



BOLETIN OFICIAL
DEL
PARLAMENTO DE NAVARRA

IX Legislatura

Pamplona, 21 de enero de 2016

NÚM. 7

S U M A R I O

SERIE G:

Informes, Convocatorias e Información Parlamentaria:

—Informe de fiscalización sobre actuaciones de la Hacienda Foral en relación con el C.A. Osasuna y aplicación de la Ley Foral 26/2014, de reestructuración de su deuda tributaria, emitido por la Cámara de Comptos (Pág. 2).

**Serie G:
INFORMES, CONVOCATORIAS E INFORMACIÓN PARLAMENTARIA**

Informe de fiscalización sobre lactuaciones de la Hacienda Foral en relación con el C.A. Osasuna y aplicación de la Ley Foral 26/2014, de reestructuración de su deuda tributaria, emitido por la Cámara de Comptos

En sesión celebrada el día 31 de julio de 2015, la Mesa del Parlamento de Navarra, previa audiencia de la Junta de Portavoces, adoptó, entre otros, el siguiente Acuerdo:

Visto el informe de fiscalización emitido por la Cámara de Comptos sobre actuaciones de la Hacienda Foral en relación con el C.A. Osasuna y aplicación de la Ley Foral 26/2014, de reestructuración de su deuda tributaria, SE ACUERDA:

1.º Darse por enterada del contenido del citado informe.

2.º Ordenar su publicación en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra.

Pamplona, 31 de julio de 2015

La Presidenta: Ainhoa Aznárez Igarza

Informe de fiscalización sobre actuaciones de la Hacienda Foral en relación con el C.A. Osasuna y aplicación de la Ley Foral 26/2014, de reestructuración de su deuda tributaria, emitido por la Cámara de Comptos

ÍNDICE

- | | |
|---|--|
| <p>I. Introducción (Pág. 3).</p> <p>II. Objetivo y alcance (Pág. 4).</p> <p>III. La Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra (Pág. 5).</p> <p> III.1. Exposición de motivos (Pág. 5).</p> | <p> III.2. Articulado (Pág. 6).</p> <p>IV. Conclusiones (Pág. 8).</p> <p> IV.1. Cuantificación de la deuda tributaria del Club Atlético Osasuna a 31 de diciembre de 2014 y evolución de su deuda tributaria en el periodo de 2005 a 2014 (Pág. 8).</p> <p> IV.2. Cumplimiento de la normativa tributaria por la HTN (Pág. 12).</p> <p> IV.3. Entrega de bienes por el club, diferencial de la deuda tributaria y concesión del aplazamiento (Pág. 21).</p> <p> IV.4. Concesión de avales, cumplimiento del resto de requisitos que señala la Ley Foral 26/2014 y otras consideraciones sobre la misma (Pág. 28).</p> <p> IV.5. Otras actuaciones a favor del club (Pág. 31).</p> <p>V. Resumen final (Pág. 32).</p> <p>Apéndice 1. Informes de auditoría externa y evolución de la situación financiera del Club Atlético Osasuna (temporadas DE 2004/05 a 2013/14) (Pág. 35).</p> <p>Apéndice 2. Gastos presupuestarios del Gobierno de Navarra a favor del Club Atlético Osasuna y compensaciones de pagos (ejercicios de 2005 a 2014) (Pág. 44).</p> <p>Alegaciones formuladas al informe provisional (Pág. 46).</p> <p>Contestación de la Cámara de Comptos a las alegaciones presentadas por el Club Atlético Osasuna (Pág. 47).</p> |
|---|--|

I. INTRODUCCIÓN

El Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 17 de diciembre de 2014 acordó solicitar a la Mesa del Parlamento de Navarra la realización por la Cámara de Comptos de *“una auditoría de todas las actuaciones realizadas, o que debió realizar, la Hacienda de Navarra en relación con el Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005 a 2014”*. Esta petición se efectúa al amparo de la disposición adicional única párrafo tercero de la Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra.

La Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra, en su sesión del 22 de diciembre de 2014, solicitó a la Cámara de Comptos la emisión del citado informe en los términos del acuerdo aprobado por el Gobierno de Navarra.

De acuerdo con la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra-Nafarroako Kontuen Ganbera y teniendo en cuenta el mencionado acuerdo de la Junta de Portavoces, se incluyó en su Programa de Actuación de 2015 la anterior fiscalización. Asimismo se ha considerado conveniente incluir en esta actuación el análisis de la aplicación de la citada Ley Foral 26/2014.

Con carácter previo conviene precisar las siguientes cuestiones:

- El Club Atlético Osasuna (en adelante, el club) es una entidad privada no incluida en el Sector Público de Navarra, por lo que esta Cámara no es competente para fiscalizar sus cuentas anuales ni su gestión.
- Las principales actuaciones objeto de revisión son de naturaleza tributaria gestionadas por el organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) estando, en consecuencia, sujetas a las restricciones legales en cuanto a su uso y divulgación que contiene el artículo 105 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra. Ahora bien, el citado artículo contempla como excepción al carácter reservado de los datos tributarios, la disposición de los mismos por la Cámara de Comptos en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras sobre el departamento de Economía y Hacienda.
- Los resultados y conclusiones de todos los trabajos de la Cámara de Comptos figuran en informes públicos.

Para solventar estas restricciones de publicidad de datos tributarios y económicos de una entidad privada, se solicitó el 4 de marzo de 2015 al Club Atlético Osasuna autorización expresa para incluir en este informe la citada información del periodo objeto de revisión. El día 10 de marzo de 2015, el club, mediante escrito, autorizó a esta Cámara tal inclusión.

El informe se estructura en cinco epígrafes, incluyendo esta introducción. En el segundo, se presentan los objetivos y el alcance del trabajo realizado. En el tercero, mostramos las principales características de la Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra. En el cuarto, reflejamos las conclusiones obtenidas de nuestro trabajo y, finalmente, en el quinto, se hace una recapitulación o resumen final.

Al objeto de completar las conclusiones del informe, éste se acompaña de dos apéndices:

- Apéndice 1. Análisis de los informes de auditoría externa sobre las cuentas anuales del club y la evolución de su situación financiera desde la temporada¹ de 2004/2005 a la 2013/2014.
- Apéndice 2. Gastos presupuestarios realizados por el Gobierno de Navarra identificados con el NIF del Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005 a 2014.

El trabajo de campo lo ejecutó de febrero a junio de 2015 un equipo integrado por dos técnicos de auditoría y un auditor, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara.

¹ El ejercicio económico del club coincide con la temporada deportiva y abarca desde 1 de julio hasta el 30 de junio del ejercicio siguiente.

Agradecemos al personal del departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo y del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.

Igualmente, agradecemos al Club Atlético Osasuna la autorización dada a esta Cámara de Comptos para divulgar públicamente sus datos económicos y tributarios.

II. OBJETIVO Y ALCANCE

Teniendo en cuenta la petición parlamentaria y de acuerdo con la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos se ha realizado la fiscalización de cumplimiento de legalidad sobre las actuaciones realizadas por la Hacienda Foral en relación con el Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005 a 2014.

Asimismo, y al objeto de completar la información a remitir al Parlamento de Navarra, se ha ampliado nuestra actuación al objeto de verificar también la aplicación de la Ley Foral 26/2014, de reestructuración de la deuda del citado club con la Comunidad Foral de Navarra.

Por tanto, el objetivo de nuestro informe consiste en expresar unas conclusiones acerca de:

- Cuantificar la deuda tributaria devengada y pendiente de pago a 31 de diciembre de 2014 por el Club Atlético Osasuna así como analizar la evolución de su deuda tributaria en el periodo de 2005 a 2014.

- Verificar, en el periodo analizado, la aplicación por la Hacienda Tributaria de Navarra de la normativa vigente en materia básicamente de requerimientos, intereses, recargos, sanciones y aplazamientos/fraccionamientos.

- Cuantificar la deuda tributaria del club pendiente de pago, una vez descontado el valor de los bienes entregados en dación de pago que contempla la Ley Foral 26/2014.

- Comprobar el cumplimiento del resto de requisitos que establece la citada Ley Foral.

Como metodología, el trabajo se ha ejecutado de acuerdo con los principios y normas de auditoría del sector público aprobados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo de España y desarrollados por esta Cámara de Comptos en su Manual de Fiscalización; dentro de estas normas se ha aplicado las ISSAI-ES relacionadas con la tipología del trabajo realizado. En nuestra actuación, se han utilizado todos aquellos procedimientos técnicos considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias y con los objetivos del trabajo.

Así, a través del análisis sobre las anotaciones del sistema de contabilidad auxiliar de terceros (CAT) de la HTN se ha contrastado tanto el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del club como la aplicación de la normativa tributaria en materia de aplazamientos/fraccionamientos, intereses, recargos y sanciones regulados fundamentalmente en la Ley Foral 13/2000, General Tributaria de Navarra y en el Decreto Foral 177/2001, de Reglamento de Recaudación de Navarra.

Igualmente se solicitó información tanto al departamento de Economía y Hacienda como a la HTN. Esta solicitud incluía básicamente la situación y detalle de la deuda tributaria, los informes elaborados sobre la situación tributaria del club, los acuerdos del Gobierno de Navarra adoptados, los expedientes de aplazamientos y de concesión de avales, el informe de valoración de los bienes entregados por el club a favor de la Administración de la Comunidad Foral, las auditorías externas realizadas sobre sus cuentas anuales y los planes de viabilidad presentados por el mismo. Igualmente se solicitaron los expedientes y acuerdos adoptados sobre el resto de requisitos señalados en la Ley Foral 26/2014.

Dicha documentación fue remitida en su integridad por el Departamento y por la HTN.

En materia tributaria, nuestra actuación se ha centrado en verificar la aplicación de los procedimientos generales establecidos por la Hacienda Tributaria, sin entrar a analizar y contrastar los datos e información de carácter tributario aportados por el contribuyente.

El ámbito temporal de nuestro trabajo comprende básicamente el periodo de 2005 a 2014. No obstante, nuestro trabajo se ha extendido también a:

- Con anterioridad a 2005, al objeto de verificar el año origen de la deuda tributaria que se pone de relieve en dicho año.
- Las obligaciones tributarias del contribuyente relativas al ejercicio de 2014 se extienden en periodo voluntario hasta febrero de 2015; se ha tenido en cuenta esta última fecha para determinar el importe de la deuda tributaria devengada a 31 de diciembre de 2014.
- Primer cuatrimestre de 2015, para analizar el cumplimiento del resto de requisitos que establece la Ley Foral 26/2014.

El ayuntamiento de Pamplona no ha contestado a nuestro requerimiento de información sobre las cargas urbanísticas que soporta un solar del club, que éste ha hipotecado a favor de la Comunidad Foral.

Finalmente y al objeto de contextualizar adecuadamente las conclusiones del informe, no debe olvidarse que el Club Atlético Osasuna –entidad deportiva sin ánimo de lucro– está atravesando una preocupante situación institucional, económica y deportiva agravada por la presunta implicación de antiguos directivos y de otro personal del mismo en diversas causas investigadas judicialmente.

El 17 de junio de 2015, el juez que instruye las causas anteriores, ha levantado parcialmente el secreto del sumario y ha archivado la pieza separada al no apreciar indicios de la comisión de delito de cohecho o prevaricación por parte de algunos funcionarios o directivos de la citada Hacienda en las actuaciones inspectoras realizadas sobre el club en 2008.

III. LA LEY FORAL 26/2014, DE 2 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA LA REESTRUCTURACIÓN DE LA DEUDA DEL CLUB ATLÉTICO OSASUNA CON LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

El 6 de noviembre de 2014 y a iniciativa de los grupos parlamentarios Unión del Pueblo de Navarra, Socialistas de Navarra y Popular del Parlamento de Navarra, se presenta una proposición de Ley Foral para la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral de Navarra. Esta proposición es admitida por la Mesa del Parlamento en su sesión de 10 de noviembre, en la que se acuerda además tramitarla por el procedimiento de urgencia y en lectura única.

El Pleno del Parlamento, en su sesión del 27 de noviembre de 2014, aprueba la citada Ley Foral que se publica en el Boletín Oficial de Navarra el día 15 de diciembre de 2014.

De la lectura de la mencionada Ley Foral 26/2014, señalamos los siguientes aspectos:

III.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

En su exposición de motivos, se incluye referencias sobre “el gran arraigo social del citado club, la potenciación a través de él de la marca “Navarra”, el papel que ha desarrollado en el ámbito educacional y de la práctica del deporte entre los jóvenes y los importantes beneficios que genera su actividad, especialmente en el sector servicios”.

Sin embargo, la “actual situación económico-financiera por la que atraviesa el citado club pone en grave riesgo el desarrollo de su actividad”.

Ya en 2003, y mediante ley foral 1/2003, se aprobó la concesión de un aval ante diversas entidades financieras por importe máximo de 18,03 millones, de los que en la actualidad están vivos un importe de 7,2 millones.

Desde 2008, la Hacienda Tributaria ha venido realizando diversas actuaciones al objeto de que el club regularizase su situación en materia fiscal, concediendo para ello, diversos aplazamientos. Sin embargo, el descenso del club a la segunda división ha venido a agravar su situación económica, ya de por sí bastante debilitada.

Por ello, se aprueba esta ley dirigida a facilitar la estabilidad financiera del club mediante la reestructuración de su deuda tributaria. Se justifica tal actuación no solo en favorecer la continuidad de una institución emblemática de Navarra sino, también, en que es la mejor solución para la defensa de los intereses de la Hacienda Foral. Por tanto la ley persigue un doble objetivo:

- Que el club abone la totalidad de la deuda tributaria contraída.
- Que el anterior abono permita al club sobrevivir a las actuales circunstancias financieras.

III.2. ARTICULADO

La ley foral consta de ocho artículos, una disposición adicional y dos disposiciones finales así como dos anexos.

Su objeto es doble: por un lado, reestructurar la deuda tributaria y, por otro, otorgar un aval que facilite las necesidades de circulante del club.

Cuantificación de la deuda

Se cuantifica la deuda –anexo I de la Ley Foral– que asciende a un total de 53,03 millones, y que se desglosa en:

Expediente aplazamiento	Tipo deuda	Principal pendiente	Intereses + recargos	Intereses 28/11/2014	Total
09/40511	Ordinaria IVA y retenciones	8.154.825		8.736	8.163.561
12/71798	Ordinaria y apremio	7.031.082	1.516.718	1.405.253	9.953.053
12/71797	Ordinaria	3.749.210	37.737	633.474	4.420.422
12/74796	Apremio	194.647	6.893	34.363	235.904
12/71799	Apremio	885.306	223.752	108.056	1.217.113
12/71800	Ordinaria	6.822.562	122.742	832.726	7.778.030
13/82441 Actas	Retenciones ordinaria	2.550.616	471.600	211.037	3.233.253
13/82422 Actas	Sanción ordinaria	1.215.470	0	100.568	1.316.038
Pendiente aplazamt. IVA y retenciones hasta 31/12/2014	Retenciones e IVA	15.111.282	52.943	384.394	15.548.618
		1.160.000			1.160.000
Total		46.875.000	2.432.385	3.718.607	53.025.992

Según señala el artículo 6, la Ley Foral contempla la totalidad de la deuda tributaria del club con la Hacienda Foral a 31 de diciembre de 2014, la cual se extinguirá con el cumplimiento de las operaciones que regula la misma. Así, señala expresamente que quedan sin efecto los aplazamientos, fraccionamientos y/o apremios aprobados sobre las deudas existentes a la citada fecha, quedando liberadas todas las garantías que se hubieran constituido en cumplimiento de tales resoluciones.

Extinción de la deuda y diferencial de la misma

Para satisfacer la deuda anterior, el club transmite a favor de la Comunidad Foral los siguientes bienes que están detallados en el anexo II de la Ley Foral:

Denominación	Ref. catastral	Reg.propied. /sección	libro	tomo	folio	finca	Insc.
Edificio dotacional deportivo terminado c/Sadar, 59-D (Pamplona)	05/1648/01/001	Nº 7 Pamplona	508	508	4	17394	2ª
Piso 2ºG c/Alfonso Batallador, 11 (Pamplona)	04/0199/01/034	Nº 2 Pamplona /segunda	333	4328	46	20175	3ª
Piso 2ºH c/Alfonso Batallador, 11 (Pamplona)	04/0199/01/035	Nº 2 Pamplona /segunda	333	4328	49	20177	3ª
Edif. dotacional terminado y terreno Osasuna S-p Parcelas 571 y 819 Pol. 3 Tajonar (Aranguren)		Nº 1 de Aoiz	177	3383	105	11039	1ª
Suelo urbano no consolidado Terreno u.e. futuro parque empres. parcela 571 Tajonar (Aranguren)	03/0571/02/001 03/0571/03/001	Nº 1 de Aoiz	183	3431	172	11485	1ª
Suelo urbanizable uso dotacional docente público unidad integrada XXIII, solar so-1 (Pamplona)	05/1141/01/001	Nº 7 Pamplona	162	369	126	9871	6ª

Estos bienes se valorarán de acuerdo con un informe de tasación elaborado por un tercero independiente, cuya designación se realizará de común acuerdo entre el Gobierno de Navarra y el citado club. No se hace mención al tratamiento dado a las cargas que soportan dichos bienes.

Asimismo se declaran los mismos como “bienes de interés general” para la Comunidad Foral de Navarra.

El diferencial entre la deuda tributaria no satisfecha con la entrega de los bienes anteriores lo abonará el club a la Hacienda Tributaria de la siguiente forma:

- Mediante una moratoria de tres años sin intereses, salvo que ascienda a 1ª División, en cuyo caso tal moratoria quedará sin efecto y se exigirán los intereses correspondientes.

- Mediante un aplazamiento a un máximo de 30 años, afectando a sus pagos los siguientes recursos:

- a) El 25 por ciento de los derechos audiovisuales, que serán inmediatamente transferidos a la Hacienda Foral conforme sean percibidas tras haber finalizado el periodo de moratoria.

- b) El 25 por ciento de los derechos de traspaso de jugadores, que serán inmediatamente transferidos a la Hacienda Foral conforme sean percibidas tras haber finalizado el periodo de moratoria.

- c) El 100 por cien de las cantidades que perciba por patrocinio del Gobierno de Navarra.

No se hace mención expresa del tipo de interés que soportaría este aplazamiento.

Arrendamiento y cesión de uso

Se arriendan al club las fincas donde se ubican las instalaciones deportivas de Tajonar y la cesión de uso del estadio El Sadar. Este contrato de arrendamiento y de cesión de uso tendrá una vigencia de 30 años.

La renta anual de las fincas arrendadas ascenderá a 75.000 euros –si continúa en 2ª División– o de 150.000 euros –si asciende a 1ª División–. Esta renta se actualizará anualmente de acuerdo con la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Todos los gastos de mantenimiento y conservación así como los de uso de las anteriores fincas serán por cuenta del club.

Igualmente el Gobierno se reserva un derecho preferente para promover actividades deportivo-culturales en las anteriores fincas, de acuerdo con el club.

Autorización de aval

Se autoriza al departamento de Economía y Hacienda al otorgamiento de un aval por importe máximo de cuatro millones al objeto de garantizar las operaciones de endeudamiento que precise el club. Este aval tendrá un plazo máximo de 15 años, terminando sus efectos una vez reintegradas las cantidades percibidas.

Se indica que las condiciones de otorgamiento del mismo serán las que contempla la Ley Foral 1/2003, por la que se acordó la concesión al club de un aval de 18 millones. Igualmente, se indica que en caso de novación de las operaciones de endeudamiento garantizadas por este aval de 18 millones, la garantía permanecerá vigente por un plazo máximo de 15 años desde dicha novación.

Inspección y control y otros requisitos

El club se compromete a modificar sus estatutos para introducir en los mismos una Comisión de Control, que incluirá un representante de la Administración de la Comunidad Foral al objeto de “comprobar la solvencia del club y el cumplimiento de las obligaciones reguladas en esta Ley Foral, pudiendo verificar para ello todos los documentos que se consideren oportunos, hasta el completo pago de la deuda tributaria y la extinción de los avales.”

En su artículo 7 señala que la aprobación de la Ley no exime de responsabilidad a los anteriores administradores del club por aquellos actos u omisiones que hubieren realizado en el desempeño de sus cargos interviniendo culpa o negligencia grave.

Igualmente contempla los siguientes requisitos:

- Que el Gobierno de Navarra inste y acuerde con el club para que éste contrate, a su cargo, una auditoría externa del periodo de 2005 a 2014. Dicha auditoría será remitida al Parlamento.
- Que el Gobierno de Navarra inste y acuerde con el club para que éste le remita los planes de viabilidad y cualquier cambio de su personalidad o situación jurídica, para su remisión posterior al Parlamento.
- Que el Gobierno de Navarra solicite a la Mesa del Parlamento pedir a la Cámara de Comptos el presente informe.

Por último hemos de indicar que esta Ley Foral fue denunciada de forma anónima ante la Comisión Europea por su posible consideración como “ayuda de estado”. En abril de 2015, la Dirección General de la Competencia de la citada Comisión comunica el archivo de tal denuncia, sin perjuicio de que “podrá reexaminarse el asunto si el denunciante vuelve con nueva evidencia o si surge nueva evidencia de una u otra manera”.

IV. CONCLUSIONES

A continuación, se exponen las principales conclusiones obtenidas del trabajo realizado.

IV.1. CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA DEL CLUB ATLÉTICO OSASUNA A 31 DE DICIEMBRE DE 2014 Y EVOLUCIÓN DE SU DEUDA TRIBUTARIA EN EL PERIODO DE 2005 A 2014

IV.1.1 Deuda tributaria del club a 31 de diciembre de 2014

1.ª Deuda Tributaria del club

Por acuerdo del Gobierno de Navarra de 29 de abril de 2015, y en aplicación de la Ley Foral 26/2014, la deuda del club a 31 de diciembre de 2014 con la Hacienda Tributaria se cuantifica en 52,82 millones, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Deuda tributaria a 31 de diciembre de 2014	Principal	Intereses y recargos	Intereses a 31/12/2014	Total deuda
Deuda aplazada	30.744.217	2.446.901	3.559.052	36.750.170
Deuda no aplazada	15.565.335	52.942	452.433	16.070.710
Total deuda tributaria del club a 31/12/2014	46.309.552	2.499.843	4.011.485	52.820.880

Este acuerdo del Gobierno está respaldado por un informe conjunto de la HTN y de la Dirección General del Presupuesto.

Esta Cámara ha contrastado el importe anterior con los datos de la contabilidad auxiliar de la Hacienda Tributaria y con la documentación que los soporta, concluyendo que dicho importe refleja adecuadamente la deuda del club con la HTN a la citada fecha.

El citado acuerdo añade que el anterior importe “podría verse alterado como consecuencia de deudas anteriores a 31 de diciembre de 2014 que resulten de eventuales procedimientos de comprobación e investigación que la Hacienda Tributaria de Navarra pueda incoar respecto a los ejercicios no prescritos”.

Por último, se señala que quedan sin efecto cuantas resoluciones de aplazamiento/fraccionamiento y de apremio que se hubiesen aprobado en relación con dicha deuda, quedando liberadas todas las garantías que se hubieran constituido. En esta exclusión no se incluyen los recargos del periodo ejecutivo que pudiesen quedar pendientes de pago en los aplazamientos/fraccionamientos.

2.ª Deuda tributaria del club en la Ley Foral 26/2014

En el anexo 1 de la citada Ley Foral se cuantifica la deuda del club en 53,03 millones, según puede observarse en el cuadro siguiente:

Deuda tributaria a 31.12.2014- LF26/2014	Principal	Intereses y recargos	Intereses a 28/11/2014	Total deuda
Deuda aplazada	30.603.718	2.379.442	3.334.213	36.317.373
Deuda no aplazada	16.271.282	52.943	384.394	16.708.619
Total deuda tributaria del club- LF 26/2014	46.875.000	2.432.385	3.718.607	53.025.992

Respecto al importe del acuerdo de Gobierno de Navarra de 29 de abril de 2015, la deuda que contempla la Ley Foral es superior en 205.112 euros. Esta diferencia deriva fundamentalmente de:

- Los intereses que señala la Ley Foral están calculados hasta el 28 de noviembre de 2014. En el acuerdo del Gobierno de Navarra, ese cálculo se extiende hasta 31 de diciembre de 2014.
- Dentro de la deuda no aplazada, la Ley Foral contiene una estimación de la deuda generada por IVA y retenciones de IRPF hasta el 31 de diciembre de 2014. En el acuerdo del Gobierno, se refiere a la deuda real.

3.ª Análisis de la deuda tributaria del club, según el acuerdo del Gobierno de Navarra

Sobre la deuda pendiente a 31 de diciembre de 2014 -52,82 millones-, señalamos los siguientes aspectos:

- El conjunto de intereses y recargos devengados hasta el 31 de diciembre de 2014 ascienden a un importe de 6,51 millones, es decir, el 12 por ciento de la deuda total.
- Con carácter general, esta deuda ha devengado los intereses y recargos que establece la normativa tributaria aplicable.
- La deuda aplazada se refiere a la deuda vigente soportada en los correspondientes expedientes de aplazamiento/fraccionamiento vigentes y presenta el siguiente desglose:

Fecha Acuerdo del Aplazamiento	Principal pendiente ⁽¹⁾	Intereses a 31/12/2014	Total deuda
Mayo, 2009	8.300.083	98.919	8.399.002
Diciembre, 2012	20.653.349	3.131.503	23.784.852
Octubre, 2013	4.237.686	328.630	4.566.316
Total deuda aplazada a 31.12.2014	33.191.118	3.559.052	36.750.170

⁽¹⁾ El principal incluye los intereses y recargos devengados hasta la concesión del correspondiente aplazamiento

Sobre estos aplazamientos nos remitimos a la conclusión 10ª.

- La deuda no aplazada se desglosa en los siguientes impuestos y periodos:

Impuesto	Año	Periodo	Principal	Intereses hasta 31/12/2014	Deuda a 31/12/14
Ret.capital. Dividendos	2009	M12	5.544	53.053	58.597
IVA	2013	M09	644.872	38.516	683.388
IVA	2013	M10	416.330	23.155	439.485
Ret.capital. Dividendos	2013	M12	69.150	3.164	72.314
Renta no residentes	2013	M12	148.727	6.805	155.532
IVA	2013	M12	418.393	19.143	437.536
Retenciones IRPF	2013	M12	6.199.107	283.630	6.482.737
Retenciones IRPF	2014	M03	72.790	2.503	75.293
Retenciones IRPF	2014	M04	64.493	1.988	66.481
Retenciones IRPF	2014	M05	64.471	1.713	66.184
IVA	2014	M08	540.996	7.411	548.407
IVA	2014	M09	449.782	4.436	454.218
Retenciones IRPF	2014	M09	6.019.333	59.369	6.078.702
IVA	2014	M10	1.860	119	1.979
Retenciones IRPF	2014	M10	66.003	371	66.374
Sociedades	2013	A00	7.413		7.413
Ret .arrendamientos.	2014	M12	1.922		1.922
Ret.capital. dividendos	2014	M12	30.300		30.300
IVA	2014	M12	64.657		64.657
Retenciones IRPF	2014	M12	279.191		279.191
Total deuda no aplazada a 31/12/2014			15.565.334	505.376	16.070.710

De su análisis destacamos:

- a) Los años origen de tal deuda no aplazada corresponden a 2013 y 2014.
- b) Los importes más relevantes hacen referencia tanto a las retenciones de IRPF de ambos años – que explican el 82 por ciento del total de la deuda considerada– como al IVA –con el 16 por ciento–.
- c) Sobre la deuda anterior, el club pretendía la concesión de los aplazamientos oportunos que, desde octubre de 2013, la HTN no resuelve y/o deniega, abriéndose un periodo de conversaciones para buscar una solución o fórmula definitiva de pago². Sin embargo, en esta fase dimite la anterior Junta Directiva del club, se constituye la Junta Gestora y se nombra, posteriormente, una nueva directiva; por tanto, durante este proceso, la HTN no tiene interlocutor ejecutivo para analizar la situación y encontrar una solución. Ante las exigencias y requisitos que señala la Hacienda Foral en aplicación de la vigente normativa, la Junta Gestora del club opta, finalmente, por la vía parlamentaria para resolver el pago de su deuda. Estas circunstancias justificarían que no se resolvieran formalmente los aplazamientos solicitados y que la HTN no iniciara el procedimiento de cobro por la vía ejecutiva.
- d) El incumplimiento de las obligaciones tributarias por el club ha supuesto un incremento en su deuda tributaria no aplazada de 0,51 millones.

IV.1.2. Evolución de su deuda tributaria (2005-2014)

En las dos conclusiones siguientes, se muestra tanto la evolución de los devengos tributarios del club como los pagos efectuados por el mismo, todo ello referido al periodo de 2005 a 2014. Así se observa que el total devengado ha ascendido a 98,83 millones, de los que ha pagado un total de 49,97 millones.

4.ª Devengos por año

Entre 2005 y 2014, los devengos por año contable y por el conjunto de conceptos tributarios ascienden a 98,83 millones, según puede observarse en el cuadro siguiente:

² Si bien con anterioridad a dicho año se viene hablando ya de la búsqueda de un fórmula para el pago de la deuda tributaria del Club.

Año contable	Declaraciones (1)	Intereses (2)	Agencia ejec. /recargos	Agencia ejec./costas	Recargo Extempor.	Sanciones tributarias	Total devengos
2005	2.421.255	20.112	396.798				2.838.165
2006	3.047.279	26.266					3.073.545
2007	4.245.087	29.735			22		4.274.844
2008	12.900.908	58.140	154.955				13.114.002
2009	6.147.301	424.365			1.947.549		8.519.215
2010	8.880.866	576.228	1.485.830	4.065	272.633		11.219.622
2011	10.272.779	377.590	379.971	973	17.210	78.745	11.127.267
2012	8.631.037	488.474	8.671		45.326	141.372	9.314.880
2013	14.233.840	626.485	267.097	4.548	39.374	1.338.133	16.509.477
2014	18.002.773	415.304	-656	9.837	28.208		18.455.467
2015 (3)	383.483	0					383.483
Total de- vengos	89.166.608	3.042.698	2.692.667	19.423	2.350.322	1.558.249	98.829.967

(1) Incluye las declaraciones presentadas, revisiones y actas. (2) Incluye intereses de demora y de aplazamientos. (3) Incluye los impuestos devengados del último periodo de 2014.

Del cuadro anterior señalamos:

- La primera conclusión que queremos destacar es que una deuda tributaria cuantificada en 89,17 millones, por las decisiones de gestión adoptados por el club, se transforma en 98,83 millones. Es decir, debido a tales decisiones, ha incrementado su deuda tributaria en 9,66 millones.

- Este incremento procede básicamente en un 32 por ciento de los intereses de demora, un 28 por ciento de recargos en la agencia ejecutiva, un 24 por ciento de recargos por presentación extemporánea de las declaraciones y un 16 por ciento por sanciones tributarias.

- Por años, señalamos que los intereses de demora se producen básicamente entre 2009 a 2014, los recargos de la agencia ejecutiva en 2010, el recargo por extemporánea en 2009 y las sanciones tributarias en 2013.

5.ª Cobros de la HTN por año.

Entre 2005 y 2014, el club pagó –incluidos los cobros por compensación– a la Hacienda un total de 49,97 millones, de acuerdo con el siguiente detalle:

Año contable	Gestión ordinaria	Ejecutiva	Aplazamiento	Total Cobros
2005	437.264	2.400.901		2.838.165
2006	1.946.051		1.226.693	3.172.744
2007	4.103.173			4.103.173
2008	2.307.118	3.623	1.481.529	3.792.270
2009	393.911	12.169	784.628	1.190.708
2010	998.563	21.140	1.878.998	2.898.701
2011	2.001.361	4.065	4.100.634	6.106.060
2012	1.751.086	77.898	4.072.812	5.901.797
2013	7.073.724	2.921.766	2.563.883	12.559.373
2014	4.416.636	31.029	2.954.797	7.402.462
Total Cobros	25.428.887	5.472.591	19.063.975	49.965.453

De estos cobros, señalamos los siguientes aspectos:

- Sobre el total de devengos de dicho periodo –prácticamente 99 millones, incluidos todos los impuestos, intereses, recargos y sanciones– lo cobrado es aproximadamente el 50 por ciento.
- En cuanto a su procedimiento de cobro, el 51 por ciento se realiza por gestión ordinaria, un 38 por ciento procede de aplazamientos y un 11 por ciento por la vía ejecutiva.
- Se observa en los últimos años, y especialmente en 2013, un esfuerzo importante del club para efectuar el pago de sus obligaciones tributarias. Así entre 2011 y 2014 se han realizado el 64 por ciento del total de pagos realizados en el periodo analizado.
- De los pagos anteriores, en torno a seis millones tienen su origen en recargos e intereses devengados por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

IV.2. CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA POR LA HTN

IV.2.1. Presentación declaraciones de IVA y de retenciones de IRPF

6.ª Presentación de declaraciones

De acuerdo con la información analizada, señalamos:

- Declaraciones de IVA. En el periodo revisado, solo el 37 por ciento de las declaraciones mensuales fueron presentadas por el club dentro de los plazos legales que señala la legislación. Al respecto destacamos:

a) En noviembre de 2008, el club presenta declaraciones complementarias relativas al periodo de 2005 hasta junio de 2008. Esta presentación deriva de la actuación de la HTN (ver conclusión 14ª).

b) Asimismo, se presentan declaraciones mensuales de IVA de forma conjunta, por ejemplo, cuando el club solicita un aplazamiento/fraccionamiento de su deuda.

c) Desde mediados de 2012, sin embargo, se observa que el club va cumpliendo de manera más rigurosa con la fecha de presentación de las mismas.

- Declaraciones de retención de IRPF. El 51 por ciento de las declaraciones presentadas por el club se realizaron dentro de plazo. Sobre este impuesto, son válidos los comentarios anteriores relativos a su presentación conjunta en el momento en que el club solicita un aplazamiento de su deuda.

- Sobre estas declaraciones presentadas fuera de plazo, la HTN aplicó los correspondientes recargos por extemporáneas (ver conclusión 7ª).

IV.2.2. Recargos por presentación fuera de plazo en IVA y retenciones de IRPF

7.ª Recargos de extemporánea

La Hacienda Tributaria ha liquidado por declaraciones de estos impuestos presentadas fuera de plazo un importe de 2,34 millones, según el siguiente detalle:

Recargos por extemporánea	Importe liquidado
IVA	2.264.582
Retenciones IRPF	73.876
Total liquidado	2.338.458

De la revisión efectuada destacamos:

- En las declaraciones de IVA y como resultado de las actuaciones de la HTN efectuadas en 2008, se liquidaron recargos por extemporánea de este impuesto desde 2004; posteriormente se han ido liquidando, en su caso, los recargos correspondientes.

• En retenciones de IRPF, sin embargo, el importe del cuadro anterior se refiere exclusivamente a las declaraciones de 2009 a 2012, liquidados en 2013; no constan liquidaciones de este recargo sobre años anteriores, aunque sí consta que hay declaraciones que se presentan fuera de plazo.

IV.2.3. Requerimientos

8.ª Requerimientos de la Hacienda Tributaria

Además de las peticiones de información y de cumplimiento expreso de sus obligaciones fiscales realizadas al club por parte de las distintas unidades de la HTN en el ejercicio de las distintas actuaciones efectuadas, ésta remitió al club los siguientes requerimientos oficiales:

a) Requerimientos de presentación de declaraciones:

Año	Número	Incumplimientos requeridos	Fecha notificación
2006	3878	2003 Sociedades 2003 Operaciones terceros 2004 Sociedades 2004 Operaciones terceros 2004 Recapitulativa de operaciones intracomunitarias IVA 2º T	23/03/2006
2006	8217	2005 IVA anual 2005 IVA mensual diciembre 2006 IVA mensual enero 2006 IVA mensual febrero	15/06/2006
2006	12792	2005 Modelo 180 Retenciones arrendamientos anual	10/08/2006
2006	18980	2004 Recapitulativa de operaciones intracomunitarias IVA 4º T 2005 Sociedades 2006 IVA mensual Junio	05/12/2006
2007	1320	2005 Operaciones terceros	14/03/2007
2010	61215	2010 Retención trabajo junio 2010 Retención trabajo julio 2010 Retención trabajo agosto 2010 Retención trabajo septiembre	13/12/2010
2011	53939	2008 Sociedades 2009 Sociedades 2010 Pago a cuenta Sociedades octubre	30/09/2011
2012	2197	2010 Recapitulativa de operaciones intracomunitarias IVA 1º T 2011 Retención trabajo noviembre	27/02/2012
2012	7692	2012 IVA mensual enero 2012 IVA mensual febrero 2012 IVA mensual marzo 2012 Retenciones trabajo enero 2012 Retenciones trabajo febrero 2012 Retenciones trabajo marzo	31/05/2012
2014	11905	2013 Modelo 193 Rentas de Capital	07/08/2014

b) Requerimientos en el procedimiento sancionador:

Año	Número	Concepto	Fecha notificación
2009	200023	IVA mensual 05 201004 412	
2009	200024	IVA mensual 06 200867 101	
2009	200025	IVA mensual 06 200868 102	
2009	200026	IVA mensual 06 200872 206	
2011	3659	IVA 2010 modelo 190	01/06/2011
2012	200595	IVA mensual 12 677985 101	04/07/2012
2012	200596	IVA mensual 12 677991 102	04/07/2012
2012	200597	IVA mensual 12 678022 103	04/07/2012

c) Otros requerimientos:

Año	Concepto	
2009	Transmisiones patrimoniales y AJD	Escritura constitución de prenda sin desplazamiento por 240.000 €. No aportan escritura
2013	IVA	Libros de facturas emitidas, recibidas y bienes de inversión. Acusado el 23/10/2013. No responden
2013	IVA	Libro facturas recibidas de 2012. Acusado el 17/01/2014. No responden

Como puede apreciarse, prácticamente en todos los ejercicios, constan requerimientos oficiales de la Hacienda Tributaria al club con motivo de sus distintos incumplimientos fiscales y se plasmaron en distintas actuaciones por parte de la citada HTN.

IV.2.4. Aplazamientos y fraccionamientos**9.ª Entre 2001 y 2005**

En ese periodo, no se tramita ningún aplazamiento debido a que, con la concesión del aval de 18 millones por el Gobierno –aprobado por la Ley Foral 1/2003–, y como requisito previo para su concesión, el club liquidó todas sus deudas tributarias incluyendo los aplazamientos vigentes.

Por tanto, a 23 de mayo de 2003, el club canceló toda su deuda tributaria por un importe de 4,27 millones, de acuerdo con el siguiente detalle:

Impuesto	Importe
Retenciones de trabajo (2001 a 2003)	1.546.723
IVA (2002 y 2003)	987.079
Otros impuestos (2002 y 2003)	47.174
Expedientes de fraccionamiento	1.686.822
Total cancelado a 23 de mayo 2003	4.267.799

Los citados expedientes de fraccionamiento corresponden a deuda tributaria devengada en los ejercicios de 1999 y de 2000.

A pesar de la operación anterior, a 31 de diciembre de 2003, el club ya presenta una deuda tributaria de 0,82 millones de principal que se traduce en 1,01 millones con intereses y recargos de apremio; esta deuda corresponde a retenciones de trabajo de junio de 2003. Además no presenta declaración mensual de IVA de los últimos seis meses.

En 2004, si bien su saldo contable de la deuda tributaria es cero, no presentó declaración mensual de IVA de diez meses.

La no presentación de las anteriores declaraciones de IVA generaron en 2009, entre otros efectos, los correspondientes recargos por extemporánea.

10.ª De 2006 a 2014

En este periodo, se concedieron al club, mediante el oportuno acuerdo del órgano competente, un total de seis fraccionamientos y un aplazamiento por importe³ de 51,07 millones y se le denegaron otros dos por 3,74 millones, tal como puede observarse en el cuadro siguiente:

³ Incluye el principal más los intereses y recargos devengados hasta la fecha del acuerdo.

Fecha Resolución	Resolución	Aplazamiento / Fraccionamiento	Importe aplazamiento	Plazo (meses)
Abril, 2006	Resolución del Dtor Grte HTN	Concedido	1.200.427	3
Junio, 2008	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	2.118.000	3
Mayo, 2009	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	17.317.273	120
Noviembre, 2010	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	9.746.976	⁽¹⁾ 84
Junio, 2011	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	7.727.936	⁽²⁾ 60
Diciembre, 2012	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	8.293.855	120
Marzo, 2013	Acuerdo Gobierno Navarra	Denegado	2.569.836	
Octubre, 2013	Acuerdo Gobierno Navarra	Concedido	4.665.343	60
Noviembre, 2013	Resolución del Dtor Grte HTN	Denegado	1.173.792	
Total aplazamientos/fraccionamientos solicitados			54.813.438	
Total aplazamientos/fraccionamientos concedidos			51.069.810	

⁽¹⁾ Por Acuerdo del Gobierno de Navarra de diciembre de 2012, se renegocia el mismo y se prorroga el plazo en 60 meses, hasta 2022.

⁽²⁾ Por Acuerdo del Gobierno de Navarra de diciembre de 2012, se renegocia el mismo y se prorroga el plazo en 60 meses, hasta 2021.

Sobre los aspectos generales de los mismos, destacamos:

- Los acuerdos anteriores pueden contener varios aplazamientos/fraccionamientos e incluso la renegociación de otros anteriores. Así:

a) En el fraccionamiento de 2012, el Gobierno concede un total de 22,09 millones, procedentes del saldo pendiente de los fraccionamientos concedidos en 2010 y 2011 –8,80 y 4,99 millones, respectivamente– y de nueva deuda generada en 2012 –8,29 millones–.

b) El acuerdo de 2013 incluye dos fraccionamientos de deuda, uno por retenciones de IRPF –3,33 millones– y otro por sanciones tributarias –1,34 millones–.

- En relación con los plazos, el primero de ellos –el de 2006– es un aplazamiento a tres meses; los fraccionamientos, inicialmente, se conceden a muy corto plazo –tres meses, para el primer de ellos–, para posteriormente alargar los mismos un mínimo de cinco años y un máximo de 12 años.

- La naturaleza de la deuda tributaria aplazada es la siguiente, si bien conviene precisar que no siempre alude a un año completo dado que el club ha podido presentar y realizar el pago de algún mes del mismo:

Fecha Resolución	Deuda tributaria	Aplazamiento	Importe aplazamiento
Abril, 2006	Retenciones IRPF diciembre 2005	Concedido	1.200.427
Junio, 2008	Retenciones IRPF y otros impuestos, diciembre 2007	Concedido	2.118.000
Mayo, 2009	IVA de 2004 a 2009, retenciones de IRPF 2008, renta no residentes 2008 y 2009 y recargos extemporáneos	Concedido	17.317.273
Noviembre, 2010	Deuda en la agencia ejecutiva por retenciones de IRPF e IVA 2009, diversos meses de retenciones de IRPF e IVA 2010 y recargos por extemporánea.	Concedido	9.746.976
Junio, 2011	Retenciones IRPF de 2010, IVA 2011 y deuda en la agencia ejecutiva IVA 2011.	Concedido	7.727.936
Diciembre, 2012	Retenciones de IRPF e IVA 2011 y 2012 y deuda en la agencia ejecutiva IVA 2011. Ampliación de plazos de aplazamiento concedidos en 2010 y 2011	Concedido	8.293.855
Marzo, 2013	Retenciones de IRPF diciembre 2012	Denegado	2.569.836
Octubre, 2013	Sanción tributaria y retenciones de IRPF 2007 a 2011	Concedido	4.665.343
Noviembre, 2013	IVA septiembre 2013	Denegado	1.173.792

Sobre las retenciones de IRPF, señalamos que, con carácter general, en los meses de diciembre se concentra el mayor volumen de este impuesto dado que coincide con el pago de la ficha a jugadores.

- Se han tramitado según la normativa tributaria excepto el de mayo de 2009, que se realiza al amparo de la Ley Foral 3/2000, de Salvamento y Reestructuración de empresas en crisis y su desarrollo posterior. Ello implicó, entre otros, los siguientes aspectos relevantes: su tramitación y control se gestionó fundamentalmente por el entonces departamento de Industria y el tipo de interés aplicado es sustancialmente inferior al tipo tributario aplicado a estas figuras –el 1,7 frente al 5 por ciento–.

- De la propia revisión de los expedientes que acompañan a los acuerdos, se observa la existencia de conversaciones previas y exigencia de documentación por parte de la HTN antes de la concesión formal del aplazamiento/fraccionamiento; igualmente desde la fecha de la solicitud hasta la concesión, el club realizó, en algunos supuestos, pagos concretos sobre las cantidades adeudadas y solicitadas previamente.

El conjunto de los anteriores aplazamientos de deuda pone de relieve que, una vez que el club se puso al día del pago de sus deudas tributarias en mayo de 2003, desde mediados de dicho año vuelve a incumplir reiteradamente en vía ordinaria sus obligaciones fiscales de presentación y pago, precisando la solicitud reiterada de aplazamientos de su deuda tributaria, además de soportar los recargos e intereses correspondientes.

A 31 de diciembre de 2014, el saldo pendiente de los anteriores aplazamientos, incluyendo recargos e intereses devengados hasta esa fecha, ascendía a 36,75 millones; el importe del principal era de 30,74 millones.

Por otra parte, conviene precisar que, en el periodo analizado y al objeto de adaptar la legislación tributaria de aplazamientos/fraccionamientos a la situación de crisis económica, se va modificando anualmente, desde 2009, una serie de requisitos para su concesión –importes mínimos, plazos, porcentaje de pago a cuenta previo, dispensa de garantías...– así como el límite del número de aplazamientos vivos para solicitar otro nuevo; esta adaptación tiene como finalidad facilitar la concesión de aplazamiento a los contribuyentes con dificultades financieras al objeto de que cumplan con sus obligaciones tributarias. Asimismo, la propia normativa contempla la aplicación en la concesión del principio de excepcionalidad por parte del órgano competente para dictar la resolución, cuando concurren diversas circunstancias.

11.ª Revisión de los expedientes de aplazamiento/fraccionamiento

De la revisión realizada, destacamos:

- Todos los expedientes incluyen el informe de valoración emitido por el servicio de Recaudación. En el concedido al amparo de la Ley Foral de Salvamento de Empresas en Crisis incluye, además, un informe de la sección de Reordenación Industrial.

- Todos han sido resueltos por órgano competente, a tenor de los límites por importe que señala la normativa.

- Las cantidades aplazadas están gravadas con el tipo de interés de demora vigente en el correspondiente ejercicio. Como ya hemos comentado, al gestionado por el entonces departamento de Industria se le aplica, de acuerdo con lo previsto en la Ley Foral 3/2000, un tipo sensiblemente inferior al de naturaleza tributaria.

- El Reglamento de Recaudación permite el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas, tanto en período voluntario como ejecutivo, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo y que el solicitante quede al corriente en sus obligaciones tributarias con la concesión del aplazamiento, excepto que la deuda esté en ejecutiva. Esta obligación de estar al corriente se deberá mantener durante la vigencia del aplazamiento.

En determinados supuestos el Informe de Recaudación hace constar que la situación económico-financiera del club le impide transitoriamente hacer frente al pago de la cantidad adeudada; en otros supuestos, se señala que la mejor solución para el cobro de la deuda es la concesión del aplazamiento.

- Por otra parte, es notorio que el club, teniendo deuda aplazada, ha incurrido en nuevas deudas y/o no ha respetado los plazos de pago de los aplazamientos/fraccionamientos concedidos. A este respecto, el Reglamento de Recaudación indica en resumen que, llegado el vencimiento del aplazamiento

de deuda ordinaria sin que el deudor efectúe el pago, pasará a período ejecutivo, devengando intereses; si el aplazamiento es de deuda en apremio, el impago determina la ejecución de la garantía, aplicándose el líquido obtenido al pago de la deuda pendiente, siguiendo el apremio sobre la deuda no cubierta.

En fraccionamientos, vencido uno cualquiera de los plazos sin pago, se consideran vencidos el mismo día los plazos restantes. Si es deuda en vía ordinaria, todos los plazos pendientes pasan a apremio; si el fraccionamiento era de deuda en apremio, se ha de proceder a la ejecución de la garantía y demás medios de ejecución forzosa.

No obstante, señalamos que con carácter excepcional es posible un reaplazamiento de la deuda en vía ejecutiva.

- Retenciones de IRPF. Con carácter general, salvo circunstancias excepcionales, no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, antes del inicio del período ejecutivo las retenciones y pagos a cuenta correspondientes al IRPF y sociedades, salvo que se garanticen, exclusivamente, mediante aval solidario de entidad financiera.

Todos los aplazamientos, excepto uno, solicitan aplazar, entre otros conceptos, deuda por IRPF y en ninguno de ellos se ha garantizado tal deuda mediante el citado aval solidario.

En consecuencia, tales aplazamientos no podían, en principio, haberse concedido antes del inicio del período ejecutivo, por referirse a retenciones de IRPF y no haberse garantizado mediante aval. La misma opinión sostenían expresamente dos informes de Recaudación: el previo al acuerdo del Gobierno de Navarra de marzo de 2013, denegando el aplazamiento dado que el IRPF no se puede aplazar salvo garantía por aval solidario, y el que informaba una solicitud de aplazamiento IRPF de diciembre de 2006.

Sin embargo, antes y después de los dos informes citados, fueron autorizados fraccionamientos de IRPF sin aval bancario. El servicio de Recaudación consideraba o bien que la garantía ofrecida era bastante para cubrir el importe de la deuda aplazada, o bien lo fundamenta en la excepcionalidad legal del órgano competente para dispensar, total o parcialmente de la prestación de garantía cuando el deudor carezca de bienes o derechos suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de su capacidad productiva y nivel de empleo o produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Foral.

En definitiva, el argumento que prevalece es que, si se quiere cobrar la deuda, la mejor opción para la Hacienda es aplazarla.

- Otras causas de inaplazabilidad de deudas. La normativa señala básicamente:

a) Podrán ser causas de denegación la insuficiente demostración de la capacidad de generación de recursos por el sujeto pasivo para hacer frente a los plazos del aplazamiento o bien que el importe de la deuda a aplazar exceda a los fondos propios o patrimonio neto del titular de la deuda. En ninguno de los informes de recaudación examinados se han considerado estas cuestiones ni, por tanto, han sido causa denegatoria de aplazamiento alguno.

b) Existencia de tres o más aplazamientos/fraccionamientos vivos previos como causa de denegación automática, salvo circunstancias excepcionales.

Hasta el ejercicio 2011, no se incurrió en esta causa automática de inadmisión.

El fraccionamiento resuelto por Acuerdo del Gobierno de diciembre de 2012 se aprobó cuando existían otros tres fraccionamientos previos vivos; por tanto, incurría en posible causa automática de inadmisión, caso de no estar garantizado en la forma prevista. A este respecto, el informe del servicio de Recaudación previo estima suficientes las garantías ofrecidas para hacer frente a la totalidad de los vencimientos de los aplazamientos vivos y los que resulten del citado acuerdo. Por tanto, no concurre causa de denegación automática.

Posteriormente, en 2013, la norma fue modificada, de modo que se requería como causa de inadmisión la concurrencia de cuatro o más fraccionamientos. Resultado de ello, pudo autorizarse el de octubre de 2013.

• Garantías. Como garantía para la concesión de aplazamientos/fraccio-namientos, la Ley Foral Tributaria señala que se desarrollarán las condiciones y límites máximos a garantizar por cada tipo de garantía. No consta tal desarrollo normativo.

El Reglamento, por su parte, establece como regla la presentación por el sujeto pasivo de un aval solidario de entidad financiera. Solo ante la imposibilidad de presentar aval suficiente, se señalan otros tipos de garantías sujetas a la previa aceptación del órgano competente: hipoteca inmobiliaria o mobiliaria, prenda con desplazamiento, fianza personal y solidaria o cualquier otra garantía que se estime suficiente.

No obstante, se regula como excepción o dispensa –total o parcial– de tales garantías, básicamente, cuando el importe de la deuda a aplazar sea inferior al fijado reglamentariamente⁴ –210.354 euros, no aplicable por tanto al club–, cuando se refiera a deudas previamente afianzadas o cuando el deudor carezca de bienes o derechos suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de su capacidad productiva y nivel de empleo o produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Foral.

Desde enero de 2013, además, se faculta al deudor a solicitar la sustitución de la garantía por la adopción de medidas cautelares, de carácter provisional, que la administración autorizará ante indicios racionales de que, sin ellas el cobro se vería frustrado o perjudicado. Así se cita, como tales medidas, la retención cautelar de devoluciones tributarias y el embargo preventivo de bienes y derechos, asegurados mediante anotación en registro público de ser inmuebles o mediante el depósito de los muebles embargados.

Los expedientes concedidos al club presentan la siguiente situación:

Fecha Resolución	Resolución	Garantías	Importe aplazamiento
Abril, 2006	Resolución del Dtor Grte HTN	Dispensa total	1.200.427
Junio, 2008	Acuerdo Gobierno Navarra	Dispensa parcial	2.118.000
Mayo, 2009	Acuerdo Gobierno Navarra	Dispensa total	17.317.273
Noviembre, 2010	Acuerdo Gobierno Navarra	Garantizado	9.746.976
Junio, 2011	Acuerdo Gobierno Navarra	Garantizado	7.727.936
Diciembre, 2012	Acuerdo Gobierno Navarra	Garantizado	8.293.855
Octubre, 2013	Acuerdo Gobierno Navarra	Dispensa parcial	4.665.343

Sobre ellos, señalamos:

a) Dispensa total. En el expediente de 2006 se justifica la misma ante la imposibilidad de acceder a aval bancario alegada por el contribuyente y la inexistencia de bienes inmuebles susceptibles de ser hipotecados en garantía; este último hecho se justifica en que el club, para obtener el aval del Gobierno de 18 millones que se aprueba en la Ley Foral 1/2003, procedió a hipotecar todos su bienes inmuebles a favor de la Comunidad Foral. Dada la brevedad de plazo del aplazamiento solicitado –tres meses–, la situación económica del club y los posibles quebrantos para la HTN, se concede el mismo amparándose en el principio de excepcionalidad que contempla la normativa al órgano competente.

La segunda dispensa total, mayo de 2009, se acogió a la legislación de ayudas a empresas en crisis, no aportando el club garantía alguna ya que estima el departamento de Industria que la existencia de éstas dejaría al club en situación de debilidad ante los bancos para solicitar préstamos: no obstante, se requiere al club para que, en el caso de que disponga de nuevos activos, lo comunique a la Hacienda Foral por si se incorporan como garantía así como que se cumplan los compromisos adquiridos en su plan de viabilidad de empresa. El informe del servicio de Recaudación informa favorablemente de la concesión del mismo condicionado, en cualquier caso, al cumplimiento futuro de todas sus obligaciones tributarias.

b) Dispensa parcial. Ambos expedientes –junio de 2008 y octubre de 2013– se fundamentan en la imposibilidad de aportar aval bancario y, en el segundo de ellos, además, se constata también la inexis-

⁴ También hay dispensa de garantías, entre otras exigencias, cuando el importe a aplazar sea inferior a 6.000 o 12.000 euros.

tencia de inmuebles susceptibles de convertirse en garantía. Como garantías se aporta, en el primero, el cobro de derechos televisivos; en el segundo, una hipoteca sobre la parcela UM3-P-1. Esta parcela fue obtenida por el club en 2009 a través del proyecto de reparcelación de la zona y no consta, si ya en ese año, se comunicó a la Hacienda Foral a los efectos de la segunda dispensa total de mayo de dicho año.

Ambos expedientes se conceden acogiéndose al régimen de excepcionalidad que contempla el Reglamento de Recaudación.

c) Garantizados. Esos tres expedientes están garantizados por constitución de embargos y por derechos porcentuales sobre cantidades a percibir por el club.

Así, se materializan embargos sucesivos sobre dos fincas concretas del club: Escuela de fútbol-Tajonar y el estadio El Sadar. Para garantizar con las dos mismas fincas tres aplazamientos distintos se acude a calcular el valor libre, por diferencia entre la deuda inicialmente garantizada y la deuda actual al momento de volver a embargar el bien, lógicamente menor al haberse pagado plazos.

Se complementaban con derechos sobre el 100 por cien del contrato de patrocinio con el Gobierno de Navarra y con porcentajes sobre los derechos audiovisuales, los derechos genéricos por traspasos de jugadores y los derechos por un concreto traspaso de un jugador.

Al respecto, consta un informe del servicio de Recaudación de enero de 2014 en el que se indica que el club ha incumplido con la obligación de notificar a la empresa propietaria de los derechos audiovisuales la cesión a favor de la HTN y de su ingreso directo en una cuenta restringida; además, parece que también está cedido su cobro a una entidad financiera, aunque se desconoce en qué porcentaje. Posteriormente se observan algunos ingresos mensuales de estos derechos pero no del IVA que grava la totalidad del mismo, tal como se exigía en la concesión. En marzo de 2014, se regulariza esta situación con la comunicación del club a la tenedora de los derechos de TV, la cual ingresa el 20 por ciento del importe de la factura y el 100 por cien de la cuota de IVA⁵.

El embargo cautelar de los derechos de traspaso de los jugadores ha sido objeto de una Resolución de la Hacienda Tributaria resolviendo un recurso de reposición presentado por el club, basado en entender que su mantenimiento implicaba riesgo para la supervivencia del club y, en consecuencia, perjudicaba las expectativas de cobro de la deuda que este mantiene con la propia Hacienda⁶.

Se ha contrastado que las cargas que recaen sobre los inmuebles del club a favor de la Comunidad Foral y que tiene su origen en los aplazamientos anteriores fueron inscritas en el Registro de la Propiedad.

En resumen, podemos concluir que la concesión de los aplazamientos/fraccionamientos se ha realizado dentro del marco legal, amparándose, prácticamente en todos los casos, en el principio de excepcionalidad del órgano competente que contempla el mismo y en el principio de que, para salvaguardar los recursos públicos y evitar quebrantos a la Hacienda Foral, era mejor la solución de aplazar que la de no cobrar o ejecutar las cargas. Todo ello contextualizado por la difícil situación financiera del club.

12.ª Aplazamientos/fraccionamientos denegados

Las dos denegaciones se justificaron en:

- Expediente de marzo de 2013. Informe del servicio de Recaudación en el que se propone la denegación del aplazamiento de retenciones de IRPF de 2012 por falta de aval solidario. El Gobierno acuerda denegar tal solicitud.
- Expediente de noviembre de 2013. El servicio de Recaudación propone la denegación del aplazamiento solicitado tanto por la existencia de deudas vencidas y exigibles en periodo ejecutivo como por que el club, en la solicitud, no realiza pagos a cuenta ni presenta garantías. La directora gerente de la Hacienda Tributaria resuelve denegar tal solicitud de aplazamiento.

5 Párrafo introducido de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

6 Párrafo modificado de acuerdo con la alegación presentada por la HTN

En consecuencia, el órgano competente deniega las dos solicitudes de acuerdo con la propuesta del Servicio de Recaudación.

Los importes anteriores fueron satisfechos por el club –primer caso– o se incluyen dentro de la deuda no aplazada que contempla la Ley Foral 26/2014.

IV. 2. 5. Inspecciones tributarias y otras actuaciones de la HTN

13.ª Inspección

En el periodo analizado, la inspección tributaria de la HTN ha efectuado sobre el club dos actuaciones de investigación sobre:

- El impuesto de sociedades, ejercicios de 2003 a 2006.
- Las retenciones de trabajo y de capital, desde junio de 2007 y ejercicios de 2008 a 2011. Además como resultado de esta última actuación, se dictó un expediente sancionador.

La primera de las actuaciones anteriores se refiere a una comprobación e investigación de carácter parcial sobre las operaciones realizadas por el sujeto pasivo con billetes de 500 euros. Se levanta acta de comprobado y conforme en noviembre de 2008, concluyendo en la misma que no se han advertido errores ni omisiones en las operaciones analizadas, considerándose en consecuencia correctas las liquidaciones practicadas.

Sobre esta primera actuación conviene precisar que el juez instructor que investiga al club ha archivado la pieza separada por supuesto trato de favor de la HTN al club, al no apreciar indicios de comisión de delito.

Sobre la segunda, revisión de las retenciones de trabajo y de capital, el 11 de enero de 2013 se firma el acta de conformidad sobre una propuesta de liquidación de un principal de 2,97 millones y unos intereses de demora de 0,36 millones. Además, y como resultado de la misma, se dicta un expediente sancionador por incorrecta tributación de la cesión de derechos de imagen de determinados jugadores y de retenciones inferiores a lo establecido legalmente sobre otros jugadores; la sanción liquidada asciende a 1,34 millones, siendo firmada en conformidad.

El total de la deuda generada, 4,67 millones, es objeto de aplazamiento por acuerdo del Gobierno de Navarra de octubre de 2013.

14.ª Otras actuaciones

En mayo de 2008, la Sección de Grandes Empresas de la HTN requirió al club la presentación de los libros registros de facturas emitidas y recibidas de 2004 a 2008 por falta de tributación del IVA de la venta de una parcela, de la cual, el comprador había solicitado la pertinente devolución del impuesto. Como resultado de esta actuación y de la primera inspección citada en la conclusión anterior, el club presenta en noviembre de 2008 las declaraciones complementarias de IVA de los años 2004 a 2008 por importe de un principal de 8,56 millones, cuantía que se incrementa en 1,94 millones por los correspondientes recargos por extemporánea.

IV.2.6. Informes de la Hacienda Tributaria sobre la situación de la deuda tributaria el club

15.ª Informes de la Hacienda Tributaria

Además de los informes elaborados por las distintas unidades de la HTN para la tramitación de aplazamientos/fraccionamientos y resto de actuaciones practicadas, se nos han proporcionado los siguientes informes:

- Informe de la directora-gerente de la HTN fechado el 3 de octubre de 2013. En este informe se hace un recopilación de las actuaciones de la HTN sobre el club desde 2008 hasta la fecha del informe, se analiza el origen de las deudas impagadas y su evolución para concluir en la “consideración del contribuyente como de alto riesgo fiscal, su incumplimiento reiterado de las obligaciones fiscales, la inexistencia de un proceso de “negociación” entre ambas partes en la concesión de los aplazamientos/fraccionamientos, la imposibilidad de concederles nuevos aplazamientos –salvo el derivado de las actuaciones inspectoras–, y la cuantificación de su deuda tributaria fijada en 45,51 millones”. Igualmente señala que al día de la fecha del informe está al corriente en la presentación de declaraciones.

- Informe del Servicio de Recaudación del 27 de enero de 2014. En este informe se analiza, en primer lugar, la situación de las deudas tributarias devengadas en los años de 2011 y 2012, para posteriormente, analizar la situación acontecida sobre la de 2013. Asimismo, considera que la actual retención del 20 por ciento sobre los derechos audiovisuales es notoriamente insuficiente para cubrir las obligaciones futuras de pago de los aplazamientos ya concedidos y que el aumento sustancial de dicho porcentaje pondría en dificultades la propia viabilidad del club.

- Informe del director-gerente de la HTN de 19 de diciembre de 2014. En este informe se manifiesta, por un lado, la imposibilidad de calcular en ese momento la deuda exacta del club a 31 de diciembre de 2014 –dado que, dentro del periodo voluntario, aún no ha vencido el plazo para la presentación de las declaraciones de los meses de noviembre y diciembre– y, por otro, que la HTN no esté en condiciones de exigir el pago de la deuda pendiente por el club de una forma diferente a la estipulada en la Ley Foral 26/2014.

IV.2.7. Compensaciones

16.^a Cobros por compensaciones

En el periodo analizado, los gastos presupuestarios del Gobierno de Navarra a favor del club han ascendido a 9,81 millones⁷, de los cuales 9,01 millones corresponden a gastos por patrocinio de los ejercicios de 2006 a 2011.

De estos pagos al club, se han compensado por el Gobierno de Navarra un importe de 2,44 millones. Así:

- En los ejercicios de 2005 y de 2009 se compensan pagos por la agencia ejecutiva sobre deudas que, en el primer año, hace referencia a retenciones de IRPF de diciembre de 2004 –38.380 euros– y, en el segundo año citado, a aplazamientos especiales –960 euros–.

- Entre 2010 y 2012, se compensan gastos por 2,4 millones. Así, básicamente, corresponden al patrocinio de 2010 –por 1,53 millones– que se compensa en su totalidad en los ejercicios de 2010 y 2011; del patrocinio de 2011 –1,56 millones–, se compensa exclusivamente el último semestre –0,78 millones– en 2012. Estas compensaciones se destinan fundamentalmente a plazos de fraccionamientos, retenciones de IRPF en la agencia ejecutiva y recargos de extemporánea.

Conviene precisar que la cuantía relevante de estas compensaciones se inicia realmente en 2010, es decir, cuando en los acuerdos de concesión de aplazamientos se incluye como garantía de pago estos ingresos por patrocinio.

IV.3. ENTREGA DE BIENES POR EL CLUB, DIFERENCIAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y CONCESIÓN DEL APLAZAMIENTO

IV.3.1. Fórmula de pago de la deuda

17.^a Fórmula de pago de la deuda tributaria del club

En la Ley Foral se establece un sistema o fórmula de pago mixto de la deuda tributaria por el club; así:

- Pago en especie, mediante la entrega de los bienes que contempla expresamente en el anexo II de la Ley Foral 26/2014.

- Pago en efectivo mediante un aplazamiento con vencimiento máximo de 30 años (incluidos tres años de moratoria o carencia).

La citada Ley Foral regula el procedimiento a aplicar en los pagos anteriores sin hacer referencia expresa a la normativa general tributaria.

La extinción de la deuda tributaria se efectuará por orden de mayor a menor antigüedad de la misma.

⁷ Cuyo detalle puede verse en el Apéndice 2 de este informe.

IV.3.2. Bienes entregados por el club y su valoración

18.ª Informe de tasación por una firma privada

La Ley Foral 26/2014, incluye, por un lado, la relación de bienes –un total de seis inmuebles– que aporta el club para la dación en pago de su deuda tributaria y cuyo detalle se refleja en el ya citado anexo II; y, por otro, señala que la valoración de los mismos se hará por una firma privada designada de común acuerdo entre el club y el Gobierno de Navarra.

En enero del 2015, el Gobierno de Navarra aprueba la firma privada de tasación propuesta por el club.

En febrero de 2015, se presenta el anterior informe de tasación de los seis inmuebles con un valor total de 43,05 millones. En su valoración, no se incluyen las cargas existentes sobre los mismos, aunque sí señala que deberá tenerse en cuenta en la determinación de su valor final.

El Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 22 de abril de 2015 se da por enterado de la anterior tasación.

19.ª Informe interno de la sección de Tasación

Con carácter previo a la aprobación de la precitada Ley Foral 26/2014, la Sección de Tasación del Servicio de Riqueza Territorial de la HTN elabora, en octubre de 2014, un informe interno de valoración sobre los bienes inmuebles de titularidad del club que constan en la base de datos de la propia HTN con el objeto de “servir como documento justificativo de posibles liquidaciones que puedan proceder conforme a la legislación vigente”. De acuerdo con los vigentes estatutos de la HTN, la Sección de Tasación tiene entre sus funciones la realización de dictámenes de valoración de bienes inmuebles para la liquidación de los Impuestos de Actos Jurídicos Documentados, Transmisiones Patrimoniales, Sucesiones y Donaciones y para cuantas actuaciones de la Administración de la Comunidad Foral precisen valoración de bienes inmuebles.

Este informe incluye un total de siete inmuebles propiedad del club con una valoración total de 35,76 millones; si no se incluye el valor de la parcela que no contiene expresamente la Ley Foral 26/2014, el importe resultante sería de 30,59 millones. En esta valoración, no se tienen en cuenta las cargas existentes sobre los mismos, aunque sí se indica expresamente que, del anterior valor de tasación, debería deducirse las cargas que recayeran sobre los inmuebles y que no se hubieran contemplado en la determinación de su importe.

20.ª Comparación de ambos informes

Con carácter previo conviene precisar que el informe privado es una tasación a precios de mercado, en tanto que el informe de la HTN es una valoración a efectos exclusivamente tributarios de los impuestos que previsiblemente podrían gravar una posible transacción. Esta disparidad de objetivos entre ambos informes justificaría en términos generales la divergencia de criterios e importes observados.

Teniendo en cuenta el comentario anterior, de la comparación de ambos informes señalamos:

- Existe un inmueble propiedad del club que no se ha incluido en el anexo de la Ley Foral; este inmueble, identificado como Solar UM-3 P1 de Pamplona, está valorado en el informe privado de tasación en 4 millones y por los servicios de Hacienda en 5,17 millones. Desconocemos las razones que han justificado su exclusión en la citada Ley Foral, exclusión que, en nuestra opinión, resulta incomprensible; posteriormente, ver conclusión 29ª, el Gobierno de Navarra acuerda gravar dicho bien con una hipoteca a favor de la Comunidad Foral como garantía del aval concedido de cuatro millones.

- En el cuadro siguiente se muestra la comparación de valoraciones de los **dos informes anteriores**.

Bienes del C.A. Osasuna	Clase de suelo	Uso característico	Tasación privada (a)	Valoración Hacienda (b)	Diferencia (a)-(b)
Estadio El Sadar Pamplona	Urbano consolidado	Dot. deportivo privado	23.543.160	16.219.104	7.324.056
Dos pisos Iturrama-Pamplona	Urbano consolidado	Residencial colectivo	403.428	371.960	31.468
Suelo U.I.XXIII SO-1 Pamplona	Urbanizable	Dotacional docente público	648.364	523.893	124.471
Instalaciones Tajonar	Urbano consol.	Dot.deportivo	14.448.670	7.000.579	7.448.091
Solar futuro parque empresarial Tajonar	Urbano no consolidado	Actividades económicas	4.002.312	6.472.575	-2.470.263
Total bienes club Ley Foral 26/2014			43.045.934	30.588.111	12.457.823
Solar UM-3 P1 Pamplona	Urbano no cons.	Act. Econ.	4.002.852	5.169.354	-1.166.502
Total bienes club			47.048.786	35.757.465	11.291.321

Es decir, se observa una diferencia neta de valoración a favor de la tasación privada en los bienes incluidos en la Ley Foral en torno a los 12,46 millones; si consideramos el solar excluido en la relación de bienes de la misma, esa diferencia se reduce a 11,29 millones.

Las diferencias observadas proceden fundamentalmente de la utilización de distintos métodos o criterios de tasación; así:

a) Estadio de El Sadar. La tasación privada aplica el criterio de valor de reposición o reemplazamiento de un estadio; para ello, al suelo se le aplica el valor máximo de repercusión de vivienda protegida y, a la construcción, el coste medio de construcción por espectador obtenido de la nueva construcción de cinco estadios de fútbol corregido por su antigüedad. En el informe de Hacienda, el valor del suelo se estima según coeficientes del INE y, el de la construcción, por su valor histórico corregido por un coeficiente de antigüedad.

En cuanto a metros cuadrados, el informe privado se aplica sobre los de construcción, en tanto que en el de Hacienda, se calcula sobre el de total de m² de la parcela (suelo más construcción).

b) Pisos de Iturrama. El informe privado aplica el método de comparación de venta de inmuebles semejantes según los m² útiles. El informe de Hacienda, el método estadístico de estimación sobre los m² construidos; con este método se calcula el valor de los pisos por su ubicación, antigüedad, altura, estado y superficie, corregido por un coeficiente corrector de mercado.

c) Suelo U.I. XXIII SO-1 Pamplona. El privado aplica el método de valor residual dinámico sobre los m² registrados, es decir, el valor máximo de venta de una promoción de vivienda protegida menos los costes de gestión urbanística y de construcción. El informe de Hacienda, dado el carácter de rústico del mismo, aplica el valor de fincas semejantes sobre los m² según catastro.

d) Instalaciones de Tajonar. La tasadora privada utiliza el método de reposición sobre los m² del proyecto; es decir, el valor de repercusión máximo de una hipotética promoción de vivienda protegida más el coste de la construcción de las instalaciones. El informe de Hacienda aplica, sobre los m² del ámbito de actuación, para una parte de la parcela su valor catastral –dado que no hay construcción– y, para la parte construida, el valor del suelo según coeficientes del INE y, el de la construcción, por su valor histórico corregido por un coeficiente de antigüedad.

e) Solar futuro parque empresarial de Tajonar. El informe privado aplica, sobre los m² registrales, el valor de venta de una hipotética promoción de locales y garajes menos los gastos de gestión urbanística y de construcción. Hacienda, sobre los m² de catastro, el valor de mercado del producto inmobiliario para los usos admitidos menos sus costes de ejecución material.

f) Solar UM-3 P1 Pamplona (no incluido en la Ley Foral 26/2014). La empresa privada aplica, para los m² según el registro, la repercusión del suelo de una promoción de vivienda protegida. Hacienda, sobre los m² según el catastro, el valor de repercusión medio del conjunto de usos admitidos.

En conclusión, las diferencias observadas se sustentan en que el informe de tasación privada se apoya en criterios de mercado y en la consideración para la valoración del suelo de una hipotética promoción de vivienda protegida con independencia del uso característico previsto en la normativa urbanís-

tica para las unidades valoradas. En el informe de la HTN, se valoran dichos bienes a efectos exclusivamente tributarios.

En nuestra opinión, si bien el Gobierno de Navarra ha actuado según el mandato de la Ley Foral 26/2014, ésta ha presentado, en esta materia, una insuficiente regulación.

21.ª Cargas

Como se ha comentado, las valoraciones anteriores no tenían en consideración las posibles cargas que soportan los mismos tales como hipotecas o anotaciones preventivas o ejecutivas de embargo.

Por su parte, la Ley Foral 26/2014 no hace mención sobre si los bienes se entregan o no libres de cargas y sus efectos potenciales sobre su cuantificación económica.

De acuerdo con la información registral analizada, los citados bienes están gravados con las siguientes cargas:

- Estadio de El Sadar

a) Hipoteca sobre la totalidad a favor de Comunidad Foral, por un principal de 7.005.826 euros. Constituida en mayo de 2003 y con fecha vencimiento en mayo de 2020.

b) Anotación embargo ejecutivo a favor de Comunidad Foral de Navarra, con un principal de 8.924.540 euros, escriturado en noviembre de 2010.

c) Anotación embargo ejecutivo a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un principal de 1.369.240 euros, inscrita en junio de 2011.

d) Anotación embargo ejecutivo a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un principal de 7.184.797 euros, en procedimiento de diciembre de 2012.

e) Anotación de embargo ejecutivo a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un principal de 1.104.419 euros, en procedimiento de diciembre 2012.

- Instalaciones Tajonar

a) Hipoteca a favor de Comunidad Foral de Navarra, inscrita en 2005, en garantía de la devolución de 9.573.460 euros de principal. Anotación manual "garantía aval de patrimonio".

b) Anotación preventiva de embargo letra A, de septiembre de 2010, a favor de la Comunidad Foral de Navarra en reclamación de 8.924.542 euros de principal, en procedimiento de la sección de Procedimientos Especiales de la HTN.

c) Anotación preventiva de embargo, letra B, de julio de 2011, a favor de la Comunidad Foral de Navarra, en reclamación de 1.369.240 euros de principal, de procedimiento de la sección de Procedimientos Especiales de la HTN.

d) Anotación preventiva de embargo, letra C, de febrero de 2013, a favor de la Comunidad Foral de Navarra para garantizar 12.071.288 euros de principal, de procedimiento de la sección de Procedimientos Especiales de la HTN.

e) Anotación preventiva de embargo, letra D, de febrero de 2013, a favor de la Comunidad Foral de Navarra en reclamación de 1.104.419 euros de principal, ordenada por la Sección de Recaudación Ejecutiva del Gobierno de Navarra en diciembre de 2013.

f) Embargo ejecutivo a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social para responder a un importe de 375.982 euros (principal más intereses, costas y recargos), inscrito en junio de 2014. Embargo levantado en octubre de 2014 por pago de la deuda⁸ y pendiente de inscribir.

- Solar parque empresarial Tajonar

a) Hipoteca, a favor de la Caja Ahorros de Navarra –hoy CaixaBank-, inscrita en abril de 2009, en garantía de un préstamo de 8.600.000 euros de principal.

⁸ Según notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de 3 de octubre de 2014.

b) Embargo ejecutivo a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social para responder a un importe de 376.982 euros (principal más intereses, costas y recargos), inscrito en junio de 2014. Embargo levantado en octubre de 2014 por pago de la deuda⁹ y pendiente de inscribir.

- Suelo U.I. XXIII SO-1 Pamplona

a) Hipoteca a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un principal de 634.602 euros, escriturada en mayo de 2003 y con fecha de vencimiento en mayo de 2012. Figura manuscrito "garantía aval de patrimonio".

b) Embargo ejecutivo a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social para responder a un importe de 375.982 euros (principal más intereses, costas y recargos), inscrito en junio de 2014. Embargo levantado en octubre de 2014 por pago de la deuda¹⁰ y pendiente de inscribir.

- Solar UM-3 P1 Pamplona (no incluido en el anexo II de la Ley Foral 26/2014)

a) El 59,886 por ciento de las cargas urbanísticas en el área de reparto, quedando grabada con saldo de la cuenta de liquidación provisional en 3.057.211 euros y de 199.230 euros por de gastos de gestión urbanística. Existe servidumbre.

b) Hipoteca a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un capital principal de 4.665.343,14 euros, escriturada en febrero de 2014, con fecha de inicio en diciembre de 2013 y fecha de vencimiento en diciembre de 2018. Esta hipoteca garantiza el aplazamiento aprobado en octubre de 2013.

c) Embargo ejecutivo a favor de la Tesorería General de la Seguridad Social para responder a un importe de 375.982 euros (principal más intereses, costas y recargos), inscrito en junio de 2014. Embargo levantado en octubre de 2014 por pago de la deuda¹¹ y pendiente de inscribir.

Además, los pisos de Iturrama estaban arrendados mediante un contrato firmado el 1 de julio de 2010, con una duración de cuatro años, por lo que ya habría vencido; en la actualidad, según se indica en el informe privado de valoración, están arrendados a estudiantes, sin que se aporte o mencione contrato de arrendamiento que regule tal relación. Igualmente consta que parte de las instalaciones del estadio El Sadar están alquiladas para servicios de hostelería.

En definitiva, como puede apreciarse, prácticamente la totalidad de los bienes entregados ya estaban soportando cargas a favor de la Administración de la Comunidad Foral. Por tanto, con estas actuaciones la Hacienda Pública estaba asegurándose del cumplimiento de las obligaciones tributarias del club.

Por otra parte, en el acuerdo de Gobierno por el que se acepta la valoración presentada por el club, se indica expresamente que deberá deducirse del valor de tasación el importe de las cargas hipotecarias de los bienes entregados (ver conclusión 22^a).

IV.3.3. Cálculo del diferencial de la deuda tributaria del club

22.^a Valor neto de los bienes entregados por el club

El Gobierno de Navarra en sesión del 29 de abril de 2015 acuerda aceptar el valor de tasación presentado por la firma privada sobre los bienes a entregar por el club según se detalla en el anexo II de la Ley Foral 26/2014. Dado que en dicho anexo no se contempla el solar UM-3 P1, éste no se incluye en la relación de bienes a entregar a la Comunidad Foral.

Este acuerdo está respaldado con un informe previo emitido conjuntamente por la HTN y la Dirección General del Presupuesto. En el mismo se señalan una serie de requisitos que debería contemplar el acuerdo del Gobierno.

En dicho acuerdo se contempla, asimismo, la exigencia de minorar el citado valor de tasación obtenido para cada inmueble por "el saldo pendiente de las obligaciones contraídas por el club a favor de terceros garantizadas con las correspondientes inscripciones registrales".

⁹ Según notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de 3 de octubre de 2014.

¹⁰ Según notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de 3 de octubre de 2014.

¹¹ Según notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social de 3 de octubre de 2014.

Sobre dicho valor de tasación, 43,05 millones (ver conclusión 18ª), por tanto, se deduce el importe pendiente de los préstamos con entidades bancarias que tiene concertados el club y que están garantizados con hipotecas sobre los citados bienes tasados y, en su caso, avalados por el propio Gobierno de Navarra. Conforme el club vaya abonando estas cargas, se aplicará la reducción correspondiente a la deuda tributaria.

Así, en resumen, se minoran los siguientes importes:

Entidad financiera	Bienes hipotecados	Imp. pendiente	Fecha vto. préstamo
CaixaBank	Hipoteca parque empresarial Tajonar	3.662.831	Marzo, 2018
B. Popular	Hipoteca bienes/ aval de 18 millones	1.803.077	Mayo, 2020 ⁽¹⁾
Bankinter	Hipoteca bienes/ aval de 18 millones	1.803.077	Mayo, 2020 ⁽¹⁾
CaixaBank	Hipoteca bienes/ aval de 18 millones	3.606.155	Mayo, 2020 ⁽¹⁾
Total minoración bienes		10.875.140	

⁽¹⁾ Esta fecha de vencimiento ha sido ampliada hasta enero de 2030, como resultado de la novación de esos contratos (Ver conclusión 27ª)

En consecuencia, el valor neto de los bienes entregados por el club a la Comunidad Foral como dación en pago asciende a 32,17 millones, según el siguiente detalle:

Valor neto de los bienes entregados	Importe
Valoración bienes según tasación	43.045.934
Cargas hipotecarias	-10.875.140
Total valor neto bienes en dación de pago	32.170.794

De acuerdo con lo indicado en la Ley Foral 26/2014, una vez aceptado el importe de tasación, se dispone del plazo de un mes para elevar a escritura pública la transmisión de dichos bienes.

Igualmente, el mencionado acuerdo del Gobierno de Navarra señala que, si en el momento de la inscripción de la dación en pago, se detectara en el Registro de la Propiedad algún gravamen o carga desconocida, su importe minorará el valor de la tasación, recalculándose, en consecuencia, el diferencial de la deuda tributaria.

El 16 de junio de 2015 se ha firmado ante notario la entrega al Gobierno de Navarra de los bienes citados por parte del club.

23.ª Cálculo del diferencial de la deuda tributaria.

Partiendo del importe de la deuda tributaria –52,82 millones– y deduciendo el valor neto de los bienes entregados por el club –32,17 millones–, el diferencial de dicha deuda asciende a 20,65 millones, según se desprende del cuadro siguiente:

Diferencial deuda tributaria	Importe-tasación privada
Total deuda tributaria	52.820.880
- Valor neto de los bienes entregados en dación de pago	-32.170.794
Total diferencial deuda tributaria	20.650.086

Sobre este diferencial de la deuda tributaria se aplicará para su cobro el aplazamiento que contempla la Ley Foral 26/2014.

IV.3.4. Aplazamiento del diferencial de la deuda tributaria

24.ª Formalización del aplazamiento sobre el diferencial de la deuda

Una vez determinado el diferencial de la deuda tributaria, el Gobierno de Navarra en su sesión del 29 de abril de 2015, autoriza, de acuerdo con las condiciones de la Ley Foral 26/2014, la concesión de un aplazamiento de la misma, con las siguientes características:

- Se regula su procedimiento por la propia Ley Foral 26/2014, no aplicándose en consecuencia el procedimiento general establecido por la HTN.

- Importe aplazado: 20,65 millones.

- Plazo del aplazamiento: máximo de 30 años a contar desde el 1 de enero de 2015 y con carencia sobre los tres primeros años sin intereses. Esta carencia, quedará sin efecto en el supuesto que el club ascienda a 1ª División y a partir de la fecha del mismo; esta previsión de ascenso no se contempla en el citado acuerdo del Gobierno de Navarra.

- Ingresos afectados a su pago, tras finalizar el periodo de carencia: El 25 por ciento de los derechos audiovisuales, el 25 por ciento de los derechos de traspaso de jugadores (derechos federativos y económicos) y el 100 por cien de las cantidades percibidas del Gobierno de Navarra por contratos de patrocinio -éste último supuesto, sin periodo de carencia-. El 3 de julio de 2015 se firmaron las escrituras de cesión de los anteriores derechos audiovisuales y de traspaso¹².

- El club deberá comunicar, una vez superado el periodo de carencia, a los responsables de los derechos televisivos y a la Liga de Fútbol Profesional la cesión a la HTN de los anteriores porcentajes. Tal comunicación deberá ser acreditada ante la HTN.

- Este aplazamiento presenta, en nuestra opinión, un doble sistema y ritmo de pago:

a) Deuda hipotecaria sobre bienes por importe, a 31 de diciembre de 2014, de 10,88 millones: Conforme el club vaya abonando los préstamos hipotecarios sobre los bienes entregados al Gobierno, éste procederá a reducir la correspondiente deuda tributaria-mediante los oportunos ajustes-, teniendo como contrapartida un mayor valor del bien recibido al liberarlo de la parte correspondiente de la carga hipotecaria. Estas hipotecas vencen, una de ellas, en marzo de 2018 y, las tres restantes, en enero de 2030.

b) Resto de la deuda aplazada por importe de 9,77 millones: conforme se vayan devengando los ingresos afectados.

- Tipo de interés del aplazamiento: Si bien expresamente ni en la Ley Foral 26/2014 ni en el acuerdo del Gobierno de Navarra se indica el tipo de interés a aplicar en el aplazamiento, de la lectura de dichos textos parece deducirse¹³:

a) Sobre la deuda de 9,77 millones, su tratamiento en esta materia será el establecido por el Reglamento de Recaudación.

b) Sobre el resto de la deuda soportada en los préstamos hipotecarios citados, en opinión de la HTN, si el club cumple con sus compromisos de pago a las entidades financieras, el importe principal adeudado se extinguirá en los términos señalados por el acuerdo del Gobierno de Navarra, extinguiéndose igualmente la prestación accesoría que supondría el interés de demora. En caso de incumplimiento de pagos por el club, el principal adeudado se exigirá por los procedimientos recaudatorios previstos junto con los intereses de demora devengados desde el vencimiento de la moratoria que contiene el precitado acuerdo del Gobierno de Navarra.

- Cada uno de los pagos realizados por el club conllevará, en su caso, el recalcu de los intereses de demora del aplazamiento.

En nuestra opinión, la regulación que contiene la Ley Foral 26/2014 sobre este aplazamiento podría ser insuficiente para cubrir un posible riesgo del Gobierno de Navarra, por lo que podrían derivarse contingencias económicas frente a terceros en caso de incumplimiento por el club de sus obligaciones de pago. Así:

- El préstamo de la Caixa -3,66 millones- está garantizado por una hipoteca sobre las instalaciones de Tajonar; los restantes 7,21 millones, están garantizados ante las entidades financieras con un aval

¹² Párrafo introducido de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

¹³ Párrafos introducidos de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

del Gobierno de Navarra, que a su vez constituyó contra-garantía a su favor con hipoteca sobre diversos bienes¹⁴.

- En relación con el procedimiento de pago mediante ingresos afectados, no se contempla el supuesto de que no existan o no se materialicen efectivamente tales ingresos y cómo afectaría estos hechos al cobro de la deuda aplazada.

IV.3.5. Contratos de arrendamientos y de cesión de uso de determinados bienes al club

25.ª Contratos de arrendamiento y de cesión de uso de los bienes al club

De acuerdo con lo contemplado en el art.3 de la Ley Foral 26/2014, se autoriza lo siguiente:

- Arrendamiento de las instalaciones deportivas de Tajonar y cesión de uso del estadio de El Sadar al club.

- Plazo de vigencia: 30 años.

- Importe: La renta anual de las fincas arrendadas ascenderá a 75.000 euros –si continúa en 2ª División– o de 150.000 euros –si asciende a 1ª División–. Esta renta se actualizará anualmente de acuerdo con la Ley de Arrendamientos Urbanos.

- Los gastos de mantenimiento y conservación así como los de uso de las anteriores fincas serán por cuenta del club.

Igualmente, el Gobierno se reserva un derecho preferente para promover actividades deportivo-culturales en las anteriores fincas, de acuerdo con el club.

El 16 de junio de 2015 se aprueba por resoluciones del Director General del Presupuesto la cesión de uso y el arrendamiento citados entre el club y el Gobierno de Navarra, firmándose el contrato de arrendamiento ese mismo día.

La Ley Foral se limita a indicar que serán por cuenta del club los gastos de mantenimiento y conservación de los bienes cedidos en arrendamiento y uso; sin embargo, no contiene referencia alguna sobre quién debería financiar los gastos de inversión que pudieran precisar los mismos. No obstante en las citada resolución de cesión y en el contrato de arrendamiento se introduce una cláusula relativa a que el club realizará a su costa todas las obras necesarias para adoptar el estadio y las instalaciones a las exigencias establecidas por la normativa vigente y por los organismos competentes deportivos así como aquellas otras que considere convenientes; estas obras quedarán en beneficio de la propiedad a la extinción de la cesión y del arrendamiento sin derecho a indemnización alguna.

IV.4. CONCESIÓN DE AVALES, CUMPLIMIENTO DEL RESTO DE REQUISITOS QUE SEÑALA LA LEY FORAL 26/2014 Y OTRAS CONSIDERACIONES SOBRE LA MISMA

IV.4.1. Avales

26.ª Concesión del aval de cuatro millones

Por acuerdo del Gobierno de Navarra de 14 de enero de 2015, se otorga al club el aval previsto en el artículo 8 de la Ley Foral 26/2014, presentando las siguientes características:

- Importe del aval: cuatro millones.

- Plazo máximo de vigencia: 15 años

- Finalidad: garantizar las operaciones de crédito o préstamo que precise el club para financiar sus actividades. Al respecto, el club ha obtenido dos préstamos de dos millones cada uno de ellos concedidos por dos entidades financieras y con un plazo de vigencia de 15 años.

- El aval no devengará ninguna comisión a favor de la Comunidad Foral.

- Condiciones de concesión: las establecidas por la Ley Foral 1/2003, de 14 de febrero, por la que se aprobó la concesión al club de un aval por importe máximo de 18 millones. Ley Foral que a su vez

¹⁴ Párrafo modificado de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

remite al Decreto Foral 49/1989, de 16 de febrero, por el que se regula el procedimiento de concesión de avales de la Comunidad Foral de Navarra y las garantías a constituir sobre los mismos.

Dicho acuerdo se notifica, entre otros, a la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea.

Este acuerdo del Gobierno de Navarra se adoptó, según informe de la Intervención General de 20 de enero de 2015, con omisión de fiscalización. Así, la citada Intervención emite un informe en el que, entre otras cuestiones, señala la posible consideración de este aval como ayuda de estado y los riesgos que de ello pueden derivarse.

27.ª Novación de las pólizas de crédito en que la Comunidad Foral es avalista

Por acuerdo del Gobierno de Navarra de 28 de enero de 2015 se autoriza la novación modificativa de tres pólizas de crédito formalizadas por el club en las que la Comunidad Foral ostenta la condición de avalista. Esta novación está contemplada expresamente en la Ley Foral 26/2014.

Las anteriores pólizas se refieren a la concesión del aval de 18 millones mediante la Ley Foral 1/2003. Con esta operación, el Gobierno avaló al club ante tres entidades financieras por la concesión de otros tantos préstamos para saldar sus deudas, según el balance auditado a 30 de junio de 2002. Tenía una duración máxima de 17 años –hasta 2020– y el club otorgó a favor de la Comunidad Foral hipoteca inmobiliaria sobre los siguientes bienes por un importe total del principal de 17,21 millones:

- Estadio de fútbol El Sadar, hipoteca a favor de la Comunidad foral de siete millones.
- Instalaciones deportivas en Tajonar, 9,57 millones.
- Pieza paraje El Sadar (Suelo U.I. XXIII SO-1 Pamplona), 0,63 millones.

A 31 de diciembre de 2014, el club debía de los anteriores créditos un total de 7,21 millones.

Este acuerdo del Gobierno lo que autoriza, esencialmente, es extender las garantías del citado aval de 18 millones al nuevo aval de cuatro millones; para ello, se autoriza la novación de las pólizas de crédito, se fija su vigencia por un plazo máximo de 15 años desde la formalización de la novación –hasta el 23 de enero de 2030–, se modifica el diferencial sobre el tipo de interés –que se fija en 3,25 puntos sin redondeo–, se introduce un periodo de carencia de dos años y se ordena que el Servicio de Patrimonio y el club ejecuten las actuaciones precisas para modificar la escritura pública de hipoteca otorgada como garantía del aval de 18 millones, a fin de que tal garantía se extienda al nuevo aval de cuatro millones.

28.ª Riesgo para la Comunidad Foral derivado de estos avales

En la documentación remitida por el Gobierno de Navarra consta igualmente un informe de 6 de febrero de 2015 firmado por el jefe del negociado de Asistencia Técnica, Sociedades Públicas y Avales y con la conformidad de la jefa de sección de Gestión Jurídica de Patrimonio, de la directora del servicio de Patrimonio y del director general del Presupuesto, en el que, en resumen, señala las siguientes consideraciones a efectos de determinar el riesgo que para la Comunidad Foral presenta tanto el aval de cuatro millones como la novación de los préstamos soportados en el aval de 18 millones:

- El servicio de Patrimonio no ha tenido acceso al Plan de Viabilidad del club; solo conoce un plan de tesorería correspondiente a los ejercicios de 2014 a 2018, documento insuficiente para valorar los riesgos.

- Con la dación en pago prevista en la Ley Foral 26/2014 desaparecerán las actuales garantías hipotecarias de estos avales y que en ninguno de los anteriores acuerdos del Gobierno de Navarra ni en la propia Ley Foral ha previsto la aceptación de la única finca propiedad del club no incluida en tal dación de pago y ofrecida por el club como garantía adicional en diciembre de 2014.

- En consecuencia para no incumplir las condiciones establecidas, será preciso que, con carácter previo a la dación, las actuales garantías sean sustituidas por otras de valor equivalente al riesgo vivo actual de los avales. Para ello se entiende que sería necesario exigir el club que preste garantía hipotecaria sobre la citada finca no incluida en la Ley Foral 26/2014 –tasada en cuatro millones– así como valorar la posibilidad de excluir de la dación en pago bienes por valor equivalente al riesgo vivo actual de los avales o articular cualquier fórmula alternativa que permita, tras la dación, mantener una garantía suficiente para los avales.

- Reiterar que ante el alto riesgo de impago de las obligaciones afianzadas, será necesario dotar la oportuna provisión de acuerdo con los criterios de la Intervención General así como estudiar la incidencia de estos avales en el marco de la estabilidad presupuestaria.

Solo nos queda por añadir que la precitada finca ya está hipotecada a favor de la Comunidad Foral de Navarra, por un capital principal de 4.665.343,14 euros, escriturada en febrero de 2014, con fecha de inicio en diciembre de 2013 y fecha de vencimiento en diciembre de 2018. No obstante con la aplicación del art. 6 de la propia Ley Foral 26/2014, esta hipoteca ha quedado liberada¹⁵.

29.ª Nuevas garantías recibidas

En el acuerdo del Gobierno de 29 de abril de 2015 por el que se procede a la extinción parcial de la deuda tributaria del club (ver conclusión 22ª) se establece en su punto 6º que se acepta el ofrecimiento del club sobre una hipoteca a favor de la Comunidad Foral sobre la anterior finca –tasada en cuatro millones- en garantía del aval de cuatro millones y se añade “si dicha garantía fuese insuficiente, el club queda obligado a responder del cumplimiento de la obligación garantizada por la Comunidad Foral de Navarra con sus bienes futuros”.

En conclusión, dichos avales, con un saldo vivo de 11,21 millones, estarían garantizados con la hipoteca anterior sobre la citada finca valorada en cuatro millones, con parte de los bienes entregados en dación de pago correspondientes al saldo vivo del primer aval y con los bienes futuros que pudiera obtener el club. En nuestra opinión, estas garantías podrían resultar insuficientes y más teniendo en cuenta la situación económica del club, por lo que se podrían generar contingencias económicas al Gobierno de Navarra en el supuesto de incumplimiento por el club sus obligaciones de pago. Además, en la actualidad y de acuerdo con la información disponible, el club no dispondría de más bienes inmuebles que los ya mencionados.

IV.4.2. Cumplimiento del resto de requisitos que establece la Ley Foral 26/2014

30ª. Comisión de Control Económico

La Ley Foral 26/2014 contempla la modificación de los estatutos del club para crear una comisión de control económico con presencia de un representante de la Administración Foral al objeto de “comprobar la solvencia del club y el cumplimiento de las obligaciones reguladas en esta ley foral, pudiendo verificar para ello todos los documentos que se consideren oportunos, hasta el completo pago de la deuda tributaria y la extinción de los avales”.

El director gerente del Instituto Navarro de Deporte y Juventud –como entidad encargada del Registro de Entidades Deportivas de Navarra– dictó el cinco de marzo de 2015 una resolución por la que se aprueba la inscripción de la modificación de diversos artículos de los estatutos sociales del club y en los que, entre otras cuestiones, se crea el Órgano de Información y Transparencia en la Gestión o Comisión de Control Económico, señalándose la pertenencia a la misma de un representante designado por la Comunidad Foral **con voz pero sin voto**.

Este representante, cuya pertenencia a la citada comisión se vincula en tanto estén vigentes los requisitos de la ley Foral 26/2014, asumirá las funciones básicamente de “examen, análisis, inspección y evaluación de todos los hechos, contratos y, en general, operaciones de índole económica, financiera, fiscal y administrativa realizados por el club o en los que el club esté implicado o haya sido parte. Dicho seguimiento será continuo”.

De acuerdo con los citados estatutos, esta comisión no tendrá funciones ejecutivas, ni coercitivas o sancionadoras.

A la fecha de redacción de este Informe, no consta la designación formal del representante de la Comunidad Foral.

31.ª Otros requisitos

De acuerdo con la disposición adicional única de la Ley Foral 26/2014, se establecían además los siguientes requisitos:

¹⁵ Párrafo introducido de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

- Que el Gobierno de Navarra instará y acordará con el club para que éste encargue una auditoría externa sobre los ejercicios de 2005 a 2014. Esta auditoría será remitida al Parlamento de Navarra.
- El club presentara al Gobierno los planes de viabilidad así como los posibles cambios de su personalidad o su situación jurídica, para su remisión posterior al Parlamento de Navarra.

Por acuerdo del Gobierno de Navarra de 17 de diciembre de 2014 se insta al club a encargar la citada auditoría y a la remisión de los planes de viabilidad. Asimismo, faculta a la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo para que acuerde tanto las condiciones generales del encargo de la citada auditoría externa y de la remisión de los mencionados planes de viabilidad como la designación de los funcionarios del Departamento que permita materializar tales acuerdos con el club.

A la fecha de redacción de este informe, consta que, en escrito remitido por el club el 23 de abril de 2015, éste ha presentado un documento de febrero de 2015 en el que solicitaba presupuesto para la realización de la citada auditoría a cinco firmas de profesionales. Se desconoce el estado en que se encuentra tal auditoría en la actualidad.

Sobre los planes de viabilidad, la HTN aporta a esta Cámara cuatro documentos que se refieren a planes de tesorería de las temporadas 2014/15, 2015/16, 2016/17 y 2017/18, que fueron entregados, previamente a la aprobación de la Ley Foral 27/2014, por la Junta Gestora anterior a la actual Junta Directiva. Esta misma documentación fue vuelta a remitir por el club en enero de 2015.

Los anteriores documentos se limitan a previsiones de cobros y pagos de cuatro temporadas pero no pueden entenderse como un auténtico plan de viabilidad al no abordar los aspectos también esenciales de éstos tales como: proyecto empresarial a reestructurar, plan operativo de recursos humanos y técnicos, plan de marketing, plan financiero o análisis de rentabilidad financiera, económica y patrimonial, inversiones y su financiación, situación fiscal, etc.

IV.4.3. Otras consideraciones sobre la Ley Foral 26/2014

32.ª Otras consideraciones sobre la Ley Foral

En opinión de esta Cámara, la citada ley Foral adolece de ciertas imprecisiones, además de las ya comentadas a lo largo del cuerpo del informe, por no contemplar la siguiente casuística:

- No remite, al menos como legislación supletoria, a la normativa general tributaria de Navarra y especialmente a su Reglamento de Recaudación para resolver cualquier incidencia procedimental.
- No contempla ninguna previsión y sus efectos para el supuesto de incumplimiento de alguno de los requisitos que se establece para el club.
- Tampoco incluye referencias sobre el exigible compromiso al club de estar al corriente de sus obligaciones fiscales después del 31 de diciembre de 2014.
- No se contempla en sus previsiones la situación de un descenso a la segunda División B o una transformación social del mismo y cómo afectarían, en estos supuestos, a sus obligaciones de pago pendientes con la Hacienda Foral.

IV.5. OTRAS ACTUACIONES A FAVOR DEL CLUB

33.ª Renuncia de derechos de cobro por el Gobierno de Navarra

Con anterioridad a la aprobación de la Ley Foral 26/2014 y coincidiendo con el descenso a 2ª división A del club –mayo de 2014–, el Gobierno de Navarra, a petición del club, acordó, en julio de 2014, renunciar al derecho de cobro preferente de las ayudas al descenso que le corresponderían en virtud del Reglamento General de la Liga Nacional de Fútbol Profesional. Estas ayudas para la temporada 2014/15 ascienden a un total neto¹⁶ de 2,66 millones.

Las ayudas de la LFP se conceden al club siempre que mantenga la categoría en la 2ª división A y no existan deudas con la plantilla deportiva o estén regularizadas las mismas. Asimismo, exige también estar al corriente de sus obligaciones económicas frente a sus acreedores, teniendo las deudas con las

¹⁶ Una vez descontadas las deudas del propio club con los entes concedentes de las ayudas.

administraciones públicas carácter preferente; en caso de no estar al corriente, esas ayudas se abonarán directamente por la Liga a los acreedores.

A finales de julio de 2014, el club adeudaba a su plantilla unas cuantías que, ante su delicada situación financiera, le resultaba imposible cancelar. En consecuencia, de mantenerse las denuncias de los jugadores, se vería abocado a un descenso administrativo de categoría además de no percibir importe alguno por la Liga ni de ninguna otra organización relacionada con el fútbol profesional¹⁷ en concepto de ayuda al descenso.

Por ello el club solicita de la HTN la renuncia a tal derecho preferente y la autorización para disponer del importe íntegro de las ayudas derivadas de la pérdida de categoría para aplicarlas al pago de las deudas de sus jugadores.

El servicio de Recaudación elabora en julio de 2014 un informe en el que se analiza tanto la situación del club como la naturaleza y repercusión que presenta tal renuncia. Concluye que, con esta renuncia, el club seguirá manteniendo esa categoría deportiva, que su cuantía no debe alcanzar la totalidad de esos derechos sino solo la precisa para cumplir con las exigencias del ámbito deportivo y que permitirá ganar tiempo para analizar y buscar una solución que resuelva de manera global su deuda con la HTN.

La renuncia aprobada por el Gobierno se limita a los importes de la temporada 2014/15 y se justifica en que su no concesión implicaba un riesgo cierto para la supervivencia del club y, en consecuencia, perjudicaría las expectativas de cobro de la deuda que mantiene con la Hacienda. Esta renuncia se garantiza mediante cesión notarial con las ayudas a percibir en la temporada 2015/16 –si mantiene la categoría– del G-35 por importe de tres millones de euros más los intereses legales o con los derechos audiovisuales precisos para cubrir ese importe, si asciende a 1ª División; en el supuesto de que el club obtuviera ingresos extraordinarios por traspaso de jugadores, los mismos se podrán a disposición de la HTN para compensar la renuncia y hasta el límite de la misma. Estas garantías ha quedado sin efecto de acuerdo con el art. 6 de la Ley Foral 26/2014¹⁸.

V. RESUMEN FINAL

La situación financiera del club Atlético Osasuna se ha ido deteriorando progresivamente en los últimos años, agravamiento que se acentúa con la pérdida de categoría acontecida en mayo de 2014 y la consiguiente merma relevante de los derechos de cobro en materia audiovisual.

Además de los anteriores ingresos, la financiación de sus actividades ha estado soportada fundamentalmente en la captación de recursos de las entidades financieras y en el impago y/o aplazamiento de sus deudas con la Hacienda Foral.

Con las entidades financieras, el club consigue los préstamos a largo plazo mediante la hipoteca de sus bienes y, en determinados casos, mediante el aval del Gobierno de Navarra. Así, ya en 2003, mediante un aval del Gobierno, formaliza unos préstamos hipotecarios por importe de 18 millones; como requisito previo, la Administración exige poner al día de sus obligaciones fiscales. Resultado de lo anterior, en mayo de 2003, el club salda toda su deuda con la Hacienda Tributaria.

Desde esa fecha, sin embargo, el club incumple de forma reiterada y continua sus obligaciones fiscales –tanto de presentación oportuna de declaraciones como de pago–, lo que le obliga, entre otras cuestiones, a solicitar y obtener de forma sucesiva aplazamientos/fraccionamientos de su deuda. Aplazamientos para los que ofrece en garantía, también de forma reiterada, los principales elementos de su patrimonio.

Además, el inicio de las conversaciones sobre alguno de estos aplazamientos suele coincidir con el momento en que el club precisa disponer de un documento o certificado de estar al corriente de sus obligaciones fiscales para presentarlo ante las instancias deportivas.

¹⁷ Además de la ayuda citada de la LFP, existe otra ayuda del denominado grupo de clubes G-35 por importe total de 9,11 millones, a percibir entre octubre de 2014 y enero 2016.

¹⁸ Párrafo introducido de acuerdo con la alegación presentada por la HTN.

Al menos desde 2012, el club ya plantea la necesidad de alcanzar un convenio con la HTN para regular y resolver el pago de su elevada deuda tributaria.

En 2014, a la delicada situación financiera y deportiva se le añade también una delicada situación institucional. Resultado de ello, dimite su Junta Directiva, se nombra una Junta Gestora¹⁹ y, finalmente, se elige una nueva Junta Directiva.

En ese ámbito temporal se habían iniciado unas conversaciones con la Hacienda Tributaria que se paralizan prácticamente ante la falta de un interlocutor válido por parte del club. Ante las exigencias y requisitos que señala la Hacienda Foral en aplicación de la vigente normativa, la Junta Gestora del club se dirige directamente a los grupos parlamentarios para buscar la fórmula que le permita pagar su deuda y sobrevivir financieramente.

Así, y a propuesta de tres grupos parlamentarios, el Pleno del Parlamento aprueba la Ley Foral 26/2014, de 2 de diciembre, por la que se reestructura la deuda del club con la Comunidad Foral.

Esta Ley Foral, amparándose en el arraigo social del club y en la potenciación de la marca "Navarra" que transmite el mismo y con el objetivo de lograr su supervivencia financiera, establece un sistema o fórmula de pago mixto de cancelación íntegra de la deuda tributaria por el club:

- Pago en especie, mediante la entrega de los bienes que se contempla expresamente en la misma.
- Pago en efectivo mediante un aplazamiento con vencimiento máximo de 30 años.

Además, regula los dos procedimientos anteriores sin hacer referencia expresa a la normativa general tributaria que se aplica al conjunto de contribuyentes de la Comunidad Foral.

Los principales aspectos de la Ley Foral, en resumen, son:

- Determina la deuda total del club con la HTN a 31 de diciembre de 2014.
- Señala expresamente los bienes que el club debe entregar en dación de pago, cuyo valor será determinado por una firma privada de tasación consensuada entre el club y la propia Administración.
- Establece un aplazamiento a 30 años del diferencial de deuda tributaria no cubierta con el valor de los bienes recibidos.
- Concede, además, un aval por importe de cuatro millones con la garantía del Gobierno.
- Establece la cesión del estadio de El Sadar y el arrendamiento de las instalaciones de Tajonar al propio club por un periodo de 30 años.

En resumen, en la evolución de la deuda tributaria del club con la Hacienda Foral, observamos dos momentos claves: en 2003, previo a la concesión por Ley Foral de un aval por importe de 18 millones, se le obligó a cancelar la deuda tributaria existente hasta ese momento, 4,27 millones; en 2014, mediante otra Ley Foral, se reestructura su deuda hasta el 31 de diciembre de dicho año -52,82 millones- mediante la entrega a la Comunidad Foral de su patrimonio y la concesión de un aplazamiento a 30 años y de un aval por cuatro millones.

En este contexto la actuación de esta Cámara de Comptos se ha centrado fundamentalmente en:

- a) Revisar la cuantificación de la deuda tributaria del club a 31 de diciembre de 2014.
- b) Analizar si las actuaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra en el periodo de 2005 a 2014 se han ajustado a la normativa tributaria general.
- c) Verificar la aplicación efectiva de la citada Ley Foral 26/2014, especialmente en lo referente a la valoración de los bienes entregados por el club y al cálculo del diferencial de deuda tributaria.

En relación con la primera cuestión, se ha comprobado y contrastado que la deuda tributaria del club a esa fecha asciende a 52,82 millones. De esta deuda, un total de 6,51 millones derivan de intereses y

¹⁹ Figura no prevista en la Ley Foral del Deporte de Navarra, por lo que fue necesario dictar un Decreto-Ley Foral para introducirla.

recargos aplicados por la Hacienda, cantidad que representa un 12 por ciento sobre la citada deuda total.

La deuda anterior, tal como señala la citada Ley Foral, se abona mediante la entrega a la Comunidad Foral de los bienes propiedad del club y, el importe restante, con un aplazamiento a 30 años, tal como puede observarse en el cuadro siguiente:

Pago de la deuda tributaria del club	Importe
Valor neto de los bienes entregados en dación de pago	32.170.794
Aplazamiento a 30 años	20.650.086
Total deuda tributaria a 31 de diciembre de 2014	52.820.880

Sobre las actuaciones de la HTN, como conclusión, consideramos que se ha aplicado la normativa tributaria en la gestión de la deuda del club.

En los aplazamientos de su deuda, como criterio general de actuación ha primado, como mal menor y como mejor defensa de los recursos públicos, la opción de concederlos antes que ejecutar los embargos y garantías ofrecidos en los mismos, logrando a su vez, la continuidad y supervivencia de la actividad del club. Para ello, su concesión se ampara con carácter general en el principio de excepcionalidad que contempla la propia regulación de los aplazamientos, dispensando, en determinados supuestos, de las preceptivas garantías exigibles al club. No obstante, es preciso señalar que la práctica totalidad de los inmuebles del club ya estaban soportando cargas a favor de la Comunidad Foral como mecanismo de garantía de cobro de sus deudas.

Sobre estos aplazamientos/fraccionamientos concedidos al club también señalamos que, en términos generales, es el contribuyente que presenta un mayor volumen de aplazamientos tanto en número como en importe y en los plazos temporales concedidos.

Igualmente se ha observado que el principal de la deuda tributaria ha sido incrementado por los intereses y recargos que señala la legislación aplicable. Asimismo constan actuaciones inspectoras sobre el club y continuos requerimientos oficiales para que presente las correspondientes declaraciones.

Sobre la Ley Foral 26/2014, tanto el Gobierno de Navarra como la HTN han cumplido con sus estipulaciones respecto a la deuda tributaria del club y su cancelación. Ahora bien, nuestra opinión sobre tal Ley Foral es crítica en tanto que:

- Intenta resolver la situación particular de un contribuyente mediante unos procedimientos específicos, generando, al menos, una imagen de situación privilegiada del club frente al resto de contribuyentes. Conviene precisar, sin embargo, que en la cuantificación de la deuda tributaria del club no se han aplicado medidas de ajuste o reducción alguna sobre su importe devengado.
- Regula que la tasación de los bienes entregados por el club sea realizada por una firma designada de común acuerdo entre el citado club y el Gobierno de Navarra, sin que se contemple en este proceso la participación de la HTN.
- Se ha observado un solar del club que no se incluye en la relación de bienes a entregar que determina la Ley Foral, desconociéndose la justificación de tal exclusión; exclusión que sorprende cuando el vigente ordenamiento urbanístico le asigna aprovechamientos lucrativos relevantes. Posteriormente, y a iniciativa del club, se hipoteca el mismo a favor del Gobierno para garantizar la concesión del aval de cuatro millones.
- El saldo de avales vivos concedidos al club –por 11,21 millones– estaría garantizado con una hipoteca sobre una finca valorada en cuatro millones, con parte de los bienes entregados en dación de pago correspondientes al saldo vivo del primer aval y con los bienes futuros que pudiera obtener el club.
- Ante la situación financiera del club, el saldo de los avales anteriores podrían influir negativamente sobre los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera a los que está obligado el Gobierno de Navarra.
- El aplazamiento a 30 años no está debidamente garantizado puesto que en el supuesto de importes aplazados por hipotecas, el Gobierno es avalista ante las entidades financieras de unos préstamos hipotecarios garantizados con unos bienes que ya son de su propiedad; el resto aplazado, se garantiza

mediante unos porcentajes a recibir de unos ingresos afectados que, cuando menos, son de difícil estimación o incluso, en algún caso, de materialización efectiva.

- No incluye entre sus previsiones las actuaciones a realizar en el supuesto de incumplimiento por el club de alguno de los requisitos que establece la propia Ley Foral o la situación que pudiera generar un no deseable descenso de categoría de la Liga de Fútbol Profesional.

- Del conjunto de actuaciones analizadas podrían derivarse contingencias económicas al propio Gobierno de Navarra en caso de incumplimiento por el club de sus obligaciones frente a terceros.

En resumen y a **modo de conclusión final**, señalamos:

1º. Entre 2005 y 2014, la deuda tributaria del club con la Hacienda Foral ha ido creciendo de forma progresiva y continua. No obstante, en los últimos años y especialmente en el ejercicio de 2013, el club realizó un esfuerzo importante para el pago parcial de la misma.

2º. La HTN ha aplicado, sobre dicha deuda, los recargos e intereses que señala la normativa tributaria. Además, constan acciones de la HTN tales como continuos requerimientos oficiales, inspecciones tributarias y otras actuaciones. Asimismo, la práctica totalidad de los bienes recibidos en dación en pago ya estaban soportando cargas a favor de la Administración de la Comunidad Foral.

3º. En el periodo analizado se le han concedido al club aplazamientos de su deuda realizados dentro del marco legal, amparándose, prácticamente en su totalidad, en el principio de excepcionalidad y bajo la premisa de que, para una mejor defensa de los recursos públicos, era mejor la solución de aplazar la deuda que la de no cobrar o ejecutar las cargas.

4º. La HTN, de acuerdo con el sumario instruido por el juez del “caso Osasuna” no ha incurrido en la comisión de delito de cohecho o prevaricación en las actuaciones inspectoras realizadas al club en 2008.

5º. Ante el elevado volumen de la deuda tributaria alcanzado, la delicada situación financiera del club y su descenso de categoría, el Parlamento aprueba, como fórmula excepcional e individual, la Ley Foral 26/2014, con la finalidad de cobrar la integridad de dicha deuda mediante la entrega en dación de pago por el club de su patrimonio y con un aplazamiento de la cuantía restante. Esta Ley Foral, en nuestra opinión, presenta algunas cuestiones que sería preciso aclarar o desarrollar.

Informe que se emite a propuesta del auditor Ignacio Cabeza del Salvador, responsable de la realización de este trabajo, una vez cumplimentados los trámites previstos por la normativa vigente.

Pamplona, 30 de julio de 2015

El presidente, Helio Robleda Cabezas

APÉNDICE 1.**INFORMES DE AUDITORÍA EXTERNA Y EVOLUCIÓN DE LA SITUACIÓN FINANCIERA DEL CLUB ATLÉTICO OSASUNA (TEMPORADAS DE 2004/05 A 2013/14)****A) Informes de auditoría externa**

Del análisis de los informes de auditoría de las cuentas anuales del club para las temporadas de 2004/05 hasta la de 2013/14, destacamos los siguientes aspectos:

1. Todos ellos presentan opinión con salvedades relevantes. Estas salvedades se refieren tanto a incorrectas aplicaciones de principios contables como a limitaciones al alcance e incertidumbres significativas.

2. De estos informes destacamos el correspondiente a la temporada 2013/14, el cual presenta las siguientes salvedades y limitaciones:

a) Limitaciones:

- Los auditores no dispusieron de las declaraciones presentadas por el club correspondientes a los periodos abiertos a inspección. No pueden concluir sobre su correcta contabilización y/o autoliquidación.

- Al amparo de la ley Foral 21/2012, de 26 de diciembre, se actualizó el inmovilizado en la temporada 2012/13, por un importe de revaloración inicial de 22,23 millones. No se dispuso de los cálculos realizados por el club y no ha podido verificarse el cumplimiento de los requerimientos legales que imponía la citada norma. El valor neto contable al cierre del ejercicio o temporada es de 22,03 millones.

b) Salvedades:

- Actualización en 2004 del valor de sus terrenos y construcciones por un importe inicial de 11,94 millones efectuada sin conformidad con los principios y criterios de contabilidad generalmente aceptados, estando en consecuencia sobrevalorados dichos bienes en el balance. El valor neto contable al cierre del ejercicio o temporada es de 4,20 millones.

- No se ha incluido en las cuentas anuales la corrección valorativa por deterioro de las deudas de la Fundación que ascienden a 12,60 millones. Esta Fundación se encuentra en una delicada situación financiera y patrimonial y requiere el apoyo financiero del propio club.

- El club ha registrado como ingresos excepcionales de la temporada un total de 9,11 millones derivado del acuerdo sobre pérdidas de ingresos como consecuencia del descenso de categoría. Según el correspondiente Reglamento que las regula, el devengo de esos ingresos corresponde a la temporada 2014/2015.

- Los gastos financieros están minorados en 1,59 millones derivado en la no utilización del método del tipo de interés efectivo en diversos aplazamientos de deuda tributaria.

- Las cuentas no incluyen un gasto de personal por 0,47 millones correspondiente a la deuda del club con un jugador, importe que ha sido condonado con posterioridad al cierre del ejercicio. De acuerdo con las normas de valoración nº 23 del Plan, dichos gastos deberían figurar en las cuentas anuales de 2013/2014.

c) Párrafo de énfasis

Existen factores que ponen en duda la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, principalmente por el descenso de categoría y la reducción relevante de ingresos que ello provocará. La junta directiva presentó un Plan de Viabilidad, que ha sido actualizado por la actual Junta Gestora mediante un plan de tesorería.

3. De la información que contienen el resto de informes de auditoría y las cuentas anuales relativas a **materia fiscal y a relaciones con el Gobierno de Navarra** señalamos:

- Existe una deuda aplazada a largo plazo con la Hacienda Tributaria de Navarra de 20,1 millones sin que se haya podido verificar los impuestos, periodos y contenido que recogen dichos acuerdos de aplazamiento (salvedad por limitación en la opinión del informe sobre la temporada 2011/12).
- El club ha llegado a un acuerdo de aplazamiento de su deuda tributaria el cual no fue facilitado, desconociéndose los conceptos a los que responde. Tampoco se ha aportado las declaraciones presentadas por el club en esta temporada sobre los distintos impuestos (salvedad por limitación en la opinión del informe sobre la temporada 2012/13).
- Debido a las prácticas y criterios utilizados en materia fiscal podrían producirse pasivos adicionales a los registrados en balance de situación, no susceptibles de cuantificación objetiva (salvedad por incertidumbres en la opinión de los informes sobre las temporadas 2004/05, 2005/06, 2006/07, 2007/08 y 2008/09).
- El club ha reclasificado deudas acreedoras con la Hacienda Tributaria de Navarra del corto al largo plazo por importe de 10,08 millones, sin que exista acuerdo de refinanciación de la deuda firmado entre ambas partes (salvedad por incertidumbre en la opinión del informe de la temporada 2008/09).
- Dentro de las deudas a largo plazo, se han reclasificado 9,5 millones de deuda a corto plazo de la Hacienda Tributaria de Navarra sin un calendario de pagos definido y que se encuentra, actualmente, en fase de negociación (información incluida en la memoria de las cuentas anuales de las temporadas 2009/10 y 2010/11).
- Dentro de las deudas a largo plazo, se han reclasificado 38,4 millones de deuda a corto plazo de la Hacienda Tributaria de Navarra (información incluida en la memoria de las cuentas anuales de la temporada 2012/13).
- El club declara cumplir con lo establecido en el artículo 152 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, por lo que goza del régimen especial de entidades parcialmente exentas del citado impuesto (información que incluyen todas las memorias de las cuentas anuales).
- En aplicación de la Ley Foral 1/2003, el club ha hipotecado la totalidad de su patrimonio ante el Gobierno de Navarra por la concesión del aval de 18 millones (información incluida en la memoria de las cuentas anuales de la temporada 2004/05).

4. Todos los informes de auditoría externa han sido elaborados por la misma firma de auditores.

5. Por último, señalar que en junio de 2015 se levanta parcialmente el secreto del sumario judicial seguido contra directivos y otro personal del club por actuaciones irregulares. En el sumario, el juez instructor cuestiona las cuentas anuales del club de los últimos años.

B) Evaluación de las principales magnitudes financieras

En el cuadro siguiente se muestra, al objeto del informe, la evolución de las principales magnitudes financieras.

CUADRO. EVOLUCIÓN MAGNITUDES CLUB ATLÉTICO OSASUNA

Magnitudes (miles de euros)	junio-04	junio-05	junio-06	junio-07	junio-08	junio-09 ⁽¹⁾	junio-10	junio-11	junio-12	junio-13	junio-14
Patrimonio Neto	3.675	5.573	7.441	16.768	15.810	15.485	15.311	16.358	14.566	7.954	3.466
Deuda a LP entidades financieras	19.910	17.306	16.844	16.663	16.315	21.907	17.340	18.015	14.199	11.854	9.443
Deuda a CP entidades financieras	3.500	8.971	11.331	11.801	19.970	8.629	10.115	13.329	12.393	6.960	3.368
Deuda con entidades financieras	23.410	26.277	28.175	28.464	36.285	30.536	27.455	31.344	26.592	18.814	12.811
Deuda corto plazo Hacienda Pública	2.754	4.889	3.196	5.969	11.131	7.772	12.131	6.269	12.110	9.750	13.935
Deuda HP reclasificada a largo plazo	0	0	0	0	0	10.084	9.500	9.500	20.100	38.400	32.406
Hacienda Pública acreedor	2.754	4.889	3.196	5.969	11.131	17.856	21.631	15.769	32.210	48.150	46.341
Seguridad Social acreedor	0	0	0	74	73	67	82	67	78	110	1.007
Deuda de la Fundación Osasuna	n.d.	2.162	1.431	937	3.377	6.205	7.138	9.687	8.720	12.370	12.595
Fondo de Maniobra	-10.492	-9.843	-7.797	-401	-15.066	5.680	-5.558	6.418	2.997	-361	-12.204
Resultado del ejercicio	1.827	1.769	2.950	9.458	-826	-193	-42	1.498	-1.712	3.107	-2.258
Gastos de personal	11.955	17.021	15.937	20.091	21.812	25.096	20.397	23.174	23.457	21.169	21.788
Número medio empleados ⁽²⁾	n.d.	56	56	72	72	72	180	176	175	183	187
Importe neto cifra de negocios	15.044	20.296	18.382	26.018	25.281	29.446	24.818	24.448	25.403	28.593	25.824
Resultado extraor/ enajenación inmoviliz.	6.348	5.156	5.730	11.567	4.614	6.401	4.451	9.941	3.847	4.723	2.285

(1) Aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad

(2) Desde 2010, el dato del número de empleados incluye al personal discontinuo vinculado a los días de partido jugados en casa.

Del análisis del cuadro anterior, destacamos los siguientes aspectos:

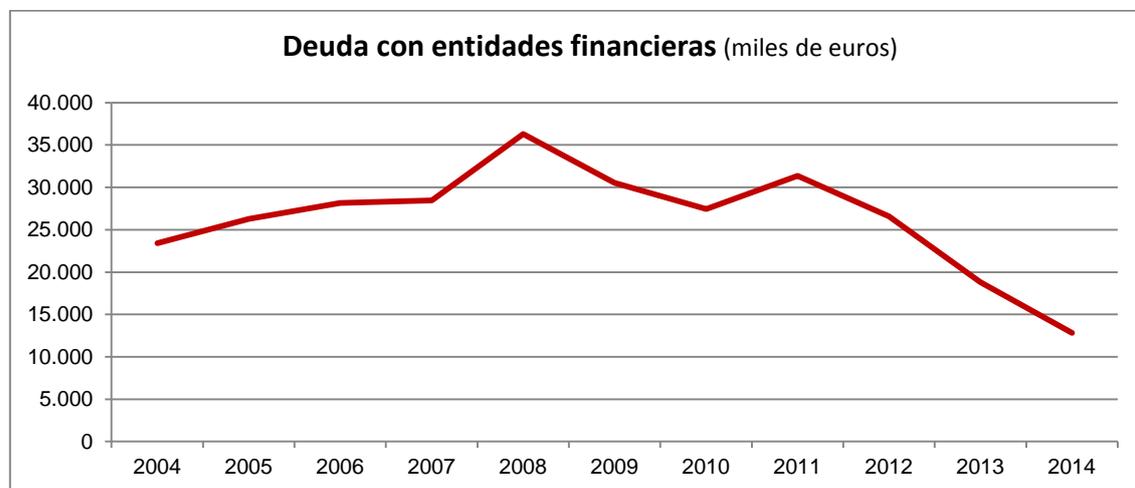
- **Patrimonio Neto:** Como puede observarse, en las dos últimas temporadas, esta magnitud experimenta una reducción muy relevante, situándose en junio de 2014 –3,47 millones– en un importe muy similar al de junio de 2004. Y ello a pesar del incremento que experimenta esta magnitud como consecuencia de las distintas revaloraciones de sus activos aplicadas a la misma.

Gráficamente²⁰, su evolución se refleja a continuación



- **Deuda con entidades financieras:** Esta magnitud alcanza su valor máximo en junio de 2008 con 36,29 millones; progresivamente se va reduciendo su cuantía hasta los 12,81 millones de junio de 2014, que corresponde con el menor endeudamiento de la serie analizada.

Gráficamente:



²⁰ Todos los gráficos que se exponen a continuación están referidos al ámbito temporal de 30 de junio de cada uno de los años.

A 30 de junio de 2014, los préstamos vivos y su importe se reflejan en el cuadro siguiente en miles de euros.

Entidad	Fecha concesión	Fecha vencimiento	Imp. concedido	Imp. pendiente ⁽³⁾
Banco Popular ⁽¹⁾	Febrero de 2003	Mayo de 2020	4.508	2.103
Bankinter ⁽¹⁾	Febrero de 2003	Mayo de 2020	4.508	2.103
CaixaBank ⁽¹⁾	Febrero de 2003	Mayo de 2020	9.015	3.606
CaixaBank ⁽²⁾	Marzo de 2009	Marzo de 2018	8.600	4.643
CaixaBank	Febrero de 2013	Julio de 2014	3.500	328
Total endeudamiento con entidades financieras			30.131	12.783

⁽¹⁾ Créditos avalados por el Gobierno de Navarra al amparo de la Ley Foral 1/2003. ⁽²⁾ Garantía hipotecaria sobre parcelas de Tajonar. ⁽³⁾ No incluye los intereses devengados a corto plazo por importe de 28.742 euros

• Deuda con la Hacienda Tributaria de Navarra. Contablemente, el importe de la deuda con la Hacienda ha ido creciendo de forma progresiva –de 2,75 a 46,34 millones– alcanzado las últimas temporadas sus valores máximos.

Tal evolución puede observarse en el siguiente gráfico:



El club, desde la temporada 2008/09, ha seguido la práctica contable de reclasificar dicha deuda entre el largo y el corto plazo. Esta práctica, ha sido objeto de salvedad en diversos informes de auditoría, dado que el club no ha aportado respaldo y/o información suficiente al respecto.

De acuerdo con la información que contiene la memoria de la temporada 2013/14, señalamos:

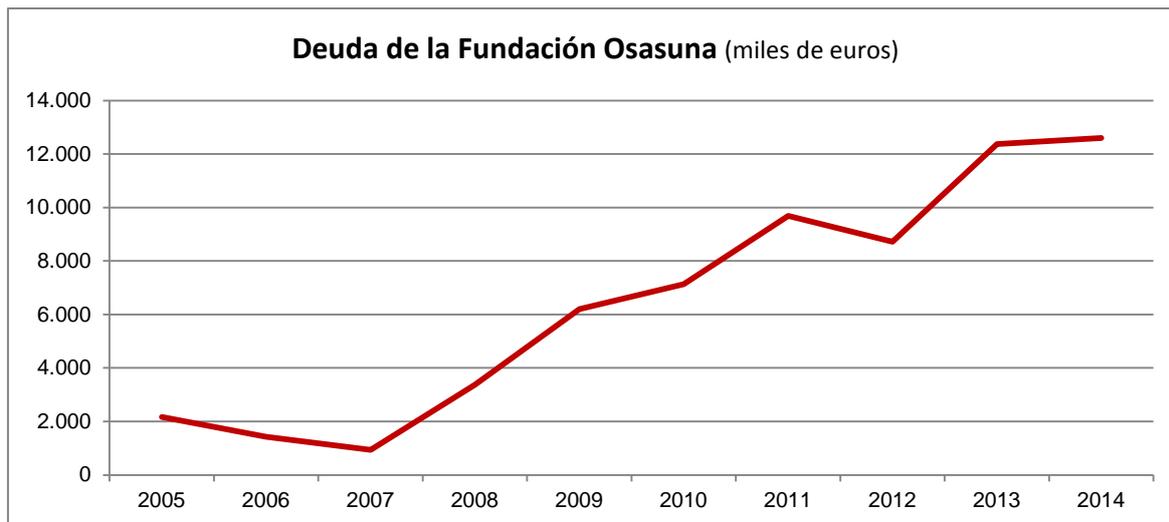
a) La deuda a corto plazo con Hacienda –13,93 millones– se corresponde a los siguientes conceptos en miles de euros:

Concepto	Importe
IRPF	6.134
IVA	4.244
Otros impuestos	1.112
Otras cuentas a pagar	2.445
Total HP acreedor corto plazo	13.935

b) Sobre la deuda reclasificada a largo plazo con hacienda -32,41 millones-, la memoria no indica el concepto tributario correspondiente, limitándose a señalar las anualidades de pago establecidas; este importe se desglosa de la manera siguiente en miles de euros.

Temporada	Importe
2015/16	3.162
2016/17	4.352
2017/18	5.289
2018/19 y siguientes	19.603
Total HP acreedor largo plazo	32.406

• Deuda de la Fundación Osasuna con el club. La evolución de esta deuda experimenta un crecimiento progresiva, desde los 2,16 millones hasta los 12,60 millones. Gráficamente:



De acuerdo con la información que contienen las memorias analizadas y los informes de auditoría, señalamos:

a) En la asamblea general extraordinaria de agosto de 1999 y mediante escritura pública de marzo de 2001, se constituye la Fundación Club Atlético Osasuna con la finalidad principal de la difusión y promoción, sin ánimo de lucro, de la dimensión deportiva, cultural y social del club. Las deudas de la Fundación con el club corresponden a gastos incurridos por el club que no corresponden al fútbol profesional y que le son traspasados a la Fundación.

b) En la temporada 2005/06 se firma un contrato entre el club y su Fundación por el que se devengan importes a pagar a dicha Fundación en concepto de derechos de formación de los jugadores a los que se tramita ficha de jugador profesional.

c) El 30 de junio de 2012, se firmó un nuevo contrato con la Fundación para regular las relaciones entre ambas instituciones y que supuso una aportación de 3,5 millones a favor de la Fundación; se regula que el club adquiere los derechos de la totalidad de los jugadores de la cantera y cede anualmente, a partir de la temporada 2012/13, a dicha Fundación el 10 por ciento del importe facturado en concepto de derechos televisivos por el club.

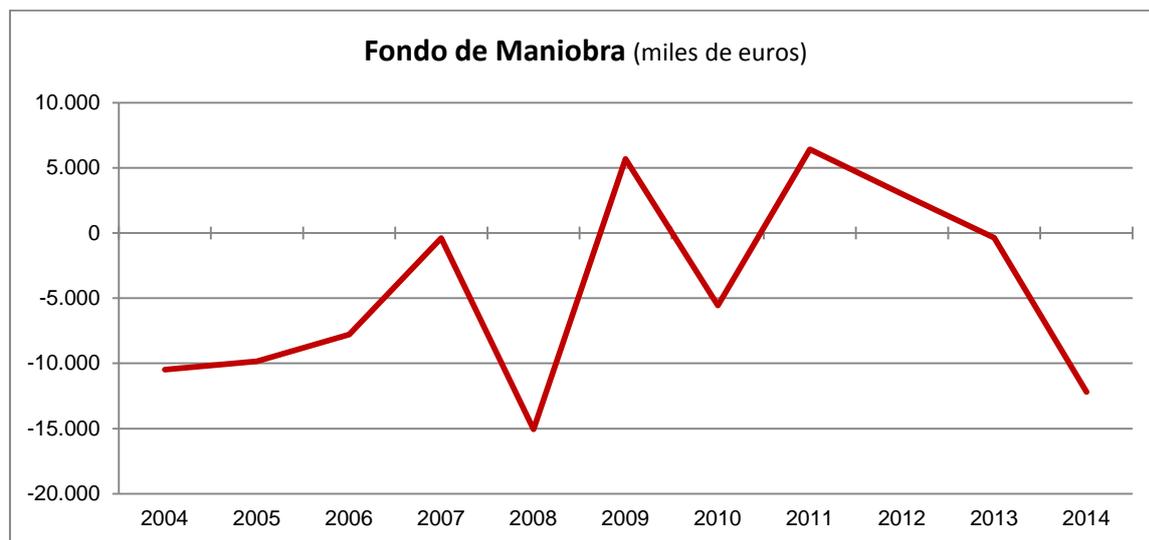
d) En agosto de 2014, se firman dos documentos que van a regular las relaciones entre el club y su Fundación:

1.º Contrato de préstamo entre el club y la Fundación por importe de 12,60 millones, a cobrar en 25 años, con amortización anual y a un tipo de interés de mercado. Se recoge igualmente la obligación del club de asumir las pérdidas de la Fundación durante los años de vigencia del préstamo.

2.º Convenio de colaboración entre el club y la Fundación, por el que el club donará un importe equivalente a la cuota a amortizar más los intereses. Este convenio tiene vigencia anual y se renovará anualmente previa presentación por la Fundación de una memoria de actividades a realizar en el ejercicio.

e) El tratamiento contable de las deudas de la Fundación ha constituido, en diversos informes de auditoría, salvedades por limitación al alcance –al no disponer de información suficiente los auditores sobre las cuantificaciones realizadas– y salvedades por ausencia de correcciones valorativas por deterioro de dichas deudas.

- Fondo de Maniobra. Salvo tres temporadas, el resto presentan valores negativos en esta magnitud, destacando especialmente la temporada de 2007/08 con 15,07 millones y la última temporada analizada con 12,20 millones. Gráficamente se observa tal evolución:



- Resultado del ejercicio. Presenta unos valores muy dispares –tanto positivos como negativos– a lo largo de la serie analizada, sin que se observe una tendencia definida. El mayor beneficio se observa en la temporada 2006/07 con 9,46 millones; las mayores pérdidas, 2,26 millones, en la temporada 2013/14.

Gráficamente,



El importe, en miles de euros, de la cifra neta de negocios en la temporada 2013/14 está formado por:

Cifra de negocio temporada 2013/14	Importe
Taquillas	455
Socios	3.689
Derechos audiovisuales	18.589
Tienda	509
Publicidad	2.582
Total	25.824

Con el descenso de categoría, los derechos audiovisuales se reducirán a un total en torno a los 2,5 millones. Igualmente, tal descenso implicará la reducción del gasto de personal de la primera plantilla, desde los actuales 18 millones a unos seis millones; esta reducción viene impuesta por las normas de la LFP.

Asimismo, dentro del resultado, destacamos los extraordinarios derivados de la enajenación de inmovilizado que corresponden básicamente al traspaso de jugadores.

APÉNDICE 2.**GASTOS PRESUPUESTARIOS DEL GOBIERNO DE NAVARRA A FAVOR DEL CLUB ATLÉTICO OSASUNA Y COMPENSACIONES DE PAGOS (EJERCICIOS DE 2005 A 2014)**

De acuerdo con la contabilidad del Gobierno de Navarra, se han identificado por partida presupuestaria los siguientes gastos a favor del NIF del Club Atlético Osasuna y compensaciones de pagos sobre el mismo en el periodo de 2005 a 2014. El importe es en euros.

Denominación partida	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
<i>Capítulo 2</i>											
Atenc. protocolaria y representación	16.640	21.700	16.350	14.880	15.990	19.290	19.812				124.662
Publicidad. y propaganda	33.280	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000						6.033.280
Gastos diversos	52.200			880	1.980	1.532.690	1.566.030	360			3.154.140
<i>Capítulo 4</i>											
Plan empleo: Subvenciones									4.000		4.000
Ayudas a entidades deportivas	25.339	37.420	40.000								102.759
Acuerdos con entidades deportivas				81.500	81.500	67.680	68.497	60.400	25.323	10.127	395.027
Total obligaciones reconocidas	127.459	1.559.120	1.556.350	1.599.470	1.599.470	1.619.660	1.654.339	60.760	29.323	10.127	9.813.868
Atenc.protocol.y represent	14.880				960	26.076					41.916
Gastos diversos						766.850	765.840	780.300			2.312.990
Ayudas a entidades deportivas	23.500										23.500
Acuerdos con entidades deportivas								60.400			60.400
Total compensaciones	38.380	0	0	0	960	792.926	765.840	840.700	0	0	2.438.806

Es decir, en el periodo analizado, los gastos presupuestarios del Gobierno a favor del club han ascendido a 9,81 millones. De estos gastos, destacamos:

- Atenciones protocolarias y de representación: Reflejan el gasto de entradas para determinados partidos, tarjetas de temporada, y el arrendamiento de 18 plazas en el palco nº 1.
- Publicidad y Propaganda-Promoción de equipos deportivos. Se le imputan gastos de publicidad en el estadio El Sadar; Asimismo, desde 2006 a 2009 se incluye los gastos por contrato de patrocinio deportivo a Osasuna, por un total de 1,5 millones anuales. En 2010 se abonan 1,53 millones por el mismo concepto bajo el código presupuestario de "gastos diversos", al igual que en 2011, por 1,56 millones. Este 2011 es el último año que se concierta el patrocinio.

En definitiva, por patrocinio, se generó un gasto total para el Gobierno de Navarra de 9,09 millones.

- Gastos diversos: Además de los gastos por patrocinio ya mencionados en el punto anterior, este epígrafe económico incluye gastos por entradas para partidos concretos, gastos denominados "presencia institucional" también para partidos concretos y pequeñas cantidades por patrocinio de publicidad.

- Transferencias corrientes: Como subvenciones del Plan de Empleo se abonan a Osasuna 4.000 euros en 2013, por la contratación de discapacitados. Bajo el epígrafe de acuerdos y ayudas a clubes y asociaciones se incluyen diversas subvenciones para competiciones nacionales, como división femenina de fútbol, otras divisiones masculinas, etc.

En el periodo analizado se han compensado por el Gobierno de Navarra diversos pagos al club por importe de 2,44 millones. De estas compensaciones señalamos:

- En el ejercicio 2005 y 2009 se compensan pagos por la agencia ejecutiva deudas que, en el primer año, hace referencia a retenciones de IRPF de diciembre de 2004 –38.380 euros– y, en el segundo año citado, a aplazamientos especiales –960 euros–.
- El patrocinio de 2010 se compensa en su totalidad en los ejercicios de 2010 y 2011; del patrocinio de 2011, se compensa exclusivamente el último semestre en 2012. Estas compensaciones se destinan fundamentalmente a plazos de fraccionamientos, retenciones de IRPF en la agencia ejecutiva y recargos de extemporánea.

Conviene precisar que estas compensaciones empiezan realmente en 2010, es decir, cuando en los acuerdos de concesión de aplazamientos se incluye como garantía de pago estos ingresos por patrocinio.

ALEGACIONES FORMULADAS AL INFORME PROVISIONAL

Dentro del plazo concedido, han presentado alegaciones al informe provisional la Hacienda Tributaria de Navarra y el Club Atlético Osasuna.

Las alegaciones formuladas por el Director Gerente de la HTN se han incorporado al informe definitivo, por lo que no se transcriben. En el texto del citado informe se indica expresamente los párrafos introducidos y/o modificados de acuerdo con dichas alegaciones y que básicamente se refieren a precisiones, matizaciones y aportaciones de nueva información.

La alegación presentada por el Club Atlético Osasuna se transcribe literalmente a continuación:

“Se ha remitido el informe provisional realizado por la Cámara de Comptos al Club Atlético Osasuna para que éste formule las alegaciones que considere oportunas al mismo.

Este Club entiende en consecuencia, y dicho sea con el debido respeto, que la conclusión número 5 del informe provisional es considerada por este Club extemporánea y fuera de las atribuciones que le fueron encargadas por el Gobierno de Navarra a la Cámara de Comptos.

Tal y como consta en el mandato del Gobierno, de acuerdo con lo establecido en la Ley Foral 26/2014, se trataba de realizar una auditoría de todas las actuaciones realizadas, o que debió realizar, la Hacienda de Navarra en relación con el Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005-2014.

En modo alguno se le ha solicitado actuación y análisis de la Ley Foral 26/2014 en la que se menciona este mandato, por lo que esta parte entiende que el punto 5 del informe debe ser eliminado y debe constar en la única y exclusivamente la actuación de la Hacienda de Navarra con el Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005-2014, pero en modo alguno una opinión sobre la mencionada ley que ni entra en sus atribuciones ni ha sido objeto en el requerimiento.”

Firmado: Angel Ardanaz Rípodas.

CONTESTACIÓN DE LA CÁMARA DE COMPTOS A LAS ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL CLUB ATLÉTICO OSASUNA

Analizadas las alegaciones presentadas por el Club Atlético Osasuna y dado que las mismas no modifican las conclusiones del informe provisional, se acuerda elevar éste a definitivo.

No obstante esta Cámara manifiesta lo siguiente:

1º. En cumplimiento de la Ley Foral 26/2014 por la que se aprueba la reestructuración de la deuda del Club Atlético Osasuna con la Comunidad Foral, y tras el Acuerdo del Gobierno de Navarra de 17 de diciembre en este sentido, la Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra en su sesión del 22 de diciembre de 2014, acordó solicitar de la Cámara de Comptos *“la realización de una auditoría de todas las actuaciones realizadas, o que debió realizar, la Hacienda de Navarra en relación con el Club Atlético Osasuna en el periodo de 2005 a 2014”*. La realización de esta auditoría, se enmarca en el objetivo recogido en la exposición de motivos de esa ley foral, de que el club *“llegue a satisfacer íntegramente las obligaciones contraídas con el erario público”*.

2º. De conformidad con lo dispuesto en el Amejoramiento y en la Ley Foral 19/1984 de la Cámara de Comptos, corresponde a esta institución *“la fiscalización externa de la gestión económico financiera del sector público de la Comunidad Foral, así como de aquellos fondos que tengan la consideración de públicos”*. Por su parte, el apartado 2 del artículo 2 de la citada ley foral, dispone que *“corresponde a la Cámara de Comptos la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales, exenciones, bonificaciones fiscales y cualquier otra ayuda del sector público que beneficie al sector privado”*. Por tanto, la competencia fiscalizadora de la Cámara de Comptos sobre la Hacienda Foral, más allá del mandato concreto contenido en la citada Ley Foral 26/2014 antes citada, deriva de su propia normativa reguladora presidida por el Amejoramiento.

3º. La Cámara de Comptos ha considerado esencial para la auditoría que se ha realizado para el Parlamento de Navarra analizar y dar cuenta en su informe de las actuaciones efectuadas por el Gobierno de Navarra en aplicación de la precitada Ley Foral 26/2014. Según las normas internacionales de auditoría pública, de obligado cumplimiento para esta institución, este tipo de hechos posteriores deben ponerse de relieve en los informes de fiscalización.

4º. Esta Presidencia como órgano competente y máximo responsable de esta institución, a quien corresponde determinar el alcance del trabajo fiscalizador de la misma, ha considerado necesario revisar las actuaciones citadas, ya que de lo contrario la Cámara de Comptos, además de incumplir las normas de auditoría, estaría ofreciendo al Parlamento de Navarra un informe incompleto sobre las actuaciones de la Hacienda Foral en relación a esta cuestión. Por otra parte y en contra de lo indicado en las alegaciones, esta Cámara entiende no solo que su contenido está directamente relacionado con los objetivos de la auditoría solicitada sino que el informe elaborado sin analizar la aplicación de la citada Ley Foral 26/2014 adolecería de carencias importantes.

Pamplona, 30 de julio de 2015

El presidente, Helio Robleda Cabezas

