS:
 - I.1 COMPARACION EJECUCION PRESUPUESTARIA 1982-1986.
 - I.2 COMPARACION PRESUPUESTOS 1981-1986 EN PESETAS CONSTANTES.
- ANEXO II. EJECUCION DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS.
- ANEXO III. EJECUCION DEL PRESUPUESTO POR CLASIFICACION FUNCIONAL.
- ANEXO IV. ESTUDIO SOBRE DIVERSOS ASPECTOS GENERALES CONTABLE-PRESUPUESTARIOS.
- ANEXO V. ESTUDIO SOBRE DIVERSOS ASPECTOS REFERENTES A LA POLITICA DE PERSONAL.

I. INTRODUCCION: OBJETIVOS. ALCANCE. METODOLOGIA Y LIMITACIONES

De conformidad con la normativa vigente y como requisito previo a la aprobación o rechazo por el

Parlamento del Proyecto de Ley Foral de las Cuentas Generales de 1986, esta Cámara de Comptos emite el presente Informe con el fin de dar nuestra opinión acerca de las Cuentas Generales, en el sentido de si las mismas representan de una manera razonable la situación financiera de la Hacienda Foral, de acuerdo con los principios de contabilidad que le son de aplicación.

En los diferentes epígrafes, se incluyen aquellos comentarios relativos a aspectos legales que consideramos de interés.

El Informe contiene los comentarios y recomendaciones que estimamos necesarios para mejorar la organización, control interno, eficacia y eficiencia de la Administración Foral.

En concreto hemos realizado el trabajo sobre:

- Balance de Situación a 31-12-1986.
- Cuenta de Resultados a 31-12-1986.
- Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos e Ingresos para 1986.

Se ha considerado, asimismo, la Memoria General incluida en las Cuentas Generales, no habiéndose revisado los estados de las sociedades con mayoría de capital, directa o indirecta, de la Diputación, cuyas auditorías, realizadas por profesionales independientes, se incluyen como anexo a las Cuentas Generales.

En las Cuentas presentadas por el Gobierno de Navarra, se incluye el Parlamento como si fuera un Departamento del Gobierno (véase cuadro n.º 3). Por la especificidad del Órgano Legislativo, no se han fiscalizado sus cuentas.

Para llevar a cabo nuestros objetivos, se han utilizado todas aquellas pruebas y procedimientos que, de acuerdo con las circunstancias, hemos considerado necesarios.

Ante el cambio producido en el ejercicio presupuestario de 1986, modificando la trayectoria de estos últimos años de obtención de superávits, al necesitar incorporar -11.206 millones- casi la totalidad de las reservas acumuladas, nos parece conveniente realizar un estudio de la situación de la Hacienda Foral ante el próximo futuro, teniendo en cuenta las posibles contingencias que puedan surgir.

Igualmente, hemos considerado necesario analizar con mayor profundidad, dentro de los ingresos, la gestión recaudatoria del I.V.A. al ser éste el primer año de su implantación.

Durante 1986 se implantó el sistema de Gestión Económico-Financiera (S.G.E.F.), que supone la unión de la contabilidad presupuestaria con la patrimonial y la realización por primera vez de la cuenta de resultados. El S.G.E.F. es la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública al sector público navarro.

Los retrasos y problemas surgidos en la implantación del nuevo sistema, lógico si se tiene en cuenta la dimensión de la Administración Foral y la importancia del cambio realizado, han provocado un retraso en la presentación de las Cuentas Generales, que junto a la necesidad de completar el sistema de gestión con una contabilidad auxiliar de terceros (trabajo ya iniciado por la Diputación Foral) y los problemas surgidos en la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que tuvo lugar en 1986, constituyen factores que han incidido en la realización de nuestro trabajo.

Debemos indicar la colaboración de la Diputación hacia esta Cámara, aun antes de haber sido aprobadas las Cuentas, lo que nos ha permitido modificar en menor medida la programación del trabajo.

Asimismo, queremos agradecer a todas las personas y organismos su colaboración con esta Cámara para la realización del presente Informe.

Se han incluido cinco anexos con el objeto de completar o facilitar la información contenida en el Informe.

II. OPINION

En la Memoria que acompaña a las Cuentas Generales se señala el importante paso dado en la implantación del S.G.E.F., si bien se indica la necesidad de completarlo y la intención de lograr en dos años unos estados que reflejen fielmente la situación de la Hacienda Foral.

Como se desprende de la lectura del Informe:

— El actual sistema de contabilidad auxiliar de terceros ha quedado obsoleto, trabajándose actualmente en el establecimiento de un nuevo sistema.

— El sistema empleado no facilita la conciliación del conjunto de operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias con los saldos de tesorería.

— El inventario no se actualiza de una manera ágil, dificultando excesivamente el control del inmovilizado.

— Falta por editar un plan de cuentas que defina y establezca las relaciones entre la contabilidad presupuestaria y la patrimonial, no realizándose de manera homogénea el corte de las operaciones al finalizar el ejercicio.

— Sigue sin definirse la manera de cubrir los pasivos futuros derivados de las pensiones del personal.

— Está por establecer un sistema que contemple las relaciones entre gestión y contabilidad de los ingresos tributarios y defina cuándo se produce el devengo de cada uno de ellos.

En nuestra opinión, a pesar del notable avance que la implantación del S.G.E.F. representa, los efectos que se derivan de los puntos anteriormente

expuestos no nos permiten todavía asegurar que las Cuentas Generales presenten adecuadamente la situación y gestión de la Hacienda Foral.

No obstante, debemos hacer constar los avances y esfuerzos que en este sentido se están realizando y que deben terminar en un sistema de información que no sólo sirva para la rendición de cuentas, sino que facilite periódicamente al gestor los datos necesarios para controlar y modificar, en su caso, las actuaciones que permitan el cumplimiento de los fines y objetivos previstos.

III. RECOMENDACIONES

Intentamos en este epígrafe presentar aquellas recomendaciones que, a nuestro juicio, requieren más urgencia en su adopción, bien por la importancia cuantitativa de sus cifras, bien por la importancia cualitativa de sus efectos.

Junto a estas recomendaciones, que podemos denominar de carácter general, a lo largo del Informe se van realizando otras que afectan más específicamente al epígrafe analizado.

— Es necesario completar el sistema auxiliar de contabilidad de terceros, en el que se está trabajando. Dada la importancia cuantitativa de los deudores, su correcta valoración y clasificación es imprescindible para la razonabilidad de los estados financieros. Este sistema permitirá, asimismo, establecer la cifra exacta de provisión por deudores.

— Realizar la conciliación entre el conjunto de operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias con la tesorería. Para esto es imprescindible que se realice el cierre del ejercicio y de todas las actividades de manera homogénea.

La dificultad de esta conciliación se vería simplificada si el sistema de gestión facilitara una serie de resúmenes para su elaboración.

— Dictar las normas que regulen las causas, formas y requisitos para conceder o recibir aquellas operaciones que se reflejan en las Cuentas de Orden (avales, etc.). Nos indican que se han iniciado trabajos en este sentido.

— Trabajar sobre el inventario, sobre todo en lo referente a su mantenimiento, de manera que permita su cotejo con las cifras contables de inmovilizado.

— La confección de la Cuenta de Resultados, hasta ahora desconocida en el sector público, produce una nueva valoración sobre la actividad del sector público, diferente a la tradicional del resultado de ejecución presupuestaria.

A pesar de las dificultades teóricas existentes, todas las medidas tendentes a fijar la relación entre la contabilidad presupuestaria y la general y la aplicación de conceptos económico-contables, no empleados hasta ahora en el sector público (amor-

tización, provisión, etc.), permitirán ofrecer una medida más exacta de la gestión. Todas estas relaciones deberían quedar reflejadas en un Plan de Cuentas.

— Es conveniente actualizar el marco legal en el que se efectúa la actividad económica del sector público foral. En este sentido recomendamos la elaboración de:

- La Ley Foral Presupuestaria.
- La Ley Foral Tributaria.

Con su aprobación puede lograrse una menor utilización de las leyes anuales de presupuestos para modificar tanto aspectos presupuestarios, como tributarios.

— Debe definirse el funcionamiento, y en su caso actualizarse, de una serie de aspectos o figuras como:

- La intervención.
- Las incorporaciones de crédito.
- Los gastos plurianuales.
- El marco legal general que sirva de referencia para el funcionamiento de organismos, empresas, etc.

Aunque esto puede ser objeto de regulación en las leyes citadas en el punto anterior, por su importancia, creemos que debe realizarse a corto plazo.

— Sería conveniente realizar una reclasificación de las transferencias, separando las «modificaciones» de los «reajustes», para valorar sus efectos sobre el presupuesto.

— Elaborar un presupuesto de gastos fiscales.

— Es conveniente, sobre todo tras la aplicación del principio contable del devengo y la disminución de los superávits presupuestarios, la elaboración de un presupuesto de Tesorería.

— Para la más correcta selección de los proyectos de gasto, sería conveniente la inclusión de un estudio de las repercusiones económicas, tanto de los proyectos de ley que se elaboren, como de los diferentes proyectos de gasto, analizando sus objetivos y costes. En definitiva, valorar la eficacia y eficiencia del gasto público.

Lógicamente, este análisis deberá realizarse en aquellos proyectos de contenido eminentemente económico.

— Completar la legislación sobre personal y poner en práctica los aspectos ya legislados, pero no aplicados. Igualmente sería conveniente la planificación de la plantilla, al menos a medio plazo. Proponemos, asimismo, que dados los problemas que surgen por no aplicar completamente el Estatuto de Personal, se analice y estudie su aplicación o posible modificación.

— Aplicar para cada tributo un plan que, junto a los aspectos propios de su gestión, prevea la

relación y forma de coordinar la gestión tributaria con la contable, de manera que se puedan contabilizar los tributos en su correspondiente período presupuestario y permita cotejar los datos contables con los tributarios de forma ágil.

Asimismo se ve conveniente una mayor utilización de la información disponible, realizando los estudios pertinentes tanto para una mejor gestión como para facilitar el trabajo de la inspección, así como para otro tipo de actuaciones como las políticas de apoyo a establecer y las modificaciones o establecimiento de medidas fiscales.

A continuación se presenta:

— Balance de Situación a 31-12-86 (Cuadro 1).

— Cuenta de Resultados a 31-12-86 (cuadro 2).
— Liquidación del Presupuesto por Departamentos (Cuadro 3).

— Liquidación del Presupuesto por Capítulos Económicos (Cuadro 4).

— Ejecución por Departamentos de los Gastos de:

- Personal (Cuadro 5).
- Bienes Corrientes y Servicios (Cuadro 5).
- Transferencias Corrientes (Cuadro 6).
- Transferencias de Capital (Cuadro 6).
- Inversiones (Cuadro 7).

— Un gráfico explicativo de la distribución de los gastos e ingresos presupuestarios (Cuadro 8).

CUADRO 1
BALANCE DE SITUACION
ACTIVO

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
INMOVILIZADO MATERIAL PROPIO	10.835.468.673	14.188.589.061
Terrenos y Bienes Naturales	1.789.892.194	1.789.892.194
Edificios y otras Construcciones.	5.910.818.218	5.910.818.218
Maquinaria Instalación y Utillaje.	1.169.864.904	1.399.682.591
Material de Transporte	512.542.952	531.256.038
Mobiliario y Enseres.	891.605.019	1.017.286.104
Equipos para Procesos de Información	317.370.455	505.947.036
Otro Inmovilizado Material	243.374.931	251.886.217
Inmovilizado pendiente de aplicar	—	2.781.820.663
INMOVILIZADO EN CURSO	—	1.040.192.346
Adap. Terrenos y bienes naturales.	—	13.827.154
Edificios y otras Construcciones.	—	707.893.069
Maquinaria Instalación y Utillaje.	—	70.136.984
Obras Públicas.	—	248.245.139
INMOVILIZADO INMATERIAL	289.000.000	—
Inmovilizado Inmaterial	289.000.000	—
INVERS. FINANCIERAS SECTOR PUBLICO	16.622.869.134	22.023.344.915
Accion. Sector Público. Cotiz. Ofic.	635.747	635.747
Accion. Sector Público. sin Cotiz. Ofic.	8.913.794.000	13.402.173.000
Obl. Bon. y Otras Invers. Sect. Públ.	478.766.539	(59.011.539)
Desembolsos ptes. sobre acc. y part.	—	(300.000.000)
Préstamos a Medio y Largo Plazo	7.229.582.848	8.861.434.629
Fianzas a Medio y Corto Plazo	90.000	90.000
DEUDORES DERECHOS RECONOCIDOS	38.073.890.723	41.623.864.033
Deudor. Gestión Ordinaria Tesorería	9.187.808.181	10.022.923.133
Deudor. Aplazamientos Tesorería	20.297.908.489	20.423.084.038
Deudor. vía apremio ordinarios	8.588.174.053	8.408.616.547
Deudor. obligaciones afianzadas	—	2.769.240.315
DEUDORES ADMON. RECURSO CTA. OTROS	2.988.404.469	774.955.851
Deud. dchos. recon. por recursos a otros	1.455.540.860	—
Entes. Públicos c/c efectivo	1.532.863.609	774.955.851
OTROS DEUDORES	—	7.692.262

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
CUENTAS FINANCIERAS	21.700.383.696	14.483.502.749
Inversiones Financieras Temporales	—	19.718
Fianzas y Depósitos Constituidos	1.053.200	6.568.230
Partidas pendientes de aplicación	—	83.102.895
Movimientos Internos-Depós. a Just.	65.020.074	28.519.955
Tesorería-Caja	1.073.089	809.516
Tesorería-Banco e Instit. Crédito	21.633.237.333	14.356.868.279
Anticipos y Préstamos Conces. no Presup.	—	7.653.592
RESULTADOS	—	503.784.691
TOTAL ACTIVO	90.510.016.695	94.645.925.908
CUENTAS DE ORDEN	20.643.738.595	24.085.661.723

CUADRO 1
PASIVO

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
PATRIMONIO	20.279.006.401	32.920.605.413
Patrimonio	16.609.739.300	32.920.605.413
Patrimonio afectación.	3.669.267.101	—
PREVISION DEUDORES	36.792.226.217	36.345.993.797
Prev. Deud. C. D. D.	2.860.299.389	1.562.323.197
Prev. Deud. Ordinarios Tesorería	5.045.844.286	5.198.007.938
Prev. Deud. aplazamiento Tesorería	18.186.846.804	12.911.268.737
Prev. Deud. Ord. Agencia Ejecutiva	8.588.174.053	5.909.675.596
Prev. Deud. aplazamiento Agen. Ejec.	2.111.061.685	1.523.886.712
Prev. Deud. Inter. y Rec. Tesorería	—	9.240.831.617
RESULTADOS PENDIENTES APLICACION	12.785.583.982	1.579.606.754
SUBVENCIONES CAPITAL RECIBIDAS.	—	22.275.000
Del Estado	—	22.275.000
DEUDAS A MEDIO Y LARGO PLAZO	7.766.927.584	6.888.322.559
Oblig. y Bon. a medio y largo plazo.	4.050.215.000	3.264.895.000
Préstamos a medio y largo plazo	1.211.712.584	1.118.427.559
Acreedores Accionistas AUDENASA	2.505.000.000	2.505.000.000
DEUDAS A PLAZO CORTO	12.618.695.380	16.598.471.046
Acreedores Obligaciones reconocidas.	6.429.684.029	7.555.419.840
Acreedores pagos ordenados	6.130.853.127	8.892.162.237
Acreedores devolución ingresos	6.868.523	23.497.496
Entes Públicos	—	(271.639)
Entes Públicos derechos a cobrar	—	27.419
Seguridad Social Acreedora.	27.419	123.726.647
Entes Públicos c. c. efectivo.	51.262.282	—
Acreedores por cuotas dchos. pasiv. per.	—	3.936.465
PARTIDAS PENDIENTES APLICACION.	87.487.510	86.222.099
Cobros pendientes Dependencias	72.451.268	(52.922)
Operaciones a formalizar	15.035.542	86.275.021
OTROS ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS	95.271.703	111.060.414
Depósitos recibidos	95.271.703	111.060.414

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS	84.817.918	93.368.826
Fianzas Recibidas a corto plazo.....	84.817.918	93.368.826
TOTAL PASIVO	90.510.016.695	94.645.925.908
CUENTAS DE ORDEN	20.643.738.595	24.085.661.723

CUADRO 2
CUENTA DE RESULTADOS CONSOLIDADA
CUENTA DE EXPLOTACION

DEBE		HABER	
1.939.040.358	Compras	Ventas	3.090.639.874
12.339.981.899	Personal	Renta de la Prop.	3.118.449.170
589.238.026	Financieros	Trib. Lig. a la Prod. e Import.	24.913.872.259
1.208.324	Tributos	Trib. sobre Renta y Patrimonio	26.098.932.375
8.511.879.849	Trab. Sum. y Ser. Ex.	Trans. Corrient.	1.393.836.772
1.806.395.175	Prest. Soc.	Trans. s/capital	947.297.241
104.608.996	Suv. Expl.	Otros Ingresos	411.891.138
19.861.191.213	Trans. Ctes.	SALDO DEUDOR (PERDIDA)	707.292.009
15.528.666.998	Trans. Cap.		
60.682.210.838	TOTAL	TOTAL	60.682.210.838

CUENTA RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

2.474.061	Del Inmovilizado		
336.284.395	Otros	SALDO DEUDOR (PERDIDA)	338.758.456
338.758.456	TOTAL	TOTAL	338.758.456

CUENTA RESULTADO CARTERA DE VALORES

203.052.813	SALDO ACREEDOR (BEN.)	Rdo. Cartera Valores	203.052.813
203.052.813	TOTAL	TOTAL	203.052.813

CUENTA MODIFICACION DERECHOS Y OBLIGACIONES

10	Modif. Dchos.	Modif. Dchos.	84.905.235
339.212.961	SALDO ACREEDOR (BEN.)	Modif. Oblig.	254.307.736
339.212.971	TOTAL	TOTAL	339.212.971

CUENTA DE RESULTADOS

707.292.009	S. Deudor Expl. (Pérd.)	S. Acree. C. Val. (Ben.)	203.052.813
338.758.456	S. Deudor R. Extr. (Pérd.)	S. Acree. Dchos. y Obl.	339.212.961
		PERDIDA DEL EJERCICIO	503.784.691
1.046.050.465	TOTAL	TOTAL	1.046.050.465

CUADRO 3
LIQUIDACION PRESUPUESTO DE GASTOS 1986 POR DEPARTAMENTOS
 (En millones de pesetas)

Departamento	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Realizado s/Consolid.	% s/Total Realizado
Parlamento	376,0	367,7	97,79	0,49
Presidencia	4.990,0	4.565,4	91,49	6,11
Economía y Hacienda	12.757,2	12.325,5	96,62	16,50
Interior y Admón. Local	17.494,1	17.131,1	97,92	22,93
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	2.335,7	2.268,6	97,13	3,04
Educación y Cultura	8.241,9	7.439,7	90,27	9,96
Sanidad y Bien. Social	13.150,2	12.600,7	95,82	16,87
Obras Púb., Trans. y Com.	8.405,0	7.588,0	90,28	10,16
Agricultura, Ganad. y M.	4.698,5	4.308,9	91,71	5,77
Industria Comer. y Turismo.	6.107,4	5.971,7	97,78	7,99
Trabajo y Segur. Social.	925,4	134,4	14,52	0,18
TOTALES	79.481,40	74.701,70	93,99	100,00

LIQUIDACION PRESUPUESTO DE INGRESOS 1986 POR DEPARTAMENTOS
 (En millones de pesetas)

Departamento	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Realizado s/Consolid.	% s/Total Realizado
Parlamento	—	—	—	—
Presidencia	563,6	544,4	96,59	0,73
Economía y Hacienda	71.521,9	66.686,4	93,24	89,27
Interior y Admón. Local	1.737,0	1.728,6	99,52	2,31
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	692,1	483,3	69,83	0,65
Educación y Cultura	1.010,3	1.086,7	107,56	1,45
Sanidad y Bien. Social	2.769,1	2.831,6	102,26	3,79
Obras Púb., Trans. y Com.	141,7	103,2	72,83	0,14
Agricultura, Ganad. y M.	759,0	860,4	113,36	1,15
Industria Comer. y Turismo.	286,7	369,1	128,74	0,50
Trabajo y Segur. Social.	—	8,0	—	0,01
TOTALES	79.481,40	74.701,70	93,99	100,00

CUADRO 4
LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE 1986 POR CAPITULOS ECONOMICOS
 (En millones de pesetas)

Capítulo	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Realizado s/Consolid.	% s/Total Realizado
Gastos de personal	14.223,3	14.677,6	13.875,5	94,54	18,57
Gastos en bienes corr.	4.904,2	5.395,6	4.925,6	91,29	6,59
Gastos financieros	622,7	617,7	588,9	95,34	0,79
Transf. corrientes	23.499,9	21.224,1	20.178,5	95,07	27,01
Inversiones reales	12.416,8	13.466,5	11.962,8	88,83	16,02
Transf. capital.	12.878,5	16.387,5	15.515,6	94,68	20,77
Activos financieros	3.180,2	6.808,4	6.758,9	99,27	9,05
Pasivos financieros	908,6	903,9	895,9	99,11	1,20
TOTALES	72.634,20	79.481,30	74.701,70	93,99	100,00

LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE 1986 POR CAPITULOS ECONOMICOS

(En millones de pesetas)

Capitulo	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Realizado s/Consolid.	% s/Total Realizado
Impuestos directos	23.316	23.316,0	26.012,9	111,57	34,82
Impuestos indirectos	31.157	27.657,0	24.913,9	90,08	33,35
Tasas y otros ingres.	4.160	4.265,2	4.007,0	93,95	5,36
Transf. corrientes	745	813,9	765,3	94,03	1,03
Ingresos patrimonial.	3.139	3.146,9	3.098,1	98,45	4,15
Enajen. invers. reales	16,9	17,0	21,2	124,71	0,03
Transf. de capital	1.118,3	1.863,6	1.597,8	85,74	2,14
Activos financieros	5.957	15.376,8	14.284,4	92,90	19,12
Pasivos financieros	3.025	3.025,0	1,1	—	—
TOTALES	72.634,20	79.481,40	74.701,70	93,99	100,00

CUADRO 5**GASTOS DE PERSONAL
EJECUCION PRESUPUESTARIA**

(En millares de pesetas)

Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Ejecución	% Total
Presidencia	3.433.563	3.358.927	3.022.143	81	21,8
Economía y Hacienda.	723.298	707.814	647.793	91,5	4,7
Interior y Admón. Local.	735.724	621.265	596.648	96	4,3
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	178.232	245.108	230.191	93,9	1,6
Educación y Cultura	1.982.040	2.114.594	2.048.010	96,9	14,8
Sanidad y Bien. Social	5.400.310	5.638.507	5.504.443	97,6	39,7
Obras Púb., Trans. y Com.	757.457	796.477	742.285	93,2	5,2
Agricultura, Ganad. y M.	790.904	917.100	845.036	92,1	6,1
Industria y Trabajo	221.764	277.839	238.990	86	1,7
TOTAL CAPITULO I	14.223.292	14.677.631	13.875.539	92,02	99,9

**GASTOS BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS
EJECUCION PRESUPUESTARIA**

(En millares de pesetas)

Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado	% Ejecución	% Total
Presidencia	591.499	686.356	633.650	92,32	12,8
Economía y Hacienda.	365.149	398.090	300.112	75,38	6,1
Interior y Admón. Local.	126.290	138.891	112.942	81,32	2,2
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	117.195	143.654	137.390	95,64	2,7
Educación y Cultura	684.935	829.424	722.581	87,12	14,6
Sanidad y Bien. Social	2.274.916	2.321.779	2.217.390	95,50	45,0
Obras Púb., Trans. y Com.	366.657	362.236	344.260	95,04	6,9
Agricultura, Ganad. y M.	247.750	296.815	260.779	87,86	5,2
Industria, Com. y Turismo.	129.844	206.025	185.717	90,14	3,7
Trabajo y Seg. Social	—	12.319	10.731	80,57	0,2
Parlamento de Navarra	—	—	—	—	—
TOTAL CAPITULO II	4.904.235	5.395.589	4.925.552	91,29	99,4

CUADRO 6
TRANSFERENCIAS CORRIENTES
EJECUCION PRESUPUESTARIA
(En millares de pesetas)

Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado 1986	% Ejecución	% Total
Presidencia	19.500	34.760	34.760	100	0,6
Economía y Hacienda.	9.436.175	5.331.920	5.280.526	99	26,1
Interior y Admón. Local.	6.503.900	7.230.003	7.206.676	99,6	35,6
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	18.000	18.973	18.874	99,4	0,1
Educación y Cultura	2.272.744	2.317.693	2.179.660	94	10,8
Sanidad y Bien. Social	2.697.527	3.085.702	2.990.223	96,9	14,7
Obras Púb., Trans. y Com.	141.500	110.225	104.789	95	0,5
Agricultura, Ganad. y M.	760.408	787.263	730.777	92,8	3,6
Industria, Com. y Turismo.	1.310.350	1.251.931	1.232.770	98,4	6,1
Trabajo y Seg. Social	—	715.777	67.884	9,4	0,3
Parlamento de Navarra	339.830	339.830	331.537	97,5	1,6
TOTAL CAPITULO IV	23.499.934	21.224.077	20.178.476	95	100

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL
EJECUCION PRESUPUESTARIA
(En millares de pesetas)

Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado 1986	% Ejecución	% Total
Presidencia	—	—	—	—	—
Economía y Hacienda.	1.000	1.000	—	—	—
Interior y Admón. Local.	5.597.000	7.409.487	7.246.788	97,8	46,7
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	720.400	776.108	771.297	99,3	4,9
Educación y Cultura	1.651.000	1.948.895	1.588.956	81,5	10,2
Sanidad y Bien. Social	339.415	401.873	351.020	87,3	2,2
Obras Púb., Trans. y Com.	255.000	505.000	488.511	96,7	3,1
Agricultura, Ganad. y M.	1.092.950	1.605.422	1.483.661	92,4	9,5
Industria, Com. y Turismo.	3.185.500	3.568.021	3.549.219	99,4	22,8
Trabajo y Seg. Social	—	135.507	—	—	—
Parlamento de Navarra	36.200	36.200	36.200	100	0,2
TOTAL CAPITULO VII.	12.878.465	16.387.513	15.515.652	94,6	99,60

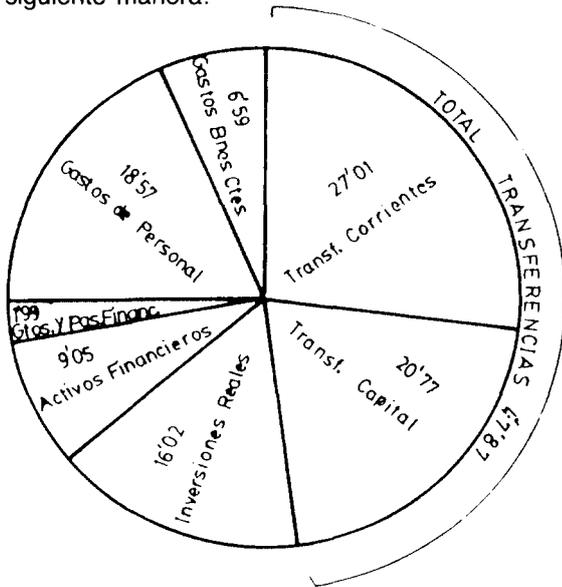
CUADRO 7
GASTOS DE INVERSIONES
EJECUCION PRESUPUESTARIA
(En millares de pesetas)

Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado 1986	% Ejecución	% Total
Presidencia	715.478	647.561	614.499	94,90	5,13
Economía y Hacienda.	715.300	880.087	695.588	79,04	5,81
Interior y Admón. Local.	393.990	343.407	229.823	66,93	1,92
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	1.084.257	1.033.768	992.758	96,03	8,30
Educación y Cultura	835.280	1.031.310	900.528	87,31	7,53
Sanidad y Bien. Social	1.418.318	1.702.021	1.537.352	90,32	12,85
Obras Púb., Trans. y Com.	6.157.900	6.531.078	5.808.112	88,93	48,55

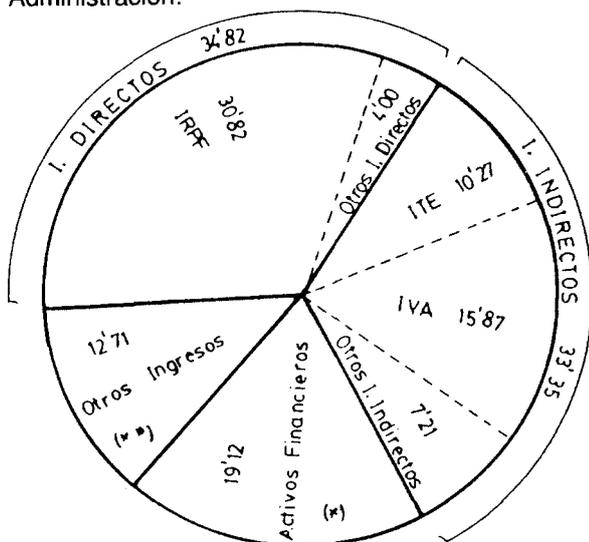
Departamento	Presupuesto Inicial	Presupuesto Consolidado	Realizado 1986	% Ejecución	% Total
Agricultura, Ganad. y M.....	553.760	647.138	573.967	88,70	4,80
Industria, Com. y Turismo.....	542.500	636.990	598.894	94,01	5,00
Trabajo y Seg. Social.....	—	—	—	—	—
Parlamento de Navarra.....	—	13.147	11.269	85,71	0,09
TOTAL CAPITULO VI.....	12.416.783	13.466.507	11.962.790	88,83	99,98

Cuadro núm. 8

Cada 100 pesetas gastadas se distribuyen de la siguiente manera:



Origen de cada 100 pesetas recaudadas por la Administración:



(*) Son ingresos derivados de los superávit de años anteriores.

(**) Comprende los ingresos por Tasas y otros Ingresos, Transferencias Corrientes, Ingresos Patrimoniales, Enajenaciones e Inversiones reales, y Transferencias de Capital.

IV. ANALISIS DEL BALANCE

Si se compara el balance inicial a 01-01-86 y el final a 31-12-86, puede observarse una diferente composición de las distintas masas patrimoniales. Se debe a la reclasificación efectuada por la implantación del S. G. E. F. que, aunque altera la composición parcial del balance, no afecta a su valor global.

IV.1. INMOVILIZADO

Su desglose es el siguiente:

	(en miles)	
	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Inmovil. Mat. Propio.....	10.835.469	14.188.589
Inmovil. en Curso.....	—	1.040.192
Inmovil. Inmaterial.....	289.000	—

Sin contar el inmaterial, se ha producido un incremento neto de 4.394 millones, que no estaba totalmente imputado a sus cuentas definitivas, ya que había 1.040 millones en «Inmovilizado en curso» y 2.782 millones en la cuenta «Inmovilizado pendiente de aplicar».

Esta cuenta recoge transitoriamente aquellas operaciones presupuestarias que afectan al inmovilizado, hasta su posterior distribución en las correspondientes partidas. Como se desprende de las cifras, este trabajo iba retrasado a la fecha de cierre, sin que pueda garantizarse que la totalidad sea inmovilizado.

A este respecto, como se indica al analizar la cuenta de resultados, debe indicarse que no están totalmente definidas las relaciones entre la contabilidad presupuestaria y patrimonial (siendo necesario avanzar en el tratamiento que debe darse a cuestiones como los bienes de dominio público, distinción entre mejoras y reparaciones y cuando deben inventariarse, bienes inventariables adquiridos con gasto del capítulo dos, etc.), no habiéndose establecido previamente las relaciones definitivas entre las líneas de la contabilidad presupuestaria y las cuentas de la contabilidad patrimonial.

Por otra parte, se ha observado retraso en la actualización del inventario, por lo que no pueden

realizarse mensualmente cotejos entre la contabilidad y el inventario, al ser éste un fichero constantemente actualizado, resultando muy laborioso recuperar los datos en fichas posteriores.

Todo esto nos impide, en la práctica, verificar la cifra de inmovilizado y comprobar si los saldos del balance coinciden con los bienes inventariados.

Recomendamos se estudie la forma de agilizar la actualización del inventario, el establecimiento, definición y relaciones entre la contabilidad presupuestaria y la general y una mayor rapidez en la imputación de la cuenta de inmovilizado pendiente de aplicar, de manera que pueda periódicamente cotejarse el valor del inventario con el de los balances.

Siguiendo nuestras recomendaciones del año anterior, se han eliminado de inmovilizado inmaterial los bienes revertibles, si bien no se han separado en cuenta especial. Asimismo, con cargo a la cuenta de patrimonio, se han eliminado de esta cuenta partidas que, en realidad, no constituirían inmovilizado inmaterial.

IV.2. INVERSIONES FINANCIERAS

Las inversiones financieras ascienden a veintidós mil millones, habiendo sufrido un incremento respecto del año anterior del 32,5%. Su desglose es el siguiente:

(en miles)

Concepto	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Acciones cotización oficial.....	636	636
Acciones sin cotiz. oficial.....	8.913.794	13.402.173

(en miles)

Concepto	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Desembolsos pendientes.....	—	(300.000)
Oblig., bonos y otras inver.....	478.766	59.011
Préstamos.....	7.229.583	8.861.435
Fianzas.....	90	90
	16.622.869	22.023.345

En el cuadro número 9 puede verse la evolución de las acciones y obligaciones.

*Acciones y obligaciones.

Los incrementos corresponden a:

— La ampliación realizada en SAFEL (9 millones) en 1985 mediante capitalización de deudas y que no fue recogida en las cuentas de ese año, por lo que figura en 1986 con contrapartida en la cuenta de Patrimonio.

— El desembolso exigido por SODENA (800 millones) de los que 300 quedaron pendientes para 1987.

— La ampliación de capital de GEDESA (19,5 millones).

— La constitución de la empresa Obras Públicas (49,8 millones).

— La constitución y posterior ampliación de NAFINCO (4.310 millones).

Las altas en patrimonio (5.188 millones) no coinciden con la ejecución del capítulo de gastos «Variación de activos», que recoge únicamente 2.986 millones. La diferencia se debe a que:

CUADRO 8

RELACION ACTIVOS FINANCIEROS

(En millares de pesetas)

Clase de Valor	Saldo 31-12-85	Altas	Bajas	Saldo 31-12-86
Acciones Banco Central.....	635.747	—	—	635.747
TOTAL ACCIONES				
COTIZ. OFIC.....	635.747	—	—	635.747
Acciones S. A. F. E. L.	2.833.974.000	9.089.000	500.000.000	2.343.063.000
Acciones S. A. F. I. N.	2.015.000.000	—	—	2.015.000.000
Acciones AUDENASA.....	2.505.000.000	—	—	2.505.000.000
Acciones SODENA.....	1.000.000.000	800.000.000	200.000.000	1.600.000.000
Acciones Riegos Navarra, S. A.	100.000.000	—	—	100.000.000
Acciones GEDESA.....	50.000.000	19.500.000	—	69.500.000
Acciones TRACASA.....	179.980.000	—	—	179.980.000
Acciones VIRENASA.....	3.000.000	—	—	3.000.000

Clase de Valor	Saldo 31-12-85	Altas	Bajas	Saldo 31-12-86
Acciones ITG. Porcino	2.970.000	—	—	2.970.000
Acciones ITG. Cereal	2.940.000	—	—	2.940.000
Acciones ITG. Vacuno	2.960.000	—	—	2.960.000
Acciones Abastec. Navarra, S. A.	19.500.000	—	—	19.500.000
Acciones SELGANA	70.000.000	—	—	70.000.000
Acciones ETUDESA	70.000	—	—	70.000
Acciones Inst. Navarro Suelo, S. A.	1.000.000	—	—	1.000.000
Acciones EVENSA	3.000.000	—	—	3.000.000
Acciones Soc. O. P. Nava- rra, S. A.	—	49.800.000	—	49.800.000
Acciones NAFINCO	—	4.309.990.000	—	4.309.990.000
Acciones OPPOSA	22.340.000	—	—	22.340.000
Acciones SONAGAR	60.000.000	—	—	60.000.000
Acciones MERCAIRUÑA	31.500.000	—	—	31.500.000
Acciones Gas Navarra	660.000	—	—	660.000
Acciones Alabastos Nava- rra	9.900.000	—	—	9.900.000
TOTAL ACC. SIN CO- TIZ. OFICIAL	8.913.794.000	5.188.379.000	700.000.000	13.402.173.000
Obligaciones Bonos-Sector público	3.066.539	—	55.000	3.011.539
Obligaciones IUNSA	61.000.000	—	5.000.000	56.000.000
Obligaciones SARRIO	414.700.000	—	414.700.000	—
TOTAL OBLIGACIO- NES Y BONOS	478.766.539	—	419.755.000	59.011.539
Desembolsos pendientes	—	*(300.000.000)	—	(300.000.000)
SUMA TOTAL	9.393.196.286	5.188.379.000	1.119.755.000	13.161.820.286

(*) El incremento de SODENA está pendiente de desembolso por 300.000.000. Este se realiza en 1987.

— La ampliación de SAFEL correspondía al año anterior y por lo tanto, no tiene repercusión presupuestaria en 1986.

— En NAFINCO hay 2.193 millones que se aportan sin desembolso presupuestario: 500 millones por traspaso de acciones de SAFEL; 1.500 millones mediante aportación de fondos que el Gobierno tenía depositados en SAFIN y el resto por la aportación de los beneficios generados por SAFIN.

— En SODENA se amplían 300 millones, aunque según la línea presupuestaria faltaban 281.000 pesetas para poder acudir a la ampliación, sin embargo, se contabilizan los 300 millones y se pagan con cargo al presupuesto de 1987 las 281.000 pesetas para las que no existía consignación en 1986.

Las bajas corresponden a:

— SAFEL por 500 millones aportados a la constitución de NAFINCO.

— SODENA por la entrada como accionista de la Caja de Ahorros de Navarra.

— La amortización de obligaciones del Ayuntamiento de Pamplona y de IUNSA.

— La venta de obligaciones de SARRIO.

Excepto la partida de SAFEL, el resto tiene su correspondiente movimiento presupuestario en las cuentas de ingresos.

*Préstamos.

(en millones)

Presenta el siguiente desglose:

Préstamos a M. y L. plazo al sector público	4.623
Préstamos a C. plazo al sector público	1.572
Préstamos al sector privado	2.666
	8.861

En «Préstamos» se ha producido una reclasificación total de las diferentes partidas que componían los saldos a 31-12-85, por lo que la comparación no es posible al no ser cifras homogéneas. Las principales diferencias estriban en la inclusión en 1986, dentro de este saldo, de la deuda por el

anticipo del montepío de funcionarios municipales y el traspaso a la cuenta «Deudores obligaciones afianzadas» de 1.881 millones que en 1985 estaban como préstamos.

En este ejercicio se evidencia una mejora en la remisión de roldes de deudores individuales al cierre de la contabilidad. No obstante, consideramos que debe continuarse con esta labor a fin de poder incluir todos los préstamos o anticipos concedidos, ya que se ha observado la ausencia en la contabilidad general de algunos de éstos.

Si bien el S. G. E. F. obliga a realizar las anotaciones en la contabilidad presupuestaria y en la general, es conveniente que todas las líneas que recogen la concesión y devolución de anticipos tengan asignada previamente la cuenta correspondiente de contabilidad general.

Entendemos conveniente fijar la composición definitiva de estas cuentas, de manera que facilite su cotejo con la contabilidad presupuestaria y favorezca la planificación de la tesorería, igualmente debe establecerse un mismo tipo de gestión de esas deudas para todos los Departamentos.

Asimismo, deben fijarse los criterios a utilizar en la contabilidad presupuestaria, ya que a veces se utilizan líneas de otros capítulos económicos tanto para conceder anticipos o préstamos, como para ingresar sus devoluciones, diferentes a las que respectivamente les corresponden.

De la partida «Préstamos deudores montes» se ha presentado por primera vez el saldo desglosado. Como consecuencia de este trabajo, se produjo una actualización del importe de la deuda de 1.409 millones con abono a la cuenta de patrimonio. Creemos necesario definir el funcionamiento de esta cuenta, ya que la deuda se fija en metros cúbicos de madera, de forma que si todos los años se efectúa su regularización en función del precio de la madera, no haya disociación entre este valor y lo reflejado por la contabilidad.

Debe estudiarse la provisión de los saldos de «Deudores empresas en crisis», ya que aunque haya previsiones en el pasivo, éstas se han establecido en función de las deudas del capítulo «Deudores derechos reconocidos».

IV.3. DEUDORES DERECHOS RECONOCIDOS

Su desglose es el siguiente:

	(en miles)	
	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Deudores Ordin. Tesorería	9.187.808	10.022.923
Deudores Aplaz. Tesorería	20.297.908	20.423.084

(en miles)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Deudores Vía Apremio.	8.588.174	8.408.617
Deudores Oblig. Afianzadas	—	2.769.240
	38.073.890	41.623.864

Este grupo ha pasado de un saldo de 38.074 millones en 1985 a 41.624 millones en 1986. Sin embargo, si se descuentan los 2.769 millones de «Deudores por obligaciones afianzadas», que en 1985 se incluían en otra masa patrimonial, el incremento real es de 781 millones.

Se incluyen en este grupo tanto los «Deudores de gestión ordinaria», incluyendo entre éstos los resultados de ingresos, como aquellos que han formalizado su deuda mediante un aplazamiento o están ya incursos en vías de apremio.

El sistema informático de control de terceros ha quedado obsoleto, por lo que ya se está trabajando en uno nuevo, como se indica en la Memoria de las Cuentas Generales.

El saldo de esta rúbrica recoge:

— Las resultas del ejercicio por importe de 1.775 millones y 2.016 millones, saldo neto de deudores tributarios que, como puede verse en el epígrafe de los ingresos presupuestarios —impuestos—, no reflejan, debido al retraso en el pase de los datos de tributos a contabilidad, el importe real de la deuda por este concepto. Si se siguen dando saldos acreedores en cuentas de deudores, deberían presentarse en el pasivo en lugar de disminuir el saldo deudor.

— Las resultas de años anteriores que ascienden a 279 millones.

— El resto de deudores gestionados por Tesorería, cuyo saldo se ha obtenido en función de la contabilidad auxiliar, haciendo para ello los ajustes precisos en el S. G. E. F.

Sobre este tema recomendamos:

*Cambiar el sistema informático de control con la máxima rapidez, ya que el elevado importe de esta rúbrica y su adecuado control, y las posibles necesidades financieras a corto plazo, así lo aconsejan.

*Agilizar la gestión tributaria y su coordinación con contabilidad.

*Dejar evidencia de la composición de los saldos de todas las cuentas, al menos mientras se sigan utilizando los actuales sistemas, que imposibilitan obtenerlo «a posteriori» por la estructura de los ficheros.

*Continuar la labor de depuración de saldos y agilizar en lo posible la gestión de cobro.

Esta partida de activo se ve compensada con la del pasivo –Previsiones–, que se analiza más adelante.

Los 2.769 millones de «Deudores por obligaciones afianzadas», es decir, avales fallidos a los que ha tenido que hacer frente la Diputación, se desglosan en los siguientes conceptos:

	(en millones)
—PIHER.....	557
—FASA.....	81
—INELSA.....	1.800
—MOCHOLI.....	205

	(en millones)
—HAF.....	126
	2.769

Estos provienen de saldos ya existentes en 1985 en otra rúbrica y los incrementos recogidos en el capítulo de gastos «Variación de activos financieros».

Esta partida no está provisionada; dado su importe creemos que debería analizarse esta posibilidad.

IV.4. DEUDORES ADMINISTRACION RECURSOS CUENTA OTROS

La composición del saldo es la siguiente:
(en millones)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Deudores por derechos reconocidos por recursos a otros.....	1.455	—
Entes Públicos c/c efectivo (Repartimientos).....	1.533	775

La primera partida recoge el anticipo por los gastos del montepío de funcionarios municipales que se ha reclasificado en los préstamos del epígrafe «Inversiones financieras del sector público».

La segunda partida presenta el saldo de la cuenta de repartimientos. En 1.985 se separaba en balance el saldo deudor y el acreedor de esta cuenta, mientras que este año únicamente se ha recogido el saldo neto que se descompone en:

	(en millones)
—Saldo deudor.....	828
—Saldo acreedor.....	53
NETO.....	775

Creemos más adecuado separar ambos saldos tal y como se hizo el año anterior.

Como puede verse en los capítulos de Gastos por Intereses y de Ingresos Patrimoniales de la Contabilidad Presupuestaria, durante el ejercicio solamente se han contabilizado los intereses del primer semestre de esta cuenta, por lo que el saldo real a esta fecha debería haberse incrementado por el importe de los intereses del segundo semestre, cuyo cargo se realiza en 1987.

IV.5. CUENTAS FINANCIERAS

Su desglose:

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Caja.....	1.073	810
Bancos e Inst. de Crédito.....	21.633.237	14.356.868
Otras.....	66.074	125.825
	21.700.384	14.483.503

Las cuentas financieras presentan un saldo de 14.484 millones con un descenso respecto al saldo del año anterior de 7.216 millones. La partida más importante cuantitativamente es la de «Tesorería en instituciones financieras», con un saldo de

14.357 millones, siendo en esta partida donde se ha producido el descenso del saldo.

Este descenso en las disponibilidades líquidas viene motivado por la necesidad de utilizar los superávits de años anteriores para equilibrar la

ejecución presupuestaria. Junto a este descenso, debe tenerse en cuenta el aumento que se ha producido en los acreedores a corto plazo.

El funcionamiento de las cuentas de tesorería se ha expuesto en anteriores informes, por lo que nos limitamos en el presente a resaltar los siguientes hechos:

— No se han realizado arqueos de la cuenta de caja durante el año, ni tampoco a la fecha de cierre del ejercicio.

— No se sigue un criterio uniforme para realizar el corte de las operaciones financieras, por lo que los saldos de las diferentes cuentas no son homogéneos.

Recomendamos se dicten las oportunas medidas para corregir estos hechos.

Es necesario asimismo, realizar una conciliación que permita cotejar los saldos bancarios con las operaciones presupuestarias y las extrapresu-

puestarias, lo que permitirá comprobar el cierre de todo el sistema contable y aumentar la garantía de su fiabilidad. En la actualidad, por la forma en que se encuentra la información, es prácticamente irrealizable.

De seguirse la actual trayectoria de disminución de los saldos, será necesario elaborar un presupuesto de tesorería, no como recomendábamos en anteriores informes para obtener una mayor rentabilidad, sino como requisito de la gestión.

IV.6. RESULTADOS

Traslada al balance el resultado de la cuenta de explotación, que en 1986 supone 504 millones de pérdidas. Debe tenerse presente la diferencia, entre la cuenta de resultados y el resultado de ejecución presupuestaria, como se indica en el epígrafe «Cuenta de resultados».

IV.7. PATRIMONIO

Su evolución es la siguiente:

(en millones)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Patrimonio	20.279	32.921
Resultados ptes. aplicación	12.786	1.580

La disminución de la cuenta de «Resultados pendientes de aplicación» se ha producido al llevarse a la de «Patrimonio» los 11.206 millones empleados para equilibrar la ejecución presupuestaria.

El resto de incremento de la cuenta de patrimonio es el saldo de una serie de operaciones que, por proceder de ejercicios anteriores, se han contabilizado utilizando como contrapartida esta cuenta.

Entre estas operaciones, la más importante es el ajuste realizado en el saldo de «Deudores mon-

tes» 1.409 millones (véase epígrafe de inversiones financieras-préstamos).

La cifra de «Resultados pendientes de aplicación» (superávit anteriores) es de 1.580 millones, cuando en el presupuesto de 1987 se preveían 3.416 millones como ingresos por este concepto, si bien debe tenerse presente que la elaboración del proyecto de presupuestos se realiza antes del cierre del ejercicio.

IV.8. PREVISION DEUDORES

Su desglose es el siguiente:

(en miles)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Previsión Deudores	36.792.226	36.345.994

Su movimiento se ha realizado en función de los ajustes efectuados en las cuentas de deudores, que, como ya se ha visto, se han hecho considerando como correctos los datos de la contabilidad auxiliar.

Pretende cubrir el importe total de los deudores morosos en Tesorería y Agencia Ejecutiva y parte de la deuda en Gestión Tributaria.

En definitiva, se sigue un criterio de prudencia, mientras no se obtengan unos datos exactos de la situación de los deudores.

Las provisiones dotadas para aquellas deudas que se cobren se transformarán en reservas, sin embargo, debe tenerse presente lo señalado en el epígrafe anterior (Patrimonio) y la existencia de importantes riesgos (avales, etc..) por lo que,

en nuestra opinión, la Hacienda Foral ha de actuar con prudencia en la utilización de estas posibles reservas.

IV.9. DEUDAS A MEDIO Y LARGO PLAZO

El saldo está integrado por las siguientes cuentas:

(en pesetas)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Obligaciones y Bonos	4.050.215.000	3.264.895.000
Préstamos	1.211.712.584	1.118.427.559
Acreedores Acc. AUDENASA	2.505.000.000	2.505.000.000
	<hr/>	<hr/>
	7.766.927.584	6.888.322.559

Las disminuciones de saldo corresponden a las amortizaciones del ejercicio que coinciden con los importes imputados en el Capítulo IX, Variación de Pasivos, del Presupuesto de Gastos.

En el cuadro n.º 10, puede verse un mayor detalle de estas partidas.

IV.10. DEUDAS A PLAZO CORTO

Cuyo desglose es el siguiente:

(en millones)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Acreedores obligaciones reconocidas	6.430	7.556
Acreedores pagos ordenados	6.131	8.892
Acreedores devolución ingresos	7	23
Otros acreedores	51	127
	<hr/>	<hr/>
	12.619	16.598

La cuenta «Acreedores obligaciones reconocidas» –resultas de gastos– recoge aquellos gastos comprometidos documentalmente y no pagados a final del ejercicio. De este importe, 6.684 millones son los correspondientes a 1986 y 872 los de años anteriores.

Por Departamentos, el más importante es el de Administración Local, con 4.107 millones (3.330 correspondientes a 1986 y 777 a años anteriores).

Le siguen los de Industria, Agricultura y Presidencia, con 726, 591 y 381 millones, respectivamente.

En la cuenta de resultados (ver cuadro núm. 2), puede observarse que la cifra neta de beneficio por anulación de «Obligaciones reconocidas» asciende a 254 millones.

«Acreedores pagos ordenados» recoge las obligaciones con terceros por libramientos extendidos para su pago. Es notorio el incremento de saldo respecto al año anterior.

El resto de partidas corresponde a pagos que deben realizarse por ingresos erróneos, duplicados, etc. o a los diferentes organismos de la Seguridad Social.

IV.11. PARTIDAS PENDIENTES. OTROS ACREEDORES. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS

El desglose de estos epígrafes es el siguiente:

(en miles)

	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Partidas pendientes	87.488	86.222
Otros acreedores	95.272	111.060
Fianzas y dep. recibidos	84.818	93.369

Las partidas pendientes son cuentas transitorias, donde se recogen diversos ingresos hasta que se determine su aplicación. El saldo del balance, 86,2 millones, corresponde a los movimientos que a la fecha de cierre todavía no se había determinado su destino.

Los 111 millones de saldo de la cuenta «Otros Acreedores», son los importes de las cuentas que, gestionadas por la Diputación Foral, corresponden a los enfermos del Hospital Psiquiátrico (110,5 millones) y a unos depósitos realizados en el Hospital (0,5 millones).

Desde la fecha de realización por esta Cámara del Informe de fiscalización del Hospital Psiquiátrico, se han efectuado varios trabajos con el fin de

depurar los saldos y regular su futuro funcionamiento.

CUADRO 10
EMPRESTITOS
(En pesetas)

	Saldo 01.01.86	Amortizado	Saldo 31.12.86
Pagarés 1965	54.500.000	7.250.000	47.250.000
Deuda hasta 1975.	750.265.000	118.840.000	631.425.000
Emisión Deuda 1979.	2.162.130.000	447.450.000	1.714.680.000
Emisión Deuda 1980.	475.620.000	139.270.000	336.350.000
Emisión Deuda 1981.	543.700.000	64.510.000	479.190.000
Pagarés S. Bértiz	64.000.000	8.000.000	56.000.000
Total	4.050.215.000	785.320.000	3.264.895.000

PRESTAMOS
(En pesetas)

	Importe Préstamo	Saldo 01.01.86	Amortizado	Saldo 31.12.86
Bco. Cto. Local.	200.000.000	116.965.372	7.242.704	109.722.668
Bco. Cto. Local.	64.436.295	20.235.005	4.378.612	15.856.393
Bco. Cto. Local.	1.390.000.000	964.381.501	70.857.567	893.523.934
Bco. Cto. Local.	101.931.336	64.084.984	3.758.558	60.326.426
Bco. Cto. Local.	80.000.000	35.667.131	5.081.236	30.585.895
Bco. Cto. Local.	30.000.000	10.095.260	1.928.570	8.166.690
Bco. Cto. Const.	680.000	283.331	37.778	245.553
Total		1.211.712.584	93.285.025	1.118.427.559

Debe continuarse esta labor y definir el funcionamiento de estos depósitos.

La cuenta de fianzas recoge las recibidas en cumplimiento de la normativa específica sobre participación en concursos y subastas y las retenciones practicadas como garantía de suministros y otras contraprestaciones contractuales.

De los 93,3 millones de saldo, 33 millones corresponden a operaciones anteriores al ejercicio.

Se ha observado la existencia de fianzas de mínima cuantía, por lo que proponemos se analice la racionalidad de determinadas fianzas y se estudie la posibilidad de exigir las a partir de un determinado importe. Lógicamente, actuaciones de este tipo obligarían a modificar la normativa vigente.

IV.12. CUENTAS DE ORDEN

Su desglose es el siguiente:

	(en millones)	
	Saldo 31-12-85	Saldo 31-12-86
Avales recibidos-Avalistas . . .	2.817	11.022
Avalados-Avales entregados. . .	10.990	7.581
Valores en dep.-Depositantes de val.	2	1
Doc. en garant. aplaz.-Depo- sit. doc.	6.835	5.481
	20.644	24.086

Los 11.022 millones corresponden a avales recibidos por la Diputación por los siguientes conceptos:
(en millones)

—Contrato de obras	1.087	
—Deudas Aplazadas (empresas)	179	(véase cuadro n.º 11)
—Otros aplazamientos (empresas)	9.756	(véase cuadro n.º 11)
	11.022	

CUADRO 11
AVALES POR OTROS APLAZAMIENTOS (EMPRESAS)

		(Pesetas) Importe
01-12-84	Victorio Luzuriaga, S. A.	1.749.220
30-08-83	Maderas Navarro	8.833.000
04-01-84	Cerámica Utzubar	10.918.393
02-04-84	Intermalta, S. A.	16.129.345
26-06-85	Hispano Alemana Construcciones	151.067.541
02-10-85	Autopistas de Navarra	200.400.000
02-10-85	Autopistas de Navarra	200.400.000
18-10-85	Agralco, S. Coop.	14.429.250
06-11-85	Andreu Nort, S. A.	11.408.469
06-11-85	Cal Industrial-Calinsa	154.183.024
14-04-86	Papeles El Carmen	4.895.120
14-04-86	Viscofán	21.603.471
	Oscar Ganuza Bernaola	7.078.050
	Metalenvas, S. A.	9.297.720
21-05-86	Altos Hornos de Vizcaya	8.906.899.219
29-07-86	Componentes Electrónicos Nav.	19.634.262
08-09-86	Unión Carbide Navarra	10.000.000
08-09-86	Unión Carbide Navarra	3.696.000
13-12-86	Perfil en Frío	3.684.566
	TOTAL	9.756.306.650

AVALES POR DEUDAS APLAZADAS (EMPRESAS)

		(Pesetas) Importe
28-01-82	Revestimientos Especiales Moldeados	1.279.401
28-01-82	Revestimientos Especiales Moldeados	4.803.331
28-01-82	Comercial Gazpi	1.149.894
24-03-82	Jaime Velasco Gómez	16.334.280
24-03-82	Jaime Velasco Gómez	8.859.265
24-03-82	Cerámica Añón	2.911.279
24-03-82	Taberna Hermanos	9.118.357
24-03-82	Tabiques y Divisiones	2.946.910
24-03-82	Taberna Hermanos	12.138.557
24-03-82	Soc. Anónima de Vera	6.694.870
14-06-82	Establecimientos Ferraz	7.226.386
03-06-83	Andreu Nort	1.107.836
24-03-82	Cerámica Corellana	1.875.137

		(Pesetas) Importe
14-06-82	Industria Navarra de Aluminio	102.224.972
03-05-83	Ziraba, S. A.	682.036
TOTAL		179.352.511

Los 7.581 millones de avales concedidos pueden verse en el cuadro n.º 12.

Respecto al año anterior, se produce:

— Una disminución en Ayuntamientos, porque al realizar el seguimiento se vio que unos estaban ya cancelados y otros no eran verdaderos avales, sino que existía una afectación del fondo municipal. Igualmente, disminuye notablemente el saldo de AUDENASA, al haberse modificado los créditos existentes.

— Un incremento por los avales prestados a empresas en crisis.

Los 5.481 millones corresponden a aquellas garantías recibidas mediante procedimientos diferentes al aval (prenda, hipoteca, etc.). La composición del saldo puede verse en el cuadro n.º 13.

Durante el año se ha trabajado en la depuración de los saldos, no obstante todavía hay partidas cuyos saldos son antiguos y algunos casos en que los valores depositados carecen de valor, por lo que recomendamos continuar con este trabajo de depuración.

Por otra parte, la importancia de las cifras y el posible aumento de este tipo de operaciones, que, normalmente, no tienen reflejo presupuestario en el ejercicio, pero lo pueden tener en próximos, creemos que obliga a establecer un procedimiento que las regule, señalando las causas y modos de concesión y los requisitos a exigir.

Según nos indican, el Servicio de Gasto Público ha elaborado un borrador de decreto sobre la forma de realizar estas actuaciones, que está siendo estudiado para su posterior aprobación.

CUADRO 12
AVALES CONCEDIDOS A 31-12-86

	Pesetas
AUDENASA	5.757.299.651
CURTINOVA	150.000.000
MEPANSA	100.000.000
Ayegui	91.000.000
Materiales Fricción	115.000.000
NAVAPRESA	131.000.000
S. Coop. Hort. Marcilla	130.000.000
Magnesitas	226.681.514
Irujo y Mateo	54.000.000
Mocholí	58.000.000
Ayuntamiento Lacunza	52.834.000
Ayuntamiento Villava	10.085.890
Ayuntamiento Gallipienzo	1.931.965
Ayuntamiento Carcastillo	41.256.027
Ayuntamiento Cintruénigo	11.657.831
Concejo Artázcoz	3.516.246
Concejo Ibero	15.950.441
Concejo Izcue	4.872.667
Concejo Izu	2.281.774
Ayuntamiento Leiza	6.750.000
Ayuntamiento Baztán	30.000.000
Ayuntamiento Urdax	1.600.000
Ayuntamiento Andosilla	7.790.181
Ayuntamiento Yanci	3.034.115
Ayuntamiento Mérida	5.000.000
Concejo Arlegui	1.000.000
Ayuntamiento Baztán	23.500.000
Concejo Orcoyen	10.000.000
Ayuntamiento Isaba	25.875.000
Concejo Adoáin	1.986.000
Ayuntamiento Badostáin	3.160.000
Ayuntamiento Leiza	10.000.000
Mancom. Comar. Pamplona	494.120.000
TOTAL	7.581.183.302

CUADRO 13
DOCUMENTOS OFICIALES EN GARANTIA AL 31-12-86

Depositante	Pesetas	Clase de garantía
Kompost Hispano, S. A.	5.081.122	Hip. mob.
Industrias Metálicas de Navarra	17.582.450	Prend. s./des.
Industrias Metálicas de Navarra	22.639.050	Prend. s./des.

Depositante	Pesetas	Clase de garantía
Industrias Metálicas de Navarra	16.164.400	Prend. s./des.
Hernández Contreras, S. A.	14.079.000	Prend. s./des.
Taller Carpintería y Ebanistería TEYCA	2.908.056	Prend. s./des.
INELSA	501.038.781	Prend. s./des.
Productos Leidan, S. A.	3.304.987	Prend. s./des.
Industrial Pastelera Navarra, S. A.	1.065.209	Prend. s./des.
Industrial Pastelera Navarra, S. A.	9.926.136	Prend. s./des.
INELSA	880.000.000	Hip. Inmob.
INELSA	1.088.883.500	Prend. c./des.
INELSA	204.120.000	Prend. c./des.
Industrial Electrónica Aznárez	460.508.085	Afianz. pers.
Industrial Navarra Aznárez	937.087.930	Afianz. pers.
Miguel Angel Gómara Granada y Construcciones Gómara, S. A.	25.610.520	Afianz. pers.
Conservas Chistu, S. A.	92.313.394	Garant. pers.
Fundiciones del Alsasua, S. A.	50.428.200	Fianza pers.
SARRIO, Cía. Papelera de Leiza	241.254.460	Hip. mobil.
SARRIO, Cía. Papelera de Leiza	246.506.370	Hip. mobil.
IRABIA	4.000.000	Hip. mobil.
Ayuntamiento de Buñuel	46.001.773	Hip. mobil.
COPELECHE INLENA, S. A.	250.000.000	Hip. mobil.
CURTINOVA	150.000.000	Hip. mobil.
CURTINOVA	210.000.000	Hip. mobil.
TOTAL	5.480.503.423	

La existencia de antiguas garantías entregadas a la Diputación, obliga a analizar su seguimiento y hasta qué punto pueden responder a obligaciones incumplidas (véase el incumplimiento analizado en el capítulo de inversiones), siendo conveniente un mayor control y seguimiento.

Insistimos en la necesidad de controlar y regular estas operaciones, generalmente extrapresupuestarias, que pueden llegar, considerando sus importes y los de los presupuestos, a influir en estos últimos.

V. ANALISIS DE LA CUENTA DE RESULTADOS

Este es el primer ejercicio en el que se confecciona la «Cuenta de resultados» y por tanto coexisten el antiguo resultado de ejecución presupuestaria y el saldo de la cuenta de resultados (similar a la cuenta de resultados de la empresa privada).

Ambos estados contables no guardan relación, al recoger conceptos diferentes. La explicación de la diferencia entre los resultados se deduce del diferente contenido de ambos sistemas contables. La «Cuenta de resultados» recoge las variaciones patrimoniales, mientras que la contabilidad administrativa se parece más a una contabilidad de tesorería.

Así, por ejemplo, una inversión no afecta a las cuentas de resultados, sino a las patrimoniales según el Plan de Contabilidad, pero es un gasto en la Contabilidad Administrativa.

Además, la «Cuenta de resultados» recoge las actuaciones de carácter extrapresupuestario que afectan a la situación de la Hacienda.

Es lógico, por tanto, que un mismo resultado de ejecución presupuestaria dé lugar a diferentes saldos de la «Cuenta de explotación», según la distribución de los gastos e ingresos presupuestarios.

La «Cuenta de resultados» confeccionada siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad Pública (P.G.C.P.) consta, como puede verse en el cuadro 2, de cuatro diferentes cuentas:

- Cuenta de explotación (o de resultados corrientes).
- Cuenta de resultados extraordinarios.
- Cuenta de resultados de la cartera de valores.
- Cuenta de modificación de derechos y obligaciones anteriores (modificación de resultados de ejercicios anteriores).

La suma de los saldos de estas cuatro cuentas forman el saldo de la cuenta de resultados, que para el ejercicio 1986 asciende a 504 millones de pardi-

das (recuérdese que la ejecución presupuestaria queda equilibrada).

Estas cuentas se confeccionan para todos y cada uno de los organismos, aunque a efectos de este informe hemos considerado únicamente las cuentas consolidadas, esto es, las generales de la Diputación que surgen por la agregación de todos los Organismos.

Hemos intentado comparar los datos de la contabilidad presupuestaria en la fase de derechos y obligaciones reconocidas con la contabilidad patrimonial. Para ello, hemos asimilado de forma aproximada las cuentas de ingresos y gastos de la contabilidad general a los diferentes conceptos presupuestarios, ya que no existe una correspondencia biunívoca total, dándose el caso de que determinados conceptos presupuestarios imputan sus movimientos a la contabilidad general en diferentes conceptos.

Al no existir ningún tipo de resumen intermedio sobre estas imputaciones, la comprobación implica la revisión de todos estos movimientos, por lo que el trabajo se presenta, en la práctica, como irrealizable.

A pesar de no haber podido llegar a cuadrar las cifras de la contabilidad presupuestaria y la general, hemos revisado las dos cuentas puente por las que, según el sistema contable, obligatoriamente tienen que pasar todos los movimientos de ingresos y gastos presupuestarios para ser imputados a las cuentas de contabilidad general, verificando que la totalidad de la ejecución presupuestaria se ha aplicado a dichas cuentas y de éstas al resto.

Recomendamos que antes de comenzar cada ejercicio se fijen los criterios de imputación de todos los conceptos presupuestarios a la contabilidad, estableciéndose un sistema de aplicación automático de cada línea a una cuenta, con lo que se lograría el cuadro inmediato entre las dos contabilidades.

Para ello, es imprescindible una total coordinación al elaborar los presupuestos y posteriormente a la hora de realizar la contabilidad entre la sección de Presupuestos y la totalidad de los Departamentos y el Servicio de Gasto Público.

Lógicamente, todas estas relaciones y criterios contables deben recogerse en un manual de procesos de contabilidad.

La cuenta de «Resultados extraordinarios» recoge los obtenidos en la venta de inmovilizado y otros, entre los que podemos destacar las inversiones en bienes de dominio público, que al no inventariarse se han llevado a esta cuenta.

La cuenta de «Resultados de la cartera de valores» recoge la incorporación al patrimonio de la Diputación de los beneficios de la empresa pública

SAFIN y los obtenidos por la venta de las obligaciones de SARRIO.

La primera de estas operaciones no surge por la enajenación de la cartera de valores, debiéndose haber contabilizado en la cuenta «Resultados extraordinarios».

La cuenta «Modificación de derechos y obligaciones de ejercicios anteriores» recoge las prescripciones, anulaciones, etc., de los resultados de años anteriores.

Estas partidas se analizan al estudiar en el balance los grupos de deudores y acreedores. No obstante, nos parece importante resaltar la cifra de 339 millones como saldo favorable correspondiente a estas modificaciones, que nos indica la necesidad de un mayor rigor en la definición de los resultados, aceptando tan sólo aquellas que estén realmente documentadas.

Junto a estos resultados contabilizados en la «Cuenta de resultados» hay otros que se han llevado directamente a la cuenta «Patrimonio» y que, en general, corresponden a ajustes o modificaciones de los saldos del balance a 31-12-85 y cuyo saldo neto incrementa en 1.435 millones el patrimonio.

La partida más importante es la actualización de la deuda de los «Deudores montes» en 1.409 millones. (véase comentario en deudores del balance).

Los resultados del inmovilizado deben reflejarse en cada operación y no en un asiento final en función de los bienes dados de baja por Patrimonio.

Recomendamos se elaboren los criterios definitivos que establezcan las relaciones entre la contabilidad presupuestaria y la general, igualmente la forma de contabilizar los hechos que no pasan por la contabilidad presupuestaria. Entre estos criterios merecen especial atención el tratamiento a dar a los gastos, diferenciando las inversiones reales que deben inventariarse y las que deben contabilizarse en las cuentas de resultados, así como el tratamiento que debe darse a los bienes de dominio público. Es conveniente que estos importes aparezcan especificados, aunque sea en nota explicativa.

Lógicamente, estos criterios deben venir recogidos en el plan de cuentas.

VI. BREVE ANALISIS DE LA SITUACION DE LA HACIENDA FORAL

La implantación del S.G.E.F. debe suponer, además de un nuevo sistema contable, una mayor y más rápida información y facilitar, por lo tanto, la gestión del sector público navarro.

Pretendemos exponer aquí los principales factores o proyectos que, en un futuro próximo, van a incidir sobre la situación de la Hacienda Foral.

Estos se pueden clasificar, a nuestro juicio, en tres diferentes categorías:

A) Los que van a incidir sobre el gasto:

- * La forma en que se financie el Montepío de Funcionarios.

- * Una serie de nuevos gastos cuyo importe puede considerarse cuantitativamente como elevado. Entre ellos citamos:

- La autovía a Guipúzcoa.

- La circunvalación de Pamplona y la utilización de la autopista como variante en varias localidades.

- La Universidad Pública.

- La realización de obras relacionadas con el agua.

- La transformación de tierras de secano en regadío.

- La construcción de un nuevo edificio para agrupar los Departamentos.

- La asunción de las transferencias pendientes (educación, sanidad, seguridad social, ...).

Por el interés que muchos de estos proyectos presentan, es posible obtener financiación de otras administraciones (Estado, Comunidad Europea), por lo que se reduciría su incidencia sobre la Hacienda Foral.

- * Una serie de gastos ya existentes y que han adquirido gran importancia en los últimos años.

Quizá lo más destacable sea el continuo aumento de los gastos de transferencias, que hace que una serie de entidades con una importante labor social dependan, en gran medida, del presupuesto.

Dentro de éstas, ocupan el lugar más destacado las Entidades Locales de Navarra, con varios problemas de tipo general, entre los que destacan el Montepío de Funcionarios municipales y el endeudamiento de buena parte de las Corporaciones.

B) Las que van a incidir sobre el ingreso:

- * El mínimo endeudamiento actual. Entendemos necesario definir las actuaciones que pueden o deben ser financiadas con deuda y sus límites, así como valorar como deuda, a efectos de su límite, otra serie de riesgos que estrictamente no son deuda (posibles contingencias; como avales, recursos pendientes, etc.).

- * La mejora de la situación económica debe facilitar el cobro de los importes de Deudores, lo que proporcionaría importantes recursos a la Hacienda Foral.

- * Todas las actuaciones que mejoren la eficacia de la gestión tributaria y, mediante la mayor

concienciación social, la lucha contra el fraude fiscal, permitiendo así obtener mayores recursos financieros. En este sentido, puede ser conveniente ampliar la información al ciudadano sobre la ejecución presupuestaria, por ejemplo, mediante la confección y entrega de una memoria resumida.

C) Aquellas que, por depender de una serie de variables, no pueden ser catalogadas en ninguno de los dos grupos anteriores.

- * El nuevo convenio económico a suscribir con el Estado.

- * La aplicación de la fórmula para adecuar el vigente convenio a la nueva situación, derivada de la implantación del I.V.A.

Este conjunto de factores ha de obligar a conseguir la mayor eficacia y eficiencia en el empleo y obtención de los fondos públicos.

VII. EJECUCION PRESUPUESTO EJERCICIO 1986

Antes de entrar en el análisis de los diferentes capítulos de gastos e ingresos, nos parece necesario realizar dos consideraciones:

- La primera sobre el marco general en que se desenvuelve la ejecución presupuestaria, para lo que se ha efectuado el estudio que se incluye como anexo n.º 4, al que nos remitimos.

- La segunda sobre las modificaciones presupuestarias. Los Presupuestos Generales de Navarra para 1986 fueron aprobados por 72.634.259.000 y en el transcurso del ejercicio tuvieron un incremento neto de 6.847.125.541, alcanzando un presupuesto consolidado de 79.481.384.541. El aumento neto representa un 9,5% sobre el presupuesto inicial.

Como puede verse en el cuadro n.º 14, el total de modificaciones presupuestarias es notablemente mayor, entendiéndose por modificaciones las que se produzcan independientemente que originen o no modificación del importe del presupuesto total.

Así podemos ver que las modificaciones que incrementan gastos representan 32.824.451.305, de las cuales 10.347.125.541 suponen aumento neto del presupuesto y 21.477.325.764 corresponden a aumentos que se compensan con disminuciones de otras partidas de gastos.

Se ha producido una disminución sobre la previsión de gastos e ingresos, según hemos indicado de 3.500 millones de pesetas, por lo que, el incremento neto del presupuesto es de 6.847 millones de pesetas.

Las transferencias representan más de 4.500 modificaciones, aunque debe tenerse presente que una transferencia afecta, al menos, a dos cuentas.

CUADRO 14
MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

Modificación presupuesto mediante	Origen de los fondos	Superávit Anterior	Incremento Ingresos	Disminución Gastos	Incremento Gastos	Disminución Ingresos	Total
Créditos extraordinarios		2.244.500.000	—	—	—	—	2.244.500.000
Suplementos de crédito		1.569.685.302	—	164.823.000	—	—	1.734.508.302
Ampliación crédito		1.642.624.035	344.076.801	552.168.140	—	—	2.538.868.976
Incorporaciones crédito		3.348.216.572	—	—	—	—	3.348.216.572
Créditos generados por ingresos		—	1.198.022.831	—	—	—	1.198.022.831
Transferencias		—	—	10.880.167.312	10.880.167.312	—	21.760.334.624
TOTAL		8.805.025.909	1.542.099.632	11.597.158.452	10.880.167.312	—	32.824.451.305
Bajas por anulación. Previsiones		—	—	3.500.000.000	—	3.500.000.000	—
		Incremento neto presupuestario:		8.805.025.909			
				+1.542.099.632			
				-3.500.000.000			
				6.847.125.541			

En este elevado número se incluyen, junto a lo que propiamente podemos denominar modificaciones, otras que en realidad constituyen reajustes internos, cambios de concepto, etc., viniendo muchas de ellas motivadas por la forma de confeccionar el presupuesto con un gran desglose de líneas y conceptos.

Si se estableciera una subdivisión entre las transferencias, diferenciando las «modificaciones» de los «reajustes», podría realizarse una valoración de las mismas analizando sus efectos en el Presupuesto.

VII.2 EJECUCION DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.

VII.2.1 GASTOS DE PERSONAL.

• Los gastos de personal, con un presupuesto inicial de 14.223 millones de pesetas que asciende a 14.667 millones de consolidado, y un realizado de 13.875 millones, representan un 18,5% de la ejecución presupuestaria del año 1.986, con un aumento del 23,1% respecto a los 11.270 millones del año anterior.

La distribución de los gastos de personal, como puede verse en el cuadro n.º 15, es la siguiente:

CUADRO 15
GASTOS DE PERSONAL.-CONTRAIDO CAPITULO I POR DEPARTAMENTO.
 (En millares de pesetas)

	Presidencia	Econ. y Hacien.	Int. y Ad. L.	Ord. Territ.	Educ. Cult.	San. y B.	O. Púb. T. y C.	Agr. Gan. Mon.	Ind. y Trab.	(TOTAL)
1000-Retr. básicas Altos Carg.	10.259	4.906	9.379	4.460	9.367	9.370	9.367	9.376	9.367	75.851
1001-Otras Remunerac. Al. Carg.	1.589	—	—	—	—	—	—	—	—	1.589
1100-Retribuciones-Gabinete.	27.793	7.593	4.014	4.014	5.802	5.819	5.804	5.804	8.186	74.829
TOTAL ALT. CARG. Y GAB.	39.641	12.499	13.393	8.474	15.169	15.189	15.171	15.180	17.553	152.269
1400-Retrib. Personal Adscr.	—	—	—	3.446	14.536	—	—	—	—	17.982
1200-Retrib. Básic. Funcion.	581.580	379.413	357.661	133.749	294.829	3.409.057	573.388	603.800	133.956	6.467.393
1210-Retrib. Compl. Funcion.	76.776	117.752	85.029	13.589	26.430	234.610	52.104	67.970	15.719	689.979
1220-Ayuda Familiar Funcion.	17.019	9.406	17.146	3.083	7.907	79.041	24.599	18.010	1.002	177.213
1223-25-26-29 Otras Remun.	35.583	2.334	40.740	2.228	7.527	153.612	40.769	5.577	283	288.653
TOTAL REMUNER. FUNCION. ...	710.958	508.905	500.576	156.095	351.229	3.876.320	690.860	695.357	150.960	7.641.220
1230-Nueva dot. Pers. Tr. (1)	45.911	93.043	13.399	9.283	29.134	7.917	14.438	11.260	12.044	236.429
1300-Retrib. Labor. Fijo.	31.352	—	1.154	2.354	1.075.657	655.969	13.969	79.225	23.237	1.882.917
1310-Retrib. Labor. Contrat.	1.542	—	44.953	34.239	194.128	484.833	—	14.317	10.368	784.380
TOTAL PERS. LABORAL.	78.805	93.043	59.506	45.876	1.298.919	1.148.719	28.407	104.802	45.649	2.903.726
TOTAL SALARIOS.	829.404	614.447	573.475	210.445	1.665.317	5.040.228	734.438	815.339	214.162	10.697.215
1600-SEGURIDAD. SOC.	31.015	33.346	21.716	19.746	382.693	463.525	7.847	29.697	24.828	1.014.413
1610-Pensión Funcionar.	1.752.306	—	—	—	—	—	—	—	—	1.752.306
1612-Pensión Excepc.	15.015	—	—	—	—	690	—	—	—	15.705
1613-Ayuda Famil. Pens.	39.075	—	—	—	—	—	—	—	—	39.075
TOTAL PENSION. FUNCION. ...	1.806.396	—	—	—	—	690	—	—	—	1.807.086
1620-GASTOS SOC. PERSO.	355.328	—	1.457	—	—	—	—	—	—	356.785
TOTAL GASTOS SOCIALES.	2.192.739	33.346	23.173	19.746	382.693	464.215	7.847	29.697	24.828	3.178.284
SUMAS TOTALES.	3.022.143	647.793	596.648	230.191	2.048.010	5.504.443	742.285	845.036	238.990	13.875.499

(1) Se incluye el concepto 1230 como personal laboral por haberse utilizado en general este concepto para recoger salarios de contratados laborales.

	(en millones)
Altos Cargos y Gabinete	152
Funcionarios	7.641
Personal Laboral	2.904
Seguridad Social	1.014
Pensiones	1.807
Gastos Sociales	357
	13.875

Por Departamentos, el de Sanidad y Bienestar Social supone el 39,7%, el de Educación el 14,8% y Presidencia el 21,8% de la ejecución. Sin embargo, debe tenerse presente que en Presidencia se recogen los gastos de pensiones y los sociales, que no constituyen propiamente gastos del Departamento.

* La distribución de la plantilla puede verse en el cuadro n.º 16. El total de personal fijo, funcionarios y laborales, a fecha 1 de enero de 1.987, se

eleva a 6.178 personas, de los que 4.381 son funcionarios y 1.797 laborales, según datos proporcionados por el Servicio de Personal.

Como se observa en el cuadro, en Sanidad y Educación se concentran 4.021 personas, que representa el 65,1% del total. Si tenemos en cuenta únicamente el personal laboral, este porcentaje se eleva al 89,2.

Partiendo de la plantilla orgánica publicada en los BON números 54, 76 y 82 de 1 de mayo, 19 de junio y 3 de julio de 1.987, esta Cámara ha confeccionado el cuadro n.º 17 en el que puede verse la distribución de personal de los niveles «A» y «B» (Titulados Superiores y Titulados Medios) entre los diferentes Departamentos.

Los Departamentos de Sanidad y Educación ocupan el 73% del total de Titulados de nivel A y B, es decir 1.743 personas, siguiendo por orden de importancia los de Agricultura, Hacienda y Presidencia con 163, 159 y 123 personas respectivamente.

CUADRO 16

COMPOSICION PLANTILLA 1986

	Personal funcionario	%	Personal laboral	%	Total	%
Presidencia	404	9,2	38	2,1	442	7,2
Economía y Hacienda	240	5,5	26	1,4	266	4,3
Interior y Admón. Local	325	7,4	2	0,1	327	5,3
Ord. Terr., Viv. y Med. Amb.	92	2,1	3	0,2	95	1,5
Educación y Cultura	205	4,8	443	44,5	648	16,3
Inst. de Form. Prof.	5		356		361	
Sanidad y Bien. Social	42				42	
Servicio Regional de Salud	1.967	50,4	540	44,7	2.507	48,8
Servicio Regional de B. So.	199		264		463	
Obras Púb., Trans. y Com.	407	9,3	4	0,2	411	6,7
Agricultura, Ganad. y M.	344	8,4	72	5	416	7,3
EVENA	8		10		18	
Inst. del Suelo	18		7		25	
Industria Comer. y Turis.	87	2	15	0,8	102	1,7
Trabajo y Segur. Social	38	0,9	17	1	55	0,9
Total	4.381	100	1.797	100	6.178	100

1.986 funcionarios	4.381	Laborales fijos	1.797	Total	6.178
1.985 funcionarios	4.209	Laborales fijos	1.589	Total	5.798
Diferencia	172		208	Total	380
Incremento	4%		13%	Total	7%

CUADRO 17
COMPARACION PARTICIPACION PORCENTUAL POR DEPARTAMENTOS

Departamentos	Ejec. Pres. Personal Por Departam.		Número de personal niveles A + B por profesiones														
	Total personal	Total personal	Niveles		Rama Adv. Eco. Niv. A + B	Analis. y Prog. Niv. A + B	Ingen. Arqui. Niv. A + B	Biolo. Vet. Far. Niv. A + B	Médicos ATS y AS Niv. A + B	Rama Juridica Niv. A + B	Prof. Ed. Pedagog. Niv. A + B	Otras sin Clasif.	Total Niv. A + B	Funcionar.		Laboral	
			A	B										«A»	«B»		«A»
Presidencia.....	6%	7%	7%	4%	21	52	9	3	—	20	7	11	123	74	48	1	—
Pasivos y Gts. Sociales.....	16%																
Economía y Hacienda.....	5%	4%	8%	6%	146	—	12	—	—	1	—	—	159	53	80	26*	—
Interior y Admón. Local.....	4%	5%	2%	1%	16	—	2	—	—	3	—	5	26	16	10	—	—
Ord. Ter. Viv. y Med. Amb.....	2%	2%	2%	1%	1	—	26	2	—	2	—	—	31	18	12	1	—
Educación y Cultura.....	15%	16%	35%	21%	17	—	10	—	1	3	624	—	655	32	14	336	273
Sanidad y Bien. Social.....	40%	49%	35%	54%	45	—	12	46	965	8	11	1	1.088	235	538	128	187
Obr. Púb. Trans. y Com.....	5%	7%	3%	4%	5	—	70	—	—	5	—	—	80	30	50	—	—
Agri. Ganad. y Montes.....	6%	7%	5%	8%	3	—	124	33	—	3	—	—	163	50	106	5	2
Industria.....	2%	2%	2%	1%	19	—	9	—	—	2	—	—	39	22	17	—	—
Trabajo.....	—	1%	1%	—	6	—	—	—	—	9	—	—	15	11	4	—	—
Totales.....	100%	100%	100%	100%	279	52	283	84	966	56	642	17	2.379	541	879	497	462

Porcentajes por Grupos Profesionales s/Total A y B 12% 2% 12% 3% 41% 2% 27% 1%
Son puestos de trabajo de carácter fijo discontinuo.

Atendiendo a las ramas profesionales, la distribución de los niveles «A» y «B» es la siguiente:

Rama	N.º de personas	Porcentaje
Sanitaria.....	966	41
Educativa.....	642	27
Ingenieros y Arquitectos.....	283	12
Económico-Administrativa.....	279	12
Biólogos, Veterinarios, Farmac.....	84	3
Jurídica.....	56	2
Informática.....	52	2
Otros.....	17	1
Total.....	2.379	100

* En cuanto al marco legal y los pasivos contingentes por recursos pendientes, nos remitimos al estudio que sobre diversos aspectos referentes a la política de personal en la Administración de la Comunidad Foral, elaborado por esta Cámara de Comptos, se incluye como anexo V.

Únicamente queremos resaltar aquí la necesidad de terminar el bloque normativo y su total puesta en práctica, ya que hay normas pendientes de aplicar, destacando por su importancia el ascenso de grado por méritos y la provisión definitiva de Jefaturas de Negociados y Secciones, así como la aprobación del Reglamento de Derechos Pasivos.

El Reglamento de Derechos Pasivos es esencial, tanto para la gestión de personal como en el aspecto económico, al regular las pensiones y la forma en que los futuros presupuestos deben soportarlas.

Más adelante analizaremos este aspecto, aunque debemos indicar que actualmente todavía se mantiene la edad de jubilación en 70 años, que no parece acorde con la política general de jubilaciones.

* Durante este ejercicio han entrado en funcionamiento tanto el S. G. E. F. como el GIP/SIGA-Nómina, si bien este último únicamente es empleado para la nómina de funcionarios y no del personal laboral. A pesar de ello, podemos obtener casi idénticas conclusiones a las del informe del año anterior. En este sentido, podemos destacar como principales características, durante 1986, de los procesos de confección y contabilización de la nómina, las siguientes:

— Utilización de varios procedimientos, y por diferentes centros, para la confección y pago de las nóminas.

— Falta de una información sistemática entre los diferentes centros o negociados (nómina, seguros sociales, contabilidad, ...) y ausencia de determinación de las funciones y responsabilidades de cada Organismo.

— No realización mensual de la contabilización, tanto por problemas presupuestarios como por lo señalado en el punto anterior. La gran cantidad de líneas contables existentes dificulta la correcta aplicación contable, así como el disponer en cualquier momento de una información útil.

— No se realizan todos los asientos directamente por medios informáticos, ya que no a todas las líneas presupuestarias de gasto destinadas a recoger los de personal se les asignó la correspondiente cuenta de contabilidad general.

Al trabajar en el cuadro de las dos contabilidades, se ha observado la existencia de imputaciones erróneas, no habiendo sido posible el cuadro entre ambas y el bruto de nóminas.

Todo lo anterior hace que el trabajo de revisión resulte muy laborioso, exigiendo una excesiva dedicación de tiempo, agravada por la dificultad de obtener la documentación, al no haber quedado completa y ordenada y por la mala calidad de la microfilmación realizada.

— En la práctica, la intervención no realiza ningún control sobre los gastos fijos de personal.

— Similares características presenta la contabilización de los seguros sociales.

En el trabajo realizado, se ha podido comprobar la coincidencia entre los líquidos de nóminas, las resoluciones de Presidencia ordenando pagos y la contabilización de los pagos.

Se ha observado en el resumen del mes de mayo una discrepancia entre el líquido resultante, que coincide con el total del listado de orden de transferencias, y la diferencia entre devengos y descuentos de nóminas. Esta diferencia, de 10 millones, se ha localizado en el Departamento de Educación y Cultura, no habiéndonos sido facilitada por el Servicio de Personal la documentación soportada que facilite su explicación.

Se ha comprobado la realización, mediante Orden Foral no publicada en el BON, de un nombramiento interino por baja por enfermedad del titular, que posteriormente no es derogado al reintegrarse el titular.

Deben establecerse las funciones y responsabilidades de cada negociado en el proceso de los gastos de personal. Parece lógico que la totalidad de las nóminas y seguros sociales se realicen mecánicamente, existiendo un resumen mensual que posibilite su contabilización y posterior comprobación.

La contabilización debe realizarse mensualmente para evitar muchos de los problemas reseñados y poder obtener una información veraz de la ejecución presupuestaria.

Debe asimismo mejorarse la información a facilitar entre los diferentes negociados, sobre todo en lo referente a los cambios que se producen en el personal. En caso de no lograrse, se impide obtener la información prevista en los presupuestos, al asignar a cada proyecto sus gastos propios, haciendo innecesaria la gran cantidad de líneas presupuestarias.

Sería conveniente la correlación previa entre las cuentas presupuestarias de gastos de personal y las de contabilidad general, de forma que el cuadro se realice automáticamente por procedimientos informáticos.

Debe estudiarse el funcionamiento y número de cuentas intermedias utilizadas, ya que si la contabilidad se realiza sin retraso se facilitaría el control.

Debe fijarse la actuación de la intervención respecto a este tipo de gastos.

* Como ya comentábamos en anteriores informes, se han continuado realizando estudios actuariales para fijar el volumen y la forma de financiar con los sucesivos presupuestos las pensiones ya causadas y las por causar.

En función de estos estudios, se elaborará el Reglamento de Derechos Pasivos que debe definir aspectos tan importantes como:

- Requisitos para la jubilación u otras prestaciones.
- Salario pensionable.
- Porcentaje a pagar sobre el salario pensionable.
- Forma de financiar las pensiones ya causadas por el actual personal pasivo.
- Forma de financiar las pensiones a causar por el actual personal activo.
- Criterios a seguir en cuanto a la sujeción del personal al régimen general de la Seguridad Social o al régimen particular de los funcionarios.

En función de estas premisas, pueden realizarse los cálculos matemáticos, y establecer la carga que deberán soportar los futuros presupuestos, facilitando la planificación económica y presupuestaria a largo plazo de la Comunidad Foral.

Lógicamente, para realizar esto último es necesario definir la composición de la plantilla a largo plazo, fijando el número de sus componentes y estudiando la más adecuada distribución del personal por niveles, ramas y departamentos para, considerando los recursos escasos, proporcionar el mejor servicio público a los ciudadanos. (Véase a este respecto los cuadros números 16 y 17.)

Todo este proceso debe concluir con la creación o no (debe tenerse presente la normativa existente) de una «caja de pensiones». Debe considerarse que una buena gestión del fondo, si sus resultados superan los previstos, puede redundar en una descarga de los presupuestos anuales, por necesitar una menor cuota o quizá, en un ingreso adicional a los mismos.

La importancia del aspecto financiero de las pensiones está fuera de toda duda, sin embargo, queremos recordar que muchas grandes empresas han tenido en estos últimos años problemas por este motivo e incluso el Banco de España se ha visto obligado en su circular n.º 15/1986 a indicar: «La experiencia adquirida aconseja establecerlo con carácter obligatorio, reconociéndose, por tanto, en la contabilidad el valor actual de los compromisos por pensiones causadas ..., y acelerar el proceso de constitución de pensiones u otras formas ...»

Igualmente en la circular n.º 11/1987: «En esta línea el Banco de España, en su circular 15/1986, exigía la constitución de fondos de pensiones que cubran las pensiones causadas, a la vez que recomendaba que las entidades vayan dotando, por su propia iniciativa, la parte devengada de los compromisos potenciales. La libertad de establecimiento que se alcanzará en 1993 ... aconseja convertir aquella recomendación en norma contable de obligada observancia ...».

VII.2.2 GASTOS EN BIENES CORRIENTES

Se engloban, en este capítulo económico de gastos aquellos que no implican inversión ni suponen remuneración al personal, por lo que comprende una gran variedad.

La Normativa aplicable es la Norma General de Contratación (N. G. C.) de 16 de junio de 1981, que fue derogada por la Ley Foral de Contratos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el 14 de noviembre de 1986, y la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio de 1986, de 27 de diciembre de 1985. Por su fecha de publicación, la nueva Ley Foral de Contratos apenas si ha tenido incidencia durante el ejercicio.

Según esta normativa, se autoriza al Negociado de Suministros a gestionar y perfeccionar los contratos cuyo precio no sea superior a 650.000 pesetas. Se consideran suministros menores (artículo 99 de la N. G. C.), aquellos cuyo importe no exceda de 650.000 pesetas.

Siempre que exista consignación presupuestaria, los Directores Generales y los de Servicio podrán efectuar directamente los actos y contratos necesarios para la realización de gastos para el normal funcionamiento de los servicios, salvo cuando se trate de material inventariable, con un

límite de 300.000 y 150.000 pesetas, respectivamente.

El límite de gastos para adjudicar de forma directa se establece en 10.000.000 de pesetas.

Diversos organismos gozan de autonomía en el tema de la contratación.

La ejecución presupuestaria (véase cuadro n.º 5) asciende a 4.925 millones, partiendo de un presupuesto inicial de 4.904 y con un consolidado de 5.395 millones. La ejecución se eleva al 91,3% del presupuesto, suponiendo un incremento de 1.225 millones sobre la de 1985, esto es, un 33% de incremento.

Por Departamentos, son los de Sanidad y Educación los que representan mayor gasto con 2.217 millones (45%) y 722 millones (14,6%), respectivamente. Obsérvese que eran éstos también los que mayor porcentaje de plantilla presentan.

Todos los Departamentos sufren incrementos de ejecución que oscilan entre el 15,4% del de Economía, y el 87,18% del de Ordenación del Territorio, siendo el de mayor importe el de Sanidad con 564,5 millones de incremento respecto al año anterior.

Dado el tipo de gastos, hemos realizado nuestro trabajo analizando una serie de conceptos con independencia de su mayor o menor importancia cuantitativa.

De la partida de «Arrendamientos» (158 millones) corresponde la parte más significativa al Servicio de Informática por el arrendamiento de equipos (108 millones). Se ha observado la realización de imputaciones siguiendo las recomendaciones efectuadas por esta Cámara en el informe del ejercicio pasado, no obstante, creemos que deben concretarse y definirse las imputaciones correspondientes a arrendamientos, mantenimiento, asesoría, compra y alquiler.

Parece conveniente replantearse la utilización informática considerando los costes y utilidad de cada programa y, sobre todo, las prioridades que deben seguirse (véase los problemas surgidos en la implantación del IVA, epígrafe de Impuestos Directos e Indirectos).

La partida 222, «Comunicaciones», presenta una ejecución de 156,8 millones de los que 96 millones corresponden a teléfono —el presupuesto inicial era de 69 millones— 35,7 a transmisión de datos y el resto a otro tipo de comunicaciones.

Los gastos de transmisión de datos son controlados por el Servicio de Informática, mientras que la mayoría de los gastos de teléfono —65 millones— son controlados por el Departamento de Obras Públicas.

Quedan fuera de este control los del Instituto de Formación Profesional, Hospital de Navarra, Hos-

pital de Tudela, diversas dependencias del Servicio Regional de Bienestar Social, etc. A partir de 1987, los diferentes Organismos Autónomos gestionan y controlan directamente este gasto.

El Negociado de telecomunicaciones se encarga de controlar las facturas de telefónica para lo que utiliza un ordenador personal que permite obtener los gastos por Departamentos, tipos de llamada, etc. Actualmente hay medios para poder imputar a cada programa, proyecto, negociado, etc., los gastos telefónicos que le corresponden.

Se ha observado alguna imputación a este concepto que corresponde a otros del mismo capítulo económico.

Parece conveniente que, aunque la gestión se independice, se pueda aplicar un mismo sistema de control a la totalidad de los gastos.

La partida 228, «Suministros auxiliares», presenta una ejecución de 703 millones de los que 217,8 corresponden a energía eléctrica, agua y gas. Por Departamentos, es el de Sanidad, con 137 millones, el que presenta una mayor ejecución, seguido del de Presidencia con 52 millones.

Durante 1986 los recibos de energía eléctrica controlados por el Parque corresponden aproximadamente a 350 contadores, con un consumo de 12,8 millones de KW. y una facturación de 166,9 millones de pesetas.

En los recibos que controla, el Parque realiza manualmente la comprobación de la correcta identificación y compara los importes para ver si hay diferencias significativas. Parece conveniente ampliar esta comprobación a aspectos como los cálculos, estudio de contratos y consumos y así poder completar la labor ya iniciada de instalar contadores de discriminación horaria, reducir recargos de energía reactiva, etc. Parece asimismo conveniente que todo el control se realice por un organismo y que, por lo tanto, exista constancia en el Parque de toda actividad en este sentido.

El artículo 23, «Indemnizaciones», presenta una ejecución de 259 millones, de los que 127 corresponden a dietas, 120 de locomoción y 12 a otras indemnizaciones.

Se ha revisado el sistema de dietas existente. Del citado análisis se desprende:

— Inexistencia de una regulación completa y precisa de la materia que sustituya a la dispersa y, en muchos casos, obsoleta normativa dictada con anterioridad a la entrada en vigor del Estatuto del Personal, que, además, ha de entenderse implícitamente derogada en aquellos aspectos incompatibles con el nuevo sistema retributivo instaurado por éste.

— Aplicación a un variado colectivo y con motivos muy diferentes, que van desde los viajes

esporádicos de altos cargos al trabajo habitual de los conductores.

— La existencia de determinados gastos que por su propia naturaleza hacen difícil su control (taxis, propinas, teléfonos, ...).

— Clasificación del personal en tres categorías; así, por ejemplo, la dieta general sin pernóctación era de 1.171 pesetas, 1.004 pesetas ó 948 pesetas.

— Se ha observado que existen varios casos de inadecuada imputación.

— El pago de dietas y kilometrajes se realiza generalmente a través de la nómina.

— Utilización en algún caso de este concepto para compensar trabajos que, a nuestro juicio, podrían remunerarse con complementos previstos en el Estatuto de Personal.

Por todo ello recomendamos la elaboración de una nueva normativa que, teniendo en cuenta los puntos citados, defina y concrete las causas de las indemnizaciones y permita su adecuado control.

Se ha efectuado una revisión de expedientes, mediante muestreo al azar, del Negociado de adquisiciones. Hemos podido comprobar la existencia de dos formas de realizar los pedidos. Una, la general, y otra, para una serie de productos, que permite agilizar la compra, debido a que existen unas listas, que se van actualizando, con los precios de varios proveedores, para los que no se hace necesaria la petición de precios.

Para la muestra revisada, el período transcurrido entre la entrada de la solicitud y el pedido formal es de 34,5 días y entre la entrada de la solicitud y la entrega, de 61 días. No se han considerado aquellos casos en que por utilizar la lista actualizada de precios, el período entre solicitud y pedido es nulo.

A este respecto, debe tenerse presente que el plazo real para el usuario se ve incrementado por el tiempo que tarda la Dependencia en enviar la solicitud al Negociado de adquisiciones.

Se ha observado algún caso en que se realiza la entrega antes de la formalización del pedido.

En general, se debe a la realización de pedidos telefónicos, de los que muchas veces no queda constancia y que permite agilizar la operación.

Entendemos deben dejarse pruebas o documentos en el expediente que justifiquen las diferentes formas de actuación.

VII.2.3. GASTOS FINANCIEROS

Los gastos financieros, con un presupuesto inicial de 622,7 millones y un consolidado de 617,7

millones, presentan una ejecución de 588,9 millones según el siguiente detalle:

	(en miles)
Intereses deuda	494.136
Intereses préstamos	87.231
Intereses depósitos, fianzas y otros. . .	7.549
	588.916

— Los intereses de la deuda y de los préstamos se han revisado al ver la partida correspondiente de Balance, encontrándose razonables ambas cifras.

La otra partida corresponde en su práctica totalidad a los intereses que a favor de Ayuntamientos se devengan en la cuenta de «Repartimientos».

Los intereses se contabilizan por el pago y no por el devengo, así, por ejemplo, de la cuenta de repartimientos únicamente se han registrado los del primer semestre, pasando los correspondientes al segundo al ejercicio de 1987.

Debe realizarse la contabilización por el devengo y no por el pago y especialmente en el caso de los intereses de la cuenta de «Repartimientos», cuya gestión la realiza la propia Diputación.

VII.2.4 TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL

El conjunto de transferencias alcanza un 50 por ciento del presupuesto inicial y su ejecución el 48 por ciento del total ejecutado.

La ejecución comparada con la de 1985 puede verse en el cuadro siguiente:

(en millones)			
Año	Transf. Corrientes	Transf. Capital	Total
1985	19.160	8.552	27.712
1986	20.178	15.515	35.694

El aumento neto de ejecución es de 7.982 millones, que representa un incremento del 28,8% sobre la ejecución del año anterior.

Si prescindimos de las transferencias al Estado, podemos ver que el incremento de las transferencias corrientes y de capital asciende a 11.027 millones, existiendo compromisos para años futuros por otros 7.212 millones. (véase cuadro n.º 18).

CUADRO 18
**EJECUCION PRESUPUESTO DE GASTOS
 TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y CAPITAL**

(En millares de pesetas)

	Suma Transferencias Corrientes y de Capital				
	Ejecución año 1986	Ejecución año 1985	Incremento 1985-1986		Compromisos aut. años siguientes
			importe	%	
Cupo donativo foral	230.000	230.000	—	—	—
Comp. Impuestos Indirectos	3.788.088	5.767.848	(1.979.760)	(34)	—
Comp. Desgr. Fiscal a la Exporta.	—	1.213.877	(1.213.877)	100	—
Enseñanza Primaria	586	586	—	—	—
Montes del Estado	61.403	48.190	13.213	27	—
Canon electricidad	135.094	—	135.094	—	—
Otras aportaciones al Estado	4.500	4.500	—	—	—
Total a la Admón. del Estado	4.219.671	7.265.001	(3.045.330)	(41)	—
Aport. Organismos Autónomos	363.328	60.536	302.792	500	—
A Empresas Públicas	1.606.164	652.785	953.379	146	—
A Entes Públicos	543.905	201.670	342.235	169	—
Total a Empresas y Ent. Públicos	2.150.069	854.455	1.295.614	151	—
A Corporaciones Locales	16.214.557	10.846.849	5.367.708	49	2.378.359
Empresas Agrícolas y Ganaderas	948.176	331.667	616.509	85	—
Empresas Comerc. e Industr.	4.638.579	3.078.954	1.559.625	50	4.267.355
Otras empresas privadas	870.346	985.905	(115.559)	(11)	566.406
Total a otras Empres. Privadas	6.457.101	4.396.526	2.060.575	46	4.833.761
A Familias y Particul.	2.231.254	1.287.817	943.437	73	—
A Inst. sin ánimo de lucro	4.058.148	3.001.734	1.056.414	35	—
Total a Familias e Instit.	6.289.402	4.289.551	1.999.851	46	—
Total Capítulos 4/7	35.694.128	27.712.918	7.981.210	28	7.212.120

Los incrementos más importantes de la ejecución se han producido con los siguientes artículos económicos:

	C. Ec.	Concepto	Ejec. 86	Ejec. 85	Diferencia
Trans. Ctes.	44	A Empr. y Ent. Púb.	1.457	709	748
	46	A Corpora. Locales	7.477	6.055	1.422
	48	A Famil. e Instit.	5.022	3.423	1.599
Trans. Ctal.	74	A Empr. Públicas	692	145	547
	76	A Corp. Locales	8.737	4.791	3.946
	77	A Otras Emp. Priv.	4.818	2.740	2.078
	78	A Familias e Inst.	1.267	866	401

El incremento del Código 44 se produce principalmente en el Departamento de Agricultura, Ganadería y Montes y en el Parlamento. En ambos casos el motivo es la diferente codificación empleada en los dos años.

En el Código 46 el incremento se debe al aumento en la ejecución del «Fondo» que asciende de 5.609 millones en 1985 a 7.202 en 1986, produciéndose los incrementos más significativos en las partidas Saneamiento Financiero y la financiación a los Ayuntamientos por los sanitarios municipales.

La primera de estas partidas parte de un presupuesto inicial de 100 millones y tiene una ejecución de 792,5 millones, mientras para la segunda parte de 100 millones tiene una ejecución de 163,4 millones.

Junto a estas partidas, este año se incluyen en el fondo 111 millones para concentraciones escolares, que en 1985 no se incluían como fondo.

La partida de sanitarios municipales estaba prevista en los Presupuestos como ampliable en función de la aplicación de la Ley de Zonificación Sanitaria.

Para 1987, se ha calculado su costo en aproximadamente 100 millones trimestrales y en los Presupuestos se previeron 197,5, por ello en agosto se han realizado incorporaciones por 232 millones más.

La Ley 27/85 para el Saneamiento Financiero de las Entidades Locales fue prorrogada para el ejercicio de 1986.

En un informe elaborado por el Departamento de Administración Local se indica que a 30 de abril de 1987 la situación era la siguiente:

Entidades acogidas:	84
	(en pesetas)
Préstamos autorizados para saldar déficit	1.366.132.601
Préstamos autorizados para refianciar deudas	1.943.892.291
	<hr/>
	3.310.024.892
Subvenciones concedidas para subsidiar los préstamos.	699.958.977
Aplazamiento deudas Gobierno de Navarra	18.050.096
Subvenciones fondo perdido Aytos. compuestos	91.650.268

El código 48 «A Familias e Instituciones», con una ejecución de 5.022 millones, presenta un incremento de 1.599 respecto a la ejecución de 1985.

Destacan en este código los Departamentos de Educación y Sanidad, con una ejecución de 1.951 millones y 2.897 respectivamente.

Se han tomado las subvenciones mayores de diez millones y se han clasificado por conceptos, obteniendo la siguiente clasificación:

Educación	Subvención (en miles)
Enseñanza Preescolar	369.422
Enseñanza E. G. B.	242.858
Enseñanza Media	370.227
Artística, cultural, Deportiva, Euskera.	435.336
Enseñanza Universit.	317.732
Especiales.	51.913
	<hr/>
	1.787.488

Sanidad	Subvención (en miles)
Apoyo a Instituc.	65.585
Infancia y Juventud	92.041
Tercera edad	845.005
Disminuidos y servicios menores.	462.021
Reinserción social	55.780
Centros de Base	310.628
Asist. Hospit. y E. H.	965.035
	<hr/>
	2.796.095

En el Departamento de Educación se lleva a cabo un proceso de revisión de las solicitudes de becas con el siguiente resultado, según se desprende del informe elaborado por el propio Departamento:

Becas reconocidas centros públicos.	5.070
Becas reconocidas centros privados	4.765
	<hr/>
	9.835
Becas denegadas:	
— Por no estar incluidas en la convocatoria	2.727
— Por no suministrar información a la Inspección.	394
— Por irregularidades en pago y presentación de impuestos a la Hacienda	126
— Por renuncia voluntaria	29
— Los posibles fraudes en declaración Renta	51
	<hr/>
	3.327

El importe de estas denegaciones se eleva a 58,4 millones de pesetas.

En el Departamento de Sanidad y Bienestar Social, puede verse la importancia de las ayudas a personas desprotegidas, haciéndose cargo la Diputación del Fondo de Asistencia Social en los prime-

ros meses de 1986, al ser un servicio transferido; de las efectuadas a deficientes, incrementadas entre otros motivos al entrar en funcionamiento nuevos centros; y de las de asistencia hospitalaria, que recogen principalmente las subvenciones a Ubarmin y al Hospital de Estella.

Respecto a estas dos últimas ayudas, cabe indicar que el Hospital de Estella recibe, en 1986, 189,5 millones, mientras que en 1985 fueron 270 millones, y Ubarmin 640,3 en 1986 contra 250 en el año anterior. Esta subvención deriva del Acuerdo del Gobierno de enero de 1985 por el que la Diputación controla la gestión de la entidad y subvenciona el déficit a partir de ese año. Se ha calculado el déficit anual en aproximadamente 425 millones, como en 1985 sólo se pagaron 250, en 1986 se ha pagado la parte pendiente en 1985 y la correspondiente a 1986.

En el código 74, la variación más importante se produce en el Departamento de Industria, estando motivado por la construcción del gaseoducto con un realizado en 1986 de 420 millones.

El código 76 presenta la ejecución de transferencias de capital a Corporaciones Locales. Las partidas más importantes, y los mayores incrementos, corresponden a los Departamentos de Interior y Administración Local y Educación y Cultura, con 7.242 y 1.212 millones de ejecución y 3.125 y 838 millones de incremento respecto al ejercicio 1985.

En el Departamento de Educación, las partidas principales corresponden a las construcciones escolares, según convenio firmado con el Ministerio de Educación. Cabe destacar el notable retraso con que se realizan estas obras, así, actualmente se está ejecutando el convenio de los años 1982, 83 y 84, que ha sufrido diferentes modificaciones. El Ministerio subvenciona el 80% del presupuesto, excluidos los honorarios de redacción y dirección de obra, siempre que este presupuesto no sobrepase determinados módulos. El gasto más importante corresponde a las partidas «Convenio construcciones escolares» con 781 millones y «Obras no previstas convenio anterior» con 157 millones, que, según nos indican, corresponden a convenios anteriores, siendo obras necesarias por diversas deficiencias en la construcción.

Recomendamos que se mantengan al día los expedientes de las obras, de manera que favorezca su control, así como la realización de un resumen final de la obra mediante el cual pueda obtenerse una visión de conjunto.

En la revisión por los técnicos del Departamento de las minutas de los profesionales, se produce una diferencia de criterio con los respectivos Colegios profesionales sobre su importe, lo que ha provocado que éstos hayan recurrido las minutas. El fallo en Navarra fue favorable para los Colegios, pero el Supremo lo ha hecho a favor de la Diputación.

Parece conveniente que en todas las obras gestionadas de una u otra forma por la Diputación, se mantengan los mismos criterios, con independencia del Departamento encargado de su gestión.

La partida «Obras no previstas convenio anterior» se corresponde con otra del ejercicio 85 del Departamento de Administración Local, aunque gestionada por Educación, no existiendo el año 86 normativa específica que regule esta partida.

El gasto más importante, dentro de este código, corresponde al Fondo de Haciendas Locales, que según la Ley de Presupuestos era de 5.438 millones, habiendo pasado a un presupuesto consolidado de 7.257 millones, de los que se han ejecutado 7.128. El incremento se debe fundamentalmente a la incorporación de 1.582 millones, anulados en 1985. Como se desprende de estos datos, el incremento de presupuesto y de ejecución es notorio, si bien, a 2 de febrero de 1987 quedaban pendientes de pago 3.331 millones, siendo mil millones menos en el mes de abril.

Las partidas más importantes corresponden a pavimentación, alumbrado, abastecimiento y edificios municipales.

Sobre la ejecución de esta parte del Fondo, el Departamento de Administración Local ha elaborado un trabajo publicado en el número siete de los Cuadernos de Administración Local.

Dentro de las partidas del Fondo para 1986, se encuentran tres relativas al apoyo del empleo a nivel municipal: «Obras en colaboración con el INEM», con 451 millones de realizado; «Creación de empleo», con 346 millones, y «Apoyo a iniciativas locales de empleo "ILES"», con 7,8 millones ejecutados.

Estas dos últimas son de nueva creación, concretándose la ejecución de la primera de ellas en la contratación por los Ayuntamientos de personal administrativo eventual y no habiendo existido peticiones para la segunda.

El código 77 «A otras empresas privadas» presenta una ejecución de 4.818 millones, que representa un incremento de 2.078 millones sobre los 2.740 realizados el año anterior. Las partidas más importantes corresponden a los Departamentos de Obras Públicas con 462 millones, Agricultura con 1.149 millones y el de Industria con 3.026 millones.

En el primer caso, corresponden a las ayudas prestadas a la remodelación de las flotas de transporte y el convenio con la C. T. N. E. para la extensión del servicio al medio rural.

En el Departamento de Agricultura, el ejecutado corresponde a las ayudas derivadas del plan de fomento, y en el caso de Industria, a los pagos correspondientes a los diferentes planes de apoyo a la empresa, sobre lo que esta Cámara de Comptos

ha realizado un informe publicado en el Boletín Oficial del Parlamento n.º 37 de 2 de julio 1987.

El código 78 «A familias e instituciones sin ánimo de lucro», presenta una ejecución de 1.267 millones, superior en 401 a los 866 del año 1985, estando motivado principalmente el incremento, en el Departamento de Ordenación del Territorio, por el apoyo a la promoción de viviendas.

VII.2.5 INVERSIONES

Las inversiones presentan un presupuesto inicial de 12.416 millones, un consolidado de 13.466 y una ejecución de 11.962, que supone un 88,8% del presupuesto.

En los cuadros números 7, 19, 20 y 21 puede observarse la ejecución por departamentos, por conceptos y departamentos, por capítulos económicos, y la evolución respecto al ejercicio anterior.

Las inversiones han evolucionado de 4.032 millones en 1982, a 11.962 en 1986, representando un 15,09% del presupuesto en 1982 y un 16,94% en 1986, alcanzando en 1985 y 1986 un valor máximo de ejecución presupuestaria con un 87,56% y un 88,83% respectivamente, como se desprende de los siguientes datos:

Año	Realizado (Millones)	Porcentaje	
		Inversión s/ Presupuesto	Realizado s/ Presupuesto
1982	4.032	15,09	72,13
1983	4.350	16,02	63,67
1984	5.485	15,95	61,31
1985	9.957	17,04	87,56
1986	11.962	16,94	88,83

Como es lógico, el Departamento con mayor peso es el de Obras Públicas, Transportes y Comunicaciones y los conceptos más importantes de gasto los de «Obras públicas», «Edificios y Otras Construcciones» y el de «Inmovilizado Inmaterial».

CUADRO 19

INVERSIONES
REALIZACION POR DEPARTAMENTOS Y CODIGO ECONOMICO
(En millones de pesetas)

	Presidencia	Econ. y Haci.	Int. y Ad. L.	Ord. Territ.	Educ. Cult.	San. y B.	O. Púb. T. y C.	Agr. Gan. Mon.	Ind. y Trab.	Parla-mento	Total	% s/ Total
0 Terrenos y bienes naturales	—	1.560	—	—	—	45.432	—	218.033	—	—	265.025	2,2
1 Obras Públicas	—	—	—	180.541	—	—	5.210.719	58.253	266.206	—	5.716.119	47,8
2 Edificios y Otras Construc.	41.736	32.812	—	706.406	491.346	1.120.002	103.457	70.940	65.783	—	2.632.482	22,0
3 Maquin. Inst. y Utilaje	3.744	—	55.281	5.229	1.420	14.116	16.608	25.050	—	—	121.448	1,0
4 Material de Transporte	13.996	1.048	93.433	—	—	20.000	2.700	6.400	—	—	137.577	1,1
5 Mobiliario y enseres	43.018	36.322	72.466	18.286	352.639	208.177	206.401	38.091	—	11.269	996.669	8,3
6 Equipos procesos de infor.	401.245	46.108	4.018	15.154	4.084	19.472	187	10.396	3.330	—	503.994	4,2
8 Otro inmovilizado material	1.439	4.982	—	—	37.908	89.130	4.233	57.486	226.565	—	421.743	3,5
9 Inmovilizado inmaterial	109.319	572.757	4.624	67.142	3.131	21.023	263.806	89.319	36.610	—	1.167.731	9,8
TOTAL	614.497	695.589	229.822	992.758	890.528	1.537.352	5.808.111	573.968	598.494	11.269	11.962.788	99,9
% Departamento s/Total	5,1	5,8	1,9	8,3	7,5	12,9	48,6	4,8	5,0	0,1	100	

CUADRO 20
GASTOS DE INVERSIONES
CUADRO EJECUCION INVERSIONES POR CAPITULO ECONOMICO
(En millares de pesetas)

	Presupuesto inicial	Presupuesto consolidado	Realizado 1986	% Ejecuci.	% Total
60 Proyectos inversión nueva	9.292.947	9.610.307	8.354.940	86,9	69,8
600 Terr. y Bien. Natural.	25.000	30.281	13.215	43,6	0,1
1 Obras Públicas	3.552.450	3.408.034	2.945.465	86,4	24,6
2 Edif. y Otras Const.	2.032.500	2.446.061	2.213.555	90,5	18,5
3 Maq. Inst. y Utillaj.	373.460	199.546	112.310	56,3	0,9
4 Material de transporte.	33.732	26.498	26.174	98,8	0,2
5 Mobiliario y enseres	1.074.183	1.051.984	957.541	91,0	8,0
6 Equipo Proceso Infor.	550.850	526.705	498.114	94,6	4,2
8 Otros Inmov. material	375.300	472.162	421.006	89,2	3,5
9 Inmov. inmaterial	1.275.472	1.449.036	1.167.560	80,6	9,7
65 Proyectos Inver. reposición.	3.123.836	3.856.200	3.607.852	93,6	30,2
0 Terr. y Bien. Natural.	250.000	268.451	251.810	93,8	2,1
1 Obras Públicas	2.192.000	2.915.074	2.770.654	95,0	23,2
2 Edif. y Otras Const.	485.850	490.837	418.927	85,3	3,5
3 Maqu. Inst. y Utillaj.	29.430	10.944	9.140	83,5	0,07
4 Material de transporte.	108.000	112.528	111.403	99,0	0,9
5 Mobiliario y enseres	55.056	46.228	39.128	84,6	0,3
6 Equipo Proceso Infor.	3.300	6.700	5.881	87,8	0,04
8 Otros Inmov. material	—	5.238	738	14,0	0,006
9 Inmov. inmaterial	200	200	171	85,5	0,001
TOTAL	12.416.783	13.466.507	11.962.792	88,8	100,0

CUADRO 21
INVERSIONES REALES
EVOLUCION EJECUCION 86/85
(En millares de pesetas)

	Ejecutado 1986	Ejecutado 1985	Diferencia		Comprom. Futuros Autorizad.
			En miles	En %	
60/65					
0 Terr. y Bien. Natural.	265.025	198.152	66.873	33,7	—
1 Obras Públicas.	5.716.119	4.427.582	1.288.537	29,1	845.357
2 Edif. y Otras Const.	2.632.482	1.346.685	1.285.797	95,5	711.705
3 Maqu. Inst. y Utillaj.	121.450	230.297	(108.847)	(47,3)	—
4 Material de transporte	137.577	98.974	38.603	39	—
5 Mobiliario y enseres	996.669	771.198	225.471	29,2	—
6 Equipo Proceso Infor.	503.995	602.460	(98.465)	(16,3)	—
8 Otro Inmov. material.	421.744	1.261.204	(839.460)	(66,6)	—
9 Inmov. inmaterial	1.167.731	1.020.174	147.557	14,5	—
TOTAL	11.962.792	9.956.726	2.006.066	20,1	1.557.062

Prácticamente la mitad del gasto en inmovilizado inmaterial corresponde al Departamento de Hacienda, por los conceptos de implantación de los catastros de rústica y pecuaria y de urbana y por los estudios y trabajos realizados para la puesta en marcha del nuevo sistema de contabilidad pública.

El trabajo de revisión se ha centrado en el Departamento de Obras Públicas, ampliándolo con una breve revisión en el de Sanidad y con parte del trabajo realizado en el negociado de suministros al efectuar la revisión del capítulo 2, al que nos remitimos para este punto.

Las inversiones más importantes en el Departamento de Sanidad corresponden a obras en el Hospital de Tudela (182,6 millones), al plan de reestructuración del Hospital de Navarra (418,5 millones), a la construcción de Centros de Salud (113 millones), la remodelación del Hospital Psiquiátrico (54,5 millones), y la reposición de activo del Hospital de Navarra (152 millones). En el caso de los centros de salud, el realizado total ha ascendido a 214 millones, estando la diferencia en otras líneas ya de inversión, ya de subvención.

La reposición de material del Hospital se hace con cargo a una línea del concepto «Edificios y Otras Construcciones» (6520) cuando la reposición consiste, en general, en compra de aparatos, para lo que es más apropiado los códigos 6557 y 6558, «Mobiliario y Enseres», «Equipos médicos y otro instrumental», respectivamente.

En las obras del Hospital de Tudela se han encontrado dos sublíneas cuya denominación es «Gastos de desplazamiento», correspondiendo una de ellas a honorarios pendientes por 1.456.000 pesetas y la otra a gastos de desplazamiento por 1.137.000 pesetas.

El primer pago corresponde a la orden de 19-12-85, no ejecutado y que, ante la posterior reclamación, hubo que pagar en el año siguiente.

El segundo pago corresponde a los viajes realizados por la arquitecto directora de obras del Hospital, entre su residencia, Madrid, y la obra, desde los años 1981 y 1985.

En noviembre de 1987, se han pedido responsabilidades a la arquitecto-directora de obras, por los problemas surgidos en la misma. El importe solicitado asciende a 17 millones de pesetas.

El Departamento de Obras Públicas con una ejecución de 5.808 millones, de los que 5.210 corresponden al concepto de Obras Públicas, es el que presenta la mayor ejecución.

En este concepto, se han producido, sobre el presupuesto inicial, aumentos por un 29% y disminuciones por un 36% dentro de las obras nuevas, habiéndose incrementado las de reposición en un 33%.

La diferencia entre obra nueva o reposición no es clara, no existiendo unos criterios definidos

sobre cuándo debe imputarse a uno u otro concepto.

Ya se ha señalado el incremento de ejecución de las inversiones, sin embargo, creemos que debe continuarse trabajando en la mejora de una serie de aspectos, señalados en anteriores informes por esta Cámara de Comptos, como:

a) La información de los expedientes, ya que frecuentemente se encuentran desordenados e incompletos.

b) Los proyectos que por su deficiente preparación o por un inicio precipitado en las obras, obliga a realizar modificaciones.

c) El control, siendo necesario un mayor control por los motivos que más adelante comentaremos.

d) La legalidad. A este respecto, hay que indicar que, al no desarrollarse por vía reglamentaria la legislación foral, pueden presentarse dudas sobre la aplicación o no de legislación supletoria, según se entienda que la propia está completa o no. En el caso de aplicarse supletoriamente otra legislación, es posible que, en determinados aspectos, sigan diferentes pautas lo que puede provocar diferentes consecuencias, según la legislación que se aplique.

Entendemos necesario todo el trabajo que se realice con el objeto de completar la legislación foral y definir la legislación aplicable.

En la muestra analizada se ha observado:

a) La obra Liédena-Yesa fue adjudicada en 1984 por 114.473.761 pesetas, con una baja del 36,5%, que a pesar de constituir baja temeraria por 0,26 puntos, fue considerada aceptable.

El 20-02-86, se recibe un escrito de la empresa alegando una serie de motivos para la rescisión del contrato.

Con fecha 21-03-86, la empresa presenta un segundo escrito en el que, ante la no contestación al anterior, comunica su decisión de suspender la ejecución de la obra con fecha 22-03-86.

El 02-05-86, se Acuerda:

1.º Resolver el contrato con la empresa adjudicataria.

2.º Declarar culpable a la empresa de la resolución contractual.

3.º Ordenar la incautación de la fianza definitiva.

4.º Ordenar la liquidación del contrato, de la que habrá de deducirse, en cuanto exceda de la cuantía de la fianza, el importe de los daños y perjuicios, calculado con referencia al coste de la nueva adjudicación.

La valoración de los daños se eleva a 56.190.507 pesetas, habiendo surgido, además, según se indica en el Acuerdo, un error material en

la certificación parcial número 10, por el que se pagaron 29.742.197 pesetas, en lugar de 8.417.065, es decir, 21.325.132 pesetas de más, que, por lo tanto, se requieren a la empresa por Orden Foral de 19 de febrero de 1987.

b) En la segunda adjudicación a otra empresa de esta misma obra realizada por 137.385.400, la liquidación final ascendía a 141.679.945 pesetas, con un exceso de 4.294.545; sin embargo, al revisar los pagos, estos se elevan a 136.695.235 pesetas, es decir, 4.984.710 pesetas menos que la certificación final.

La causa de esta diferencia era la sexta certificación, que tras estar aprobada, se traspapeló y no fue pagada, no habiendo sido hasta la fecha de nuestra revisión, en septiembre de 1987, reclamada por el contratista.

Entendemos que debe incrementarse el control, de manera que se eviten casos como los señalados. A este respecto, hay que indicar que durante 1986 ha entrado en funcionamiento un equipo informático encaminado a realizar un seguimiento de las obras, con posibilidad de ofrecer una mejor información sobre la gestión del Departamento a partir del año 1987.

Debe recordarse que en noviembre de 1986 fue aprobada la Ley Foral de Contratos, que sustituye a la anterior Norma General de Contratación; como es lógico, por su fecha de promulgación, no ha incidido sobre el ejercicio 1986.

En la Disposición Adicional Segunda se indica: «El Gobierno de Navarra regulará los contratos de asistencia técnica que se celebren por la Administración de la Comunidad foral y sus organismos autónomos con empresas consultoras o de servicios para la elaboración de proyectos, estudios, informes y otros trabajos de índole técnica, económica o social».

Todavía no se ha regulado este cada vez más importante sistema de contratación.

Asimismo, en la Disposición Adicional Cuarta se prevé un plazo de tres meses para la creación de la Junta de Contratación Administrativa, sin que hasta la fecha de elaboración de este Informe se haya creado.

Debe señalarse que durante 1986 fue constituida la empresa «Obras Públicas de Navarra, S. A.» con un capital de 50.000.000 pesetas y con el siguiente objeto social:

a) La impulsión, elaboración, redacción y gestión en el campo de las infraestructuras viarias e hidráulicas de Programas y Proyectos de Obras Públicas, así como la asistencia en esta materia a organismos, empresas y entidades cuya actuación tenga relación con aquéllas y especialmente al Gobierno de Navarra y a su Departamento de Obras Públicas, Transportes y Comunicaciones.

b) La realización de cuantas actividades tengan relación con el objeto principal de la Sociedad...

Nos indican en el Departamento que se pretende lograr una mayor flexibilidad en la gestión de los proyectos que se le encarguen, en principio los de gran envergadura.

En el anexo 4 se comentan una serie de aspectos generales contables presupuestarios, entre los que se cita la problemática de las sociedades y organismos.

VII.2.6 VARIACION ACTIVOS

Este capítulo, con un presupuesto inicial de 3.180 millones, y un consolidado de 6.718, tiene una ejecución de 6.759 millones, que representa un 9,05% del total ejecutado, con un aumento de 2.320 millones, el 52,2%, sobre los 4.439 millones de 1985.

Su ejecución por conceptos es la siguiente:

	(en miles)
Préstamos y anticipos corto plazo	1.937
Préstamos y anticipos M. y L. plazo	986
Constitución depósitos y fianzas	850
Compra acciones empresas públicas	2.986
	6.759

El incremento del presupuesto se debe básicamente a las partidas «Constitución Depósitos y Fianzas», con un inicial de 5 millones, y «Compra de Acciones», cuyo presupuesto inicial era de 75 millones.

Los concedidos a corto plazo recogen básicamente el anticipo por el pago del montepío de funcionarios municipales, 1.636 millones, los anticipos de sueldo, 219,5 millones, y el anticipo a la Cámara de Comercio, de 81 millones. Este último, según el convenio, se compensa con 73,6 millones recaudados mediante el recargo de los impuestos de Sociedades y de IRPF, siendo el resto una subvención a fondo perdido, que hubiera sido más adecuado registrar contablemente en el capítulo 4 de gastos.

Estos importes, excepto los de la Cámara de Comercio, han incrementado los correspondientes saldos del activo, como puede verse en el epígrafe «Inversiones financieras sector público».

La partida de préstamos y anticipos a medio y largo plazo recoge los concedidos por la Diputación por diversos conceptos (ahorro energético, investigación, regadíos, repoblaciones, etc.), habiendo comprobado que estos importes han incrementado el saldo de las correspondientes cuentas de activo (Préstamos a medio y largo plazo).

Los 850 millones de la partida «Constitución y depósito de Fianzas», corresponden a pagos reali-

zados por afianzamiento de préstamos según la siguiente relación:

	(en miles)
Obreros Chalmeta	1.662
PIHER	517.000
HAF	126.000
MOCHOLI	205.000
	<hr/>
	849.662

Salvo el primero, que por su antigüedad se ha llevado a la cuenta de resultados, los demás se imputan a la cuenta «Deudores obligaciones afianzadas» del grupo de activo «Deudores derechos reconocidos».

Los 2.986 «Compra de acciones» corresponden a desembolsos, excepto 299,7 cuyo desembolso se realiza en 1987, por adquisición de acciones de diversas sociedades que tienen su correspondencia en el activo del balance (véase epígrafe Inversiones financieras).

La partida más importante surge por la actuación en el grupo PIHER, que origina un aumento de capital en NAFINCO de 2.000 millones, ya que la actuación se instrumentó a través de esta última empresa.

VII.2.7 VARIACION PASIVOS

Este capítulo económico tiene un presupuesto inicial de 908,4 millones y un consolidado de 903,9, presentando la siguiente ejecución:

Concepto	(en miles)
Amortización deuda	785.320
Amortización préstamos	93.285
Devolución depósitos, fianzas y otros	1.313
Imprevistos	15.976
	<hr/>
	895.894

Las dos primeras partidas corresponden a las cancelaciones de Deudas y préstamos ya analizados en el epígrafe del pasivo, Deudas a medio y largo plazo, y cuyo detalle puede verse en el cuadro n.º 10.

A la partida «Devolución depósitos», se imputan unos pagos a Ayuntamientos, al reclamar éstos por existir errores en la asignación de cuotas de la Seguridad Social Agraria.

El gasto de imprevistos se desglosa en las siguientes partidas:

	(en miles)
— Aportación a Colombia	1.000
— Mudanza archivo	1.000

(en miles)

— Convenio Agencia Efe	10.000
— Repertorio Legislativo	3.720
— Otros	256
	<hr/>
	15.976

La problemática de los gastos denominados imprevistos se trata en el anexo 4.

VII.3 EJECUCION PRESUPUESTO DE INGRESOS

VII.3.1 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

La ejecución de estos capítulos es la siguiente:

	(en millones)		
	Pto. Inic.	Pto. Consol.	Realizado
Impuestos Directos	23.316	23.316	26.013
Impuestos Indirectos	31.157	27.657	24.914

Puede observarse la notable diferencia existente en la relación impuestos directos/impuestos indirectos entre el presupuesto inicial, el consolidado y la realización efectiva (75%, 84% y 104%).

El motivo básico radica en la implantación en 1986 del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.).

En el cuadro n.º 22, puede verse el desglose de estos importes por cada tipo de impuesto y su evolución desde el año 1982.

Lógicamente, los impuestos más importantes a efectos de recaudación son el IRPF (23.024 millones) y el de Sociedades (2.236 millones), entre los directos, y el ITE (7.673 millones) y el IVA (11.860), entre los indirectos.

Los impuestos representan un 68% del total ejecutado de ingresos, pero si se tiene en cuenta la cifra de reservas de años anteriores incorporada al ejercicio, este porcentaje se eleva al 80%.

Con respecto al ejercicio anterior, los directos sufren un incremento del 18,9%, y los indirectos únicamente el 4,5%, siendo el aumento global del 11,4%.

La implantación del I.V.A. ha hecho que sobre este impuesto recayera prácticamente la mayor parte de la actividad del servicio de tributos, por lo que no ha sufrido variaciones sustanciales todo el sistema de procedimientos, remitiéndonos, por ello, al informe del año anterior.

CUADRO 22
EVOLUCION DE LA RECAUDACION DE IMPUESTOS DESDE 1982
(en millones de pesetas)
% MED. ANUAL

Concepto tributario	1982	1983	1984	1985	1986	Incremento %	
						86/85	Acum.
Impuestos Directos:							
Personas Físicas	10.468,4	13.764,0	16.187,1	18.869,2	23.024,9	22,02	21
Sociedades	1.490,9	1.193,9	1.560,3	2.386,7	2.236,6	(6,29)	10
Donaciones	140,0	199,3	185,9	174,7	278,9	59,64	18
Derechos pasivos	89,3	101,5	0,0	0,0	0,0	—	—
Impuesto s/Patrimonio	388,7	350,4	383,0	445,8	472,5	5,99	5
Total impuestos directos	12.577,30	15.609,10	18.316,30	21.876,40	26.012,90	18,91	19
Impuestos Indirectos:							
Transferencias patrimoniales	851,3	957,5	933,8	1.205,8	1.432,4	18,79	13
Actos jurídicos documentados	1.159,1	1.304,4	1.286,1	1.470,6	1.636,5	11,28	9
Impuesto de Plusvalías	8.430,3	9.298,4	11.859,1	16.100,9	7.672,7	(52,35)	—
Impuesto de Adquisiciones	2.006,4	2.406,8	2.174,2	2.584,6	933,7	(63,87)	—
Impuesto de Sucesiones	—	—	—	—	11.860,0	—	—
Impuestos Especiales	365,8	549,4	681,2	563,1	819,8	45,59	—
Impuesto de Transmisiones	442,8	653,5	634,4	708,3	399,2	(43,64)	—
Impuesto de Consumo	679,9	928,0	1.007,0	1.104,0	—	—	—
Impuesto de Registro	252,9	553,4	262,8	87,0	159,6	83,45	—
Total impuestos indirectos	14.188,50	16.651,40	18.838,60	23.824,30	24.913,90	4,57	15
Totales	26.765,8	32.260,5	37.154,9	45.700,7	50.926,8	11,43	17

En cuanto al IRPF, se ha producido un fuerte incremento en el número de declaraciones, que, según datos del Departamento, se elevan a 123.568 para la declaración correspondiente a 1985 (téngase presente que el número de declaraciones se incrementa en el tiempo por diferentes motivos, por ejemplo, presentación fuera de plazo, actuaciones inspectoras, etc.).

Según el actual sistema de contabilización, en las cuentas de 1986 se recogen las retenciones efectuadas durante ese año y la liquidación final del IRPF de 1985, por lo que, como es lógico, no hemos podido cotejar los datos del presupuesto con los de las liquidaciones, que se presentan en 1987.

En el cuadro n.º 23, que nos ha sido facilitado por el Departamento de Economía y Hacienda, se presenta la declaración agregada de IRPF para 1985, en ella puede verse que la base imponible se eleva a 151.405 millones, de los que un 81% la constituyen los rendimientos de trabajo. La cuota íntegra, 29.920 millones, no llega al 20% de la base imponible.

Las deducciones de la cuota alcanzan las siguientes cifras:

	(en millones)
— General	10.360
— Gastos Personales	975
— Inversiones	2.258
— Otros	590
	14.183

En el cuadro n.º 24, puede verse la evolución de los rendimientos, base imponible y cuotas íntegras y líquidas medias, atendiendo a la actividad principal del declarante.

(Se intenta eliminar el sesgo que pueden producir actividades secundarias sobre el dato medio).

La gestión del IRPF en los últimos años se puede resumir como un continuo crecimiento en el número de declaraciones y en la recaudación obtenida.

CUADRO 23

DECLARACION DE IRPF AGREGADA EN 1985

Rendimientos netos del trabajo	122.856.629.256
Rendimientos netos del capital mobiliario	14.379.135.889
Rendimientos netos del capital inmobiliario	1.515.598.063
Rendimientos netos de activ. profesionales o artísticas	4.076.435.086
Rendimientos netos de activ. empresariales y agrarias	11.918.520.900
Rendimientos atípicos sometidos a Tarifa General	-987.146.202

BASE IMPONIBLE A TARIFA GENERAL	153.759.172.992
Rendimientos sometidos al tipo mínimo (15%)	183.783.207
Rendimientos sometidos al tipo medio	-2.537.345.292
BASE IMPONIBLE	151.405.610.907
TOTAL CUOTA INTEGRAL	29.920.411.433
DEDUCCIONES DE LA CUOTA	
GENERALES Y FAMILIARES	
Con carácter general (20.000 pts. o con coeficiente 2)	3.318.160.779
Por razón de matrimonio (20.000 pts.)	1.671.481.084
Por hijos (primeros hijos 15.000 pts.; resto 19.000 pts.)	2.121.890.108
Por Familia Numerosa Honor al 1-1-79 (12% rentas del trabajo)	4.118.331
Por gran inválido o gran disminuido (38.000 pts.)	75.711.794
Por miembros unidad familiar de 70 años o más (12.000 pts.)	167.504.009
Por ascendientes convivan con el contribuyente (12.000 pts.)	156.874.000
Por rendimientos del trabajo con carácter general	1.535.675.398
Deducción complementaria trabajo	1.308.515.000
GASTOS PERSONALES	
Gastos por enfermedad (15%) o alternativamente 7.000 pts.	913.792.863
Estudios universitarios hijos fuera hogar familia	60.979.673
INVERSIONES	
Primas de seguros de vida (15%)	62.685.677
Inversión en adquisición vivienda propia	827.543.892
Inversión en adquisición de valores mobiliarios	1.145.408.582
Otras inversiones admitidas (15%)	21.353.386
Inversiones y creación empleo empresarios y profesionales	201.574.734
OTRAS DEDUCCIONES	
Por dividendos de sociedades que hayan tributado (10%)	345.844.588

Compensación impuestos extranjero.....	1.652.253
Trabajos realizados en el extranjero (15%)	2.979.465
Deducciones por sociedades en transparencia	131.434.849
Compensación por bases im- ponibles negativas al Tipo Medio.....	98.369.812
Compensación por bases im- ponibles negativas al Tipo Mínimo.....	10.374.592
SUMA DE DEDUCCIONES ..	14.183.924.869
Diferencia (Total Cuota Inte- gra-Suma Deducciones)...	17.551.835.345
Aumento por pérdida benefi- cios inversión	5.831.308
CUOTA LIQUIDA.....	17.557.666.653
A DEDUCIR	
Retenciones a cuenta	17.771.661.520
Pagos fraccionados	599.304.985
SUMA DE PAGOS CUENTA	18.370.966.505
IMPORTE AUTOLIQUIDA- CION	- 813.299.852
Sanción	1.502.388
Cámara de Comercio (4% 04 ó 05, en su caso)	15.568.280
TOTAL	- 796.229.184

CUADRO 24

DECLARACION DE I.R.P.F.

DATOS MEDIOS SEGUN LA PRINCIPAL
ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE

(en millares de pesetas)

		Rendimiento Neto	Base Imponible	Cuota íntegra	Cuota líquida
T.C.A.	1982	1.011	1.049	182	97
	1983	1.104	1.151	211	120
	1984	1.204	1.221	229	142
	1985	1.261	1.309	257	149
R.C.M.	1982	857	995	237	130
	1983	918	803	211	145
	1984	816	800	181	132
Profesión	1985	806	839	205	139
	1982	1.260	1.484	338	230
	1983	1.315	1.572	367	263
	1984	1.372	1.620	379	274
	1985	1.667	1.897	480	359

T.C.A.: Trabajadores por cuenta ajena.

R.C.M.: Rendimientos de capital mobiliario.

	Rendimiento Neto	Base Imponible	Cuota íntegra	Cuota líquida	
Empresarios	1982	584	700	115	47
	1983	559	707	118	50
	1984	626	733	122	53
	1985	743	839	163	82

Se están realizando estudios sobre los efectos de las diferentes medidas fiscales. Creemos necesario incidir en su necesidad, tanto para valorar las medidas vigentes, como para estudiar las que se puedan implantar en el futuro, sin olvidar que estos estudios deben servir para luchar contra el fraude o la elusión fiscal, sobre todo en un impuesto como éste, con gran incidencia en la sociedad.

Respecto al impuesto sobre sociedades, en primer lugar debe indicarse que se produce un descenso en cuanto a su recaudación respecto al año anterior, al pasar de 2.386,7 millones a 2.236,6 millones.

El sistema contable empleado hace que los cobros se registren por tesorería inmediatamente, abonándose a una cuenta de deudores, mientras que es el Servicio de Tributos quien da la orden de registrar los devengos del impuesto, cargando esa cuenta de deudores.

La gestión del impuesto por el Servicio de Tributos se realiza con retraso, por lo que, al no registrarse los devengos, se produce la existencia de saldos acreedores en la cuenta de deudores.

Así, en 1986, esta cuenta presenta un saldo acreedor de 1.331 millones (véase epígrafe Deudores del balance), motivado en su mayor parte por haber registrado los cobros y no haber contabilizado los devengos de las declaraciones, ya que su revisión y contabilización se ha realizado en 1987.

Consideramos imprescindible una más rápida gestión del impuesto, de manera que se revisen y contabilicen las declaraciones antes del fin de ejercicio. Entendemos que esto no es difícil, ya que son aproximadamente 2.500 las declaraciones que se presentan, como norma, en el mes de junio.

Así, por ejemplo, sin poder confirmar estos datos y en función de los datos contables de 1987, estimamos que en 1986 deberían haberse contabilizado como ingresos aproximadamente 900 millones de pesetas, lógicamente esta cifra se reflejará en las cuentas de 1987, año en el que si se contabiliza al día, es decir, la declaración de 1986, que se presenta en junio de 1987, antes del cierre del ejercicio, la recaudación del impuesto debe sufrir un notable incremento respecto al año anterior.

Al igual que al comentar el IRPF, debemos indicar la necesidad de aprovechar la información

existente para analizar y valorar los efectos de las diferentes medidas y servir de información tanto en la lucha contra el fraude, como en las labores de inspección.

Igualmente, debe dejarse evidencia al cierre del ejercicio de la relación individualizada que compone el saldo de deudores, ya que al ser un fichero dinámico que sufre continuas modificaciones, es muy difícil su recuperación en fechas posteriores.

El ITE es un impuesto que fue sustituido en 1986 por el IVA, sin embargo en enero de 1986 había que presentar la declaración correspondiente al último trimestre de 1985, pudiendo producirse además ingresos por otras declaraciones que se presenten.

Los ingresos previstos eran de 5.536 millones, habiéndose alcanzado una realización de 7.672,7 millones. Si tenemos en cuenta, además, que el saldo de deudores ITE sufre una disminución de más de 1.500 millones, llegamos a la conclusión de que esta última recaudación del impuesto ha significado un importante incremento respecto a años anteriores.

Como no existe ningún estudio que analice las causas de este incremento y aunque pueda pensarse que en el último trimestre de 1985, motivado por la implantación del IVA, pudo haber un incremento de las transmisiones, de los datos parece desprenderse que ha existido una mejor declaración por los contribuyentes.

Entendemos que debe profundizarse en el análisis de estas oscilaciones.

Respecto a los ficheros de deudores, cabe repetir lo ya dicho al comentar el impuesto de sociedades, en cuanto a los deudores por ese impuesto.

En el examen realizado, se ha observado alguna anotación que, contabilizada en ITE, en realidad correspondía al impuesto sobre renta de las personas físicas.

Durante 1986, gran parte del esfuerzo de la Hacienda se ha centrado en la implantación del IVA. Lógicamente, un cambio tan importante como éste ocasiona una serie de problemas, tanto organizativos como de gestión, sobre todo si además va acompañado de un cambio general en el sistema contable de la Diputación.

Toda esta problemática se agrava si tenemos en cuenta la tardía aprobación de la Ley y la propia estructura del impuesto que, al poder realizar devoluciones, obliga a mantener una especie de cuenta corriente con el contribuyente.

Todas estas circunstancias, junto a la recaudación obtenida, ya que sobre un presupuesto inicial de 20.883 millones y un consolidado de 17.383, fue de 11.860 millones, y la importancia de este

impuesto para las arcas forales, hicieron que dedicáramos a su fiscalización el mayor esfuerzo, con el objeto de:

—Verificar la cifra de recaudación.

—Comprobar la forma en que se realizó la imputación de los ingresos (devengo) a los presupuestos de 1986 y 1987 (téngase en cuenta que la declaración del último trimestre debe presentarse en enero).

—La desviación entre el presupuesto inicial y la recaudación.

Tras el análisis efectuado se han obtenido las siguientes conclusiones:

—Al elaborar los presupuestos no se conocía el texto definitivo del impuesto, ni sus efectos en la recaudación, por lo que no podía realizarse una estimación real sobre los ingresos a obtener, si bien, se entendía que la recaudación podía ser menor que la de los impuestos sustituidos, principalmente por los efectos de la relación importación-exportación de la economía navarra.

La cifra presupuestada por impuestos indirectos se consideró en función de la evolución que éstos habían tenido en los últimos años. A este respecto, debe tenerse en cuenta que la filosofía que rigió la necesaria modificación del convenio económico fue la de mantener Navarra la misma capacidad recaudatoria existente hasta la implantación del IVA.

No se ha realizado ningún estudio que cuantifique los efectos que sobre la recaudación del año tuvo el régimen transitorio y la relación importación-exportación de la economía navarra.

—Se realizó un notable esfuerzo de divulgación del nuevo impuesto mediante charlas, folletos, etc.

—La estructura organizativo-administrativa necesaria para la gestión del impuesto no respondió adecuadamente a las necesidades. Fruto de ello son los numerosos problemas habidos durante el año, que han motivado la realización de un nuevo programa informático para, en función de la declaración anual, rehacer los ficheros. Este programa informático se estaba realizando durante el verano de 1987.

—La imputación de los ingresos entre los dos ejercicios no se ha realizado siguiendo unos criterios claros, ni ha existido la adecuada coordinación entre los diferentes negociados afectados. A este respecto, debe indicarse que, quizá por la propia estructura del Departamento, no había un responsable específico del impuesto.

Como consecuencia, se han obtenido diferentes cifras, según los ficheros utilizados, de la recaudación del impuesto.

—No ha existido un criterio definido sobre la forma de realizar las devoluciones, ni se ha llevado

un control periódico de la situación de las declaraciones presentadas, no existiendo unos registros que proporcionen datos como el número de declaraciones presentadas, revisadas, contabilizadas, importes declarados y de devoluciones, etc.

—Esta situación viene reconocida en la propia memoria al indicarse: «Los ingresos devengados por este Impuesto alcanzaron los 11.860 millones de pesetas, esto es, un 15,8% del total de ingresos, y un 68,23% de realización sobre las previsiones presupuestarias.

Dada la premura con que fue necesario proceder a la implantación del IVA en Navarra, debe indicarse que la contabilización del devengo de dicho impuesto tiene una problemática especial que es conveniente aclarar.

En efecto, el funcionamiento del IVA es completamente diferente de los impuestos indirectos que con su entrada en vigor se derogaron, ya que las declaraciones mensuales y trimestrales negativas son deducibles de la siguiente positiva, y por lo tanto no es posible conocer el devengo definitivo de dicho impuesto, hasta procesar la declaración final, que al presentarse en el mes de febrero de 1987, su contabilización afectará al Presupuesto de 1987, al igual que el mes de Diciembre en las declaraciones mensuales y el último trimestre en las trimestrales.

Si a ello unimos el laborioso proceso seguido en la puesta a punto de los programas informáticos a lo largo de 1986 y 1987, y dada la necesidad de proceder al cierre de la contabilidad, se tomó la decisión de reflejar en el sistema contable todos aquellos movimientos habidos en el fichero específico creado para su control hasta el 31 de diciembre de 1987, a sabiendas que en el año 1987 y como consecuencia de la declaración final, se producirán diferencias que no han podido ser recogidas en el cierre del ejercicio de 1986 y que afectarán lógicamente a la liquidación de 1987.

La aplicación de este criterio, se refleja en unos ingresos liquidados en 11.860 millones de pesetas, que está muy próxima a la que se hubiera reflejado de aplicarse el criterio de cobro que venía aplicándose en el año 1985 y anteriores. Con este último criterio los ingresos por IVA habrían sido los siguientes:

—Cobros brutos IVA 1986	13.499.928.979
—Devoluciones IVA 1986	-1.163.850.808
	11.736.078.171

que se aproxima a la cifra liquidada, lo que avala la racionalidad del criterio contable adoptado».

Si tenemos en cuenta que:

—De las declaraciones anuales se desprenden los siguientes datos, según información facilitada por el propio Departamento:

Número	Tipo	(en millones) Importe
14.915	Positivas	18.596
2.478	Negativas	-5.706
1.767	Simplificadas	429
		13.319

—La declaración del último trimestre y parte de las últimas mensuales se contabilizaron en 1987.

—A principio de 1987 se realizaron ajustes por 2.600 millones de pesetas por errores, duplicaciones..., correspondientes a 1986.

Creemos que la cifra presentada debe tomarse con cierta cautela, aunque se aproxime a la que pudiera darse siguiendo un criterio de caja, si bien las posibles desviaciones existentes se materializan en el actual ejercicio.

Por el tiempo transcurrido, creemos que quizá lo más factible fuera establecer un sistema definitivo a partir de 1988 y considerar el IVA de 1986 y 1987 como un conjunto. De esta manera se podría conciliar el IVA hasta 1987 y tener un punto de partida fiable a partir de esta fecha.

Por último, en relación con el IVA, debe mencionarse la reforma que por su implantación fue necesario hacer en el vigente Convenio Económico del Estado.

La filosofía de la citada reforma es que Navarra mantenga la capacidad recaudatoria que ya tenía con los anteriores impuestos que fueron sustituidos, estableciéndose para ello una fórmula que, en función de una serie de variables económicas, indica el importe a satisfacer.

Teniendo en cuenta los datos y la evolución de la recaudación en los últimos años, cabe pensar en la posibilidad de que en estos próximos años, el Estado tenga que devolver a Navarra parte de lo pagado, por lo que resultaría incrementada la recaudación del IVA.

VII.3.2 TASAS Y OTROS INGRESOS

Este capítulo, con un presupuesto inicial de 4.160 millones y un consolidado de 4.265 millones, tiene una ejecución de 4.007 millones, que representa un 5,3% del presupuesto de ingresos. Respecto al año 1985, presenta un incremento de ejecución de 1.333 millones, esto es, un 50%.

Por Departamentos, los incrementos más significativos corresponden a los de Hacienda y Sanidad. En Hacienda, el incremento viene motivado por incluir en este capítulo los ingresos por la Seguridad Social Agraria, que, en 1985, se contabilizaron en el capítulo ocho de ingresos. En Sanidad viene motivado por el cobro por prestacio-

nes (la Cámara de Comptos ha realizado un informe sobre el sistema de facturación del Hospital de Navarra, al que nos remitimos. Boletín Oficial del Parlamento n.º 37, de 2 de julio de 1987).

Porcentualmente, la mayor recaudación corresponde al Departamento de Sanidad con un 61% del total.

En el cuadro n.º 25, puede verse la recaudación por los diferentes conceptos y la realizada por cada Departamento, comparada con la de 1985.

Respecto a las tasas, dada la gran variedad de las existentes, entendemos conveniente analizar su racionalidad y su economía, ya que hay tasas en las que su gestión y control pueden costar más que la recaudación obtenida.

En este sentido, debe indicarse que durante 1987 se han publicado la Ley Foral 2/1987 de 13 de

febrero, de Bases de las tasas, exacciones parafiscales y precios de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos (Boletín Oficial de Navarra n.º 22 de 20 de febrero de 1987) y el Decreto Foral Legislativo 144/1987, de 24 de julio, por el que se aprueba el Texto articulado de la Ley Foral de Tasas, Exacciones Parafiscales y Precios de la Administración, de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos (Boletín Oficial de Navarra n.ºs 104 y 105 de 24 de agosto y 26 de agosto de 1987).

VII.3.3 TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL

El conjunto de las transferencias parte de un presupuesto inicial de 1.863 millones, con un consolidado de 2.677.

CUADRO 25
TASAS Y OTROS INGRESOS
(En millones de pesetas)

Concepto	Importe
Ventas bienes y productos	29
Prestación servicios educativos	186
Prestación servicios culturales y depor.	54
Prestación servicios sanitarios	2.517
Prestación servicios Talleres, transp. y máq.	28
Prestación servicio Prevención y seguridad	21
Explotación servicios económicos	108
Prestación servicios auxiliares	8
Prestación servicios directos	87
Otras tasas	82
Reintegros	139
Multas, sanciones, recargos	101
Intereses, demora	58
Aprovechamientos comunales	36
Ingresos S. S. Agraria	356
Reintegros servicios prestados a centros	14
Otros ingresos	183
TOTAL	4.007

TASAS Y OTROS INGRESOS POR DEPARTAMENTOS
(En millones de pesetas)

	1985	1986
Presidencia	359	367
Hacienda	225	634
Administración Local	3	12
Ord. Territorio	1	6
Educación	126	201
Sanidad	1.639	2.463

	1985	1986
Obras Públicas	72	81
Agricultura	244	209
Industria	5	26
Trabajo	—	8
TOTAL	2.674	4.007

habiéndose obtenido una ejecución de 2.363 millones (765 corrientes y 1.598 de capital), esto es, un 3,1% del total de los ingresos.

Respecto al año anterior, presenta un incremento de 1.573 millones, es decir, casi el 200%.

En el cuadro n.º 26, puede verse el desglose por Departamentos y por conceptos, tanto de las transferencias corrientes como de las de capital.

Como puede observarse, las principales partidas corresponden a Educación y Agricultura, siendo también considerables las destinadas a Ordenación del Territorio (vivienda) y Sanidad.

Si comparamos con la contabilidad patrimonial, vemos que de los 1.598 millones de transferencias de capital, únicamente 22 aparecen en el balance dentro del grupo de fondos propios, lo que nos indica que en la gran mayoría de las recibidas se

hace, en realidad, papel de intermediario, por lo que se incluyen en la «Cuenta de resultados».

Así puede verse cómo la «Cuenta de explotación» presenta en las cuentas 76 y 77, que recogen subvenciones corrientes y de capital, 1.394 y 947 millones, respectivamente.

VII.3.4 Ingresos patrimoniales.

Este capítulo económico con un presupuesto inicial de 3.139 millones y un consolidado de 3.147 millones, presenta una ejecución de 3.098 millones, que representa el 4,1% del total del presupuesto.

Respecto a 1985, este capítulo ha tenido un incremento de 308 millones, es decir un 11%.

El desglose de la ejecución es el siguiente:

CUADRO 26

TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL

(En millones de pesetas)

	Corrientes	Capital	Total
De la Admón. Estado	335	1.035	1.370
Del Estado	27	527	554
Del Estado (Sanidad)	312	—	312
De Empresas Públicas	5	36	41
De Otros Entes Públicos	6	—	6
De Corporaciones Locales	9	—	9
De Empresas Privadas	7	—	7
De Familias e Instituciones	64	—	64
Fondo Social Europeo	—	—	—
TOTAL	765	1.598	2.363

TRANSFERENCIAS POR DEPARTAMENTOS

(En millones de pesetas)

	Corrientes	Capital	Total
Presidencia	—	—	—
Hacienda	48	—	48
Admón. Local	—	67	67
Ordenación del Territorio	—	352	352

	Corrientes	Capital	Total
Educación	352	528	880
Sanidad	332	36	368
Obras Públicas	—	—	—
Agricultura	26	510	536
Industria	7	104	112
Trabajo	—	—	—
TOTAL	765	1.597	2.363

Concepto	(en millones) Importe
Intereses Valores	105
Intereses Anticipos y Prést. C. P.	22
Intereses Anticipos y Prést. L. P.	126
Intereses Depósitos y aplaza- mientos	2.831
Dividendos	10
Rentas inmuebles	4
	3.098

Como se desprende de los datos, los intereses de depósitos y aplazamientos cubren el 91% de la realización del capítulo.

Los 2.831 millones corresponden a los intereses cobrados en el ejercicio tanto de las cuentas bancarias (2.052 millones), como de los aplazamientos (779 millones).

Los intereses percibidos han aumentado respecto al año anterior, a pesar de mantenerse la rentabilidad -9,5% bruto- y de descender los saldos medios bancarios.

El retraso en el cierre del ejercicio de 1986, ha permitido contabilizar los intereses del año y parte de los del anterior, modificando el criterio contable seguido hasta entonces.

Una adecuada aplicación del principio del devengo evitaría esta problemática y permitiría adecuar los presupuestos y las realizaciones con la realidad.

Debemos indicar que en el concepto «Anticipos y préstamos a corto plazo» hay una partida de 1,5 millones, que en realidad corresponde a las devoluciones por Ayuntamientos de anticipos para adquisición de terrenos para la edificación de colegios públicos y que, por lo tanto, debieran figurar en el octavo capítulo del Presupuesto.

En este mismo apartado, aparecen los ingresos por los intereses cargados en la «Cuenta de repartimientos», que, como ya se ha indicado (véase

capítulo 3, del presupuesto de gastos financieros), únicamente recoge los del primer semestre.

En el desglose de los diferentes conceptos se han observado considerables diferencias entre lo presupuestado y lo ejecutado, si bien de signo contrario, que prácticamente se compensan. Recomendamos se revise la presupuestación de estas partidas de ingresos.

VII.3.5 Variación activos financieros.

Este capítulo, con un presupuesto inicial de 5.957 millones, y un consolidado de 15.737, presenta una ejecución de 14.284 millones. En el presupuesto inicial había 3.684 millones de ingresos por remanentes de tesorería, que, por las diversas incorporaciones, alcanzan un consolidado de 12.489 y una realización de 11.206 millones.

El ejecutado supone un 19% del total realizado, sin embargo, debe tenerse presente que 11.206 millones no son ingresos del ejercicio, sino la utilización en 1986 de remanentes de años anteriores para equilibrar el presupuesto.

La ejecución de este capítulo por conceptos es la siguiente:

	(en millones)
Reintegros préstamos	2.878
Enajenación acciones	200
Superávit ejercicios anteriores ...	11.206
	14.284

La partida más importante de los reintegros de préstamos corresponde al reparto entre los Ayuntamientos del Montepío (1.552 millones) y la amortización de obligaciones (420 millones), correspondiendo el resto a las devoluciones de los diferentes préstamos y anticipos.

La enajenación de acciones corresponde a la venta a la Caja de Ahorros de Navarra de acciones SODENA, como puede verse en el epígrafe de «Inversiones financieras» del activo del balance.

Los 11.206 millones es la cifra que ha sido necesaria utilizar para equilibrar los ingresos y gastos del ejercicio. A este respecto, hay que indicar que en el presupuesto inicial ya se preveían 3.684 millones y además no se ha emitido deuda cuyo presupuesto era de otros 3.000 millones, por lo que realmente son 4.522 millones la incorporación realizada por encima de la previsión inicial. Esta fue modificada al aprobar el Parlamento Foral los diferentes créditos extraordinarios y suplementos de crédito y al acordar el Gobierno las ampliaciones e incorporaciones.

No obstante, debe tenerse presente que en estos últimos años se incluían en los presupuestos los ingresos por emisión de deuda y por incorporación de remanentes y hasta 1986 no había sido necesario utilizarlos, habiéndose obtenido superávits en todos ellos.

VII.3.6 Variación de pasivos financieros.

Este capítulo tiene un presupuesto inicial y consolidado de 3.025 millones y una ejecución de 1,1 millón. El bajo nivel de ejecución se debe a la no emisión de deuda pública durante 1986.

Los ingresos obtenidos se deben a devoluciones de la Seguridad Social y a las retenciones realizadas para los Montepíos del personal transferido.

Pamplona, diciembre de 1987

EL PRESIDENTE: Mariano Zufia Urrizalqui.

ANEXO I

COMPARACION PRESUPUESTOS

Sumario.

I.1.-COMPARACION EJECUCION PRESUPUESTARIA 1982-1986

I.2.-COMPARACION PRESUPUESTOS 1981-1986 EN PESETAS CONSTANTES

**ANEXO I-1 PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA
COMPARACION GASTOS, 1982, 1983, 1984, 1985 y 1986, CLASIFICADOS POR CODIGO ECONOMICO
(en millones)**

CONCEPTO	1982		1983		1984		1985		1986													
	%		%		%		%		%													
	Pto.	Real.	Pto.	Real.	Pto.	Real.	Pto.	Real.	Pto.	Real.												
Capitulo en 1985																						
(1)	7.725	7.013	20,86	90,79	8.494	7.858	19,94	92,50	10.164	8.634	18,12	84,94	12.089	11.270	18,12	93,22	14.677,6	13.875,5	18,47	94,53		
Gastos de Personal	2.394	2.172	6,46	90,73	2.760	2.474	6,48	89,62	3.148	2.830	5,61	89,88	4.106	3.701	6,15	90,14	5.395,6	4.925,6	6,79	91,28		
Gastos de Funcionamiento	12.383	12.205	33,44	98,55	13.122	12.931	30,81	98,54	15.002	14.710	26,75	98,05	19.288	19.161	28,91	99,34	21.224,1	20.178,5	26,70	95,07		
Trans. Funcionamiento	4.164	3.858	11,24	92,64	5.280	4.441	12,40	84,11	8.287	7.400	14,78	89,29	10.638	8.552	15,94	80,39	16.387,5	15.515,6	20,62	94,67		
Transferencias de Capital	5.589	4.032	15,09	72,13	6.822	4.350	16,02	63,77	8.946	5.485	15,95	61,31	11.372	9.957	17,04	87,56	13.466,5	11.962,8	16,94	88,83		
Inversiones Reales	3.018	2.025	8,15	67,08	4.219	2.870	9,90	68,02	6.626	6.390	11,81	96,43	5.240	4.439	7,85	84,71	6.808,4	6.758,9	8,5	99,27		
Invers. y Op. Financieras	1.746	1.477	4,71	84,58	1.807	1.639	4,24	90,73	3.892	3.766	6,94	96,76	3.986	3.436	5,97	86,20	1.521,6	1.484,8	1,9	97,58		
Amort. Financ. Int. Imprev. (9 y 3)																						
Resultas																						
TOTAL	37.022	32.784		88,55	42.578	36.567		85,88	56.065	49.215		87,78	66.719	60.516		90,70	79.481,3	74.701,7		99,92	93,98	

GASTOS POR DEPARTAMENTOS

(En millones de pesetas)

Departamentos	Ej. Pto. 81	Ej. Pto. 81 Actualiz.	% Vert.	Ej. Pto. 86	% Vert.	Difer.	%
Hacienda	4.694	7.933	19	10.859	15	2.926	37
Sanidad	4.276	7.226	18	12.600	17	5.374	74
Educación	3.824	6.463	16	7.440	10	977	15
Ad. Loc. e In.	3.763	6.360	16	17.131	23	10.771	169
Presidencia	2.541	4.294	10	4.565	6	271	6
Obras Públicas	1.816	3.069	7	7.588	10	4.519	147
Agricultura	1.651	2.790	7	4.309	6	1.519	54
Industria	1.210	2.045	5	5.972	8	3.927	192
Trabajo	—	—	—	134	0,3	134	—
O.T.V. y M.A.	389	657	1,5	2.269	3	1.612	345
Parlamento	96	162	0,5	368	0,7	206	127
Totales	24.260	40.999	100	73.235	100	32.236	79

GASTOS POR CAPITULOS ECONOMICOS

(En millones de pesetas)

	Ej. Pto. 81	Ej. Pto. 81 Actualiz.	% Vert.	Ej. Pto. 86	% Vert.	Difer.	%
Cap. I.—Personal	6.456	10.911	27	13.876	19	2.965	27
Cap. II.—Funciona.	1.887	3.189	8	4.926	7	1.737	54
Cap. IV.—Tran. Cte.	7.602	12.847	31	20.178	28	7.331	57
Cap. VII.—Tran. Ctal.	3.860	6.523	16	15.516	21	8.993	138
Cap. VI.—Inver. Real	2.780	4.698	11	11.963	16	7.265	154
Cap. VIII.—In. y Ope. Fin.	1.433	2.422	6	6.759	9	4.337	179
Cap. IX.—Amort.	242	409	1	17	—	(392)	(96)
Totales	24.260	40.999	100	73.235	100	32.236	79

PRESUPUESTO DE INGRESOS POR CAPITULOS ECONOMICOS

(En millones de pesetas)

	Ej. Pto. 81	Ej. Pto. 81 Actualiz.	% Vert.	Ej. Pto. 86	% Vert.	Difer.	%
Cap. I.—Imp. Direc.	11.017	18.619	42	26.013	41	7.394	40
Cap. II.—Imp. Indt.	11.187	18.906	43	24.914	39	6.008	32
Cap. III.—Pr. Ser.	1.128	1.906	4	4.007	6	2.101	110
Cap. IV.—Tr. Func.	574	970	2	765	1	(205)	21
Cap. VII.—Tr. Ctal.	—	—	—	1.598	3	1.598	—
Cap. VI.—Vta. Inv.	12	20	1	21	—	1	5
Cap. VIII.—IX Var. Act. y Pas.	1.401	2.368	5	3.080	5	712	30
Cap. V.—Inv. Fin.	725	1.225	3	3.098	5	1.873	153
Totales	26.044	44.014	100	63.496	100	19.482	44

ANEXO II

EJECUCION DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

EJECUCION DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS POR ORDEN DECRECIENTE

(en miles de pesetas)

Código Depto. Código Progr.	Denominación programa	Pto. Inicial	Pto. Conso- lidado	Pto. Rea- lizado	% Ejecución
2-11	Apoyo a Corporaciones Locales	13.903.023	16.422.221	16.218.487	98,75
5-42	Asistencia Sanitaria Hospitalaria	5.900.419	6.494.841	6.456.381	99,40
6-21	Creación y mejora infraestructura	5.231.256	5.727.630	5.144.111	89,81
1-01	Convenios con el Estado	8.160.381	4.116.126	4.080.076	99,12
1-25	Gestión Patrimonio Gob. Navar.	1.054.847	3.946.999	3.890.025	98,55
0-31	Activ. Servicio Personal.	2.939.954	2.875.321	2.572.482	89,46
4-20	Gratuidad niveles bas., euskera	2.117.846	2.222.741	2.118.869	95,32
8-42	Inversiones productivas	1.643.826	1.685.139	1.680.213	99,70
4-10	Mejora condiciones escolariza.	1.601.780	1.704.346	1.554.806	91,22
1-22	Contabilidad y Deuda Pública	1.554.130	1.583.051	1.547.178	97,73
5-32	Tercera Edad	659.228	1.383.958	1.330.901	96,16
4-50	Equipamientos centros F. P.	1.161.782	1.217.679	1.211.196	99,46
5-45	Salud Mental	1.356.657	1.310.084	1.188.007	90,68
3-41	Construc. y rehabilit. vivien.	952.437	1.106.551	1.099.703	99,38
8-41	Facilidades a las Pymes	547.711	1.074.766	1.072.165	99,75
8-21	Incremento demanda de trabajo	1.056.500	981.482	975.812	99,42
0-25	Activ. Informática y Estadís.	878.936	969.580	919.969	94,88
1-23	Gestión Tesorería	64.505	907.715	894.481	98,54
4-62	Mejora redistribuc. recursos	757.096	961.070	840.933	87,40
5-33	Disminuidos	751.037	804.776	733.721	91,17
2-22	Serv. F. de Segur. y P. Civil.	1.032.815	798.522	731.777	91,64
4-30	Mejoras enseñanzas universita.	799.739	713.322	626.104	87,77
7-31	Moderniz. explotac. y mejora infr.	393.290	623.666	619.417	99,31
7-22	Regadíos y concentración parcelaria.	514.094	613.894	607.254	98,91
8-51	Ahorro energético	570.900	596.151	594.695	99,75
6-22	Conservación	615.787	578.642	561.727	97,07
6-13	Serv. de telecomunicación	510.708	556.059	546.365	98,25
5-31	Infancia y Juventud	659.228	618.398	538.476	87,07
8-53	Fomento a la tecnología	692.000	567.487	521.979	91,98
1-10	Direcc., Gestión Tributos.	520.538	520.964	508.656	97,63
4-40	Mejora red instal. deportivas	443.714	766.742	503.803	65,70
7-92	Aprovech., mejora masas forestales	480.590	482.716	476.668	98,74
3-51	Mejora del Medio Ambiente.	509.493	483.667	455.412	94,15
0-23	Activ. Parque Auto. y Talleres	426.172	437.809	424.537	96,96
3-31	Intervenc. en Patrimonio Inmo.	387.292	421.078	414.853	98,52
5-40	Direc., Gtos. Gles. Ser. Reg. Salud	160.024	403.747	398.388	98,67
7-12	Profesionalización del Agricultor	351.244	422.886	394.892	93,38
5-41	Activ. Instituto Salud Pública	394.624	420.764	394.640	93,79
5-35	Centros de Base	342.859	399.820	378.707	94,71
7-41	Sanidad animal	253.322	388.519	371.864	95,71
P-01	Cámara legislativa.	376.000	376.030	367.736	97,79
6-31	Modernización flotas transporte	151.000	382.413	365.824	95,66
7-00	Direc., Admón. y otros indirectos.	284.794	404.580	361.001	89,22
5-43	Atención primaria y Asist. extrah.	384.655	389.951	350.158	89,79
7-21	Reestructuración produc. agraria	173.084	392.382	315.776	80,47
7-11	Evalua. recursos e invest. agraria	332.997	361.139	306.700	84,92
4-61	Form., perfec. individuos, invest.	277.934	315.207	306.027	97,08
8-11	Creación suelo industrial	289.527	286.869	282.844	98,59

Código Depto. Código Progr.	Denominación programa	Pto. Inicial	Pto. Conso- lidado	Pto. Rea- lizado	% Ejecución
0-12	Activ. Prensa, Admón. y otros	249.966	289.234	269.693	93,24
6-11	Obras Hidráulicas y cartografía	211.867	262.722	255.544	97,26
7-93	Repoblaciones forestales	261.023	262.447	213.657	81,40
6-20	Gastos Gles. Servicio Caminos	287.254	312.823	201.466	64,40
8-43	Saneamiento y rel. empresas crisis	545.000	207.650	195.836	94,31
4-00	Gestión y Financ. activ. Dpto.	161.525	215.386	189.799	88,12
5-44	Asistencia de urgencias	191.068	192.764	187.897	97,47
1-11	Gestión Imptos. devengo periód.	226.653	222.968	162.899	73,05
8-71	Moderniz. estructuras comerciales	152.599	160.590	153.067	95,31
5-25	Inspección	80.858	161.251	153.032	94,90
7-42	Protec. de la producción agraria	115.804	165.317	144.565	87,44
1-20	Gtos. Gen., Admón., control Ej. P.	152.556	149.949	143.416	95,64
2-21	Seguridad y protección civil	165.050	224.684	138.741	61,74
3-00	Direc., Admón. y otros Indirectos	82.118	140.089	133.431	95,24
6-00	Direc., Admón. y otros Indirectos	149.785	145.481	132.089	90,79
6-12	Recursos hidráulicos y Geología	125.129	139.046	129.293	92,98
8-81	Aumentar activid. sector turístico	144.184	145.184	128.483	88,49
3-11	Activ. realizadas por I. E. T.	112.519	131.868	120.223	91,16
1-00	Direcc., Admón. y otros Indirectos	30.194	124.640	119.992	96,27
8-00	Direc., Admón. y otros Indirectos	129.933	131.055	119.780	91,39
8-52	Profesionalización agentes empresa	100.000	124.463	115.002	92,39
6-10	Gastos Gles. Serv. Obras Públicas	67.334	116.768	110.495	94,62
6-33	Aeropuerto de Noain	200.000	100.000	100.000	100,00
0-22	Activ. Laboratorio Químico	107.256	107.275	96.770	90,20
7-71	Actividades en zonas deprimidas	96.203	96.453	90.482	93,80
4-60	Gestión Institución Prínc. Via.	104.583	125.421	89.094	71,03
5-30	Direc., Gtos. Gen. Serv. Btar. Soc.	69.611	109.882	87.942	80,03
7-91	Corrección erosión	115.947	112.993	84.216	74,53
5-22	Promoción	83.523	84.143	83.874	99,68
8-31	Vigilancia y control ejec. leyes	47.260	83.301	80.329	96,43
7-95	Caza y pesca	120.737	86.365	74.417	86,16
0-00	Direcc. Admón. y otros Indirectos	82.239	81.122	73.927	91,13
0-21	Activ. Imprenta	74.037	73.464	69.511	94,61
7-96	Lucha contra incendios y plagas	76.688	87.101	68.468	78,60
1-12	Gestión Imptos. dev. no periód.	112.375	109.949	67.441	61,33
7-51	Organ. atenc. agricultores-ganadero	35.088	73.158	65.096	88,98
5-20	Gastos generales Dirección	70.441	69.283	63.376	91,47
5-21	Formación	67.193	69.574	53.172	76,42
7-94	Creación y mejora pastos	46.200	44.952	44.833	99,73
1-24	Gestión Agencia Ejecutiva	38.940	48.522	43.974	90,62
2-00	Direc., Admón. y otros Indirectos	35.016	48.626	42.116	86,61
1-21	Control Interno	39.534	37.535	34.651	92,31
0-13	Activ. Régimen Interior	39.722	37.861	33.948	89,66
0-14	Org. Admtva. y Gerencia Ser. G.	42.223	37.380	32.186	86,10
0-24	Activ. I. Psicología Aplicada	30.017	30.481	28.511	93,53
1-41	Estudios, proyectos, Asis. Téc.	21.178	31.043	28.454	91,65
0-11	Actividades Asesoría Jurídica	28.190	29.183	27.282	93,48
7-81	Estudio de recursos	38.394	30.730	26.862	87,41
3-21	Planeamiento regional, comarcal	58.948	32.172	26.811	83,33
6-30	Gtos. Grls. Transportes	36.844	38.827	24.221	62,38
8-61	Ayudas inversiones anticontaminac.	24.000	24.000	23.965	99,85
5-23	Planificación	35.029	25.419	23.305	91,68
5-10	Gastos generales Departamento	20.841	24.687	19.737	79,94

Código Depto. Código Progr.	Denominación programa	Pto. Inicial	Pto. Conso- lidado	Pto. Rea- lizado	% Ejecución
1-33	Elaborac. y seguimiento Presup.	17.429	20.865	19.307	92,53
7-61	Actividades especiales	21.614	19.909	18.629	93,57
3-52	Educación y Formac. ambiental	15.277	202.873	18.174	89,58
6-34	Mejora transporte local	190.000	44.600	16.816	37,70
0-15	Activ. Tribunal Administrativo	21.268	21.236	16.537	77,87
1-43	Serv. apoyo al Departamento	21.798	22.514	16.293	72,36
1-31	Estudios y planif. Econ.-financ.	13.047	15.323	15.134	98,76
8-73	Vigilanc. acciones def. consumidor	32.491	20.019	14.316	71,51
9-00	Actividades Departamento Trabajo	—	92.537	13.438	14,52
1-42	Resolución en materia recursos	13.448	13.503	11.995	88,83
1-30	Gtos. Gles. Pol. Econ. y Pres.	19.332	11.439	11.095	96,99
5-24	Investigación.	7.000	7.000	7.000	100,00
1-02	Informac. Coord. Comunitaria	13.847	13.847	6.588	47,58
8-72	Fomento a la artesanía	12.000	8.023	6.235	77,72
8-12	Mantenimiento suelo existente	2.400	5.400	5.368	99,41
1-40	Gtos. Grles. Serv. apoyo Dept.º	5.511	5.526	3.759	68,03
8-82	Vigil. y control instalac. turist.	17.627	5.795	1.595	27,52
6-32	Servicios ferroviarios.	0	0	0	0,00

ANEXO III

EJECUCION DEL PRESUPUESTO POR CLASIFICACION FUNCIONAL

EJECUCION PRESUPUESTO DE 1986 POR CLASIFICACION FUNCIONAL

Código	Concepto	Importe	Total	%
01	Deuda Pública	1.279.456.550		
0	DEUDA PUBLICA		1.279.456.550	1,5%
11	Alta Dirección.	441.663.957		
12	Administración y servicios generales	3.788.850.624		
13	Relaciones exteriores	6.588.623		
14	Justicia.	39.154.959		
1	SERVICIOS DE CARACTER GENERAL		4.276.258.163	5,7%
22	Seguridad y protección civil	875.008.869		
2	DEFENSA PROTEC. CIVIL Y SEG. CIUDA- DANA.		875.008.869	1,1%
31	Seguridad Social y asistencia social.	5.648.657.378		
32	Promoción social	556.823.981		
3	SEGURIDAD, PROTEC. SOCIAL		6.205.481.359	8,3%
41	Sanidad y Asistencia Social	9.490.135.974		
42	Educación	5.197.158.313		
43	Vivien. Urban. y Arquit.	3.106.314.355		
44	Bienestar comunitario	3.530.240.471		
45	Cultura.	1.692.096.313		
4	PROD. DE B. PUBLI. DE CARAC. SOCIAL		23.015.945.426	30,8%
51	Infraes. Bas. y de Transporte	7.124.197.537		
52	Comunicaciones	546.365.980		
53	Infraestructuras	1.782.140.516		
54	Investigación	963.732.806		

Código	Concepto	Importe	Total	%
55	Información Estadística Básica	1.102.903.194		
5	PROD. DE B. PUBL. DE CARAC. ECONOMICICO		11.519.340.033	15,4%
61	Actuaciones económicas generales	359.233.322		
62	Comercio	184.167.414		
63	Actividades financieras	5.675.972.908		
6	REGULACION ECON. DE CARAC. GENERAL		6.219.373.644	8,3%
71	Agricultura, ganadería y montes	2.589.197.226		
72	Industria	200.109.974		
73	Energía	594.695.529		
75	Turismo	64.295.671		
7	REGUL. ECON. DE SECTORES PRODUCTIVOS		3.448.298.400	4,6%
81	Reconversión industrial y reindustrialización	347.056.916		
82	Desarrollo industrial	4.655.608.544		
8	RECONVER. REINDUST. Y DESA. INDUS		5.002.665.460	
91	Trans. a Admón. Públicas territoriales	12.859.918.124		
9	TRANSF. AL SECTOR PUBLICO		12.859.918.124	17,2%
	Total		74.701.746.028	99,7%

ANEXO IV

ESTUDIO SOBRE DIVERSOS ASPECTOS GENERALES CONTABLE-PRESUPUESTARIOS EN LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Sumario.

- I. INTRODUCCION.
- II. REGULACION GENERAL EN ESTA MATERIA EN LA COMUNIDAD FORAL.
- III. ANALISIS DEL ESTADO ACTUAL DE ALGUNOS ASPECTOS CONTABLE-PRESUPUESTARIOS EN LA COMUNIDAD FORAL.
 - A. Régimen Presupuestario.
 - B. Control interno-intervención.
 - C. Contabilidad.
 - D. Tributación.
- IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

I. INTRODUCCION

El presente estudio de carácter básicamente jurídico tiene por objeto el análisis de la situación actual de la normativa vigente aplicable en la Comunidad Foral a una serie de aspectos generales que pueden considerarse como básicos dentro del área contable-presupuestaria.

En concreto, se centra, como se desprende del apartado IV del Sumario, en lo concerniente al

régimen presupuestario, control interno-intervención, contabilidad, así como, por su peso creciente en el contenido de las leyes presupuestarias anuales, en el tema de la tributación.

Se inicia con una referencia genérica a la regulación de esta materia en la Comunidad Foral, para proceder a continuación a un análisis más detallado de cada uno de estos aspectos en la Comunidad Foral y terminar con la formulación de diversas conclusiones y recomendaciones.

Ha sido elaborado por la Cámara de Comptos como complemento del Informe de Examen y Censura de las Cuentas Generales de Navarra de 1986.

II. REGULACION GENERAL DE ESTA MATERIA EN LA COMUNIDAD FORAL

La materia contable-presupuestaria en la Comunidad Foral viene regulada básicamente y con carácter general por la Norma Presupuestaria aprobada por Acuerdo del Parlamento Foral de 28 de diciembre de 1979 y publicada en el B. O. N. de 18 de enero de 1980. Esta Norma Presupuestaria es una reproducción simplificada y adaptada a Navarra de la Ley 11/77, de 4 de enero, General Presupuestaria, vigente en el Estado.

La regulación contenida en la Norma Presupuestaria es completada por la Ley Foral anual de

Presupuestos Generales de Navarra y por las normas de rango inferior dictadas en desarrollo de la misma.

Así, en materia de régimen presupuestario, la regulación básica se contiene en el Título Segundo de la Norma Presupuestaria que es anualmente completada y modificada a través de las leyes anuales de presupuestos y de las disposiciones normativas de rango inferior que las desarrollan.

Por lo que se refiere a la materia de control interno-intervención, su regulación básica se recoge en el Título Cuarto de la citada Norma Presupuestaria y posteriormente la Diputación Foral aprueba, con fecha de 18 de marzo de 1981, un Reglamento sobre Organización y Funcionamiento de la Intervención. Asimismo, en varias Leyes anuales de Presupuestos se contienen disposiciones concretas sobre la materia.

Por su parte, en materia de contabilidad, la regulación básica se recoge en el Título Quinto de la Norma Presupuestaria y, posteriormente, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1986 autoriza al Gobierno de Navarra a «establecer las medidas necesarias para la implantación de un nuevo sistema contable y de gestión económico-financiero y a habilitar los créditos presupuestarios necesarios para financiar lo medios personales y materiales precisos para llevar a cabo la citada implantación». En base a esta autorización y sobre la base jurídica de la citada Disposición Transitoria Sexta, el Gobierno implantó, con efectos del 1 de enero de 1986, el nuevo sistema contable y de gestión económico-financiero (S. G. E. F.) actualmente en vigor.

Por último, en materia tributaria, Navarra carece de una Ley General, siendo las Leyes y Reglamentos de cada impuesto, que la Comunidad Foral aprueba en el marco del Convenio Económico con el Estado de 1969 actualmente en vigor, los que regulan las circunstancias propias del mismo. Se aplica, asimismo, con carácter supletorio y para la regulación de aspectos generales no contemplados en la normativa particular de cada impuesto, la Ley General Tributaria del Estado de 1963. Por otra parte, en los últimos ejercicios las Leyes Forales de Presupuestos Generales regulan cada vez con mayor amplitud diversos aspectos tributarios que se recogen en un Título específico de la Ley.

III. ANALISIS DEL ESTADO ACTUAL DE ALGUNOS ASPECTOS CONTABLE-PRESUPUESTARIOS EN LA COMUNIDAD FORAL

Pasamos a continuación, y sin ánimo de agotar esta materia, a analizar con más detalle algunos aspectos que consideramos básicos dentro del ámbito contable-presupuestario en la Comunidad Foral.

A. REGIMEN PRESUPUESTARIO

Como ya se ha indicado, en materia presupuestaria, la regulación básica y general viene contenida en la Norma Presupuestaria de 28 de diciembre de 1979 y con carácter complementario en las Leyes Forales anuales de presupuestos, así como en la normativa de rango inferior que las desarrollan.

La entrada en vigor de la Norma Presupuestaria supuso en su momento un paso decisivo en el proceso de ordenación y racionalización de la política presupuestaria en Navarra, estableciéndose una serie de pautas legales claras a las que adecuó la elaboración, ejecución y liquidación de los presupuestos.

Por otra parte, la entrada en vigor de aquella Norma se produjo en un momento clave, si tenemos en cuenta que la cifra del presupuesto de gastos e ingresos del año 1979, en el que fue aprobada por el Parlamento Foral, ascendía a poco más de 19.200 millones de pesetas y, sin embargo, en el ejercicio 1980, año en el que dicha Norma entró en vigor, aquella cifra se incrementó alcanzando casi los 24.500 millones de pesetas. Se entiende así de forma gráfica la imperiosa necesidad a partir de 1980, de poder contar en Navarra con una normativa como la que supuso la Norma presupuestaria, para regular el régimen presupuestario.

Sin embargo y desde un punto de vista general, dos factores vienen incidiendo, en nuestra opinión, en la falta de vigencia actual de dicha Norma que aconsejarían un replanteamiento y actualización de la misma:

— Uno de carácter cuantitativo derivado, no solamente de la cifra de los presupuestos generales de Navarra que, de los 19.200 millones del año 1979 y 24.500 del año 1980, se ha situado en casi 77.500 en el año 1987, sino principalmente de la aparición de nuevas figuras y relaciones presupuestarias con una mayor complejidad de todo el proceso, hasta el punto de que en ocasiones la regulación y previsiones contenidas en la Norma Presupuestaria van quedando insuficientes.

— Otro de carácter cualitativo derivado del nuevo marco jurídico-institucional surgido tras la entrada en vigor de la LORAFNA en agosto de 1982 y posterior constitución del nuevo Gobierno de Navarra.

En efecto, la reconversión de la anterior Diputación Foral-Corporación en la actual Diputación Foral-Gobierno de Navarra, ha supuesto un profundo cambio en el marco jurídico y en la estructura organizativa y administrativa de la Diputación Foral.

Toda esta reorganización ha tenido una fuerte incidencia en la Administración Central de la Comunidad Foral con la creación de Consejerías, Direcciones, Secciones y Negociados; en la Adminis-

tración Institucional Foral, en la que se han creado diversos Organismos Autónomos, y en el campo de las sociedades, vinculadas en mayor o menor grado a la Administración de la Comunidad Foral, cuyo incremento ha sido importante en los últimos años.

Este proceso ha tenido indudables repercusiones presupuestarias y conlleva una serie de exigencias que la Norma Presupuestaria, de 28 de diciembre de 1979, no contempla.

Constatar, por último, que como consecuencia del nuevo marco jurídico vigente desde la entrada en vigor de la LORAFNA, la Norma Presupuestaria, aunque desde un punto de vista material tenga carácter de ley, carece desde un punto de vista formal de ese rango al haber sido aprobada en el año 1979 por el Parlamento Foral. Este aspecto tiene su importancia dado el carácter y contenido general que esta Norma debe poseer y que aconseja adecuar su rango al nuevo marco jurídico vigente mediante la aprobación de la correspondiente Ley Foral.

Por otra parte, y al margen de estas dos consideraciones de tipo general, se aprecian en la Norma Presupuestaria vigente diversos aspectos concretos que, quizá como consecuencia de la incidencia de aquellos factores generales, van quedando oscuros o, cuando menos, incompletos. En este sentido y sin pretender ser exhaustivos se pueden citar entre otros los siguientes aspectos:

1. Transferencias de Crédito (artículo 31). En su apartado a) autoriza a la Diputación Foral a acordar las «Transferencias de Créditos de la misma naturaleza económica que estén comprendidos en un mismo capítulo económico o programa». A la vista del nuevo enfoque presupuestario, la terminología que aquí se utiliza es cuando menos confusa al identificarse capítulo económico con programa y no estar clara la diferencia entre naturaleza económica y capítulo económico.

2. Generaciones de Crédito (artículo 34). La regulación de esta figura prevé la necesidad de determinar reglamentariamente la forma en que podrán generarse los créditos, reglamentación que, en nuestra opinión, es importante en el supuesto previsto en el apartado b) de dicho artículo. Este apartado contempla la generación de créditos en base a ingresos derivados de la enajenación de bienes integrados en el patrimonio de Navarra. Sin embargo, esta reglamentación no se ha aprobado, hasta la fecha, con una vigencia general. En la práctica, son las leyes anuales de presupuestos y, en concreto, para el ejercicio 1987, el Decreto Foral 51/87 por el que se establece el procedimiento para la ejecución y control de los Presupuestos Generales de Navarra para 1987, los que subsanan, en parte, esta limitación aunque

siempre con vigencia limitada al ejercicio presupuestario anual.

3. Imprevistos (artículo 26.2). Señala que las normas de ejecución presupuestaria determinarán la aplicación a dar a este crédito. Sin embargo, estas normas de ejecución presupuestaria generalmente no han concretado su aplicación y cuando lo han hecho, como en el caso del Decreto Foral 51/87, de 26 de febrero, no la aclaran suficientemente. Consideramos necesario a este respecto definir claramente la aplicación a dar a esta partida, limitándola a la atención de gastos que por su naturaleza sean imprevistos, concretando, si es posible, los supuestos en que pueden considerarse un gasto como imprevisto.

4. Gastos Plurianuales (artículo 28). En nuestra opinión, la fuerte expansión de estos gastos y la aparición de nuevas figuras distintas de las previstas en este artículo, que pueden tener la consideración de gastos plurianuales, aconsejan redefinir esta figura adaptando su regulación a estas nuevas realidades.

5. Incorporación de Créditos. Otra figura que en nuestra opinión, por el incremento e importancia que va adquiriendo, debiera ser objeto de regulación detallada en la Norma Presupuestaria. Nada se contempla, sin embargo, en ella y deben ser las leyes anuales de presupuestos y las normas que las desarrollan, las que regulen, aunque con vigencia limitada al ejercicio presupuestario correspondiente. Esta regulación deberá prever el caso específico de la ejecución de obras para evitar que posibles déficits presupuestarios puedan influir en su paralización.

6. Prórroga de Presupuestos (artículo 24.2). Aspecto necesitado también de una mayor regulación que evite como ha ocurrido en ocasiones, dudas en cuanto al alcance y contenido de los presupuestos que se prorrogan.

7. Avales. Figura que no es objeto de regulación en la Norma Presupuestaria y que, a nuestro juicio, debiera serlo como consecuencia del fuerte incremento experimentado en los últimos años, así como de la incidencia que la asunción de este tipo de riesgos tiene para la Hacienda de Navarra.

8. Existen por último otros aspectos que no afectan a figuras presupuestarias concretas sino que tienen un alcance más amplio y que inciden también en la progresiva insuficiencia de la Norma Presupuestaria para regular de forma correcta el régimen presupuestario en la Comunidad Foral, entre los que se puede reseñar los siguientes:

a) La mayor incidencia y reflejo presupuestario a dar a los ingresos, de los que la Norma Presupuestaria apenas habla. En este sentido sería deseable una mayor regulación presupuestaria de los mismos que incluyese no sólo los de carácter

tributario sino también todos aquellos que de una u otra forma pueden engrosar el Presupuesto de ingresos: Aportaciones diversas, Endeudamiento, Fondo de Compensación Interterritorial, Transferencias del Estado y de la C. E. E., Patrimoniales, de Gestión, etc.

b) Como ya hemos indicado, la creación de Organismos Autónomos y Sociedades vinculadas en mayor o menor grado a la Administración de la Comunidad Foral exige asimismo que se establezcan normas claras que concreten su régimen presupuestario así como la relación que, desde ese punto de vista, aquéllas deben tener respecto a la Administración Foral.

En este sentido, cabe señalar que el régimen jurídico aplicable a estas Sociedades y Organismos viene dado por sus normas de creación así como por sus estatutos y reglamentos individuales de funcionamiento, pero se aprecia, en nuestra opinión, la falta a nivel de la Comunidad Foral de normas generales que regulen y encaucen esta materia.

c) Ante la cada vez mayor complejidad de la contabilidad, vemos necesario regular este aspecto en las correspondientes normas presupuestarias, concretando las fases y exigencias que en cada una de ellas deban observarse.

Todas estas consideraciones y limitaciones justifican sobradamente, en nuestra opinión, la tarea de abordar una nueva regulación de todo el régimen presupuestario de la Comunidad Foral que de una forma clara, completa y sistemática resuelva las deficiencias apuntadas y supere la actual regulación contenida en la Norma Presupuestaria.

Sin embargo, esta nueva regulación todavía no se ha abordado y las limitaciones apuntadas se intentan superar año tras año a través de las leyes anuales de presupuestos que, por esta vía, se están convirtiendo en textos legales cada vez más extensos y con un contenido dispar, puesto que en ellas, además de regularse jurídicamente la ejecución de los presupuestos anuales, se contienen normas de carácter tributario, normas referentes al control económico-financiero, regulación de figuras presupuestarias que vienen insuficientemente reguladas en la Norma Presupuestaria, etc.

Por otra parte y aunque la Ley Foral de Presupuestos Generales tiene vigencia anual, en ocasiones contiene normas y regulaciones que trascienden esa anualidad y que tienen una vigencia general.

En consecuencia, podemos decir que aunque esta técnica legislativa ha servido para superar en parte las limitaciones y deficiencias apuntadas en la Norma Presupuestaria y, por otra parte, permite un cierto grado de agilidad y flexibilidad a la hora de regular estas materias, sin embargo, tiene también

importantes efectos negativos ya que desnaturaliza el sentido de la Ley Foral anual de Presupuestos y es contraria al objetivo de lograr una normativa clara y sistemática en esta materia.

No obstante, constatamos que, en la práctica, esta técnica viene generalizándose en los últimos años, tanto a nivel de leyes presupuestarias autonómicas como de la Ley de Presupuestos Generales del Estado

Así, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se produce un salto cualitativo importante en este sentido, al justificarse, en base a doctrina reciente del Tribunal Constitucional, la desaparición de la distinción entre el articulado de la ley, al que se entendía dotado de vigencia anual y el conjunto de las disposiciones adicionales al que, salvo especificación en contrario, se le presumía vigencia indefinida. Asimismo, se viene a entender que «todos los artículos de la ley en los que no se incluya, por razón de su naturaleza, una mención expresa acerca del carácter anual de su vigencia, están dotados de vigencia indefinida».

Esta interpretación que el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 hace de la doctrina reciente del Tribunal Constitucional y, en concreto, de su Sentencia de 21 de mayo de 1987, debe, en nuestra opinión, seguirse con cautela dado que, además de ser discutible, puede dar lugar, como la propia Sentencia señala en su fundamento jurídico quinto, a que una posible «inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuirse sus facultades de examen y enmienda».

B. CONTROL INTERNO-INTERVENCION

Otro aspecto fundamental en la materia contable-presupuestaria es el relativo al control interno-intervención de la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral. Como ya se ha indicado, la regulación básica de esta materia viene contenida en el Título Cuarto de la Norma Presupuestaria de 1980 y posteriormente en un Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención, aprobado por Acuerdo de la Diputación Foral de 18 de marzo de 1981.

La Cámara de Comptos, ya desde sus primeros informes, consideró esta regulación como insuficiente haciéndolo así notar en diversas ocasiones. En este sentido, es gráfica la afirmación contenida en el Informe sobre Examen y Censura de las Cuentas Generales de Navarra correspondientes al ejercicio de 1.983, según la cual «Respecto a los interventores, consideramos que debe reforzarse y ampliarse su cometido, otorgando una mayor importancia al control interno y coordinándolo

con el control externo». Por otra parte, en este Informe se hacía notar que el artículo 41 de la Norma Presupuestaria a la hora de hablar de los actos, documentos y expedientes objeto de intervención utiliza la expresión «podrán ser sometidos a intervención» dando por tanto un carácter facultativo a esta función.

En base a estas observaciones de la Cámara de Comptos, la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1.985, recoge un artículo, el 21, dedicado a intervención, en cuyo párrafo primero se modifica el citado artículo 41 de la Norma Presupuestaria sustituyendo la expresión «podrán ser sometidos a intervención» por la expresión «serán sometidos a intervención» y en cuyo párrafo segundo se contemplaba la previsión de que el Gobierno de Navarra regularía en el año 1985 las funciones y procedimientos de actuación de la intervención. Esta regulación, sin embargo, no se llegó a efectuar.

Ante la ausencia de esta regulación, la Cámara de Comptos de Navarra, en su Informe de Examen y Censura de las Cuentas Generales de Navarra de 1985, volvía a insistir, en relación con el cambio de sistema contable que se iniciaba, en la necesidad de proceder a «un cambio sustancial en cuanto al control interno» dado que los nuevos sistemas y procedimientos «necesitan una vigilancia y puesta al día constante, una nueva Intervención auditora interna, modernizada, cuya actuación principal sea la vigilancia y puesta al día de los sistemas de control interno».

De nuevo, la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1987, vuelve a modificar en su artículo 34 el citado artículo 41 de la Norma Presupuestaria y a prever en su párrafo segundo que el Gobierno de Navarra establecerá reglamentariamente los actos, documentos o expedientes, que obligatoriamente deberán intervenir y aquellos otros que puedan ser fiscalizados mediante muestreos u otros procedimientos análogos de control. Esta regulación tampoco ha sido abordada hasta la fecha.

Por último, el Decreto Foral 51/87, de 26 de febrero, por el que se establece el procedimiento para la ejecución y control de los Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio 1987, prevé en su artículo 18 que «reglamentariamente se regulará la organización y funciones de la Intervención, determinándose su estructura, fases de actuación y procedimientos a seguir ...».

Tampoco esta regulación ha sido abordada hasta la fecha. Todas estas previsiones ponen de manifiesto que, si bien el Gobierno a través de las correspondientes Leyes de Presupuestos viene contemplando la necesidad de proceder a una regulación más actual de esta materia, en la práctica ésta no se aborda, careciendo hasta la

fecha de una normativa adecuada, aunque nos consta que la Administración está dando pasos a este respecto.

Por otro lado, entendemos que esta regulación no debe limitarse, como parecen apuntar las previsiones recogidas en las Leyes Forales de Presupuestos citadas, a una determinación de qué actos, expedientes o documentos deben o no ser objeto de intervención y de si aplicar o no técnicas de muestreo a la intervención de determinados actos, sino que debe tener un alcance más amplio y referido al control interno global.

Por ello, en relación con este importante aspecto contable presupuestario, entendemos también necesario abordar a la mayor brevedad posible una nueva regulación que refuerce y clarifique el control interno de la Administración de la Comunidad Foral y dentro de la cual se concreten con un mayor enfoque de Auditoría Interna las funciones, organización y procedimientos de actuación de la Intervención. Esta, por otra parte, deberá tener como misión principal la vigilancia y puesta al día de los sistemas de control interno, para, de esta forma, garantizar al máximo la bondad, eficacia y eficiencia en la actuación de la Administración Foral.

C. CONTABILIDAD

Como en los casos anteriores, la regulación básica de la contabilidad se contiene en la Norma Presupuestaria y, en concreto, en su Título Quinto. Además, y de conformidad con el artículo 48 de la citada Norma, esta contabilidad se llevará de acuerdo con las normas que reglamentariamente se determinen y que anualmente se aprueban, especialmente, en relación con el cierre y liquidación de los Presupuestos Generales y de las Cuentas del Balance.

Por otra parte, según el artículo 47 de la citada Norma, corresponde a la Dirección de Hacienda la organización y desarrollo de la contabilidad de la Hacienda de Navarra, estableciendo el artículo 5 de la Norma Presupuestaria que «las personas o entidades que tengan encomendada la administración de los derechos económicos de la Hacienda de Navarra dependerán de la Dirección de Hacienda en todo lo relativo a su gestión, entrega o aplicación y a la rendición de las respectivas cuentas».

El tema de la contabilidad, por ser considerado como básico dentro del área contable-presupuestaria, ha sido objeto de múltiples referencias y recomendaciones por parte de la Cámara de Comptos desde el momento mismo en que ésta inició, en el año 1982, su labor de fiscalización económico-financiera del sector público de la Comunidad Foral. En este sentido, desde el primer informe de Examen y Censura de las Cuentas Generales de

Navarra de 1981, se recomendó la necesidad de implantar una contabilidad patrimonial, presupuestaria y analítica que garantizase el adecuado control y reflejo de las operaciones así como las distintas fases de la ejecución del gasto e ingreso, engarzando la contabilidad presupuestaria y patrimonial.

Esta recomendación se consideraba prioritaria y urgente a la vista de que el sistema contable vigente, derivado de la mecanización del anterior sistema manual de cobros y pagos, no garantizaba que los estados financieros de la Hacienda Foral, presentaran de una manera razonable su situación financiera, los resultados de sus operaciones y los cambios de su Patrimonio, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En base a estas recomendaciones, el Gobierno de Navarra en colaboración con una empresa asesora abordó el diseño de un sistema contable que respondiera a esas recomendaciones y, tras varios años de trabajo, la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1986, en su Disposición Transitoria Sexta, autorizaba al Gobierno de Navarra a establecer las medidas necesarias para la implantación de un nuevo sistema contable y de gestión económico-financiera.

Este nuevo sistema, denominado de Gestión Económico-Financiero (S. G. E. F.), se implanta desde el 1 de enero de 1986 y recoge los principios generales y objetivos del Plan General de Contabilidad Pública. Representa un avance esencial en el control de la gestión presupuestaria y el tratamiento contable de los hechos económicos derivados de la actuación de los órganos administrativos, con un carácter descentralizado en cuanto a la obtención de los datos por el sistema y estando todo ello mecanizado.

Con la implantación de este sistema, la Comunidad Foral de Navarra puede considerarse avanzada en lo que se refiere al tratamiento contable de los hechos económicos derivados de la actuación de una Administración Pública.

El soporte normativo en materia de contabilidad se completa, para el ejercicio 1986, con la Orden Foral 1.519/86, de 28 de noviembre, sobre Normas reguladoras de las aplicaciones contables de cierre y liquidación de los Presupuestos Generales y de las Cuentas del balance del ejercicio 1986.

A este respecto, entendemos que la futura nueva Ley Foral General Presupuestaria que propugnamos, debiera contener algún Título o Capítulo dedicado a la contabilidad que regulara más ampliamente esta materia y reforzara la normativa jurídica actualmente existente en este campo y que, en nuestra opinión, es escasa.

Indicar, por último, que la implantación de este nuevo sistema contable no debe considerarse como

el final del proceso de actualización y mejora de la contabilidad en la Comunidad Foral sino como un paso más dentro de un proceso que, de forma progresiva, debe tender a la implantación de un sistema de contabilidad analítica o de costes necesario para hacer posible la plena aplicación y vigencia de un Presupuesto por Programas, al que ya el artículo 22.1 de la Norma Presupuestaria hace referencia, pero que hasta la implantación de aquél no podrá tener plena vigencia.

D. TRIBUTACION

Como último aspecto de este estudio y aunque el tema de la tributación no sea propiamente de carácter contable-presupuestario, por la importancia creciente del mismo en la normativa presupuestaria, creemos justificado incluir en él una breve referencia al mismo.

La regulación básica de esta materia, como ya se ha indicado en el apartado II de este estudio, viene dada por la normativa que, en el marco del actual Convenio Económico con el Estado de 1969, es aprobada por la Comunidad Foral. En ellos se regulan las diferentes figuras tributarias así como las circunstancias y aspectos concretos de cada tributo, careciendo Navarra de una Ley Tributaria de carácter general y debiéndose superar esta limitación con la aplicación supletoria de la Ley General Tributaria del Estado de 1963.

Por otra parte, esta regulación se completa con diversas disposiciones que, de una forma cada vez más creciente, se incluyen a través de las Leyes Forales anuales de Presupuestos. A este respecto, es significativo el dato de que en la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1986 de 48 artículos que contenía, 15 se referían a normas tributarias y, por su parte, en la Ley Foral de Presupuestos para 1987 de 60 artículos, 20 se refieren a este tema, sin contar en ambos casos las Disposiciones Adicionales, Transitorias y Finales.

Estas normas tributarias que se incluyen a través de las Leyes anuales presupuestarias pueden clasificarse en dos grupos:

1. Disposiciones Generales a toda la normativa tributaria.
2. Disposiciones Particulares referentes a las distintas figuras que integran el sistema Tributario Navarro.

Por su parte, dentro de este segundo grupo cabe distinguir:

1. Normas que modifican aspectos contenidos en las Leyes y Reglamentos reguladores de cada tributo, con carácter limitado al ejercicio económico en que rige la correspondiente Ley Presupuestaria.
2. Normas que modifican con carácter general aspectos contenidos en la normativa propia de cada tributo.

Esta técnica legislativa, como ya se ha indicado, produce importantes efectos negativos desde el punto de vista de la claridad y sistemática de la normativa tributaria vigente y podría, a nuestro juicio, mejorarse con una doble actuación:

1. Abordando la elaboración y aprobación de una Ley Foral General Tributaria que regulase todos aquellos aspectos comunes y generales en materia tributaria foral.

2. Abandonando la práctica de utilizar las Leyes anuales de presupuestos para modificar con carácter general aspectos contenidos en las Leyes y Reglamentos reguladores de cada tributo. Estas modificaciones deben afrontarse en el Parlamento a través de los correspondientes Proyectos de Ley en el caso de que lo que se pretenda sea la modificación de una Ley, o bien, de la adopción de las normas que procedan en función del rango de las que se pretendan modificar.

De esta forma, el contenido tributario de las Leyes anuales de Presupuestos quedaría limitado a las modificaciones que, con vigencia anual, proceda introducir en la normativa tributaria y que, a nuestro juicio, es el único que debe tener.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Aunque la entrada en vigor de la Norma Presupuestaria, de 28 de diciembre de 1979, supuso en su momento un paso decisivo en el proceso de ordenación y racionalización de la política presupuestaria en Navarra, diversos factores vienen incidiendo progresivamente en la pérdida de vigencia actual de la misma, haciéndola insuficiente para regular, en estos momentos, de una forma clara y sistemática la materia presupuestaria.

Por ello, recomendamos la necesidad de abordar, a la mayor brevedad posible, una nueva regulación de esta materia que supere las insuficiencias de la Norma Presupuestaria vigente, actualice esta normativa de acuerdo con las nuevas exigencias presupuestarias y adecue su rango legal al nuevo marco jurídico vigente.

2. El Gobierno de Navarra no ha aprobado, hasta la fecha, la nueva regulación en materia de control interno-intervención, aunque, en varias leyes forales anuales de presupuestos se contemplan previsiones al respecto.

Recomendamos su adopción a la mayor brevedad posible, con un alcance referido a todo el sistema de control interno y no limitándola, por tanto, a la Intervención. En todo caso, entendemos que ésta debe tender hacia un enfoque de Auditoría Interna cuya misión principal sea la vigilancia y puesta al día de los sistemas de control interno.

3. El nuevo sistema contable y de gestión económico-financiero (S. G. E. F.), implantado

con fecha 1 de enero de 1986, representa un avance esencial en el control de la gestión presupuestaria y el tratamiento contable de los hechos económicos derivados de la actuación de los órganos administrativos de la Administración Foral.

No debe considerarse, sin embargo, como el final del proceso de actualización y mejora de la Contabilidad en la Comunidad Foral, sino como un paso más dentro de un proceso que, como siguiente meta, debe tender progresivamente a la implantación de un sistema de contabilidad analítica o de costes, necesario para hacer posible la plena aplicación y vigencia del Presupuesto por Programas.

Asimismo, dado el creciente desarrollo de la Contabilidad en la Comunidad Foral, entendemos necesario reforzar la normativa jurídica actualmente existente en este campo. Esto pudiera efectuarse a través de algún Título o Capítulo de la futura nueva Ley Foral General Presupuestaria a la que en el punto 1 hemos hecho referencia.

4. En materia tributaria, la Comunidad Foral carece de una Ley General que regule los aspectos comunes de los diferentes tributos, aplicándose con carácter supletorio la Ley General Tributaria del Estado.

Son, por otra parte, las Leyes y Reglamentos reguladores de cada figura tributaria los que contienen las circunstancias y aspectos concretos de aquéllos.

Apreciamos, asimismo, que a través de las Leyes anuales de Presupuestos se incluyen disposiciones tributarias de carácter general a todos los tributos y otras referentes a figuras concretas que modifican aspectos de sus respectivas regulaciones, ya sea con una vigencia general, ya limitada al ejercicio presupuestario de que se trate.

En relación con toda esta materia, recomendamos:

— La elaboración y aprobación de una Ley Foral General Tributaria que regule todos los aspectos comunes y generales en materia tributaria foral, que, de alguna forma, cumpla, en el ámbito de la Comunidad Foral, el mismo cometido que, en régimen común, cumple la Ley General Tributaria. Debe tenerse, no obstante, en cuenta que esta norma, en estos momentos, se encuentra en fase de replanteamiento y sería deseable conocer el resultado del mismo antes de bordar aquélla regulación, por la necesaria coordinación que en este campo debe existir.

— No utilizar las Leyes anuales de Presupuestos para modificar con carácter general aspectos contenidos en las Leyes y Reglamentos reguladores de cada tributo.

En nuestra opinión, el contenido tributario de las Leyes anuales de Presupuestos debe quedar limi-

tado a las modificaciones que, con vigencia anual, proceda introducir en la normativa tributaria.

5. Las Leyes anuales de Presupuestos, además de disposiciones tributarias, contienen año tras año y cada vez de forma más amplia, disposiciones referentes a temas diversos que, en ocasiones, van más allá de la regulación jurídica de la ejecución de los Presupuestos anuales, que debiera ser su objetivo esencial.

Por esta vía, estas leyes se están convirtiendo en textos cada vez más extensos y con un contenido dispar a través de los que se derogan, aclaran o modifican otros textos legales, en ocasiones con vigencia general y en otras limitada al ejercicio presupuestario de que se trate.

Esta técnica legislativa, que en la práctica se está generalizando, aunque permite un cierto grado de agilidad y flexibilidad a la hora de regular esas materias, tiene, en nuestra opinión, importantes efectos negativos, ya que desnaturaliza el sentido de la Ley Foral anual de Presupuestos y dificulta la claridad y sistemática normativa de las materias por esta vía reguladas, además de que su generalización puede disminuir las facultades del legislativo en materia de examen y enmienda.

Por ello, recomendamos utilizar con prudencia esta práctica legislativa limitándola a las materias que guarden directa relación con las previsiones presupuestarias, regulando las que no la guarden a través de los cauces normativos procedentes.

Pamplona, noviembre de 1987

EL PRESIDENTE: Mariano Zufía Urrizalqui.

ANEXO V

ESTUDIO SOBRE DIVERSOS ASPECTOS REFERENTES A LA POLÍTICA DE PERSONAL EN LA ADMINISTRACION DE LA COMUNIDAD FORAL

Sumario

- I. INTRODUCCION
- II. MARCO NORMATIVO
 - II.1. Situación general funcional.
 - II.2. Especialidades.
 - II.3. Personal contratado en régimen administrativo.
- III. ANALISIS DE DIVERSOS ASPECTOS DE LA POLÍTICA DE PERSONAL
 - III.1. Provisión de Jefaturas de Sección y de Negociado.
 - III.2. Ascenso de grado por concurso de méritos.
 - III.3. Contrataciones temporales de carácter laboral.
 - III.4. Resolución litigiosa de los problemas de personal.

- III.5. Percepción de dietas por parte del personal funcionario perteneciente a Consejos de Administración de empresas públicas forales.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

I. INTRODUCCION

El presente estudio tiene por objeto analizar, desde un punto de vista eminentemente jurídico, diversos aspectos de la política de personal llevada a cabo por el Gobierno de Navarra, y se realiza dada la trascendencia que esta materia tiene en el desenvolvimiento de las Administraciones de la Comunidad Foral.

Tras examinar globalmente el marco normativo en que se desenvuelve el régimen jurídico del personal al servicio de las Administraciones Públicas de Navarra y el alcance del desarrollo reglamentario que cumple verificar al Gobierno de Navarra por imperativo legal, se procederá, en este estudio, al examen concreto de determinadas cuestiones surgidas como consecuencia de la aplicación de la nueva regulación de esta materia, así como de otros aspectos concretos de la política de personal seguida por el ejecutivo foral.

II. MARCO NORMATIVO

II.1. SISTEMA GENERAL FUNCIONARIAL

En ejercicio de la competencia que, con carácter de exclusiva, atribuye a la Comunidad Foral el artículo 49.1 b) de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se promulgó la Ley Foral 13/1983, de 30 de marzo, reguladora del Estatuto del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas de Navarra, que, de forma sistemática y omnicomprensiva, establece el régimen jurídico general de dicho personal, sin perjuicio de los ulteriores desarrollos normativos que la propia Ley Foral prevé y del respeto a los derechos y obligaciones esenciales reconocidos a los funcionarios públicos por la legislación básica del Estado.

La Disposición Adicional Primera de dicha Ley Foral encomienda al Gobierno de Navarra, imperativamente, la aprobación de diversos Reglamentos ejecutivos para antes del 1 de enero de 1985, sin menoscabo de las facultades de aquél para dictar cuantas otras disposiciones reglamentarias sean precisas. En cumplimiento de dicho mandato, se han dictado hasta la fecha los siguientes Reglamentos:

— Reglamento de Retribuciones: Aprobado por Decreto Foral 158/84, de 4 de julio.

— Reglamento para la Elección de los Organos de Representación: Aprobado por Decreto Foral 236/84, de 21 de noviembre. Suspendido en su aplicación por impugnación del Gobierno Central.

— Reglamento de Régimen Disciplinario: Aprobado por Decreto Foral 117/85, de 12 de junio.

— Reglamento de Ingreso en las Administraciones Públicas de Navarra: Aprobado por Decreto Foral 113/85, de 5 de junio.

— Reglamento de Provisión de Puestos de Trabajo: Aprobado por Decreto Foral 215/85, de 6 de noviembre.

— Reglamento de los Concursos de Méritos para el Ascenso de Grado: Aprobado por Decreto Foral 237/85, de 18 de diciembre.

Unicamente resta, pues, por aprobarse el Reglamento de Derechos Pasivos, siendo de significar, por otra parte, que el Gobierno de Navarra, en ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia, mediante Decreto Foral 121/1985, de 19 de junio, aprobó el Reglamento de vacaciones, licencias y permisos, que desarrolla las previsiones contenidas en los apartados i), f) y g) del número 1 del artículo 36 del Estatuto del Personal, conforme a lo indicado en el artículo 38 del mismo.

Si bien el desarrollo reglamentario, con la importante salvedad apuntada, se halla prácticamente ultimado, es de destacar que el Gobierno de Navarra no ha remitido hasta la fecha al Parlamento, el Proyecto de Ley Foral sobre integración en Grupos o Cuerpos de los funcionarios de las Administraciones Públicas de Navarra, proyecto que conforme a lo ordenado en la Disposición Adicional Quinta de la Ley Foral de reiterada mención, debió ser remitido antes del 1 de enero de 1985.

Debe dejarse constancia de la negativa incidencia que el retraso en la aprobación de dicha Ley Foral, cercano a los tres años, puede tener en las expectativas del colectivo funcional en orden a la promoción profesional articulada a través de la movilidad y de la carrera administrativa, al propio tiempo que dificulta la adecuada redistribución de los funcionarios entre las diversas Administraciones Públicas, objetivos todos ellos a cuya consecución pretende contribuir precisamente la aprobación de aquella Ley Foral, según establece la propia Disposición Adicional 5.ª del Estatuto.

Las anteriores disposiciones, complementadas por la Ley Foral 9/1985, de 25 de mayo, reguladora de la provisión de las Jefaturas de Sección y de Negociado de la Administración de la Comunidad Foral y por diversos preceptos de la Ley Foral reguladora del Gobierno y de la Administración, referentes al sistema de designación de los Directores Generales y de Servicio, así como de los Jefes de Sección y de Negociado, conforman el bloque normativo general regulador de la materia de personal, sin perjuicio de las especialidades a que seguidamente se hará mención.

II.2. ESPECIALIDADES

Inicialmente, según lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley Foral 13/83, quedaron excluidos del ámbito de aplicación del Estatuto, las siguientes categorías de personal:

- a) Los Vocales del Tribunal Administrativo Delegado de la Diputación Foral.
- b) Los miembros de la Policía Foral.
- c) Los funcionarios sanitarios municipales.
- d) Los profesionales que ocasionalmente y en virtud de encargos concretos, presten servicios a las Administraciones Públicas de Navarra.

Respecto a los Vocales del Tribunal Administrativo, mediante Ley Foral 11/1986, de 14 de noviembre, se dispuso su sujeción al Estatuto del Personal, del que inicialmente fueron excluidos.

Por lo que se refiere a los miembros de la Policía Foral, su estatuto personal ha sido regulado por la Ley Foral 1/1987, de 13 de febrero, de Cuerpos de Policía de Navarra que, en diversos aspectos, se remite al régimen general establecido para los restantes funcionarios de las Administraciones Públicas de Navarra; por otra parte, es de significar que mediante dicha Ley Foral se excluye a los Policías Locales del ámbito de aplicación del Estatuto General, sujetándolos a idéntico régimen estatutario que los Policías Forales, en consideración, según se expone en el Preámbulo de aquella Ley, a la similitud de sus funciones y a la coordinación que debe existir entre ambos Cuerpos de Policía; régimen estatutario que, como ya se ha apuntado, se pretende sea lo más similar posible al del resto de los funcionarios públicos de la Comunidad Foral.

En cuanto a los funcionarios sanitarios municipales, la Ley Foral 22/1985, de 13 de noviembre, de Zonificación Sanitaria de Navarra, les otorga la opción de transferencia a la Administración de la Comunidad Foral en el momento de la implantación de la estructura de atención primaria en su respectiva Zona Básica de Salud y respecto a las vacantes de sanitarios que se produzcan, serán provistas por aquélla como funcionarios propios de la misma; es decir, a través de dicha Ley Foral se persigue el objetivo último de convertir al personal sanitario municipal en funcionarios de la Administración Foral al servicio de la Sanidad Local. No obstante, dicho personal queda excluido del ámbito de aplicación del Estatuto General del personal y se rige, conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Zonificación Sanitaria, en cuanto a derechos, deberes, retribuciones y régimen disciplinario, por lo establecido en la Norma de Sanitarios Municipales, de 16 de noviembre de 1981. Por otra parte, a partir de la implantación de la primera Zona Básica de Salud, la Administración Foral se ha hecho cargo del coste del personal

sanitario municipal, a cuyo efecto los Presupuestos Generales de Navarra de 1986 y 1987 han consignado las partidas presupuestarias precisas, integradas en el Fondo de Participación de las Entidades Locales en los impuestos de Navarra.

En lo que concierne a los contratos para la prestación de servicios profesionales de carácter ocasional, la Disposición Adicional Tercera de la Ley Foral 13/1986, de 14 de noviembre, de Contratos, les confiere expresamente el carácter de administrativos, encomendando al Gobierno de Navarra su regulación específica, de la que será supletoria la Ley Foral de anterior mención y, en especial, la normativa referente al contrato de obras. Dicha normativa especial no ha sido, hasta el momento, aprobada.

Atención especial merece la situación del personal funcionario transferido por el Estado a la Comunidad Foral del que, sin perjuicio de lo que a lo largo del presente estudio se exponga, en este momento nos limitamos a señalar que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Cuarta, n.º 3, de la LORAFNA y en el artículo 7 del Real Decreto 2356/84, de 19 de diciembre, que establece las normas reguladoras de la transferencia de servicios estatales a la Comunidad Foral, dependerá orgánica y funcionalmente de la Comunidad Foral, con respeto de los derechos que le correspondan en el momento de la transferencia.

II.3 PERSONAL CONTRATADO EN RÉGIMEN ADMINISTRATIVO Y LABORAL

a) Consideración general.

La sucinta regulación estatutaria del personal contratado en régimen administrativo y laboral, cuya selección, al igual que en el caso del personal funcionario, ha de verificarse mediante convocatoria pública y a través de pruebas basadas en los principios de mérito y capacidad, se limita a determinar los supuestos que pueden dar lugar a estas formas de contratación y a fijar su régimen jurídico general que, en el primer caso, será el que se establezca reglamentariamente y en el propio contrato y, en el segundo, el establecido por el Estatuto de los Trabajadores, las disposiciones específicas que se dicten y los convenios colectivos que se acuerden. Los Reglamentos de ingreso y de retribuciones contienen disposiciones específicas relativas a ambas clases de contratación de personal.

b) Los supuestos habilitantes para la contratación de personal laboral.

Si el propio Estatuto determina, en su artículo 87, con suma precisión, los supuestos que habilitan a las Administraciones Públicas la contratación de personal en régimen administrativo, «realización

de estudios o proyectos singulares no habituales y provisión temporal de vacantes cuya provisión por funcionarios ha sido objeto de convocatoria», no sucede lo mismo en el caso del personal laboral, respecto de que el artículo 93 dispone genéricamente que podrán ser objeto de contratación «para la prestación de aquellos servicios que no sean propios de sus respectivos funcionarios o de su personal eventual».

De la escueta regulación contenida en el artículo 93 del Estatuto parece inferirse una prescripción de carácter finalista, cual es la existencia de determinados puestos de trabajo cuyo desempeño implica el ejercicio de funciones públicas y que por tanto han de ser provistas por funcionarios públicos, en tanto que de otros no es predicable tal carácter, pudiendo, en consecuencia, y a salvo la reserva al personal eventual, ser ocupados por personal laboral; a idéntica conclusión se llega del análisis del artículo 15.1 de la Ley de Reforma de la Función Pública, que dispone que en las relaciones de puestos de trabajo, entre otros extremos, se especifiquen los puestos que, «en atención a la naturaleza de su contenido se reservan a funcionarios públicos».

En parecidos términos al artículo 93 del Estatuto se pronuncia el Convenio Colectivo suscrito por la Administración de la Comunidad Foral y la Unión General de Trabajadores cuyo artículo 5, para la determinación de los puestos de trabajo «que impliquen prestación de servicios que no sean propios de sus respectivos funcionarios o de su personal eventual», se remite a «las disposiciones que regulan este extremo».

Ahora bien, si las plazas reservadas al personal eventual están perfectamente delimitadas en el artículo 33 del Estatuto, por el contrario, la normativa vigente nada establece respecto a qué puestos de trabajo implican el ejercicio de funciones públicas y han de ser provistos por funcionarios.

Ello da lugar a una ausencia de criterios generales a la hora de determinar en qué régimen, funcional o laboral, ha de ser provisto determinado puesto de trabajo, lo que en la práctica se traduce en que idénticas funciones o prestaciones de servicios sean ejercidas, en unos casos, por personal laboral y, en otros, por personal funcionario; ello se prueba con el simple examen de las plantillas orgánicas y relaciones de personal de los últimos años, en que puede observarse la provisión indistinta desde el nivel superior —por ejemplo, médicos del Hospital de Navarra— al nivel inferior —verbigracia, ordenanzas— por funcionarios y contratados laborales.

Por todo ello consideramos de suma importancia que, a través del instrumento normativo adecuado —a nuestro juicio, la Ley Foral, por afectar al ámbito nuclear del régimen estatutario de la función pú-

blica, como se sostiene en la sentencia del Tribunal Constitucional número 99/1987, de 11 de junio— se fijan los criterios generales delimitadores de lo que constituye ejercicio de funciones públicas, dejándose a ulterior desarrollo reglamentario la especificación de los puestos de trabajo que —en aplicación de tales criterios— han de ser provistos por funcionarios; por otra parte, no parece oportuno que se utilice la plantilla orgánica como instrumento idóneo para cumplir tal finalidad, puesto que, por un lado, el artículo 19 del Estatuto no contempla específicamente tal posibilidad y, por otro, mediante tal práctica, dejará de lograrse la necesaria uniformidad entre las distintas Administraciones Públicas que, gozando de autonomía para la aprobación de sus respectivas plantillas orgánicas, podrían aplicar criterios contrapuestos, sin perjuicio, además, de que anualmente podrían variar tales criterios. En definitiva, estimamos que las plantillas orgánicas han de limitarse a la especificación de los puestos de trabajo que han de ser provistos por funcionarios, como consecuencia de la aplicación de las determinaciones establecidas con carácter general por vía legal y reglamentaria.

c) Convenio colectivo suscrito con la U. G. T.

El convenio colectivo suscrito por la Administración de la Comunidad Foral y sus organismos autónomos con la U. G. T., en noviembre de 1986, ha venido a cubrir la insuficiente regulación existente con anterioridad respecto a la prestación de servicios del personal ligado a tales Administraciones por una relación jurídica laboral.

Dicho convenio, suscrito únicamente por la referida central sindical, es de aplicación a la práctica totalidad del personal laboral, ya que éste, mayoritariamente, se ha adherido al mismo en forma implícita al no manifestar expresamente su voluntad de quedar excluido, y contiene una amplia regulación respecto a cuantos extremos afectan a la relación laboral, siendo de destacar cuanto se refiere a la clasificación y promoción profesional, así como al régimen retributivo, cuyas determinaciones son de aplicación retroactiva al 1 de enero de 1986.

III. ANALISIS DE DIVERSOS ASPECTOS DE LA POLÍTICA DE PERSONAL

III.1 PROVISIÓN DE JEFATURAS DE SECCIÓN Y DE NEGOCIADO

La Ley Foral 9/1985, de 25 de mayo, reguladora de la provisión de las Jefaturas de Sección y de Negociado, al igual que los artículos 33 de la Ley Foral reguladora del Estatuto del Personal y 49 de la Ley Foral reguladora del Gobierno y de la Administración, establece que dichas Jefaturas serán desempeñadas por funcionarios pertenecientes o ad-

critos a la Administración de la Comunidad Foral y serán provistas mediante convocatoria de concurso de méritos; posteriormente, el Reglamento de Provisión de puestos de trabajo, aprobado por Decreto Foral de 6 de noviembre de 1985, regula el procedimiento, requisitos y méritos a tener en cuenta en la resolución de tales concursos.

Pero la Ley Foral 9/85, citada, prevé, de forma transitoria, la ampliación excepcional del plazo de provisión interina de vacantes de Jefaturas, fijado en su artículo 2 en el plazo máximo de un año, para los supuestos de Secciones o Negociados «que puedan verse afectados por la modificación que en la estructura orgánica de sus respectivos Departamentos pueda, en su caso, introducirse como consecuencia de la asunción de nuevos servicios estatales». El artículo 2 de dicha Ley Foral configura la provisión interina como de libre nombramiento y separación por el órgano competente.

Una previsión excepcional de tal carácter ha supuesto que, hasta la fecha, todas las Jefaturas hayan sido provistas interinamente, lo que implica, o bien, una interpretación en exceso extensiva de la autorización legal, o, en otro caso, de estimar que la Administración Foral ha hecho un uso correcto y estricto de la misma, que todas las Secciones y Negociados se verían afectados por una eventual modificación de la estructura de los Departamentos, derivada de la asunción de nuevos servicios, lo que resulta difícilmente sostenible.

En cualquier caso, habida cuenta que el proceso de asunción de servicios se halla muy avanzado, nos parece procedente la provisión de Jefaturas en la forma reglamentaria, mediante concurso de méritos, eliminando las actuales situaciones de interinidad y restringiendo los supuestos de nuevas provisiones interinas a los casos excepcionales de Servicios y Negociados de Departamentos susceptibles, realmente, de reestructuración orgánica derivada de la nueva asunción de servicios estatales.

III.2 ASCENSO DE GRADO POR CONCURSO DE MÉRITOS

Dos son los sistemas que la Ley Foral reguladora del Estatuto del Personal, en su artículo 16, arbitra para el ascenso de grado; a través del primero de ellos, un 10 por ciento de los funcionarios de los grados 1 a 6, ambos inclusive, ascenderán, por orden de antigüedad, al grado inmediatamente superior, por lo que este sistema opera mecánicamente y, en él, únicamente se tiene en cuenta el hecho objetivo, exento de valoración, del tiempo de permanencia en un grado determinado; mediante el segundo sistema, que afecta a idéntico porcentaje de funcionarios de los grados 1 a 6, el ascenso se produce por concurso de méritos, lo que conlleva la valoración de los que puedan concurrir en los aspirantes y la posibilidad de que,

por no alcanzar la puntuación mínima exigida, no se cubra el mencionado porcentaje de ascenso.

Así pues, en el primer supuesto, el ascenso de grado forzosamente afectará al porcentaje del 10 por ciento de funcionarios más antiguos en el respectivo grado, en tanto que en el segundo, únicamente ascenderían quienes superen con sus méritos la puntuación mínima exigida y con el límite máximo del indicado porcentaje. En ambos casos, conforme a lo dispuesto en el núm. 2 del citado artículo 16, el ascenso de grado se realizará anualmente.

Ya se ha señalado que el Reglamento de los concursos de méritos para el ascenso de grado fue aprobado por Decreto Foral 237/85, de 18 de diciembre, aun cuando debió serlo con anterioridad al 1 de enero de dicho año por mandato de la Ley Foral que desarrolla. Pues bien, la Administración Foral ha dejado de convocar el preceptivo concurso de méritos para el ascenso de grado durante los años 1985, 1986 y 1987. Si la falta de celebración de concurso en 1985 pudo ampararse en la no aprobación del Reglamento, justificación frágil en cuanto deriva de un incumplimiento legal, en 1986 y 1987 —vigente, por tanto, el Reglamento— no se aprecia razón alguna que justifique la dejación de la Administración Foral.

El concurso de méritos para el ascenso de grado, comúnmente se ha entendido como un mecanismo destinado a quebrar la excesiva rigidez de que ha adolecido el régimen retributivo en la Administración Pública; es decir, a su través, se pretende primar al funcionario público que acredite una mayor preparación profesional y una mejor disposición y rendimiento en el ejercicio de sus funciones. Esta finalidad queda patente en la literalidad del artículo 4 del Reglamento que establece como méritos a valorar en los concursos, únicamente, el «currículum profesional» y «la actitud y rendimiento de los concursantes en el desempeño de sus respectivos puestos de trabajo». En definitiva, el ascenso de grado por concurso de méritos puede servir de acicate para un mayor rendimiento en el trabajo que redundará en una mayor eficacia de la Administración Pública, además de constituir una exigencia legal como medida de fomento de la carrera administrativa.

III.3 CONTRATACIONES TEMPORALES DE CARACTER LABORAL

La política de contrataciones temporales realizada por la Administración Foral viene condicionada por el hecho, ya analizado en el apartado II.3.b) de este estudio, de que la vigente normativa no determina qué puestos de trabajo implican el ejercicio de funciones públicas y, consecuentemente, han de ser desempeñadas por funcionarios; ello da lugar, como se observa en el examen de

diversas convocatorias y subsiguientes contrataciones efectuadas por el Gobierno de Navarra, a la provisión en régimen laboral temporal de puestos de trabajo que, en supuestos idénticos o análogos, como es el caso de los Auxiliares Administrativos y Técnicos de Administración Pública, son desempeñados por funcionarios públicos.

Ha de precisarse, no obstante, que tal actitud de la Administración Foral no carece de cobertura legal, dado que el artículo 14 de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio de 1986 (al igual que la relativa al ejercicio de 1987) «autoriza al Gobierno de Navarra para contratar temporalmente en régimen laboral el personal necesario para cubrir sustituciones, bajas, vacantes no cubiertas y supuestos análogos». Dados los términos de generalidad en que se halla redactado tal precepto, puede sostenerse que el Gobierno de Navarra goza de una potestad omnímoda para efectuar contrataciones en régimen laboral en los supuestos de provisión temporal de cualesquiera puestos de trabajo, lo que, en la práctica, ha derivado en una tácita pérdida de vigencia de lo dispuesto en los artículos 87 b) y 93 del Estatuto del Personal, ya analizado con anterioridad.

Sentado lo anterior, parece oportuno proceder al análisis concreto de las contrataciones de Auxiliares Administrativos y Técnicos de Grado Medio realizadas en 1986.

Por lo que concierne a los Auxiliares Administrativos, en virtud de convocatoria aprobada el 22 de octubre de 1985, que establece como sistema de selección el previsto en el artículo 42.2.c) del Reglamento de ingreso en las Administraciones Públicas, se procede a la contratación temporal, al amparo del Real Decreto 1989/84, de 17 de octubre, de 93 personas que se adscribirán a los diversos Departamentos de la Administración Foral, por un plazo de seis meses, prorrogables hasta dos años; el primer extremo que cabe destacar, como ya ha sido señalado, es que los puestos de trabajo de Auxiliar Administrativo, que generalmente están provistos por funcionarios públicos, se adscriben a personal laboral, cuestión respecto de la que no es menester incidir de nuevo. En segundo lugar, se observa que la contratación temporal de tan alto número de personas se justifica escuetamente en la finalidad de «atender a las necesidades de personal Auxiliar Administrativo», sin referencia alguna a si se trata de una necesidad eventual y cuál sea su causa.

Los supuestos habilitantes para la contratación temporal en régimen laboral vienen determinados en la legislación laboral, a la que expresamente se remite la normativa administrativa, y específicamente en los artículos 15 y concordantes del Estatuto de los Trabajadores que, expuesto en forma genérica, los contraen a la prevención de

necesidades de carácter no permanente; no obstante, el propio artículo 15, en su número 2, autoriza al Gobierno de la Nación a establecer otros supuestos de contratos de duración determinada con objeto de facilitar la colocación de trabajadores demandantes de empleo.

En ejercicio de tal habilitación legal, el Gobierno dicta el Real Decreto 1989/84, de 17 de octubre, que autoriza a las empresas a celebrar contratos de duración determinada —no inferior a 6 meses ni superior a 3 años, con posibilidad de prórrogas que no excedan dicho plazo máximo— cualquiera que sea la naturaleza, eventual o permanente, de las actividades a realizar. Es al amparo de este Decreto, que pretende flexibilizar el mercado de trabajo como medida de fomento de la colocación de trabajadores desempleados, como se realizan las contrataciones de Auxiliares Administrativos de que se trata, por lo que no cabe dudar, al menos formalmente, de la cobertura jurídica de las mismas, aunque ello pueda suponer, en algunos casos, la contratación temporal de personal para necesidades de carácter permanente.

Por lo que respecta a la contratación de Diplomados Universitarios, realizada también al amparo del Real Decreto 1989/84, el Acuerdo del Gobierno de Navarra que la autoriza, expone las razones que la fundamentan, consistentes «en la conveniencia de potenciar temporalmente los efectivos personales de la Hacienda de Navarra dedicados a erradicar el fraude fiscal, ... al ser notoriamente insuficientes las actualmente destinadas a tales labores». En este sentido, nos parece que tales circunstancias justifican racionalmente la procedencia de la contratación temporal que, como en el caso anterior, se ha prorrogado hasta dos años.

Ahora bien, en este apartado parece oportuno realizar las siguientes precisiones de carácter general.

a) Sería sumamente conveniente, por racional, que previa la realización de los estudios que procediesen, se elaborase una plantilla orgánica real que previese el montante de los efectivos de personal adecuados al cumplimiento de los objetivos que la Administración Foral tiene asignados, de tal forma que la oferta de empleo público se acomodase en todo caso a aquélla; esto permitiría, desde luego, discernir y, a posteriori, controlar la procedencia de la provisión permanente o temporal de los diversos puestos de trabajo.

b) Se observa una tendencia generalizada hacia la contratación de carácter laboral, en detrimento de la administrativa que prácticamente no se utiliza, de lo que son exponente en el presente ejercicio diversas convocatorias para la provisión temporal de vacantes reservadas a funcionarios públicos. Esta tendencia parece inscribirse en la política de personal desarrollada a nivel del Es-

tado, en que la Ley 30/84, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, prohíbe, en su Disposición Adicional 4.^a, a las Administraciones Públicas la celebración de contratos de colaboración temporal de carácter administrativo; pero, sin embargo, como hemos reiterado, la legislación foral vigente en la específica materia de personal no sólo admite la contratación administrativa, sino que, en determinados casos, la antepone a la laboral, aun cuando las sucesivas Leyes Forales de Presupuestos, como se ha indicado, vengán a quebrar tal pronunciamiento habilitando al Gobierno de Navarra a la contratación laboral temporal en la generalidad de los casos. Así las cosas, si en línea con la legislación estatal se estima más conveniente la vía de la contratación laboral, con proscripción de la administrativa, lo procedente será reformar el Estatuto del Personal en el aspecto de que se trata y no quebrar el sistema diseñado en el mismo mediante medidas singulares articuladas, como viene sucediendo, en las sucesivas Leyes Forales de Presupuestos.

III.4 RESOLUCION LITIGIOSA DE LOS PROBLEMAS DE PERSONAL

Como consecuencia, fundamentalmente, de la entrada en vigor del nuevo régimen estatutario del personal, se ha producido en los últimos años un importante número de reclamaciones de los funcionarios, cuya resolución, en la generalidad de los casos, se ha remitido a la vía jurisdiccional.

Así, se observa que a 31 de diciembre de 1986, quedaban pendientes de resolución 93 recursos contenciosos-administrativos, de entre los que por su repercusión económica cabe destacar los siguientes:

— El recurso planteado contra la Disposición Final cuarta del Reglamento de Retribuciones sobre la entrada en vigor del nuevo régimen retributivo. El Tribunal Supremo, confirmando la sentencia de la Sala de instancia, falla con fecha 6 de octubre de 1986, que la vigencia del nuevo régimen retributivo ha de iniciarse el 1 de enero de 1984, conforme a lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda del Estatuto; posteriormente el Auto de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona, de fecha 9 de junio de 1987, declaró de aplicación a los funcionarios forales la sentencia citada, del Tribunal Supremo. Conforme a ello, el Gobierno de Navarra acordó, el día 26 de junio de 1987, abonar a sus funcionarios una cantidad a cuenta de la liquidación definitiva que se practique en su día.

El montante económico a que ascienden, en principio, las diferencias retributivas se fija en 650 millones de pesetas, al que debe añadirse otros 50 millones que se habilitan para financiar el contrato a concertar con una empresa consultora para la

realización de las liquidaciones definitivas, según Acuerdo del Gobierno de Navarra de 26.VI.1987.

– Recurso interpuesto contra Acuerdo denegatorio de que el quinquenio extraordinario fuese considerado a efectos de inclusión inicial en el grado, al amparo de lo previsto en el párrafo primero de la Disposición Transitoria Quinta del Estatuto. El Tribunal Supremo ha fallado en favor de los recurrentes, en sentencia dictada el año 1987, por lo que, en definitiva, la asignación inicial del grado a los funcionarios acogidos al sistema de quinquenios acumulativos a la entrada en vigor del Estatuto, se debe verificar incrementando en diez años el período de servicios efectivos.

El Gobierno de Navarra ha interpuesto contra dicha sentencia recurso en interés de Ley, cuya resolución dado el carácter de este recurso, no tendrá efectos respecto a los primitivos recurrentes, pero sí respecto a eventuales reclamaciones que puedan producirse en el futuro. Si el recurso en interés de la Ley es desestimado y, por tanto, se ratifica el criterio anteriormente sustentado, tendría una importante repercusión económica, que algunas fuentes cifran en unos 100 millones de pesetas, dado el importante número de funcionarios que ascenderían de grado.

– Recurso interpuesto por diversos A. T. S. relativo a abono de diferencias retributivas hasta la entrada en vigor del Estatuto del Personal, en virtud de Acuerdo de la anterior Corporación Foral de fecha 5 de julio de 1979. El Tribunal Supremo, en diversas sentencias dictadas en el año 1987, ha reconocido el derecho de los recurrentes a la percepción de dichas diferencias retributivas; de dichas sentencias, de aplicación a un importante colectivo de funcionarios, se deriva una repercusión económica para la Hacienda Foral que se estima en unos 550 millones de pesetas.

– Recurso interpuesto por un funcionario jubilado contra Acuerdo del Gobierno de Navarra por el que se determina el haber regulador de la correspondiente pensión tomando en consideración las retribuciones vigentes con anterioridad al Reglamento de Retribuciones; en este sentido, recordamos lo ya señalado con anterioridad respecto a que el Reglamento de Derechos Pasivos, que debiendo haberse aprobado con anterioridad al 1 de enero de 1985, todavía no ha sido aprobado. Tal actitud pasiva del ejecutivo foral, tan prolongada en el tiempo, parece ampararse en la previsión contenida en la Disposición Adicional primera, n.º 2, del Reglamento de Retribuciones que establece que, en tanto no entre en vigor el Reglamento de Derechos Pasivos, se tomará en consideración, «para la determinación del sueldo regulador las retribuciones vigentes con anterioridad a este Reglamento Provisional». Pues bien, y sin perjuicio de lo que ulteriormente resuelva el Tribunal Su-

premo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona, ha estimado el recurso interpuesto, considerando que la anterior Disposición Adicional es ilegal al contravenir tanto el espíritu como la letra de la Disposición Transitoria tercera del Estatuto del Personal, y fallando, en consecuencia, que la determinación del haber regulador debe realizarse tomando en consideración el sueldo que el funcionario perciba en el momento de la jubilación.

Así las cosas, y de prosperar la tesis sustentada en dicha sentencia, la repercusión económica puede alcanzar elevadas cotas, si se tiene en cuenta que el número de funcionarios afectados –comprensivo de los pertenecientes a todas las Administraciones Públicas de la Comunidad Foral– puede ser considerable.

– Diversos funcionarios transferidos por el Estado solicitaron del Gobierno de Navarra la equiparación retributiva y de nivel con el resto de los funcionarios de la Administración Foral, petición que fue desestimada por Acuerdo de fecha 4 de Abril de 1986; interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente de la Audiencia Territorial, es desestimado por ésta, pero apelada la sentencia ante el Tribunal Supremo, éste estima el recurso, declarando que, si en virtud de lo previsto en la disposición transitoria 4.ª, n.º 3, de la LORAFNA y en el art. 12 de la Ley 30/84 de Reforma de la Función Pública, los funcionarios transferidos por el Estado en la Comunidad Foral se integran plenamente en ésta, en situación de igualdad con los propios funcionarios forales, de ello ha de derivarse que tanto su clasificación como el nivel retributivo han de ser idénticos. Contra dicha sentencia se ha interpuesto recurso de revisión en interés de ley, cuya resolución tendrá los efectos ya señalados en precedentes apartados; si de nuevo se ratifica el criterio sustentado en la sentencia pendiente de revisión, la repercusión económica para la Hacienda Foral que, en estos momentos, ya es importante, se incrementará en un futuro próximo cuando se asuman las competencias en materia de Educación y Sanidad, que supondrá el mayor trasvase de funcionarios estatales a la Administración Foral.

El resto de los recursos contenciosos no han podido ser cuantificados ni siquiera aproximadamente, por falta de la información necesaria, pero –a buen seguro– carecen de un significado cualificado, comparativamente, con la importante repercusión económica de los ya analizados, por afectar a reclamaciones individuales o de grupos muy poco numerosos de funcionarios.

Del análisis efectuado se deduce, por otra parte, la inexistencia de un seguimiento centralizado de las reclamaciones y recursos planteados por el personal que impide el conocimiento inme-

diato de la clase, número y situación que de ellos se derive, por lo que se hace precisa la implantación, en la unidad administrativa que corresponda, de los mecanismos de gestión necesarios para el adecuado seguimiento y control de esta materia. Nos indican a este respecto que en el año 1988 se pretende implantar la mecanización en este campo.

Al propio tiempo, ello serviría para consignar en los Presupuestos Generales las necesarias previsiones por riesgos derivados de reclamaciones económicas del personal; previsiones necesarias en una ordenada política presupuestaria y cuya falta de consignación es constatable en los Presupuestos de los últimos años.

B) **Vía Laboral.**

El importante incremento del personal contratado en régimen laboral, que, en la actualidad, se cifra porcentualmente en el treinta por ciento del conjunto del personal al servicio de la Administración Foral, ha determinado, asimismo, un aumento de las cuestiones litigiosas planteadas ante la jurisdicción laboral.

De la información facilitada por el Servicio de Asesoría Jurídica, se deduce que al 31 de diciembre de 1986 se hallaban pendientes de resolución ante los Tribunales del orden social 13 demandas, cuyo riesgo económico, cuantificado aproximadamente, alcanzaría los 20 millones de pesetas.

En dicha cuantificación no se incluye la demanda planteada por los empleados de la empresa pública NASERSA, a que se hace referencia en el informe de fiscalización sobre la ejecución de los planes del Gobierno de Navarra de promoción y ayudas a empresas privadas (B. O. P. n.º 37/87) y que ha sido resuelta por el Tribunal Central de Trabajo el presente año en favor de los demandantes, por la que se ha reconocido a éstos la opción a adquirir la condición de fijos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 43 del Estatuto de los Trabajadores.

III.5 **PERCEPCION DE DIETAS POR PARTE DEL PERSONAL FUNCIONARIO PERTENECIENTE A CONSEJOS DE ADMINISTRACION DE EMPRESAS PUBLICAS FORALES**

En las distintas sociedades públicas dependientes de la Administración de la Comunidad Foral, constituye un hecho habitual que los cargos de Vocales de sus Consejos de Administración estén ocupados por Consejeros del Gobierno de Navarra, a quienes se atribuye normalmente la presidencia, Directores Generales y altos funcionarios públicos.

Ha podido comprobarse, asimismo, que las personas —Consejeros del Gobierno, Directores Generales y funcionarios— que ocupan los cargos de

Consejeros de tales sociedades públicas, en algunos casos, perciben dietas por asistencia a las sesiones del Consejo de Administración, habiendo, en otros casos, renunciado tácitamente a dicha percepción.

El derecho a la percepción de dietas por los Consejeros de las sociedades, viene normalmente reconocido en los propios Estatutos por los que se rigen; así, a modo de ejemplo, el art. 17 de los Estatutos de la Sociedad «Obras Públicas de Navarra, Sociedad Anónima» dispone que, «Los Consejeros podrán tener una remuneración de carácter fijo y, en todo caso, derecho a dietas por asistencia a las sesiones e indemnizaciones por los gastos de desplazamiento que origine la asistencia de las reuniones que se celebren»; de la dicción literal de dicho precepto parece deducirse que, si bien la percepción de remuneraciones fijas se supedita a la voluntad del órgano competente de la Sociedad, la percepción de dietas e indemnizaciones es un derecho que, «en todo caso», les corresponde a los Consejeros, sin perjuicio, claro es, de la posibilidad de su renuncia por los interesados.

Pero, aun cuando estatutariamente se reconoce ese derecho, la ya señalada circunstancia de que, en muchos casos, concurre en los miembros del Consejo la condición de funcionarios públicos o de cargos políticos de la Administración de la Comunidad Foral, necesariamente nos obliga al examen de la normativa administrativa foral reguladora del ejercicio de dichos cargos o prestación de servicios funcionariales, al objeto de formar un juicio cabal sobre su procedencia.

En el caso de los Consejeros del Gobierno y Directores Generales, en función de lo establecido en los artículos 27, 40 y 47 de la Ley Foral reguladora del Gobierno y de la Administración, puede sostenerse que no existe incompatibilidad legal para la percepción de dietas por asistencia a Consejos de Administración de que formen parte.

En apoyo de lo anterior, a título comparativo, puede señalarse que el artículo 6 de la Ley 25/1983, de 26 de diciembre, sobre incompatibilidades de altos cargos, aplicable, entre otros, a los miembros del Gobierno Central y Directores Generales, establece expresamente la compatibilidad entre el ejercicio del cargo y la representación de la Administración en los órganos colegiados directivos o Consejos de Administración de Organismos o empresas con capital público, autorizando a los interesados la percepción de dietas o indemnizaciones por el ejercicio de dicha actividad compatible.

Por lo que se refiere al personal funcionario, la normativa foral de aplicación que «prima facie» contiene una regulación completa del sistema de incompatibilidades a que aquél está sujeto, expresamente se pronuncia respecto a esta materia, estableciendo en el artículo 56.6 del Estatuto del

Personal que «los funcionarios que representen a las Administraciones Públicas de Navarra en los órganos de gobierno de empresas en las que participen aquéllas, sólo podrán percibir las dietas o indemnizaciones que correspondan por la asistencia a las sesiones de dichos órganos». En igual sentido, por lo que se refiere a la legislación estatal, el artículo 8 de la Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas, explícitamente reconoce tal derecho, con el carácter de básico, limitando a dos el número de consejos de administración a que puede pertenecerse, salvo expresa autorización del órgano competente de la Administración Pública de que se trate, y sujetando la cuantía de las dietas a percibir al límite que con carácter general se establezca.

Por tanto, es evidente que, con carácter general, la participación de los funcionarios públicos en órganos de gobierno de sociedades, cuyo capital pertenezca, total o parcialmente, a la Administración Pública, genera el derecho a percibir dietas o indemnizaciones por la asistencia a las sesiones de dichos órganos.

Estimamos, además, que no puede obstar a tal conclusión la incompatibilidad establecida con carácter general en el artículo 56.3 del Estatuto del Personal, que impide a cualesquiera funcionarios la posibilidad de percibir más de un sueldo con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o de los organismos y empresas de ellas dependientes; entendemos que tal incompatibilidad general no implica, por sí misma, la imposibilidad jurídica de percibir dietas por asistencia a Consejos de Administración de empresas públicas forales, puesto que dichas dietas no encajan, estrictamente, en el concepto de sueldo, definido en el mencionado precepto como «toda retribución periódica». A nuestro juicio, la expresión «periódica» es utilizada en el sentido de cíclica, como referida a períodos o espacios de tiempo «que, acabados, vuelvan a contarse de nuevo» (acepción de la Real Academia de la Lengua), es decir, encierra el significado de algo fijo o de cumplimiento inexorable, lo que no concurre en el caso de las sesiones de los Consejos de Administración, que puede reunirse «cuantas veces se considere conveniente».

No obstante, si bien, con carácter general, podemos sostener la viabilidad jurídica de la percepción de estas dietas, existe un supuesto cualificado, cual es el de los funcionarios a quienes se impone un régimen de dedicación exclusiva por el que devengan el complemento correspondiente, en el que dicha opinión puede ser cuestionada.

En efecto, el art. 56 del Estatuto del Personal, establece, con carácter de generalidad, las incompatibilidades que el mero ejercicio de la función

pública comporta, sea cual fuere el concreto puesto de trabajo que se desempeñe, del que podrán derivarse otras incompatibilidades complementarias. Así, para el supuesto de los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo que tengan asignado el complemento de dedicación exclusiva, el n.º 7 del repetido art. 56 dispone que «estarán sujetos, además de a las incompatibilidades establecidas en los apartados anteriores, a la prohibición específica a la que se refiere el art. 45.2» del Estatuto.

El expresado artículo 45.2 del Estatuto, en forma clara y taxativa, dispone que «quienes desempeñen dichos puestos de trabajo (los que tienen asignado complemento de exclusividad) prestarán sus servicios en régimen de plena disponibilidad y absoluta dedicación y no podrán realizar ninguna otra actividad lucrativa ni en el sector público ni en el privado, con excepción de la docencia en centros universitarios y de la administración del patrimonio personal o familiar». De la lectura de dicho precepto parece desprenderse que el legislador foral ha pretendido contemplar la especial situación en que se encuentran determinados funcionarios, por la índole peculiar de sus funciones y de su puesto de trabajo imponiéndoles, en sentido positivo, la plena disponibilidad y absoluta dedicación y, en sentido negativo, la imposibilidad de realizar cualquier otra actividad lucrativa ajena a las expresamente autorizadas, compensando tan singular situación mediante la asignación de un complemento retributivo. ¿Podemos afirmar que la asistencia, remunerada mediante dietas, a órganos de gobierno de empresas con participación pública constituye ejercicio de «otra actividad lucrativa»? Si atendiésemos al sentido literal de la expresión «actividad lucrativa», por la que habría de entenderse ejercicio de tareas del que se deriva una ganancia económica, deberíamos contestar afirmativamente a la cuestión formulada.

Ahora bien, el término dieta no es unívoco, pues tanto puede ser utilizado en su acepción de remuneración o retribución cuanto en la de compensación o indemnización; el derecho estatal parece asimilar los conceptos de dietas y asistencias, utilizando tales términos más bien en su acepción de indemnización, según se desprende de la interpretación coordinada de los artículos 27 del Real Decreto 1344/84, sobre indemnizaciones por razón del servicio, y 8 de la Ley 30/84, de Reforma de la función pública. Utilizado el término dieta en la acepción expresada, como indemnización o compensación por un servicio extraordinario, no podría sostenerse que su percepción implica la realización de una actividad lucrativa prohibida por la Ley.

La señalada circunstancia de que el art. 56.6 del Estatuto del Personal reconozca genéricamente

a todos los funcionarios, sin distinción, el derecho a percibir dietas por la asistencia a los órganos de gobierno de que se trata y un mínimo de coherencia con el derecho estatal que, igualmente, admite en forma explícita tal derecho, nos hace pronunciarnos en pro de la viabilidad jurídica de aquella percepción, incluso en el supuesto de los funcionarios que ocupen puestos de trabajo que tengan asignado el complemento de exclusividad.

En cualquier caso, no puede menos que constarse, en contraposición con la normativa estatal, que la legislación foral adolece de la falta de una regulación clara y suficiente en esta materia.

Ello da lugar a que sean las propias sociedades participadas por capital público foral las que fijen los límites y condiciones a que se halla sujeta la percepción de dietas e indemnizaciones por los miembros de sus Consejos de Administración. Así, esta Cámara de Comptos ha tenido conocimiento de que diversas sociedades han adoptado en 1987 acuerdos que, en general responden al siguiente modelo:

«Fijar como retribución única y global de los consejeros de la sociedad para el ejercicio de 1986, por dietas e indemnización de gastos de asistencia a las sesiones del Consejo, así como a todo tipo de reuniones preparatorias de las mismas, la cantidad bruta de 300.000 ptas., con independencia del número de sesiones que se hubieren celebrado.»

Entendemos que un acuerdo de tales características, en cuanto establece una retribución fija para los consejeros en concepto de dietas e indemnizaciones, sea cual fuere el número de asistencias o la cuantía de los gastos desembolsados por aquéllos, desvirtúa totalmente la naturaleza de tales conceptos retributivos, asimilando la asignación acordada al concepto de sueldo, definido en el art. 53.6 del Estatuto del Personal como «toda retribución periódica cualquiera que sea la cuantía y denominación»; en suma, tal asignación constituiría una retribución periódica —referida a una anualidad— cuya percepción les estaría vedada a la generalidad de los funcionarios por expresa disposición del mencionado precepto estatutario. Por ello, parece conveniente que, mediante los instrumentos normativos adecuados, se acometa una regulación clara y suficiente de esta materia, precisando en su caso el alcance y límites a que se sujeta la percepción de dietas por asistencia a órganos de gobierno a entidades y empresas públicas o privadas con control o capital público.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1.ª El proceso de desarrollo reglamentario de la Ley Foral reguladora del Estatuto de Personal al servicio de las Administraciones Públicas de Navarra, con la importante salvedad del Reglamento de Derechos Pasivos, está prácticamente ultimado.

a) No obstante, es de destacar que el Gobierno de Navarra no ha remitido hasta la fecha al Parlamento el Proyecto de Ley Foral sobre integración en Grupos o Cuerpos de los funcionarios de las Administraciones Públicas de Navarra, proyecto que, conforme a lo ordenado en la Disposición Adicional Quinta de la Ley Foral de reiterada mención, debió ser remitido antes del 1 de enero de 1985.

Debe dejarse constancia de la negativa incidencia que el retraso en la aprobación de dicha Ley Foral, cercano a los tres años, puede tener en las expectativas del colectivo funcional en orden a la promoción profesional articulada a través de la movilidad y de la carrera administrativa, al propio tiempo que dificulta la adecuada redistribución de los funcionarios entre las diversas Administraciones Públicas, objetivos todos ellos a cuya consecución pretende contribuir precisamente la aprobación de aquella Ley Foral.

b) De igual forma, la falta de aprobación del Reglamento de Derechos Pasivos, al margen de la incertidumbre en que deja a los funcionarios respecto a su situación al término del servicio activo, puede acarrear, en su día, cierto desajuste presupuestario en la Hacienda Foral, si el Tribunal Supremo falla definitivamente que el haber regulador de la pensión se ha de determinar conforme al sueldo que se perciba en el momento de la jubilación.

Por ello, recomendamos que se proceda a la elaboración y aprobación de la Ley Foral sobre integración en Cuerpos y del Reglamento de Derechos Pasivos.

2.ª a) La normativa general vigente nada establece respecto a qué puestos de trabajo, por implicar el ejercicio de funciones públicas, han de ser provistos por funcionarios.

Ello produce una situación de indefinición que da lugar a que idénticas funciones sean ejercidas, en unos casos, por personal laboral y, en otros, por personal funcionario.

Con objeto de remediar esta situación, entendemos que, mediante los instrumentos normativos adecuados, deben fijarse los criterios generales delimitadores de lo que constituye ejercicio de tales funciones públicas, especificando, al propio tiempo, los puestos de trabajo que —en aplicación de tales criterios— han de ser provistos por funcionarios.

b) En cuanto a la contratación de personal temporal, se observa una tendencia generalizada hacia el régimen laboral, en detrimento del administrativo que prácticamente no se utiliza, aun en el caso de provisión temporal de vacantes reservadas a funcionarios públicos.

Esta tendencia parece inscribirse en la política de personal desarrollada a nivel del Estado, en que

la Ley 30/84, de 2 de agosto, de Reforma de la Función Pública, prohíbe, en su Disposición Adicional cuarta, a las Administraciones Públicas la celebración de contratos de colaboración temporal de carácter administrativo; pero, sin embargo, como hemos reiterado, la legislación foral vigente en la específica materia de personal no sólo admite la contratación administrativa, sino que, en determinados casos, la antepone a la laboral. Así las cosas, si en línea con la legislación estatal se estima más conveniente la vía de la contratación laboral, con proscripción de la administrativa, lo procedente será reformar el Estatuto del Personal y no quebrar el sistema diseñado en el mismo mediante medidas singulares articuladas, como viene sucediendo, en las sucesivas Leyes Forales de Presupuestos.

c) Por otra parte, se advierte la utilización del mecanismo de la contratación laboral temporal para la realización de actividades que, en algunos casos, pueden revestir carácter permanente. Sin perjuicio de la legalidad formal de tales contrataciones, realizadas al amparo del Real Decreto 1989/84, sobre fomento del empleo, en nuestra opinión, sería más lógico proceder a la provisión de los puestos de trabajo con carácter fijo cuando las actividades a realizar revistan, asimismo, carácter permanente.

Por esta razón, se recomienda restringir la contratación temporal, a los supuestos de tareas o actividades de carácter no permanente, tal como de forma general establece el Estatuto de los Trabajadores.

3.^a Puede apreciarse que la resolución de las cuestiones conflictivas en materia de personal se reserva, en una gran medida, al criterio de los Tribunales de Justicia, habida cuenta del elevado número de recursos planteados por los funcionarios ante la jurisdicción contencioso-administrativa, algunos de ellos con trascendencia en la generalidad de éstos.

En otro orden de cosas, en vista de la inexistencia de un seguimiento centralizado de las reclamaciones y recursos planteados por el personal que impide el conocimiento inmediato de la clase,

número y situación que de ellos se derive, se hace precisa la implantación, en la unidad administrativa que corresponda, de los mecanismos de gestión necesarios para el adecuado seguimiento y control de esta materia.

Al propio tiempo, ello serviría para consignar en los Presupuestos Generales las necesarias previsiones por riesgos derivados de reclamaciones económicas del personal; previsiones necesarias en una ordenada política presupuestaria y cuya falta de consignación es constatable en los Presupuestos de los últimos años.

4.^a Hasta la fecha, todas las Jefaturas de Sección y de Negociado se han provisto interinamente, mediante libre designación, al amparo de lo establecido en la Disposición Transitoria de la Ley Foral 9/85.

En vista de que el proceso de transferencias de servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Foral se halla muy avanzado, parece procedente la provisión de Jefaturas en la forma reglamentaria, mediante concurso de méritos, eliminando las actuales situaciones de interinidad y restringiendo los supuestos de nuevas provisiones interinas a los casos excepcionales de Servicios y Negociados de Departamentos susceptibles, realmente, de reestructuración orgánica derivada de la nueva asunción de servicios estatales.

5.^a Publicado hace ya casi dos años el Reglamento de los concursos de méritos para el ascenso de grado, procede realizar las convocatorias anuales de tales concursos.

6.^a Respecto a la representación de la Administración Foral en Consejos de Administración de empresas públicas o privadas con control o capital público y de los eventuales derechos económicos que ello pueda generar, parece conveniente proceder a la clarificación de esta materia, a través del instrumento normativo adecuado que precise, en su caso, y entre otros extremos, el alcance y límites a que se sujeta la percepción de dietas por asistencias a aquellos Consejos de Administración.

Pamplona, noviembre de 1987.

El Presidente: Mariano Zufía Urrizalqui.

PRECIO DE LA SUSCRIPCION BOLETIN OFICIAL Y DIARIO DE SESIONES	REDACCION Y ADMINISTRACION PARLAMENTO DE NAVARRA «Boletín Oficial del Parlamento de Navarra» Arrieta, 12, 3.º 31002 PAMPLONA
Un año 3.500 ptas.	
Precio del ejemplar Boletín Oficial 70 »	
Precio del ejemplar Diario de Sesiones. 90 »	