

INTRODUCCIÓN AL DERECHO PRESUPUESTARIO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE NAVARRA EN LA LORAFNA**
 - a) Introducción. Actividad financiera y Convenio Económico**
 - b) Las competencias presupuestarias en la LORAFNA**
 - c) Control del gasto público en la LORAFNA: competencias del Parlamento Foral y de la Cámara de Comptos.**
- III. EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE NAVARRA EN LA LEGISLACIÓN FORAL ORDINARIA**
 - a) Procedimiento de aprobación y contenido de la Ley Foral de Presupuestos**
 - b) Gasto público y ejecución de los Presupuestos de Navarra**
 - c) La Tesorería de la Comunidad Foral de Navarra**
 - d) El control del gasto público en Navarra**

I. INTRODUCCION

La Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra puede –del mismo modo que la de cualquier otro ente público– ser contemplada desde una vertiente subjetiva o bajo una perspectiva objetiva. En un sentido subjetivo, la Hacienda navarra se identificaría con la Administración de la Comunidad Foral en cuanto sujeto de derecho titular de la actividad financiera; desde una vertiente objetiva, la Hacienda navarra está constituida por el “conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Comunidad Foral o a sus organismos autónomos”, conforme establece el art. 2 de la Ley Foral 8/1988, de 26 de diciembre, de la Hacienda Pública de Navarra (en adelante, LFHPN).

No obstante esta caracterización de la Hacienda navarra –que responde al esquema clásico del Derecho Financiero–, el objeto de nuestro estudio se circunscribirá al examen de la ordenación jurídica del presupuesto y del gasto público de la Comunidad Foral si bien tal acotación necesita de alguna precisión complementaria, ya que estudiaremos la tesorería de la Comunidad Foral así como el control externo del gasto público (instituciones todas ellas subsumibles en alguna de las fases del ciclo presupuestario) haciendo especial hincapié en

el examen de las funciones y competencias de la Cámara de Comptos. Con esta acotación, resulta evidente que el fenómeno jurídico de la Hacienda navarra no es objeto de un estudio íntegro en el presente trabajo, ya que permanece extramuros del mismo el examen de la actividad tributaria y de la gestión del Patrimonio de la Comunidad Foral, omisiones que, en el primer caso, pueden completarse sin más dificultades que las derivadas de la falta de aprobación por parte del Estado (a través de la ley ordinaria prevista en el art. 45 del Amejoramiento) de las modificaciones al Convenio vigente de 1990¹.

Antes de abordar el examen de la Hacienda navarra (en la vertiente restringida antes señalada), juzgamos inexcusable delimitar el marco normativo en el que se mueven las competencias de la Comunidad Foral en relación con el gasto público, delimitación centrada básicamente en torno a la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (en adelante, LORAFNA), al constituir la norma institucional básica actualizadora de las competencias históricas de Navarra y atributiva de las competencias ligadas, dentro del esquema diseñado por la Constitución de 1978 (en adelante, CE), a su configuración como Comunidad Autónoma, competencias que delimitan el poder de gasto de la Comunidad Foral, en la medida que, como se desprende del art. 156.1 del texto constitucional, la autonomía financiera (y, dentro de ella, el poder de gasto) es un concepto instrumental, en cuanto aparece ordenada al “desarrollo y ejecución de sus competencias”.

Evidentemente, al hilo de la delimitación de las competencias financieras de Navarra plasmadas en la LORAFNA, habremos de referirnos al texto constitucional donde se incardina y encuentra amparo la norma institucional básica de la Comunidad Foral; esta alternativa metodológica implica la renuncia voluntaria a dedicar un capítulo específico a las competencias financieras de Navarra deducibles de la Constitución de 1978, renuncia que se debe a la tesis en cuya virtud el esquema constitucional común es dudosamente útil para explicar el fenómeno financiero navarro al introducirse por el ordenamiento jurídico y sobre la base de la Disposición Adicional Primera de la CE excepciones importantes en el sistema ordinario de financiación de las Comunidades Autónomas, entendiendo por tal el diseñado por los arts. 156 a 158 de nuestra norma suprema y completado por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA). Esta observación preliminar no supone, sin embargo, desconocer que las especialidades en la ordenación jurídica de la actividad financiera de Navarra se proyectan, de forma casi exclusiva, sobre el poder tributario, mientras que la actividad presupuestaria de la Comunidad Foral está sometida a una regulación jurídica mucho más próxima a la de las Comunidades Autónomas de régimen común; en definitiva, puede sustentarse –y las páginas que siguen se encargarán de verificar la certeza de este aserto– que los derechos históricos de Navarra (cuya viabilidad jurídica deriva del reconocimiento e integración ordenados por nuestra norma suprema) se proyectan sustancialmente sobre el poder tributario de la Comunidad Foral, quedando dichos derechos desleídos en el plano de la actividad de gasto público llevada a cabo por la Hacienda de Navarra.

II. EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE NAVARRA EN LA LORAFNA

a) Introducción. Actividad financiera y Convenio Económico.

La regulación de la Hacienda de Navarra en la LORAFNA adolece, a nuestro juicio, de un defecto fundamental –por lo demás común a la mayoría de los Estatutos de Autonomía, y que tiene su antecedente próximo en el propio texto constitucional– consistente en la

1. Sobre el Convenio de 1990, vid. HUCHA CELADOR, F. de la *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pgs. 29-89. El acuerdo suscrito entre las representaciones del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra para la modificación del Convenio (aprobado por el Pleno del Parlamento de Navarra en su sesión de 10 de diciembre de 1997) se publicó “para su conocimiento general” (sic) mediante la Orden Foral 206/1997, de 10 de diciembre (BON de 31 de diciembre).

inexistencia de una regulación sistemática de la vertiente objetiva de la citada Hacienda, defecto que se traduce en una dispersión de los institutos jurídicos hacendísticos a lo largo del articulado de la norma institucional básica de la Comunidad Foral.

La adopción por la LORAFNA de un criterio orgánico-competencial respecto de las diferentes instituciones y órganos en que se estructura la Comunidad Foral de Navarra hace que la materia tratada en nuestro estudio aparezca diseminada entre el Capítulo II del Título I, destinado al Parlamento o Cortes de Navarra, donde se regulan los Presupuestos y las Cuentas de Navarra (arts. 11 y 18.1 y, de forma parcial, el art. 16 en lo que atañe a los Presupuestos del Parlamento Foral) y el control externo del gasto del sector público de la Comunidad Foral (art. 18.2 y ss.)² y el Capítulo I del Título II, donde se enumeran las facultades y competencias de la Comunidad Foral, cuyo art. 45 prevé que la actividad tributaria y financiera de Navarra se regirá por el sistema de Convenio Económico. El precepto citado establece, además, una reserva de ley foral para la regulación del patrimonio de Navarra (apartado 6), al tiempo que sienta las normas de armonización de la Deuda pública de la Comunidad Foral (apartado 5), que sustancialmente reproducen las previsiones contenidas en los arts. 3.2.e) y 14.4 y 5 de la LOFCA.

De acuerdo con esta distribución asistemática –que denota la inexistencia en la LORAFNA de una ordenación similar a la contenida en el Título VII de la CE, aun cuando ésta también presente alguna deficiencia–, la tarea del jurista debería dirigirse, en primer lugar, a identificar las competencias presupuestarias de la Comunidad Foral para, posteriormente, examinar la distribución de facultades entre las diferentes instituciones en que se estructura orgánicamente Navarra. Dicho en otros términos, habría que invertir la ordenación de la LORAFNA, delimitando en primer término las competencias de la Comunidad Foral en materia financiera para, ulteriormente, examinar la distribución de facultades entre los órganos en que se estructura la citada Comunidad, puesto que carece de utilidad, en una recta ordenación sistemática, conocer las facultades de un órgano sin antes predeterminar las competencias de la institución en cuya vertebración institucional se integra.

De acuerdo con la ordenación expuesta, será preciso comenzar nuestro estudio con el examen del art. 45 de la LORAFNA, precepto que afirma –hincando sus raíces en el régimen foral o histórico y no en la constitución de Navarra como Comunidad Autónoma– que la actividad financiera de la Comunidad Foral se regirá por el sistema tradicional de Convenio Económico. La remisión al Convenio, como punto de partida teórico de nuestro discurso, no debe hacernos olvidar las limitaciones que la norma en cuestión –ordenadora de las relaciones financieras entre el Estado y la Comunidad Foral– presenta en relación con el poder de gasto de Navarra, en cuanto, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la atribución del citado poder no puede sustituir la distribución de competencias materiales ordenadas por el texto constitucional³.

Sin embargo, la remisión al Convenio Económico previsto en el art. 45 de la LORAFNA (cuya plasmación se ha producido con la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en adelante LCEN) resulta absolutamente estéril para examinar la materia objeto de nuestro estudio, puesto que la Ley de 1990 regula únicamente la distribución del poder tributario entre el Estado y Navarra, así como el método para determinar la aportación económica de la Comunidad Foral al Estado como compensación por los servicios públicos que éste presta en el territorio de aquélla. En suma, el Convenio no constituye norma válida –pese a la omnicompreensiva redacción del art. 45 de la LORAFNA– para disciplinar las competencias

2. Sin embargo, como veremos, la competencia exclusiva del Gobierno de Navarra en orden a la presentación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos ha de deducirse del art. 18.1 de la LORAFNA, incardinado en el Capítulo dedicado al Parlamento de Navarra.

3. Cfr. STC 13/1992, de 6 de febrero (FJ 6) donde, en relación con el Estado, afirma que “el poder de gastar no constituye un título atributivo de competencias”, añadiendo que “lo mismo vale decir respecto del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”. En definitiva, “el poder de gasto (...) es siempre un poder instrumental que se ejerce dentro y no al margen del orden de competencias y de los límites que la Constitución establece”.

financieras de la Comunidad Foral de Navarra en materia presupuestaria⁴, puesto que su eficacia queda reducida a regular la distribución del poder tributario en relación con las materias impositivas susceptibles de gravamen conforme el diseño efectuado por el legislador estatal⁵.

De acuerdo con esta idea, procede señalar que el ejercicio del poder de gasto público de la Comunidad Foral de Navarra aparece sometido, en primera instancia, a las mismas reglas, principios y límites que el correspondiente a las Comunidades Autónomas de régimen común, de modo tal que las peculiaridades deducibles de la Disposición Adicional Primera de la CE no afectarían al poder presupuestario de Navarra, de forma que pudiera predicarse de éstas especialidades no trasladables a las Comunidades de régimen común⁶. La única excepción (aún empleando esta expresión con muchos matices) a la tesis sustentada vendría representada por el hecho de que la Comunidad Foral estaría obligada –con la subsiguiente traducción en materia de gasto público navarro– a una aportación anual como participación en la financiación de las cargas generales del Estado, de acuerdo con las previsiones contenidas en los arts. 46 y ss. de la LCEN, pero ello no constituiría tanto una especialidad ligada a un poder presupuestario foral *diferente* del atribuible al resto de las Comunidades Autónomas cuanto el corolario lógico del peculiar régimen tributario ligado a los derechos históricos amparados por la Disposición Adicional Primera de la CE y actualizado e integrado en nuestro ordenamiento jurídico por la LORAFNA y por la LCEN.

Intentando reconducir estas ideas al marco jurídico vigente, resultaría que el poder presupuestario y de gasto público de la Comunidad Foral se sujetaría a las mismas reglas y principios deducibles de la LOFCA⁷ (norma que en sus aspectos no tributarios se fundaría en los títulos competenciales invocables en favor del Estado en preceptos distintos del art. 157.3 de la CE⁸) y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁹.

Bajo esta perspectiva, la LORAFNA constituye –al igual que los restantes Estatutos de Autonomía de las Comunidades de régimen común– el punto de partida para fijar las competencias materiales de Navarra que comportan el ejercicio del correspondiente poder de gasto público –inexorablemente ligado al reconocimiento de dichas competencias, conforme dispone el art. 156 de la CE y se desprende de la jurisprudencia del TC antes señalada–, sin que a

4. Como señala DEL BURGO TAJADURA, J.I. (*Curso de Derecho Foral Público de Navarra*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pg. 584), “el Convenio Económico de 1990, en línea con los anteriores, guarda silencio acerca de los restantes aspectos de la actividad financiera de la Comunidad Foral no incluidos en la actividad tributaria”.

5. Sobre el carácter de **ley estatal** –pese a sus especialidades– de la norma por la que se aprueba el Convenio Económico, vid. STC 179/1989, de 2 de noviembre (FJ 9).

6. Aun cuando no tenga proyección específica sobre la materia financiera, conviene recordar que la STC 16/1984, de 6 de febrero (FJ 3), afirma que “la Comunidad Foral de Navarra se configura, pues, dentro de ese marco constitucional, como una Comunidad Autónoma con denominación y regímenes específicos, que no excluyen su sometimiento, como las restantes Comunidades Autónomas a los preceptos constitucionales que regulan el proceso autonómico”.

7. Como señala FALCON Y TELLA, R. (*La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas* en AA.VV. *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, tomo I, pg. 559) “hay que tener en cuenta que el convenio o concierto se utiliza sólo para regular relaciones de orden tributario entre el Estado y los Territorios forales, por la que la LOFCA se aplica complementariamente en las demás materias”, invocando, en apoyo de esta tesis la STC 11/1984, de 2 de febrero, sobre operaciones de crédito público del País Vasco en cuyo FJ 5º se señala que no se encuentra “precepto alguno constitutivo de tal régimen de concierto que se refiera a las competencias de dicha Comunidad Autónoma en materia de emisión de Deuda pública”.

Las consideraciones anteriores serían íntegramente trasladables a Navarra a la vista de la LCEN.

8. Con ello queremos salir al paso de las objeciones (cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985, pg. 248), ampliamente desmentidas desde la jurisprudencia del TC y sostenibles sólo desde una interpretación estricta y aislada del art. 157.3 de la CE, en cuya virtud este precepto sólo faculta al Estado para que, mediante ley orgánica, regule las competencias financieras de las Comunidades Autónomas en relación con el sistema de recursos contemplado en el apartado 1 de dicho precepto no pudiendo, en consecuencia, dictar al amparo de dicha habilitación constitucional normas armonizadoras en materia presupuestaria.

Correctamente, FALCON Y TELLA, R. (op.ult.cit., pg. 521) afirma que en el ámbito presupuestario “no puede incidir el Estado al amparo del artículo 157.3 [de la CE], sin perjuicio de que la norma estatal correspondiente pueda entenderse amparada en un concreto mandato constitucional que atribuya una competencia al Estado”.

9. Vid. la doctrina sentada en las SsTC 14/1986, de 31 de enero y 63/1986, de 21 de mayo.

los efectos de la meritada ligazón sea necesario ahondar en las diferencias existentes entre las competencias históricas y las competencias autonómicas que, desde el punto de vista del **spending power** necesariamente instrumental de la Comunidad Foral de Navarra, quedan desvanecidas por completo, en cuanto la distinción no penetra en la esfera del gasto público, cuya instrumentalidad ha de extenderse por igual a competencias históricas y autonómicas.

La inaplicabilidad del Convenio Económico a las relaciones financieras entre el Estado y Navarra en el ámbito del gasto público (salvo lo referente a la fijación del cupo) y la subsiguiente aplicación del régimen común no empece la existencia de alguna especialidad, como es la referente al Fondo de Compensación Interterritorial, previsto en el art. 158.2 de la CE¹⁰. La Comunidad Foral de Navarra no sólo no es beneficiaria de dicho Fondo¹¹, destinado a la corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales, sino que contribuye –por la vía del cálculo de la aportación al Estado– a su dotación, en la medida en que el art. 48.2.a) de la LCEN considera como cargas no asumidas por Navarra las cantidades con que se dota anualmente el Fondo de Compensación Interterritorial; el hecho de que Navarra sea contribuyente neto del Fondo es perfectamente congruente con la filosofía inspiradora del Convenio Económico y con el reparto del poder tributario ordenado por éste, coadyuvando de este modo a la realización del principio de solidaridad a que se refieren los arts. 138.1, 156.1 y 158.2 de la CE.

Efectuadas las consideraciones pertinentes sobre la inviabilidad de acudir al Convenio Económico para explicar la ordenación jurídica del gasto público de la Comunidad Foral de Navarra, procede que nos ciñamos al examen de los preceptos de la LORAFNA citados anteriormente.

b) Las competencias presupuestarias en la LORAFNA.

Los arts. 11 y 18.1 de la LORAFNA reproducen, con diferencias que pueden en algún caso ser trascendentes, las previsiones contenidas en los arts. 66.2 y 134 de la CE en lo que respecta a la regulación de las tres primeras fases del ciclo presupuestario (elaboración del proyecto, aprobación de la Ley y ejecución del gasto autorizado); por su lado, los apartados 2 a 4 del art. 18 de la LORAFNA contemplan el control externo de la ejecución del Presupuesto, que corresponde al Parlamento Foral, instituyendo un órgano técnico dependiente de aquél –la Cámara de Comptos–, cuyo dictamen previo es preceptivo para la aprobación de las Cuentas de la Comunidad Foral. El art. 11 de la LORAFNA, orientado a la regulación de las competencias del Parlamento Foral, distingue –siguiendo el modelo del art. 66.2 de la CE– entre el ejercicio de la potestad legislativa y la aprobación de los Presupuestos, cuya competencia se reconoce igualmente a las Cortes de Navarra. La aparente dicotomía competencial no tiene, sin embargo, mayor trascendencia si tenemos en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional¹², en cuya virtud la intervención parlamentaria en el ámbito presupuestario sólo puede llevarse a cabo a través del ejercicio de la potestad legislativa, de modo que la distinción deducible del art. 11 de la LORAFNA sólo puede entenderse desde las especialidades de la norma presupuestaria y no sirve para revivir tesis pré-

10. Y cuyo desarrollo se contiene en el art. 16 de la LOFCA y en la Ley 29/1990, de 26 de diciembre, de regulación del Fondo de Compensación Interterritorial.

11. En los momentos actuales, ello no constituiría una especialidad de la Comunidad Foral, puesto que existen otras Comunidades Autónomas que tampoco participan como beneficiarias del Fondo; vid. art. 88. Cuatro de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, donde se determina que las Comunidades beneficiarias del Fondo –para dicho ejercicio– son Galicia, Andalucía, Asturias, Cantabria, Murcia, Valencia, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura y Castilla-León.

12. Como señalara tempranamente (Sentencia 27/1981, de 20 de julio, FJ 2º), en la formación de los Presupuestos “participa el Parlamento, en función peculiar –la de su aprobación– que el artículo 66.2 de la Constitución enuncia como una competencia específica desdoblada de la genérica *potestad legislativa del Estado*.”

Esta especificidad de la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto conecta con la peculiaridad de la Ley de Presupuestos, en referencia a cualquier otra Ley. Singularidad que excede de la cuestión, en estos momentos superada, del carácter formal o material de esta Ley”.

Sobre la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos, vid. además, las SSTC 63/1986, de 21 de mayo, y 76/1992, de 14 de mayo, que reproducen la doctrina señalada en la Sentencia de 1981.

ritas sobre la naturaleza jurídica de las Leyes de Presupuestos ni sobre el papel que ha de jugar el órgano de representación popular en la aprobación del gasto público de la Comunidad Foral. En este sentido, y pese al silencio de la LORAFNA –que, a diferencia de la CE, no contiene en ninguno de sus preceptos la expresión **Ley de Presupuestos**, que sin embargo sí es recogida por la LFHPN–, hay que entender que la aprobación de los Presupuestos Generales de Navarra por el Parlamento Foral sólo puede exteriorizarse e integrarse válidamente en el ordenamiento jurídico a través de una norma con rango y forma de Ley y que, en consecuencia, la necesaria intervención de aquél en el ciclo presupuestario exige el ejercicio de la potestad legislativa que le atribuye el art. 11 de la LORAFNA.

Mayores problemas suscita el art. 18 de la LORAFNA, precepto que a nuestro juicio dedica una atención excesiva y una regulación prolija al control externo de la ejecución del presupuesto, exceso y prolijidad que contrasta con la parquedad de la norma institucional básica de la Comunidad en la regulación de la Ley de Presupuestos, muchos de cuyos aspectos sustantivos y procedimentales –básicos para comprender las relaciones entre los poderes legislativo y ejecutivo de la Comunidad Foral– se defieren a su normación por **leyes forales ordinarias**, entendiendo por tales las infraordenadas a la CE y a la LORAFNA¹³. El apartado 1 del art. 18 permite concluir, únicamente, que el monopolio en la elaboración de los Presupuestos [rectius del correspondiente Proyecto de Ley, poniendo dicho precepto en concordancia con el art. 19.1.a) de la LORAFNA] corresponde al Gobierno de Navarra, deduciéndose, en consecuencia y de forma correcta, la inviabilidad jurídica de la posibilidad de presentar proposiciones de ley¹⁴ de Presupuestos Generales de Navarra por parte de los parlamentarios forales, tesis que queda corroborada por el art. 124.2 del RPN¹⁵, guardándose así un mimetismo absoluto con lo establecido por el ordenamiento estatal en orden a la tramitación de los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con las previsiones contenidas en los arts. 134.1 de la CE y 133.2 del Reglamento del Congreso de los Diputados.

Correspondiendo la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos al Gobierno de Navarra y la aprobación al Parlamento Foral –únicas conclusiones que, para las dos primeras fases del ciclo presupuestario, se desprenden de la LORAFNA– es preciso, antes de examinar la ejecución y control, determinar el contenido de los Presupuestos así como las especialidades en su tramitación parlamentaria eventualmente traducibles en una restricción del derecho de enmienda del Parlamento, aspectos todos ellos a los que se contraen, en el ámbito estatal, los apartados 2 a 6 del art. 134 de la CE y que en la Comunidad Foral de Navarra son absolutamente silenciados por su norma institucional básica, silencio que, a su vez, abre las puertas a la posible aplicación del bloque de la constitucionalidad y en concreto de la LOFCA cuya Disposición Final establece la aplicación de dicha Ley a todas las Comunidades Autónomas y la necesidad de proceder a una interpretación armónica de sus normas con las contenidas en los Estatutos de Autonomía¹⁶.

13. De acuerdo con esta tesis, la distinción deducible del art. 20 de la LORAFNA y empleada por algunos autores (cfr. RAZQUIN LIZARRAGA, J.A. *Organización y competencias de la Comunidad Foral en el Mejoramiento del Fuero* en RJN, Gobierno de Navarra, Pamplona, núm. 7, 1989, pg. 69, que habla de “leyes forales institucionales” para referirse a las contempladas en el citado precepto de la LORAFNA) es irrelevante a nuestros efectos, amén de no afectar a la materia examinada, salvo en lo que atañe, como veremos, a la Ley Foral de la Cámara de Comptos, conforme se desprende del art. 149.1 del Reglamento del Parlamento de Navarra (en adelante, RPN, Reglamento aprobado por Acuerdo del Pleno del Parlamento de 2 de febrero de 1995). El seguimiento del nuevo Reglamento (que sustituye al de 12 de junio de 1985) puede explicar algunas variaciones en la numeración de los preceptos, respecto de alguno de estos autores.

14. Expresión ésta que, con igual sentido que el ordenamiento jurídico del Estado, se contiene en los arts. 144 y ss. del RPN.

15. Dicho precepto establece que “en lo que respecta a los Presupuestos y Cuentas Generales de Navarra, así como a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito (...), la iniciativa legislativa corresponde, **con carácter exclusivo**, al Gobierno de Navarra”.

16. Y, desde luego, esta previsión no queda anulada ni disminuida por la contenida en la Disposición Adicional Segunda de la propia LOFCA y la referencia al Convenio Económico como instrumento regulador de la actividad financiera y tributaria de la Comunidad Foral ya que, como muy bien señala la citada Disposición, el Convenio se circunscribe a determinar las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado y a fijar los criterios de armonización de su régimen tributario. La materia presupuestaria –y también la crediticia– quedan excluidas del contenido del Convenio, de donde hay que deducir la plena aplicación de la LOFCA en estos sectores de la actividad financiera, pese al silencio generalizado (sólo enervado por algún circunloquio –cfr. art. 45.5 en relación con el art. 67, respecto de la Deuda Pública–) de la LORAFNA.

A nuestro juicio, es irrelevante que la LORAFNA no establezca “el contenido mínimo, necesario e indisponible”¹⁷ de las Leyes Forales de Presupuestos, ni la vigencia temporal de éstos¹⁸, ni el deber de consignación en aquéllas de los beneficios fiscales ni los efectos derivados de la falta de aprobación de los Presupuestos de la Comunidad Foral el primer día del ejercicio económico correspondiente, puesto que tales aspectos han de entenderse cubiertos por las previsiones contenidas en los apartados 1 y 2 del art. 21 de la LOFCA aplicables, en cuanto reguladores de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas, a Navarra especialmente teniendo en cuenta, como hemos visto, la inviabilidad del Convenio Económico para regular los aspectos presupuestarios de nuestra Comunidad. Estos aspectos de la Ley de Presupuestos silenciados por la LORAFNA han sido regulados, de modo similar al contemplado en la LOFCA, por la LFHPN (cuya habilitación deriva, como hemos visto, de las previsiones del art. 18.1 de la LORAFNA¹⁹) pero, y esto es decisivo, conviene reiterar la tesis en cuya virtud la normación efectuada por la citada Ley foral ordinaria viene impuesta directamente por las exigencias del art. 21 de la LOFCA²⁰.

Distintas, sin embargo, pueden ser las cuestiones derivadas del silencio de la LORAFNA respecto de aquellos aspectos de la elaboración y aprobación de los Presupuestos que, no siendo objeto de regulación por el art. 21 de la LOFCA, son contemplados por el art. 134 de la CE en relación con los Presupuestos Generales del Estado; en concreto, nos estamos refiriendo al deber de presentación por parte del Gobierno –con una antelación temporal predeterminada– del correspondiente Proyecto de Ley, a las facultades y prerrogativas de aquél en la tramitación del citado Proyecto y a las subsiguientes limitaciones del derecho de enmienda del poder legislativo, aspectos todos ellos cuya trascendencia no necesita ponderación en cuanto afectan a la regulación de un instituto jurídico basilar para la recta comprensión de las relaciones entre los poderes ejecutivo y legislativo. En el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra, tales cuestiones son deferidas, en su caso y conforme prevé el art. 18.1 de la LORAFNA, a su regulación por leyes forales, habilitación que provoca algunas dudas, al menos para aquéllos que defendemos la tesis en cuya virtud algunas de las previsiones del texto constitucional en relación con los Presupuestos Generales del Estado –aunque no tengan traducción mimética en la LOFCA– son

17. Cfr. STC 76/1992, de 14 de mayo (FJ 4º) que, recogiendo la doctrina sentada en la STC 65/1987, señala que dicho contenido está constituido “por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos”; además, la Ley de Presupuestos puede recoger “un contenido posible, no necesario y eventual que puede afectar a materias distintas” y al que nos referiremos posteriormente al examinar el contenido de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra.

Más próxima en el tiempo, la STC 16/1996, de 1 de febrero (FJ 6º) ha vuelto a reafirmar el contenido de las Leyes de Presupuestos.

18. Sobre las distinciones entre la vigencia temporal de los Presupuestos y la vigencia temporal de la Ley de Presupuestos –entre cuyo contenido necesario se encuentran aquéllos– nos pronunciaremos posteriormente.

19. Cfr. art. 27 de la LFHPN respecto del contenido de los Presupuestos.

20. No obstante estas apreciaciones, estimamos que la previsión contenida en el art. 36 de la LFHPN respecto de los efectos dimanantes de la falta de aprobación por el Parlamento Foral de la Ley de Presupuestos antes del primer día del correspondiente ejercicio presupuestario adolece de una falta de técnica jurídica notable, puesto que, frente a lo establecido en el texto constitucional –prórroga de los Presupuestos del ejercicio anterior, cfr. art. 134.4 de la CE–, dispone (y la diferencia es trascendente) la prórroga *in totum* de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra del ejercicio anterior (y no sólo de los Presupuestos integrantes de aquélla, como sería técnicamente más correcto).

Las consecuencias jurídicas de esta disimilitud entre el texto constitucional (cuya reproducción se contiene en el art. 21.2 de la LOFCA, que se refiere a la prórroga de los Presupuestos y no de la Ley) y el art. 36 de la LFHPN pueden ser notables teniendo en cuenta la existencia de normas en el articulado de la Ley de Presupuestos cuya vigencia se ha de contraer necesariamente al ejercicio presupuestario para el que se dictan (incremento de las pensiones y/o de los salarios de los funcionarios en función de la inflación prevista para un determinado año, deflatación de las tarifas de determinados impuestos, etc.).

Ambos ejemplos son suficientemente ilustrativos de las consecuencias negativas que tiene la fórmula –alejada de las exigencias derivadas del bloque de la constitucionalidad– empleada por la LFHPN; así, si la prórroga afecta a la Ley de Presupuestos y no sólo a los Presupuestos de Navarra, cabe preguntarse si en el supuesto de que la norma prorrogada previese una subida salarial del 2,1% para los funcionarios (calculada en función de la coyuntura económica del ejercicio anterior), dicha subida habría de mantenerse en el nuevo ejercicio presupuestario (suponiendo una mejora de los **ratios** económicos que aconsejen una reducción de los incrementos salariales). Sobre este punto vid. infra las consideraciones que efectuaremos al examinar la previsión contenida en la LFHPN que contiene una habilitación en favor del Ejecutivo para aprobar incrementos salariales a favor de los funcionarios forales.

representativas de principios generales del ordenamiento jurídico **general o común**²¹, cuya adaptación por parte de las Comunidades Autónomas –dentro de ciertos márgenes de libertad normativa que pueden reconocerse a éstas siempre que su ejercicio no produzca una desnaturalización del principio en cuestión– sólo podría ser realizada por éstas en los Estatutos de Autonomía y no en normas infraordenadas, dentro del subordenamiento jurídico autonómico, a las normas estatutarias.

Un ejemplo de libertad en la normación de los principios del ciclo presupuestario por parte de las Comunidades Autónomas está constituido por la regulación del plazo para la presentación ante el Parlamento del Proyecto de Ley de Presupuestos por parte del Ejecutivo, plazo que debe cohonstar las exigencias derivadas de la competencia parlamentaria en orden al examen, enmienda y, en su caso, aprobación de la citada norma –aun con las limitaciones que puedan introducirse en el debate parlamentario– con las dimanantes de la conveniencia (económica, jurídica y política) de la aprobación antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, en cuanto ello constituye un signo de funcionamiento normal de las instituciones democráticas. De acuerdo con esta idea no es preciso, a nuestro juicio, que las Comunidades Autónomas establezcan igual plazo que el establecido por la CE para la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos²², pudiendo, en consecuencia, establecer plazos inferiores que se ajusten a la menor amplitud y complejidad de los Presupuestos autonómicos y a las especificidades del procedimiento presupuestario –plazos cuya determinación concreta no es posible fijar **a priori**– siempre que queden garantizados los intereses en juego, que se reducen en puridad a la posibilidad de que el Parlamento pueda ejercer plenamente su potestad legislativa, ejercicio pleno que implica, evidentemente, que el órgano legislativo disponga de un período de tiempo suficiente (suficiencia por relación al primer día del ejercicio económico a que se contraen los Presupuestos) para examinar, debatir, enmendar y, en último término, aprobar si así lo estimare oportuno el Proyecto de Ley remitido por el Ejecutivo.

Teniendo en cuenta que la suficiencia temporal predicada es un concepto jurídico de difícil concreción, estimamos que la solución deducible desde el vigente ordenamiento navarro²³ es respetuosa con el principio contemplado en el art. 134.3 de la CE, pese a las diferencias temporales existentes. No obstante este juicio favorable, estimamos que la ubicación sistemática de la citada norma guardaría mejor acomodo en la LORAFNA, ya que ello garantizaría la mayor estabilidad jurídica que se anuda a la plasmación de un precepto en la norma institucional básica de una Comunidad Autónoma²⁴, dificultándose de este modo la eventual tentación de acortar los plazos de presentación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra a través de la simple modificación de las leyes forales ordinarias, acortamiento que, sin embargo y en la medida en que pudiera vulnerar el

21. Para FERREIRO LAPATZA, J.J. (*La Hacienda...*, op.cit., pgs. 244-245), la aplicación supletoria del Derecho constitucional presupuestario ha de matizarse en un triple sentido y así “en primer lugar, la normativa presupuestaria estatal, aunque esencialmente análoga a la comunitaria, no por ello resulta inmediatamente aplicable, sino sólo, como ha dicho Buscema, en tanto en cuanto sea expresión de un principio general del ordenamiento común a ambos entes.

En segundo lugar, habrá que respetar en todo caso las peculiaridades de la Comunidad Autónoma.

En tercer lugar, hay que tener en cuenta lo que dispone el artículo 149.3 de la Constitución sobre el carácter supletorio del derecho estatal y lo que establecen las disposiciones transitorias de los Estatutos de autonomía al respecto”.

22. De conformidad con lo dispuesto en el art. 134.3 de la CE “el Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del ejercicio anterior”.

23. De acuerdo con el art. 35 de la LFHPN el Gobierno de Navarra ha de presentar el correspondiente Proyecto de Ley de Presupuestos antes del primero de noviembre del ejercicio económico anterior.

24. Las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos regulan el plazo de presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos son las siguientes: Asturias (art. 47.2), La Rioja (art. 39.2), Murcia (art. 46.2), Valencia (art. 55.4), Aragón (art. 55.2), Castilla-La Mancha (art. 51), Extremadura (art. 61), Madrid (art. 61.1), Castilla-León (art. 40.2).

Salvo Valencia y Madrid, el resto de las Comunidades citadas reproducen la previsión que, relativa al Presupuesto del Estado, se contiene en el art. 134.3 de la CE.

pleno ejercicio de la potestad legislativa por parte del Parlamento Foral, podría suscitar dudas sobre su constitucionalidad²⁵.

Los silencios y las omisiones de la LORAFNA presentan, a nuestro juicio, mayor trascendencia cuando se proyectan sobre aquellos aspectos del procedimiento presupuestario donde cabe cuestionar la libertad normativa de las Comunidades Autónomas en orden al establecimiento de una regulación diferenciada de la prevista por la CE respecto de los Presupuestos Generales del Estado; dudas que nacen de la convicción en cuya virtud los citados aspectos afectan plenamente al ejercicio de la potestad legislativa dirigida a la aprobación de los Presupuestos y de las restantes leyes que autorizan a contraer gasto público, imponiendo restricciones en el desarrollo de una potestad cuyos perfiles básicos, en relación con el instituto jurídico que estamos tratando, derivan de las previsiones establecidas por el art. 16 de la LORAFNA²⁶.

En este sentido, la LORAFNA configura, de modo pleno y sin restricciones, el ejercicio de la potestad legislativa en relación con la aprobación del Presupuesto, de forma que sólo mediante una previsión expresa contenida en la propia norma podría acotarse o limitarse dicha potestad, tesis que queda reforzada por el hecho de que, en este supuesto, no es posible la aplicación supletoria de la LOFCA, ya que su art. 21 no reproduce, como hemos visto, el contenido de los apartados 5 y 6 del art. 134 de la CE. Perfilando estas consideraciones, cabe plantear dos cuestiones diferenciadas pero íntimamente concatenadas: de un lado, la aplicación directa de las normas constitucionales, entendiendo que recogen principios generales del ordenamiento jurídico aplicables a los distintos niveles de gobierno y no sólo al Estado; de otro –si se acepta una posible respuesta negativa a la cuestión precedente– la posibilidad de que el establecimiento de restricciones a la potestad legislativa se contemple en normas infraordenadas al Estatuto de Autonomía, como pueden ser, en el caso que nos ocupa, el RPN²⁷ o la LFHPN.

25. Las consideraciones efectuadas en el texto no deben hacer olvidar la inexistencia de una **reacción jurídica efectiva** en los supuestos de incumplimiento por parte del Ejecutivo del deber previsto en los arts. 134.3 de la CE y 35 de la LFHPN. Incumplimiento que ha solido producirse en ocasiones de forma justificada –así, en el caso del Estado, con motivo del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, justificación derivada de la fecha de celebración de las elecciones (28 de octubre de 1982) y de formación del nuevo Gobierno– y en otras sin causa aparente –retraso en la presentación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra para 1996, que entró en la Cámara el día 17 de noviembre de 1995, aun cuando el Parlamento sancionara la norma antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, cfr. Ley Foral 15/1995, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1996–.

En cualquier caso, sí es posible advertir diferencias cualitativas entre la plasmación de dicho deber en la norma primaria del ordenamiento (caso del Estado) o en normas secundarias (caso de Navarra), puesto que, en este último supuesto, cabría la modificación del precepto correspondiente a través del ejercicio de la potestad legislativa ordinaria, amparándose en mayorías coyunturales, detrás de las cuales se encontraría el Gobierno de turno, beneficiario de un acortamiento de los plazos. La única reacción, aparte de la jurídica –posible inconstitucionalidad derivada del cercenamiento en el ejercicio de la función legislativa (autoconsentida por el titular de dicha potestad, en el caso de aquellas Comunidades que, como Navarra, no incorporan la temporalidad del deber en la norma institucional básica)–, sería la política, traducida en un previsible retraso en la aprobación de la correspondiente Ley de Presupuestos, aun cuando la reacción del Poder Legislativo no supondría sino un ejercicio de legítima defensa ante la distorsión en el funcionamiento normal de los procedimientos e instituciones básicos pergeñados por la CE.

26. Las restricciones del derecho de enmienda en la tramitación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos –ordenadas, como veremos, por el RPN– no podrían extenderse, desde la posición de la LORAFNA en el ordenamiento de la Comunidad Foral, al instituto jurídico del gasto público, puesto que la norma institucional básica de Navarra no contiene precepto alguno donde, de forma explícita, se disponga que la ejecución del gasto público por parte del Ejecutivo Foral ha de estar previamente autorizada por una norma con rango y forma de ley o, dicho en términos reconducibles al ordenamiento general, no existe en la LORAFNA un precepto similar al contenido en el art. 133.4 de la CE. La necesidad de previa autorización legal en el ámbito del gasto público deriva de las normas contenidas en la LFHPN; el hecho de que el gasto público no pueda ser contraído al margen de las previsiones del Presupuesto y que la aprobación de éste competa al Parlamento Foral no enerva el juicio negativo que nos merecen los silencios de la LORAFNA desde la perspectiva de la inexistente regulación de la actividad financiera de la Comunidad Foral.

Teniendo en cuenta que la previsión del art. 133.4 de la CE se refiere a las *Administraciones públicas* y no aparece referida exclusivamente al Estado, cabe colegir que el principio de reserva de ley en el ámbito del gasto público es plenamente aplicable a la Comunidad Foral de Navarra. Como señala la STC 4/1981 de 2 de febrero (FJ 16º) –aun con doctrina referida a las Corporaciones Locales–, “la Constitución remite *en blanco* al legislador la posibilidad de limitar la asunción de obligaciones financieras por parte de las administraciones públicas”.

27. Sobre la naturaleza jurídica de los Reglamentos parlamentarios, vid. SsTC 101/1983, de 22 de noviembre, 99/1987, de 11 de junio, 139/1988, de 8 de julio, 179/1989, de 2 de noviembre y 141/1990, de 20 de septiembre (referida al RPN de 12 de junio de 1985, no al vigente), entre otras.

A nuestro modo de ver, las consideraciones sobre la posible aplicación a los subordenamientos jurídicos autonómicos de las previsiones contempladas en los apartados 5 y 6 del art. 134 de la CE serían, **mutatis mutandi**, similares a las establecidas en relación con la prórroga de los Presupuestos –con la única diferencia formal de la expresa previsión de ésta en el art. 21 de la LOFCA–, de modo que las Comunidades Autónomas podrían, en el ejercicio de su potestad legislativa, introducir variaciones en su normativa interna básica, siempre que se garantizase el respeto a los principios básicos recogidos en la CE. Expresado en otros términos, y teniendo en cuenta la prevalencia del poder legislativo sobre el ejecutivo, cabría reputar conforme con la CE un eventual silencio del legislador autonómico en orden a la introducción de restricciones en el derecho de enmienda del Parlamento en la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos, ya que ello podría interpretarse como una supresión expresa de las mencionadas restricciones –respetuosa con la preeminencia que en el modelo de Estado diseñado por la CE ha de tener el Legislativo sobre el Ejecutivo–, de igual modo que cabe considerar no discorde con nuestra norma fundamental la introducción de restricciones similares a las establecidas para la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado (en cuanto traducirían en el ámbito autonómico la voluntad del poder constituyente general). Sin embargo, parece difícilmente asumible que la norma autonómica básica –en nuestro caso, la LORAFNA– pueda deferir a leyes ordinarias el establecimiento de restricciones en el ejercicio de la potestad legislativa, ya que dichas restricciones (que responderían a una lógica interna derivada de la trascendencia política de la Ley de Presupuestos, al expresar una forma de entender las relaciones entre el Ejecutivo y el Legislativo, que exigiría la preeminencia del primero y la capitidisminución de los poderes **normales** del segundo, en orden a la tramitación del plan económico-financiero del programa político del Gobierno sustentado parlamentariamente) han de establecerse por la norma-vértice del ordenamiento, puesto que afectan al equilibrio y distribución de las potestades inmanentes a la sustantividad de un régimen parlamentario; sólo la plasmación de las restricciones al ejercicio de la potestad legislativa en la norma básica del ordenamiento puede garantizar la estabilidad asociable a los principios fundamentales reguladores de la vida de las Comunidades Autónomas.

Si proyectamos sobre Navarra las consideraciones precedentes, observamos que los arts. 18 y 16 de la LORAFNA establecen, respectivamente, la competencia del Gobierno y del Parlamento en orden a la presentación del Proyecto de Ley y a la aprobación de la Ley Foral de Presupuestos, reproduciendo un esquema clásico de distribución de facultades presupuestarias. No obstante, las competencias del Parlamento (fundamentalmente en lo que atañe al derecho de enmienda) se ven restringidas como consecuencia de unas normas que, no encontrando plasmación en la LORAFNA, no deberían alterar, salvo aplicación supletoria del art. 134 de la CE, el equilibrio institucional de poderes en la vida política de la Comunidad Foral. A la vista de las exigencias deducibles del esquema de valores consustancial al modelo de Estado conformado por la CE, resulta difícil entender por qué el monopolio de la iniciativa legislativa en el ámbito presupuestario sí se recoge en la norma institucional básica de la Comunidad Foral, mientras que la limitación de las competencias del Parlamento quedan deferidas a su regulación por normas infraordenadas a aquélla, sin contar, además, con una habilitación expresa²⁸; y no se trata sólo de una cuestión formal derivada del rango de la norma donde se plasman las competencias y límites de los poderes ejecutivo y legislativo, sino de un problema derivado de las consecuencias eventualmente asociables a la falta de regulación por la LORAFNA de las especialidades en el procedimiento de tramitación de la Ley Foral de Presupuestos²⁹.

28. Intentando utilizar esquemas propios de una interpretación valorativa de las normas jurídicas –teniendo en cuenta los valores que se desprenden del texto constitucional– resulta, a nuestro juicio, más relevante la limitación del derecho de enmienda del Parlamento y, como tal, debería haberse previsto expresamente en la LORAFNA, acompañada de la restricción de la iniciativa legislativa y subsiguiente atribución al Gobierno de Navarra del monopolio de la citada iniciativa en materia presupuestaria.

29. Sobre estas consecuencias, vid. la desafortunada doctrina sustentada por el TC en su Sentencia de 18 de abril de 1994. Un comentario a la citada sentencia puede verse en BUJARRABAL ANTON, G. (*La modificación de tributos en las Leyes Forales de Presupuestos*, en RJN, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1996, núm. 21, pgs. 67-89).

Desde luego, no cabe argumentar que los silencios de la LORAFNA (dialécticamente amparables en la omisión del art. 21 de la LOFCA³⁰ sobre las posibles especialidades en la tramitación de los Presupuestos por parte de las Comunidades Autónomas y en una negación del carácter de principios generales del ordenamiento jurídico común de las previsiones contenidas en el art. 134 de la CE³¹) son intrascendentes en cuanto son cubiertos, en virtud de la habilitación contenida en su art. 18.1, por las leyes forales ordinarias, puesto que el carácter contingente de dichas normas ordinarias –contingencia que se traduce en la menor protección ordinal de donde se desprende la posibilidad de su modificación a través del procedimiento legislativo ordinario³²– debilita innecesariamente la estabilidad que ha de presidir la regulación de los institutos jurídicos básicos de la Comunidad Foral y la ordenación de las competencias de las instituciones en que ésta se organiza. La voluntad del poder constituido en el ámbito de la Comunidad Foral podría determinar la mayor o menor amplitud de las competencias de los poderes ejecutivo y legislativo en orden al debate, enmienda, aprobación y control de los Presupuestos Generales de Navarra, de modo que, desde una perspectiva teórica, Navarra puede alterar unilateralmente el equilibrio de poderes y competencias presupuestarias que se deducen del art. 134 de la CE, precepto cuya validez no queda circunscrita, pese a su dicción literal y pese a la jurisprudencia del TC, al Estado como ente territorial diferenciado, sino que ha de extenderse al conjunto de entes públicos y singularmente a aquellos dotados de potestad legislativa, potestad cuyo ejercicio se encuentra amparado en nuestra norma fundamental.

En virtud de las consideraciones precedentes, cabe oponer serios reparos a la *deslegalización estatutaria* operada por los arts. 16.1 y 18.1 de la LORAFNA, preceptos que constituyen el presunto (que no expreso) presupuesto habilitante en favor de la solución contenida en el art. 152 del RPN donde se establece –en paralelo con las especialidades que el Reglamento del Congreso de los Diputados dispone para la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos y que encontrarían teórico basamento constitucional en el art. 134.6 de la CE³³– como requisito procedimental para la admisión a trámite de las enmiendas que supongan aumento de los gastos o disminución de los ingresos presupuestados en el Pro-

30. Aun cuando los problemas presupuestarios de las Comunidades Autónomas no deriven sólo del art. 21 de la LOFCA sino del hecho de que ésta, en su conjunto, no contenga “ninguna norma en orden a la distribución de competencias en el proceso presupuestario” (cfr. GARCIA GARCIA, J.L. *La elaboración, enmienda y aprobación de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas* en AA.VV. *II Jornadas sobre aspectos presupuestarios y financieros de las Comunidades Autónomas*, IEAL, Madrid, 1984, pg. 20).

Sobre el fundamento constitucional de la remisión del art. 17.a) de la LOFCA a los Estatutos de Autonomía para que éstos regulen la elaboración, examen, aprobación y control de los Presupuestos autonómicos, PEREZ ROYO, F. (*Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, Madrid, 1994, pg. 378) afirma que esta autonomía normativa “debe considerarse como una competencia implícita dentro del principio general de autonomía financiera recogido en la CE, o bien puede encontrar su fundamento en la genérica competencia de autoorganización (art. 148.1.1.º CE)”; en parecidos términos y con idéntico fundamento se pronuncian MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pg. 579).

31. Como señalara ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (*La elaboración de una Ley presupuestaria para las Comunidades Autónomas: necesidad y criterios* en AA.VV. *II Jornadas...*, op.cit., pg. 66) “se echa de menos en las normas constitucionales la referencia a cualquier tipo de conexión entre los criterios rectores en materia presupuestaria estatal y los que han de regir en relación con las Comunidades Autónomas. Es más, sobre la existencia de esos principios ordenadores de los presupuestos regionales existe un absoluto silencio en la Constitución”.

32. Téngase en cuenta, además, que el art. 71 de LORAFNA sienta la inmodificabilidad unilateral del Estatuto de Autonomía de Navarra (en virtud de una presunta naturaleza jurídica especial del régimen foral) y somete la revisión de éste a un procedimiento donde es exigible el acuerdo común de la Diputación Foral y del Gobierno del Estado, precepto en cuyas peculiaridades no podemos entrar ahora.

Aplicando el procedimiento de reforma previsto en la LORAFNA a la distribución de competencias presupuestarias, ello significaría, por ejemplo, que las modificaciones en el régimen jurídico del derecho de enmienda del Parlamento Foral no se someterían al art. 71 de la LORAFNA, puesto que sería suficiente la modificación del RPN; por el contrario, sería preciso poner en marcha el mecanismo previsto en el art. 71 de la LORAFNA para una eventual modificación de su art. 18.1 donde se establece la competencia exclusiva de la Diputación Foral en orden a la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuestos.

33. Aun cuando no podamos en un trabajo de estas características profundizar en el contenido del citado precepto constitucional, cabe apuntar que el art. 134.6 de la CE –dada su redacción y su ubicación sistemática en el conjunto del artículo que la CE dedica a la regulación de los Presupuestos Generales del Estado– sólo puede ir referido a un momento posterior a la aprobación de la Ley de Presupuestos, de modo que es dudoso que el precepto constitucional citado pueda servir como título habilitante suficiente para que los Reglamentos del Congreso y del Senado introduzcan restricciones en el poder legislativo del Parlamento.

yecto remitido por el Gobierno al Parlamento la previa conformidad de la Diputación Foral. Los reparos manifestados sólo podrían disiparse si se entendiera que el precepto del RPN antes citado recoge un principio general del ordenamiento, deducible directamente del texto constitucional³⁴ y que, en consecuencia, es indiferente el silencio que la LORAFNA guarda respecto de esta cuestión o, matizando esta última afirmación, sólo cabría concluir la constitucionalidad de la normativa navarra en la medida en que –aunque sea por medio de normas no básicas³⁵– respeta los contenidos esenciales del texto constitucional.

De acuerdo con esta idea, la remisión **en blanco** a favor de la legislación ordinaria navarra, prevista en los arts. 16.1 y 18.1 de la LORAFNA, no implica que aquélla pueda modular la potestad legislativa del Parlamento Foral en orden a la tramitación de los Presupuestos por debajo del mínimo común denominador que se desprende del art. 134 de la CE, mínimo común que no supone, **ex necesse**, que la legislación foral haya de efectuar una traslación mimética de la normativa estatal; como hemos señalado, respetaría las exigencias de la CE el que la legislación foral ordinaria no estableciese restricciones en las potestades que asisten al Parlamento de Navarra en orden al debate y aprobación de los Presupuestos, tesis cuya admisibilidad implicará la adopción de una posición diferenciada en relación con la posible introducción de límites materiales a la Ley Foral de Presupuestos, sobre todo en lo que se refiere a la posibilidad de crear tributos y/o de modificar éstos sin previa ley tributaria sustantiva habilitante.

Las consideraciones anteriores son trasladables a las normas contenidas en los arts. 127.1 y 145.3 del RPN –donde se reproducen, también sin habilitación expresa en la LORAFNA, el contenido de los arts. 134.5 y 6 de la CE–, que someten a la conformidad previa del Gobierno de Navarra la tramitación de las enmiendas a los proyectos de Ley Foral que impliquen aumento de créditos o disminución de ingresos, habiendo de entender (dado el tenor literal de los mismos) que los citados preceptos se refieren a momentos temporales posteriores a la aprobación de la Ley Foral de Presupuestos. Teniendo en cuenta la conexión entre autorización del gasto público y ejercicio de la potestad legislativa, es evidente que las normas citadas –en cuanto restringen las potestades ordinarias del Parlamento– sólo pueden encontrar anclaje en el texto constitucional y, en consecuencia, dada la falta de habilitación expresa en la LORAFNA, cabe señalar que en estos supuestos nos enfrentamos, también, con una traducción directa de los principios constitucionales en materia de gasto público, siendo irrelevante, en consecuencia, la inexistencia de previsión expresa de tales principios en la norma institucional básica de la Comunidad Foral de Navarra.

El estudio de la materia presupuestaria en la LORAFNA cobra especial interés al valorar las exigencias de ésta en torno al contenido material de la Ley aprobatoria de los Presupuestos, especialmente en lo que atañe a la prohibición del establecimiento de tributos a través del citado vehículo normativo. Como fácilmente se colige, la LORAFNA guarda un absoluto silencio al respecto, silencio cuya valoración constitucional ha de ser enjuiciada teniendo en cuenta, ante todo, las peculiaridades del poder tributario de Navarra en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común³⁶. La aplicación supletoria del art. 134.7 de la CE a la Comunidad Foral debe, a nuestro juicio, partir del examen de las razones del constituyente para establecer la prohibición de establecimiento de tributos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, razones en las que, a efectos del presente discurso, prescindiremos del componente histórico³⁷.

34. Vid. la nota anterior sobre las matizaciones que habría que hacer en relación con el entronque de la restricción del derecho de enmienda del Parlamento en orden a la aprobación de la Ley de Presupuestos en el art. 134 de la CE.

35. Sobre la posición jurídica de los Reglamentos parlamentarios en el bloque de la constitucionalidad, vid. STC 36/1990, de 1 de marzo.

36. Ello no supone, en modo alguno, que la valoración de la prohibición del establecimiento de tributos a través de la Ley de Presupuestos haya de depender de la amplitud y extensión del poder tributario de la Comunidad Autónoma a la que se refiera.

37. Desde la reforma Mon-Santillán de 1845 –pasando por la reforma de Fernández Villaverde en 1900– hasta la reforma Navarro Rubio de 1957, las modificaciones básicas del sistema tributario español han sido llevadas a cabo a través de Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

En este sentido, creemos que la intención subyacente en la CE ha sido la de potenciar el pleno ejercicio de la potestad del Legislativo en orden al establecimiento de tributos, puesto que dicho ejercicio pleno es consustancial con el instituto jurídico del tributo traduciendo fielmente los orígenes de la representación popular³⁸. De acuerdo con esta idea, y considerando que la Ley de Presupuestos es una ley sujeta a un procedimiento legislativo especial, procedimiento en el que, de un lado, hay una extensión de las potestades **ordinarias** del Ejecutivo y, de otro y coetáneamente, una restricción de las potestades **normales** del Legislativo, la CE ha vetado explícitamente la posibilidad de que la norma presupuestaria pueda regular, salvo habilitación expresa, la materia tributaria. La intención del constituyente ha sido, pues, que el establecimiento de tributos se realice mediante leyes cuya tramitación responda al procedimiento legislativo ordinario, entendiendo este concepto no en un sentido técnico estricto, sino como cauce a cuyo través se verifique y cumpla la oportuna purificación constitucional entre los poderes ejecutivo y legislativo, habiendo de corresponder a este último, sin las restricciones inherentes a las especialidades del procedimiento de aprobación de la Ley de Presupuestos, el establecimiento de tributos³⁹.

En virtud de las consideraciones precedentes, conviene determinar si los criterios valorativos que presiden el establecimiento constitucional de limitaciones al contenido material de la Ley de Presupuestos son trasladables al ordenamiento de la Comunidad Foral de Navarra; el hilo argumental que pretendemos introducir no niega que el art. 134.7 de la CE se refiera a los Presupuestos del Estado ni cuestiona la omisión de un precepto similar en el art. 21 de la LOFCA (únicos –y, a nuestro juicio, limitados– argumentos manejados por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 18 de abril de 1994) sino que pretende valorar si la **ratio** del constituyente es o no trasladable al contenido de la Ley Foral de Presupuestos de Navarra teniendo en cuenta, además, que no se trata de comparar dos ordenamientos aislados e independientes (supuesto en el que las conclusiones obtenibles desde la perspectiva estatal no pasarían de constituir meras recomendaciones doctrinales o consideraciones **de lege ferenda**), sino un ordenamiento primario y otro secundario en el sentido de que su reconocimiento trae causa del primero. Además y como hemos manifestado, cabe descartar la tesis en cuya virtud puedan jugar en esta cuestión consideraciones deducibles del régimen foral navarro –cuya vigencia sólo puede producirse dentro de la CE– que enerven o excepcionen nuestro razonamiento, en la medida en que dicho régimen sólo puede amparar e integrar las facultades y competencias que sean compatibles con la unidad constitucional, siendo una de las misiones fundamentales de la norma básica de Navarra la ordenación democrática de las instituciones forales (cfr. art. 3 de la LORAFNA)⁴⁰.

38. Al ejercicio de la potestad legislativa plena –sin condicionantes– responde no sólo el art. 134.7 de la CE, sino también el art. 87.3 de nuestra norma suprema que excluye la iniciativa popular en las materias tributarias; también en el ordenamiento foral la materia tributaria se excluye de la iniciativa popular (cfr. art. 2.c de la Ley Foral 3/1985, de 25 de marzo, reguladora de la iniciativa legislativa popular y art. 2.c –salvo en lo relativo a los tributos propios de las Corporaciones Locales– de la Ley 4/1985, de 25 de marzo, reguladora de la iniciativa legislativa de los Ayuntamientos de Navarra).

39. De acuerdo con esta idea, la iniciativa legislativa en orden al establecimiento de tributos no queda atribuida, de forma monopolística, al Gobierno, como sucede en el caso de los Presupuestos; sin embargo, el poder ejecutivo sigue conservando (aun cuando ello no sea exclusivo de la materia tributaria) potestades exorbitantes dentro del procedimiento legislativo ordinario ya que la tramitación de proposiciones de ley dirigidas a la supresión de tributos y/o a la reducción de tipos de gravamen en los ya existentes requerirá la previa conformidad del Gobierno para su tramitación, conforme se desprende del art. 134.6 de la CE y de los Reglamentos de las Cámaras. En cambio, dichas potestades desaparecerían en el caso de proposiciones dirigidas al establecimiento de nuevos tributos y/o a la elevación de los tipos de gravamen de los ya existentes en nuestro sistema.

40. Nótese bien que no se trata de anular las competencias forales –sean históricas y/o autonómicas– de Navarra, sino de cohonestar aquéllas con el ordenamiento constitucional. Conviene, además, tener en cuenta dos cuestiones adicionales que ayudarán a comprender nuestro discurso: en primer lugar, que no existe un argumento histórico sólido que pueda servir para sustentar la preeminencia del Ejecutivo foral en el establecimiento de tributos y, en segundo lugar, que si el ordenamiento navarro ha ordenado una restricción de las potestades legislativas en orden a la aprobación de la Ley Foral de Presupuestos es lógica la asunción de las consecuencias que en dicho ordenamiento se ligan a dicha restricción –en lo que ahora nos interesa, prohibición de establecimiento de tributos a través de la Ley de Presupuestos–.

Una defensa moderna del régimen foral de Navarra ha de partir de la vigencia de las competencias plenas del Parlamento en materia tributaria, puesto que la pervivencia actual del citado régimen sólo puede tener lugar si es democrático y constitucional.

De acuerdo con estas consideraciones previas, cabe defender que sólo en el caso de que las facultades presupuestarias del Parlamento Foral se ejerzan de forma plena y sin restricciones es posible sustentar la inaplicación en Navarra de las limitaciones materiales al contenido de la Ley de Presupuestos que se establecen en el texto constitucional, puesto que de verificarse tal hipótesis –y en virtud de su autonomía, no de su foralidad– la Comunidad Foral podría establecer tributos en las Leyes de Presupuestos, sin que ello supusiera vulneración de la CE, puesto que la supresión de la preeminencia del Ejecutivo en la aprobación de los Presupuestos (o, dicho en otros términos, la inexistencia de especialidades en la tramitación de la Ley de Presupuestos y el subsiguiente ejercicio de la potestad legislativa ordinaria del Parlamento) haría desaparecer las razones que, en el caso del Estado, justifican y explican tales limitaciones.

Bajo esta premisa, la aplicación en el ordenamiento navarro del art. 134.7 de la CE ha de conectarse con la traducción en aquél de las previsiones contenidas en los apartados 5 y 6 del art. 134 de la CE y de las restricciones de la potestad presupuestaria del poder legislativo que se contemplan en los Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado; sólo si concluyésemos que tales previsiones y restricciones no son aplicables en Navarra cabría defender, a su vez, la inexistencia de limitaciones materiales al contenido de las Leyes Forales de Presupuestos o, dicho en otras palabras, cabría sustentar la posibilidad de que éstas contuviesen en su articulado el establecimiento de tributos y/o su modificación sin necesidad de previa ley tributaria sustantiva habilitante.

Un examen de la legislación navarra sobre el procedimiento legislativo en materia presupuestaria lleva a concluir que las restricciones y limitaciones del derecho de enmienda del Parlamento foral son similares, *mutatis mutandis*, a las establecidas en el ámbito estatal, salvo la diferencia formal –en la que ahora no vamos a ahondar– derivada del rango de las normas (CE y Reglamentos de las Cámaras en el caso estatal, RPN en el caso de Navarra) donde se contienen tales restricciones. En el caso de la Comunidad Foral, el Gobierno de Navarra tiene, como hemos señalado, la exclusividad de la iniciativa legislativa en orden a la presentación del correspondiente Proyecto de Ley, pero, además y esto es lo trascendente, el art. 152.1 del RPN exige la previa conformidad de la Diputación Foral para la admisión a trámite de las enmiendas que supongan aumento de gastos o disminución de los ingresos⁴¹, norma cuya inspiración en los arts. 134.6 de la CE y 133 del Reglamento del Congreso de los Diputados es evidente. Y, desde luego, la posición preeminente y las facultades exorbitantes del Ejecutivo foral en la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos son conclusiones que no pueden ser enervadas o debilitadas por el hecho de que el art. 152.2 del RPN excluya la necesidad de la previa conformidad de la Diputación Foral para la oportuna tramitación cuando la enmienda especifique los recursos ya consignados en el proyecto presupuestario que hayan de financiar el aumento del gasto o la disminución de los ingresos; dicha previsión –en línea con los ejemplos de enmiendas constructivas en materia presupuestaria conocidos en el Derecho comparado⁴²– no puede oscurecer los rasgos básicos de la posición del Parlamento en la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos ni puede ser invocada para negar las similitudes existentes en el procedimiento de aprobación de la citada Ley en los ámbitos estatal y foral. Similitudes que no sólo afectan a la mencionada Ley, sino que se extienden a las enmiendas eventualmente dirigidas contra los proyectos de ley –presentados por el Gobierno Foral tras la aprobación de la Ley de Pre-

41. Cfr. art. 10.e) de la Ley Foral 23/1983, de 10 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra donde se contempla, entre las competencias del Ejecutivo, la de “prestar o denegar la conformidad a la admisión a trámite de las enmiendas o proposiciones de ley foral que supongan aumento de los gastos o disminución de los ingresos presupuestarios”, norma que evidentemente rige no sólo en relación con la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos sino también respecto de cualesquiera otras iniciativas legislativas que puedan ser promovidas por los parlamentarios forales (de ahí la referencia a las proposiciones de ley que, como hemos señalado, se excluyen en el caso de los Presupuestos Generales de Navarra); en definitiva, el precepto en cuestión está trasladando al ámbito foral las facultades que al Gobierno de la Nación asisten en virtud de los apartados 5 y 6 del art. 134 de la CE.

42. Cfr., *ad exemplum*, apartados 3 y 4 del art. 81 de la Constitución italiana de 1947, norma que ha influido claramente –sobre todo en materia tributaria– en la CE de 1978.

supuestos— que impliquen aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios, puesto que el art. 127.1 del RPN⁴³ establece restricciones y limitaciones a la tramitación de dichas enmiendas, restricciones y limitaciones cuyo basamento se encontraría no en la LORAFNA sino en el art. 134.6 de la CE.

A mayor abundamiento, y puesto que el precepto constitucional citado proyecta las prerrogativas del Ejecutivo (y las subsiguientes restricciones del Poder Legislativo) sobre momentos temporales posteriores a la aprobación de la Ley de Presupuestos —teniendo en cuenta, además, que el monopolio de la iniciativa legislativa del Gobierno en materia de gasto público se circunscribe al Proyecto de Ley de Presupuestos y no a otra norma distinta—, los apartados 3 y 4 del art. 145 del RPN regulan la tramitación parlamentaria de las proposiciones de ley que impliquen aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios (y aquí el adjetivo está correctamente utilizado⁴⁴), estableciendo la necesidad de previa conformidad del Gobierno para su tramitación⁴⁵; de ello cabe inferir que también respecto de las leyes de gasto (y no sólo respecto de la Ley Foral de Presupuestos), el Gobierno de Navarra goza de un conjunto de prerrogativas exorbitantes (adjetivo cuya comprensión sólo puede realizarse por relación con el procedimiento legislativo ordinario), similares a las establecidas por la CE y por los Reglamentos del Congreso y del Senado en favor del Gobierno del Estado.

Si esta similitud puede proclamarse sin ambages, no cabría sino concluir que las exigencias del art. 134.7 de la CE dirigidas a limitar el contenido material de la Ley de Presupuestos son trasladables al ordenamiento foral, puesto que conteniendo aquel precepto un principio general del ordenamiento jurídico y no existiendo motivos sustantivos para su inaplicación en el ordenamiento navarro —sea a la luz de la Disposición Adicional Primera de la CE, sea a la luz del Convenio Económico, sea, en fin, bajo la perspectiva de la LORAFNA y del RPN— es difícilmente sostenible, como hace la STC 116/1994, de 18 de abril, su inexigibilidad en Navarra con el argumento —puramente formalista— de la falta de incorporación de dicha limitación en la LORAFNA, habiendo de añadir además, en defensa de nuestra posición, que un examen de la normativa foral lleva a concluir que no existen razones sustantivas que permitan sostener la legitimidad de la restricción del poder presupuestario del Parlamento foral.

c) El control del gasto público en la LORAFNA: competencias del Parlamento Foral y de la Cámara de Comptos.

La última fase del procedimiento presupuestario está constituida por el control que ejerce el Parlamento —órgano que aprueba la Ley de Presupuestos y autoriza el gasto público— sobre el Gobierno de Navarra —órgano que ejecuta el plan de la actividad financiera de la Comunidad Foral—. Este control supone la conformidad o disconformidad del órgano legislativo con la ejecución del gasto público efectuada por el Gobierno cerrando así el procedimiento presupuestario. Las competencias del Parlamento de Navarra en orden al control presupuestario aparecen recogidas, de forma genérica, en el art. 11 de la LORAFNA y, de forma específica, en el art. 18.1. **in fine** de la citada norma, donde se impone a la Diputación Foral el deber de rendición de las cuentas de su actividad económica al Parlamento de Navarra para que éste controle el ejercicio de la citada actividad.

El control parlamentario o *externo* no es, sin embargo, el único que se proyecta sobre la ejecución del gasto público de la Comunidad Foral, ya que junto a él, coexiste precediéndole temporalmente el control administrativo o *interno* —que se integra en la propia

43. El citado precepto constituye copia literal del art. 111 del Reglamento del Congreso de los Diputados.

44. Corrección (obsérvese que no se habla de **ingresos presupuestados**) que confirma la tesis en cuya virtud este precepto sólo es operativo tras la aprobación de la Ley Foral de Presupuestos.

45. Nuevamente, el RPN reproduce las previsiones del Reglamento del Congreso de los Diputados (cfr. art. 126.2).

fase de ejecución presupuestaria y realiza por órganos incardinados en la esfera organizativa del Ejecutivo foral-, contemplado en los arts. 96 y ss. de la LFHPN y encomendado a la Intervención General, dependiente de la Consejería de Economía y Hacienda.

Para garantizar técnicamente la decisión política sobre el control externo de la ejecución del Presupuesto, el art. 18 de la LORAFNA instituye un órgano dependiente del Parlamento⁴⁶ –la Cámara de Comptos⁴⁷–, cuya función principal (aunque no exclusiva) es el examen y censura de la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral y del sector público dependiente de ésta, a cuyo efecto emitirá el correspondiente dictamen dirigido al Parlamento de Navarra que servirá de base para que éste apruebe –o, en su caso, rechace– las Cuentas de Navarra, conforme prevé el art. 11 de la LORAFNA⁴⁸. El ejercicio de esta competencia del poder legislativo se manifiesta en la aprobación de la correspondiente Ley, de conformidad con lo previsto en el art. 154 del RPN y en los arts. 112 a 115 de la LFHPN. El apoyo técnico al Parlamento para el examen y aprobación de las Cuentas de la Comunidad Foral constituye como hemos dicho la función principal, pero no única de la Cámara de Comptos, ya que además le compete, de acuerdo con la habilitación establecida por el art. 18.2 *in fine* de la LORAFNA, informar al órgano legislativo sobre las Cuentas y la gestión económica de las Corporaciones Locales de Navarra, en los términos y con el alcance previstos en una ley foral sobre Administración Local⁴⁹. Además de las funciones señaladas en la norma institucional básica de Navarra, se atribuyen a la Cámara de Comptos las competencias que, específicamente, le atribuya su Ley constitutiva⁵⁰, de acuerdo con las

46. Para ORDOQUI URDACI, L. (*El control de los fondos públicos parlamentarios por los Tribunales de Cuentas. Referencia a la Cámara de Comptos* en RJN, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1986, núm. 2, pg. 123), “la Cámara de Comptos es un órgano técnico dependiente del Parlamento, pero con una autonomía e independencia de funcionamiento real respecto de aquél. Por tanto, ni en su funcionamiento ni en el ejercicio de sus funciones, ni en su régimen y gobierno interior depende del Parlamento”.

47. La institución de la Cámara de Comptos aparece íntimamente ligada a las competencias históricas de la Comunidad Foral, amparadas por la Disposición Adicional Primera de la CE, sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas puedan establecer sistemas e instituciones de control al amparo del art. 22 de la LOFCA. La especialidad del órgano de control navarro radica en su entronque directo con las competencias históricas –no autónomas, donde encontraría incardinación el citado precepto de la LOFCA– de Navarra; por ello, no cabe compartir, de no mediar matizaciones inexcusables en el caso de Navarra, las afirmaciones de GARCÍA GARCÍA, J.L. (*El control externo e interno en la Constitución en AAVV Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pg. 687) en cuya virtud “sólo el Tribunal de Cuentas tiene un fundamento constitucional evidente para actuar como órgano de control del Estado sobre las Comunidades”; a nuestro juicio, el mencionado fundamento puede también predicarse de la Cámara de Comptos de Navarra, en tanto que, para los restantes órganos de control del gasto público de las Comunidades Autónomas, el basamento sí estaría en el art. 22 de la LOFCA.

48. Ha de advertirse, sin embargo, que la Cámara de Comptos ha de remitir sus actuaciones al Tribunal de Cuentas, conforme previene el art. 18.3 de la LORAFNA y que el dictamen de éste será enviado, junto con su expediente, al Parlamento de Navarra para que éste en su caso adopte en su caso las medidas que procedan. Más adelante, estudiaremos las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Comptos, así como el papel que desempeña el dictamen del órgano estatal en la tramitación del Proyecto de Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra.

Como señala DEL BURGO, J.I. (*Las instituciones forales...* en AA.VV. *Derecho Público...*, op.cit., pgs. 340-341), se ha llegado a “una solución armonizadora de la postura de ambas partes [Navarra y el Estado] consistente en que las actuaciones de fiscalización llevadas a cabo por la Cámara de Comptos se elevarán a la consideración del Tribunal de Cuentas.

(...) La singularidad de la solución adoptada no reside en que el Parlamento de Navarra apruebe las cuentas (...) sino en que la Cámara de Comptos es el único órgano de fiscalización directa de las cuentas del sector público navarro”. Esta última afirmación nos parece incorrecta a la vista del art. 136 de la CE y de los arts. 1, 2 y 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu); sobre las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los órganos de control de las Comunidades Autónomas, vid. art. 29 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu).

49. Ley Foral 6/1990, de 2 de julio (cfr. art. 316 y arts 347 a 351 sobre el control externo de las actuaciones de las entidades locales de Navarra); además, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 252 de la Ley 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

50. Cfr. Ley 19/1984, de 20 de diciembre, de la Cámara de Comptos de Navarra (en adelante, LFCCN). No obstante, para ORDOQUI URDACI, L. (*Comentarios a la Ley Foral 19/1984, de la Cámara de Comptos de Navarra, a los cinco años de su aprobación*, en RJN, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1989, núm. 7, pg. 176) “la expresión *ley constitutiva* debe entenderse referida a la Norma de Restablecimiento de la Cámara de Comptos de 28 de enero de 1980 o lo que es lo mismo, la Ley Foral 19/1984, de la Cámara no es la ley constitutiva de que habla el artículo 18.2 de la LORAFNA, sino una ley dictada en modificación o desarrollo de la misma”.

Comentando la Norma de Restablecimiento, DEL BURGO TAJADURA, J.I. (*Curso de Derecho...*, op.cit., pg. 596), afirma que “en puridad no se puede hablar de *restablecimiento* de la Cámara sino de creación *ex novo* de un órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera del régimen foral, al que se denomina rescatando de la historia el nombre de una institución que pudo haber sido el auténtico Tribunal de Cuentas del Reino pero que nunca llegó a serlo, al quedar fuera de su fiscalización las Cortes navarras y su todopoderosa Diputación del Reino”.

Además de la ley constitutiva, vid. también el Reglamento de Gobierno y Régimen Interior de la Cámara de Comptos –dictado al amparo de la habilitación contenida en el art. 6.2 de la LFCCN– de 25 de abril de 1988.

previsiones contenidas en el art. 18.2, primer apartado de la propia LORAFNA, aspecto éste sobre el que volveremos posteriormente al examinar la legislación ordinaria de la Comunidad Foral.

El recto entendimiento de las funciones y competencias de la Cámara de Comptos exige, sin embargo, precisar las relaciones orgánicas y funcionales existentes entre la institución específica de control del gasto público de la Comunidad Foral y el Tribunal de Cuentas estatal previsto en el art. 136 de la CE⁵¹, donde aparece configurado como el “supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector público”, cuya competencia para controlar la actividad económica y presupuestaria de las Comunidades Autónomas aparece prevista, de forma indubitada, en el art. 153.d) de la CE⁵² y en el art. 22 de la LOFCA, precepto que señala que la competencia del Tribunal de Cuentas se ejercerá sin perjuicio de “los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos” las Comunidades Autónomas. La inserción en el bloque de la constitucionalidad de los órganos autonómicos de apoyo técnico para el control externo de la actividad financiera de las Comunidades⁵³ implica la necesaria delimitación de las competencias y facultades propias (y, si las hubiere, concurrentes) del Tribunal de Cuentas y de la Cámara de Comptos, teniendo en cuenta que la Comunidad Foral, a semejanza de otras Comunidades Autónomas⁵⁴, ha establecido en su Estatuto un órgano específico y orgánicamente diferenciado del estatal para el control de la actividad económico-financiera de Navarra.

La delimitación es necesaria teniendo en cuenta que “la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye, pues, la que pueda realizar el Estado a través del Tribunal de Cuentas, en el ámbito de sus propias competencias sobre la materia”⁵⁵, de modo que no estamos ante unas competencias –de auxilio técnico al control externo del gasto público realizado por el poder legislativo– exclusivas de los órganos autonómicos y en particular de la Cámara de Comptos⁵⁶, sino ante competencias concurrentes (o, de modo subsidiario, principales y auxiliares), lo que implica una coexistencia orgánica sancionada constitucionalmente que, arbitrada a través de la técnica de la colaboración interadministrativa, no debe suponer una duplicidad de controles –estatal y autonómico– sobre la ejecución del gasto público y, en general, sobre la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral de Navarra.

51. Y regulado, de conformidad con el apartado 4 del citado precepto constitucional, por la LOTCu y por la LFTCu.

52. Sin embargo, como afirman BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T. (*Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, pg. 622) el citado precepto “no debe entenderse pues, prohibitivo de los órganos propios de control, como se desprende claramente de la legislación estatal. La compatibilidad entre ambos sistemas se explica por la independencia de las actuaciones de ambas instancias de control que no está reñida, en cambio, con la colaboración que la doctrina considera necesaria y que puede hacerse efectiva mediante fórmulas de colaboración establecidas en sus leyes reguladoras”.

53. La STC 187/1988, de 18 de octubre, delimita el bloque de la constitucionalidad en materia de control externo del Presupuesto señalando que está integrado “por el artículo 136 de la Constitución y la Ley 2/1982, del Tribunal de Cuentas, prevista en el apartado 4 de dicho precepto” junto con la correspondiente norma del Estatuto de Autonomía por la que se instituye el órgano de control autonómico.

54. En concreto, las Comunidades Autónomas que –además de Navarra– han previsto en sus respectivos Estatutos órganos específicos de fiscalización son Galicia, Cataluña y Valencia; no obstante, “Navarra es la única que perfila ya en el Estatuto las características principales de su órgano fiscalizador” (FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda...*, op.cit., pg. 290).

Ello no obsta para reiterar la especificidad de la Cámara de Comptos en relación con los restantes órganos de control autonómicos; la conexión de la institución con la Disposición Adicional Primera de la CE y no con el art. 22 de la LOFCA se refuerza si tenemos en cuenta que la Cámara de Comptos es una institución asociada al régimen foral tradicional, fiscalizadora de la Hacienda del antiguo Reino de Navarra, cuyo restablecimiento fue operado, tras la aprobación de la CE, por el Decreto de 26 de enero de 1979 y por la Norma del Parlamento Foral de 28 de enero de 1980, normas ambas anteriores a la LOFCA.

55. STC 187/1988, de 17 de octubre (FJ 12°); en el mismo sentido, STC 18/1991, de 31 de enero.

56. En contra, ORDOQUI URDADI, L. (*La Cámara de Comptos de Navarra: su restablecimiento y consolidación en la Comunidad Foral 1978-1988*, Cámara de Comptos, Pamplona, 1988, pg. 41) quien sobre la base de la “fórmula de compromiso” del art. 18.3 de la LORAFNA y pese a reconocer la ambigüedad del citado precepto, concluye señalando “la exclusividad de la Cámara de Comptos para fiscalizar las cuentas del Sector Público Foral”, opinión que no puede ser compartida, puesto que choca con las previsiones del art. 136 de la CE y con la jurisprudencia del TC.

Antes de entrar en el examen de los mecanismos de colaboración interadministrativa entre el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Comptos, conviene sentar algunas ideas fundamentales sobre la naturaleza y las relaciones entre los órganos técnicos –estatal y autonómicos– de apoyo al Parlamento para el control externo de la ejecución del gasto público. En primer lugar, conviene destacar que las facultades y funciones del Tribunal de Cuentas –en cuanto supremo órgano fiscalizador del sector público estatal con competencia en todo el territorio– no suponen vulneración alguna del principio de autonomía financiera⁵⁷ de las Comunidades Autónomas proclamado en el art. 156.1 de la CE. En segundo lugar, el Tribunal de Cuentas es el órgano –no necesariamente único– fiscalizador de la actividad financiera pública; la única exigencia deducible del art. 136.1 de la CE consiste en que, caso “de existir diversos órganos fiscalizadores, el Tribunal en cuestión mantenga frente a los mismos una relación de supremacía”⁵⁸, de modo que un eventual conflicto de competencias entre el órgano de control estatal y la Cámara de Comptos habría de resolverse en favor del Tribunal de Cuentas⁵⁹. En tercer lugar, y en lo que hace específicamente a las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Comptos de cara a solventar los eventuales problemas que plantearía la irrenunciabilidad de las competencias del primero, hay que convenir que nuestro ordenamiento “ha utilizado la técnica de colaboración especialmente intensa del préstamo de órganos (*Organleihe*) al efectuar la Cámara de Comptos una función que constitucionalmente debería desempeñar el Tribunal de Cuentas estatal” sin que ello permita considerar transgredido “el principio que prohíbe el autoabandono de las competencias del Tribunal de Cuentas” puesto que se “deja claramente a salvo la posibilidad de que el órgano estatal ejercite en plenitud las competencias que le atribuye la Constitución”⁶⁰. Por último –en esta breve exposición de las ideas básicas inexcusables para perfilar la posición institucional de la Cámara de Comptos en el entramado de órganos de control del gasto público– conviene resaltar que las dos funciones principales del Tribunal de Cuentas son la función fiscalizadora (control presupuestario externo en sentido estricto) y la función jurisdiccional⁶¹ (dirigida a la exigencia de responsabilidades contables⁶²); res-

57. APARICIO PÉREZ, A. (*Control económico-financiero del sector público regional* en AA.VV. *Estudios de Derecho...*, op.cit., vol. II, pg. 1188).

58. STC 187/1988, de 18 de octubre. En parecido –con anterioridad al pronunciamiento del TC– se había pronunciado APARICIO PÉREZ, A. (op.ult.cit., pg. 1188) para quien “la relación entre los órganos fiscalizadores autonómicos y el Tribunal de Cuentas ha de ser de primacía de éste en cuanto que es un órgano constitucional, su competencia es irrenunciable y abarca todo el sector público”.

59. Cfr. APARICIO PÉREZ, A. (op.cit., pg. 1195); en sentido contrario –planteando el problema desde una perspectiva internormativa y no interorgánica– se pronuncian ZUFIA URRIZALQUI, M. y ORDOQUI URDADI, L. (*Notas sobre la delimitación de competencias entre la Cámara de Comptos y el Tribunal de Cuentas de España en materia de fiscalización y control de las cuentas del sector público de la Comunidad Foral de Navarra*, Pamplona, 1986, núm. 1, pg. 146) afirmando que “en caso de conflicto entre la LORAFNA y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas debe prevalecer aquélla sobre ésta ya que siendo del mismo rango –Leyes Orgánicas– tiene sin embargo una mayor cualificación, derivada de pertenecer al bloque constitucional y porque, además, es posterior en el tiempo a la LOTC”.

A nuestro juicio, no se trata de un problema de rango normativo, sino de competencias y posición del Tribunal de Cuentas a la luz de la CE de 1978 y, bajo esta perspectiva, no pueden compartirse las afirmaciones de los autores citados.

60. GÓMEZ-FERRER MORANT, R. y RODRÍGUEZ ZAPATA, J. (*Relaciones con la Administración del Estado* en AA.VV. *Derecho Público...*, op.cit., pg. 691).

Por su parte, MUÑOZ MACHADO, S. (*Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, tomo II, pg. 319) señala que “si [los órganos de control autonómicos] se convierten en secciones territoriales del Tribunal de Cuentas del Estado será sobre la base de quedar en posición de estricta dependencia del mismo, pues sería inconstitucional que algunas Comunidades Autónomas quedaran descolgadas de la jurisdicción del Tribunal, lo que ocurriría si el control de sus cuentas se practicara por órganos propios e independientes de aquél”.

61. Sobre la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, vid. MEDINA GUIJARRO, J. y PAJARES GIMÉNEZ, J.A. *La jurisdicción contable: contenido y procedimientos* en REDF, Ed. Civitas, Madrid, 1992, núm. 74, pgs. 197-246.

62. No cabe compartir las tesis de FUENTES VEGA, S. (*El control del gasto público. Control político. Control externo* en AA.VV. *La ejecución del gasto público: procedimientos y control*, IEF, Madrid, 1994), pgs. 176-177) que parte de la consideración de que “la jurisdicción contable es concebida como una jurisdicción especial”, para, unido a “la dificultad prácticamente insalvable de separar la denominada responsabilidad contable de la responsabilidad civil”, considerar que estas son las razones que “han llevado a prestigiosos juristas a plantearse la dudosa constitucionalidad de esta jurisdicción”.

Así DEL BURGO TAJADURA, J.I. (*Curso de Derecho...*, op.cit., pg. 601) afirma el carácter “atípico” de esta jurisdicción “que rompe por cierto el principio de unidad jurisdiccional consagrado en el artículo 117 de la Constitución”.

Una interpretación sistemática de los arts. 117.3 y 136.2 de la CE disiparía las posibles dudas (y las afirmaciones apodícticas) de los **prestigiosos juristas** sobre la adecuación constitucional de la jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas.

pecto de esta dualidad de funciones del órgano previsto en el art. 136 de la CE, el Tribunal Constitucional ha declarado que “el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable”⁶³, estableciendo así una caracterización de dicha dualidad funcional que nos permite afrontar el examen del apartado 4 del art. 18 de la LORAFNA, donde se regulan las relaciones entrambos órganos de apoyo técnico al control externo del gasto público.

En este sentido, conviene señalar que la Cámara de Comptos carece, por imperativo constitucional, de facultades jurisdiccionales⁶⁴, de forma que si, en el ejercicio de su función fiscalizadora advirtiera la existencia de indicios de responsabilidad contable deberá dar traslado de las correspondientes actuaciones al Tribunal de Cuentas, conforme previenen los arts. 18.4 de la LORAFNA y 3.2 de la LFCCN. La inviabilidad de su consideración como un órgano con facultades jurisdiccionales⁶⁵ no implica, sin embargo, que la Cámara de Comptos no tenga participación alguna en el procedimiento contable (en concreto, en sede de instrucción) aun cuando éste constituya una jurisdicción propia, necesaria, improrrogable, exclusiva y plena del Tribunal de Cuentas⁶⁶; en efecto, el art. 3.2 de la LFCCN prevé –con base en el art. 26.3 de la LOTCu, que permite la delegación intersubjetiva del Tribunal de Cuentas en favor de los órganos propios de fiscalización de las Comunidades Autónomas– la posibilidad de que la Cámara de Comptos pueda asumir la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

Distintas son las consideraciones que cabe realizar en torno al último inciso del art. 3.2 de la LFCCN que parece habilitar⁶⁷, por delegación del Tribunal de Cuentas, a la Cámara de Comptos para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos de la Comunidad Foral⁶⁸. A nuestro juicio, la atribución de competencias enjuiciadoras o jurisdiccionales a la Cámara de Comptos transgrediría la CE, la LORAFNA y la propia LOTCu, en cuanto ésta sólo permite la delegación de la instrucción pero no del enjuiciamiento; **a fortiori**, ha de tenerse en cuenta que el art. 52.1 de la LFTCu establece claramente, como hemos visto, los órganos a quienes compete el ejercicio de la jurisdicción contable, entre los que no se encuentran los órganos de control autonómicos⁶⁹. Los perfiles de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas (cfr. STC 187/1988, de 17 de octubre, antes citada) impiden “que los órganos de control autonómico puedan realizar el enjuiciamiento contable”, de forma que la Cámara de

63. STC 18/1991, de 31 de enero (FJ 2º).

64. Vid. la LFCCN donde se contempla, únicamente, la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos.

65. Los órganos de la jurisdicción contable son los Consejeros del Tribunal de Cuentas y las Salas del citado Tribunal (cfr. art. 52.1 de la LFTCu), así como la Sala de lo Contencioso-Administrativo que conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias dictadas por las Salas del Tribunal de Cuentas.

66. Cfr. arts. 15.1 y 17.1 de la LOTCu.

67. De igual manera, el art. 119.1 de la LFHPN –ubicado dentro del Título VII, dedicado a las responsabilidades– alude a **las competencias de la Cámara de Comptos** y del Tribunal de Cuentas para la exigencia de responsabilidades en relación con los supuestos tipificados en el art. 117 de la propia LFHPN; como hemos señalado, el órgano de control de la Comunidad Foral de Navarra carece de competencias enjuiciadoras propias.

68. Como señala DEL BURGO, J.I. (op.cit., pg. 342) “podría ser discutible, a la luz de la Constitución, que el Tribunal de Cuentas pueda delegar su función jurisdiccional íntegramente en la Cámara de Comptos, puesto que ésta se considera como de la exclusiva competencia del Estado. Sin embargo, dado el carácter atípico de esta jurisdicción –que rompe el principio de unidad jurisdiccional consagrado en el artículo 117 de la Constitución–, tal vez podría resultar de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.2 de la misma”.

El razonamiento constituye un perfecto ejemplo de cómo la precipitación y el desconocimiento jurídico suelen conducir a conclusiones cuya adjetivación sólo es posible en caso de entenderlas; ni el Tribunal de Cuentas rompe el principio de unidad jurisdiccional (vid. las consideraciones contenidas en el FJ 6º de la STC 199/1987, de 16 de diciembre, aunque referidas a la Audiencia Nacional) ni el postulante presuntamente conoce que estamos ante un órgano constitucional, ni, en último extremo, se atisba a comprender la referencia al art. 150.2 de la CE.

69. Idea compartida por ORDOQUI URDADI, L. (*La Cámara de Comptos...*, op.cit., pg. 82) para quien la previsión del art. 3.2 “carece, en mi opinión, de virtualidad práctica en estos momentos, ya que de la normativa vigente se deduce la atribución de la jurisdicción contable al Tribunal de Cuentas con carácter de exclusiva y plena, lo cual imposibilitaría su delegación”. Únicamente llama la atención sobre la referencia a *estos momentos*, puesto que introduce una incertidumbre temporal en su afirmación que no comprendemos muy bien.

Por su parte, DEL BURGO TAJADURA, J.I. (Curso de Derecho..., op.cit., pg. 601) opina que “podría ser discutible, desde el punto de vista de su adecuación a la Constitución, este precepto de la Ley Foral de la Cámara de Comptos, aunque no fue objeto de recurso por parte del Gobierno”.

Comptos podrá, previa delegación, “llevar a cabo la instrucción del expediente, pero no así su conocimiento y resolución, que compete en exclusiva al Tribunal de Cuentas, sea cual sea el ámbito territorial de la actuación financiera en que se hayan producido los hechos a enjuiciar”⁷⁰.

En definitiva, la única función propia de la Cámara de Comptos es la de fiscalización⁷¹ y, por delegación del Tribunal de Cuentas, la de instrucción de los procedimientos de responsabilidad contable. La función fiscalizadora de la gestión económica y financiera del sector público foral⁷² no debe, sin embargo, confundirse con la función de control de la ejecución presupuestaria que, como hemos dicho, corresponde exclusivamente al Parlamento de Navarra; esta observación no implica desconocimiento de la trascendencia que supone la función fiscalizadora para el control externo del gasto público, trascendencia que deriva de la preceptividad del dictamen de la Cámara de Comptos para la aprobación por el Parlamento de Navarra de las Cuentas de la Comunidad Foral, pero sí supone diferenciar claramente ambas funciones⁷³.

La competencia sobre el control externo de la ejecución presupuestaria que corresponde al Parlamento de Navarra se ejerce jurídicamente mediante la aprobación de la Ley de Cuentas de Navarra, a que se refiere el art. 154 del RPN. Al igual que ocurre con los Presupuestos, el monopolio de la iniciativa legislativa en relación con las Cuentas de Navarra corresponde al Gobierno Foral y se ejercerá mediante la remisión al Parlamento del correspondiente Proyecto de Ley⁷⁴; presentado éste, la Mesa del Parlamento lo remitirá a la Cámara de Comptos para el examen y censura de las citadas Cuentas, tareas que se encuadran, objetivamente, en la función fiscalizadora del órgano de control autonómico⁷⁵. La Cámara de Comptos emitirá el preceptivo dictamen⁷⁶, del que habrá de dar traslado al Parlamento de Navarra y al Tribunal de Cuentas⁷⁷, cumpliéndose así el *iter* procedimental dirigido a la tramitación del Proyecto de Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra. Una vez recibido el dictamen de la Cámara de Comptos, se convocará la Comisión de Economía y Hacienda ante la cual comparecerá el Presidente del órgano de control, comparecencia que se iniciará con una exposición del dictamen emitido (art. 199.3 del RPN). En el caso de que el Tribunal de Cuentas remita el dictamen a que se refiere el art. 18.3 de la LORAFNA⁷⁸, la Mesa del Parlamento podrá acordar su publicación en el BOPN⁷⁹, abriéndose el plazo para

70. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (*Curso...*, op.cit., pg. 567).

71. El art. 8.1 de la LFCCN tipifica dicha función como *básica*; ciertamente, además de dicha función principal, tiene la de asesorar al Parlamento de Navarra en materias económico-financieras, conforme disponen los arts. 5 de la propia LFCCN y 199 del RPN. Esta función asesora no añade ningún *plus* competencial a la Cámara de Comptos sino que refuerza su carácter de órgano técnico dependiente del Parlamento de Navarra.

72. El concepto de *sector público foral*, a efectos de la función fiscalizadora, se define en el art. 2 de la LFCCN.

73. Un ejemplo –proyectado sobre las cuentas del Parlamento de Navarra– de la confusión entre la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos y el control externo del Presupuesto puede verse en TORNOS MAS, J. (*El control de la actividad de los órganos de la Comunidad Foral de Navarra* en AA.VV. *Derecho Público...*, op.cit., pg. 450) que alude a la función de control de la Cámara de Comptos señalando que dicha función “se ejerce, en buena medida, a través de los Informes presentados ante el Parlamento Foral”.

74. El Proyecto de Ley Foral habrá de remitirse por el Gobierno al Parlamento antes del 15 de septiembre de cada año (cfr. art. 115.2 de la LFHPN).

75. Cfr. art. 8.b) de la LFCCN.

76. Arts. 18.2 de la LORAFNA, 154.2 del RPN y 3.1 de la LFCCN.

77. Aun cuando los arts. 18.3 de la LORAFNA y 3.1 de la LFCCN hablan de la mera remisión de actuaciones, hay que entender que el Tribunal de Cuentas ha de conocer no sólo éstas, sino la totalidad del expediente incoado para el examen y censura de las Cuentas de Navarra, incluido el pertinente dictamen evacuado por la Cámara de Comptos.

78. A nuestro juicio, el precepto del RPN (art. 154.4) que recoge los efectos de la recepción, en sede de tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley sobre Cuentas Generales de Navarra, del Informe del Tribunal de Cuentas es perfectamente superfluo, puesto que el Parlamento de Navarra habrá de tener en cuenta dicho Informe para continuar la tramitación del citado Proyecto. Además, el RPN no regula los efectos que el Informe o Memoria Anual del Tribunal de Cuentas tiene, conforme el art. 13.2 de la LOTCu, en orden al control económico y presupuestario de la actividad financiera de la Comunidad Foral de Navarra.

79. Aunque el RPN configure la publicación del dictamen (*sic*) del Tribunal de Cuentas como una potestad de la Mesa del Parlamento de Navarra, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el art. 12.1 de la LOTCu, el resultado de la fiscalización del órgano previsto en el art. 136 de la CE (que se traducirá en el pertinente Informe y no dictamen) “se publicará, también”, en el Boletín Oficial de Navarra.

la presentación de las mociones a que se refiere el art. 192 del RPN. Por último, cabe reseñar que el Proyecto de Ley sobre las Cuentas Generales de Navarra puede tramitarse en lectura única⁸⁰ ante el Pleno del Parlamento o mediante el procedimiento legislativo ordinario⁸¹. La aprobación de la Ley sobre Cuentas Generales de Navarra cierra el ciclo presupuestario al implicar el pronunciamiento favorable del órgano de representación popular sobre la ejecución del gasto público y su adecuación a la autorización otorgada por el Parlamento⁸².

III. EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE NAVARRA EN LA LEGISLACIÓN FORAL ORDINARIA.

a) Procedimiento de aprobación y contenido de la Ley Foral de Presupuestos.

De acuerdo con lo expuesto en el capítulo precedente, la primera fase del ciclo presupuestario viene constituida por la elaboración y aprobación del correspondiente Proyecto de Ley por parte del Gobierno de Navarra, de cara a su ulterior remisión al Parlamento Foral. Esta fase comienza con la determinación de la estructura de los Presupuestos, estructura que, fijada por la Consejería de Economía y Hacienda, habrá de tener en cuenta la organización administrativa de la Comunidad Foral, así como la naturaleza económica de los ingresos previstos y de los gastos cuya autorización se pretende, conforme previene el art. 31.1 de la LFHPN. Prefijada la estructura presupuestaria, el Gobierno de Navarra, a propuesta del Departamento de Economía y Hacienda, aprobará las directrices para la elaboración de los Presupuestos del ejercicio siguiente, directrices a las que deberán someterse los distintos Departamentos y organismos de la Comunidad Foral a la hora de elaborar su anteproyecto de presupuestos, así como las sociedades públicas al confeccionar su programa de actuación, inversiones y financiación⁸³. Recibida la documentación de todos ellos, el Departamento de Economía y Hacienda elaborará el Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales⁸⁴ y lo someterá a la aprobación del Gobierno de Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 34 de la LFHPN⁸⁵. Previa deliberación sobre el contenido del Anteproyecto remitido por el Departamento de Economía y Hacienda, el Gobierno de Navarra procederá –introduciendo en su caso las modificaciones que estime pertinentes– a la aprobación del correspondiente Proyecto de Ley Foral que deberá ser remitido al Parla-

80. Sobre el procedimiento de tramitación de los Proyectos de Ley en lectura única, vid. art. 155 del RPN.

81. La determinación del procedimiento legislativo a seguir –dentro de la alternativa señalada– para la tramitación del citado Proyecto de Ley corresponde a la Mesa del Parlamento, previa audiencia de la Junta de Portavoces, conforme establece el art. 154.3 del RPN y deberá aprobarse transcurridos quince días desde la publicación en el BOPN del dictamen de la Cámara de Comptos.

82. Vid. la Ley Foral 2/1996, de 11 de marzo, de Cuentas Generales de Navarra de 1994.

83. Cfr. art. 33 de la LFHPN.

84. Hemos preferido albergar bajo un único concepto la dualidad de anteproyectos que, conforme el art. 34.1 de la LFHPN, el Departamento de Economía y Hacienda debe someter a la aprobación del Gobierno de Navarra; en efecto, dicho precepto hace una distinción, constitucionalmente reprochable, entre el Anteproyecto de Presupuestos y el Anteproyecto de Ley Foral de Presupuestos cuando, en puridad, éste ha de contener necesariamente aquéllos, ya que no cabe una aprobación parlamentaria del Presupuesto fuera de la correspondiente Ley. En definitiva, no existen, en nuestro ordenamiento, como realidades jurídicamente diferenciadas, los Presupuestos y la Ley de Presupuestos.

85. Al Anteproyecto de Ley Foral de Presupuestos, el Departamento de Economía y Hacienda habrá de adjuntar la documentación prevista en art. 34.2 de la LFHPN:

- a) Un informe sobre la situación y las perspectivas de la economía y de la Hacienda Pública de Navarra.
- b) Una Memoria explicativa del contenido de los Presupuestos, con descripción de los objetivos y actuaciones principales de cada programa y de las principales modificaciones que presenten en relación con los Presupuestos en vigor. La Memoria contendrá asimismo una estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos propios de Navarra.
- c) El estado de ejecución de los Presupuestos vigentes al término del tercer trimestre y las previsiones de ejecución de dichos Presupuestos al final del ejercicio.
- d) Un informe sobre los incrementos de plantilla que, en su caso, pudieran establecerse en el nuevo ejercicio presupuestario.
- e) Una relación de los créditos para inversiones reales que deban tener continuidad en ejercicios sucesivos.
- f) La cuenta consolidada de los Presupuestos.

mento de Navarra antes del primero de noviembre de cada año, conforme ordena el art. 35 de la LFHPN⁸⁶.

Recibido en el Parlamento el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno, comienza su tramitación legislativa, que se adecuará a las previsiones contenidas en los arts. 151 a 153 del RPN; el citado Proyecto goza de preferencia para su tramitación respecto de los demás trabajos de la Cámara y el derecho de enmienda de los parlamentarios se encuentra sometido a las restricciones y limitaciones estudiadas anteriormente cuando las enmiendas propongan un aumento del gasto presupuestado o una disminución de los ingresos previstos en algún concepto. El art. 153 del RPN atribuye a la Mesa de la Cámara –previo acuerdo de la Junta de Portavoces– la competencia para dictar normas complementarias que ordenen el examen, enmienda, debate y votación del Proyecto de Ley, en la forma que mejor se acomode a la estructura del Presupuesto.

La Ley de Presupuestos tiene un contenido tasado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico y con la jurisprudencia constitucional, que ha contribuido sobremedida a perfilar el ámbito objetivo de la citada Ley y a prohibir las prácticas legislativas que, especialmente en el caso del Estado, convertían dicha norma en una *ley-ómnibus* o en una *ley-escoba*, donde se regulaban materias sometidas al principio de reserva de ley que algunas veces no guardaban relación con la ordenación jurídica del plan de la actividad económica del correspondiente ente público. En el caso de Navarra, la LORAFNA no define el contenido de los Presupuestos⁸⁷, habiendo sido esta omisión suplida por la LFHPN, que establece un contenido similar, **mutatis mutandis**, al de los Presupuestos del Estado, algo que trae su causa de la aplicación al ordenamiento foral de las previsiones del art. 21.1 de la LOFCA, precepto que reproduce de modo casi literal el contenido del art. 134.2 de la CE.

El contenido de la Ley Foral de Presupuestos está integrado por dos bloques normativos perfectamente diferenciados; por un lado, el articulado de la Ley y, por otro, los estados numéricos de previsión de los ingresos y de autorización de los créditos para el cumplimiento de las obligaciones financieras de Navarra. Ambos conforman de modo inescindible, la Ley Foral de Presupuestos de modo que carece de sentido hablar, como sucede con tanta frecuencia como ignorancia, de los Presupuestos y de la *Ley de Acompañamiento o Ley Financiera*, como si se tratase de dos normas jurídicas independientes y diferenciadas⁸⁸.

En relación con las obligaciones financieras, el Presupuesto tiene unos efectos jurídicos plenos, que son al mismo tiempo autorizantes y limitativos, de modo que los créditos presupuestarios aprobados por el Parlamento constituyen el montante máximo de las obligaciones que el Gobierno Foral puede reconocer durante el correspondiente ejercicio presupuestario para las atenciones que específicamente se detallan en el Presupuesto; de acuerdo con estas ideas, los arts. 39 y 40 de la LFHPN establecen, respectivamente, las dos vertien-

86. Dicho Proyecto deberá ir acompañado de la documentación a que se refiere el art. 34.2 de la LFHPN (vid. nota anterior). Nótese como la defectuosa técnica del legislador foral alude a la remisión al Parlamento del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de Navarra, olvidando que, al definir el Anteproyecto ha diferenciado, erróneamente, entre los Presupuestos y el articulado correspondiente; el art. 35 de la LFHPN viene, no obstante, a corregir las deficiencias terminológicas en que incurre el apartado 1 del artículo anterior.

87. Además de Navarra, las Islas Baleares tampoco definen en su Estatuto de Autonomía el contenido de los Presupuestos Generales de la Comunidad; las restantes quince Comunidades Autónomas sí establecen una regulación estatutaria del contenido del Presupuesto (vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., op.cit. pgs. 257-264).

88. Como señala RODRÍGUEZ BEREJO, A. (*Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos en AA.VV. Estudios de Derecho y Hacienda*, op.cit., pg. 660), y sus tesis son relevantes dada su indiscutible autoridad en el proceso de construcción científica del Derecho Presupuestario español, “este dualismo sólo tiene sentido jurídico si con ello se afirma una relevancia jurídica autónoma del Presupuesto mismo, independientemente de la Ley que lo aprueba.(...) El Presupuesto como institución consiste, desde el punto de vista de su esencia jurídica, en la atribución de poderes y la consiguiente fijación de límites al Gobierno en orden al gasto público, y ello mediante la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, puede reconocer durante el correspondiente ejercicio presupuestario anual. Pero la eficacia jurídica del Presupuesto en sí depende por completo y únicamente de la ley que lo aprueba. Es este acto legislativo lo que transforma lo que es un simple programa de gastos carente de relevancia en orden a los efectos a los que está dirigido en un acto jurídicamente relevante y eficaz y, precisamente, en una Ley”.

tes del principio de especialidad presupuestaria (cualitativa y cuantitativa), mientras que el principio de temporalidad en la autorización parlamentaria (que, en nuestro ordenamiento, se reconduce al principio de anualidad) se recoge en el art. 28 de la norma codificadora de la Hacienda pública de Navarra. Sin embargo y al igual que sucede en el caso del Estado, los citados principios presupuestarios admiten excepciones en los Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra.

El principio de especialidad cuantitativa queda excepcionado, básicamente, a través de los créditos ampliables, a los que se refiere el art. 45 de la LFHPN y cuya simple adjetivación pone de relieve la especificidad y finalidad de los mismos. La LFHPN contiene un enumeración de créditos ampliables cuya concreción ha de completarse con la que anualmente establece la correspondiente Ley Foral de Presupuestos de cada ejercicio⁸⁹; junto a los créditos ampliables, cabe considerar también excepciones al principio de especialidad cuantitativa los supuestos de generación y de reposición de créditos a que se refieren los arts. 50 y 51 de la LFHPN. Por el contrario, y frente a la opinión de algunos autores⁹⁰, no consideramos que la incorporación de créditos y los anticipos de tesorería, a los que posteriormente haremos referencia, se encuadren en la categoría de instituciones presupuestarias que excepcionan el principio de especialidad cuantitativa.

Por su parte la excepción fundamental al principio de especialidad cualitativa está representada por las transferencias de créditos, cuya competencia y limitaciones se recogen en los arts. 46 a 49 de la LFHPN; en base a las transferencias de créditos, el Ejecutivo –sea el Gobierno de Navarra, sea el Consejero de Economía y Hacienda, o los titulares de las diferentes carteras, según los casos⁹¹– pueden alterar la decisión del Parlamento de Navarra en orden a la autorización de gastos, disponiendo su utilización para fines distintos de los aprobados por el órgano legislativo. Junto a las transferencias de créditos, hay que hacer referencia, también como excepción del principio de especialidad cualitativa, a los créditos opcionales –previstos en el art. 39.2 de la LFHPN– en cuya virtud los Presupuestos pueden dotar un crédito global no superior al uno por ciento del total del estado de gastos “para hacer frente a eventuales obligaciones que no hubieran podido preverse en los Presupuestos”⁹².

En relación con los ingresos, los estados numéricos del Presupuesto tienen el valor de una mera previsión o estimación contable⁹³, de forma que la Ley Foral no limita ni autoriza el ejercicio de la potestad recaudatoria de la Hacienda de Navarra, sino que ésta podrá percibir los ingresos –singularmente los de carácter tributario– hasta la cuantía que resulte de la aplicación de las leyes vigentes sin que la previsión consignada en los Presupuestos constituya un límite que no pueda ser sobrepasado⁹⁴; de acuerdo con esta idea, los efectos jurídicos de los estados numéricos de la Ley de Presupuestos sobre los ingresos públicos –en cuanto constituyen una mera previsión– son “absolutamente nulos”⁹⁵, lo cual no impide hacer una precisión elemental, que afecta a la Deuda pública. En el caso de los ingresos

89. Cfr., ad exemplum, el art. 4 de la Ley Foral 21/1997, de 30 de diciembre, donde se señalan, además de los mencionados en las letras a) a f) del art. 45.1 de la LFHPN, los créditos ampliables de los Presupuestos Generales de Navarra para 1998.

90. Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *op.cit.*, pg. 516.

91. En el caso de los Organismos Autónomos, la competencia para aprobar transferencias de créditos, dentro de los supuestos recogidos en el art. 46.2 de la LFHPN, corresponde al Director o responsable del correspondiente Organismo; cfr., **ad exemplum**, el art. 29 de la Ley Foral de Presupuestos para 1998 y la habilitación en favor del Director Gerente del Servicio Navarro de Salud-Osasunbidea.

92. La utilización del citado crédito opcional o global se llevará a cabo mediante transferencias de crédito que deberán ser autorizadas por el Gobierno de Navarra y que se aplicarán a los créditos específicos que se habiliten para atender dichas obligaciones.

93. Cfr. PÉREZ ROYO, F., *op.cit.*, pg. 318.

94. Ello responde a las consecuencias derivadas de la bifurcación del principio de legalidad financiera, que se produce con la Constitución republicana de 1869 y la monárquica de 1876, de modo que las leyes tributarias tienen, al igual que las restantes del ordenamiento jurídico, carácter permanente mientras no sean derogadas. En consecuencia, no necesitan ser revalidadas anualmente por la Ley de Presupuestos ni por cualesquiera otro tipo de leyes. La vigente CE de 1978 continúa el esquema de separación entre ley tributaria y Ley de Presupuestos, salvo en lo que se refiere a la prohibición de establecimiento de tributos a través de la norma presupuestaria.

95. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (*op.cit.*, pg. 535).

provenientes del endeudamiento público y para el supuesto de que la autorización en favor del Gobierno Foral se contenga, como suele ser usual, en la Ley de Presupuestos, es evidente que ésta tiene carácter autorizante y limitativo respecto de los mencionados ingresos, si bien cabe matizar que será el precepto correspondiente del articulado de la Ley –y no la consignación de los ingresos procedentes de este recurso financiero en los estados numéricos de los Presupuestos– quien establezca el límite máximo de Deuda pública a emitir durante el correspondiente ejercicio presupuestario⁹⁶.

La consignación en la Ley Foral de Presupuestos de las previsiones de ingresos tiene, sin embargo, un valor indudable desde una perspectiva político-financiera y desde el papel que el Parlamento ha de jugar en la aprobación de los Presupuestos, puesto que sirve para que la Cámara legislativa pueda conocer con exactitud el plan de actuación económica del correspondiente ejercicio presupuestario y autorice, en su caso, los correspondientes créditos. En definitiva, la actividad financiera de ingreso y gasto públicos está claramente interrelacionada, de modo que ambas facetas de dicha actividad se explican mutuamente; bajo esta idea, que denota la esencial unidad del fenómeno financiero, resulta imprescindible el conocimiento de ambos y, en consecuencia, no parece posible que el Parlamento Foral pudiera otorgar su consentimiento y autorización a la realización del gasto público sin conocer –siquiera sea con el carácter de mera previsión– los ingresos estimados que han de destinarse a la cobertura de aquél. Por otro lado, existen decisiones trascendentes cuya competencia corresponde al Parlamento Foral –por ejemplo, la autorización al Ejecutivo para la concertación de operaciones de crédito destinadas a la financiación de gastos de inversión– que no podrían ser adoptadas de forma coherente (sea en la propia Ley de Presupuestos, sea en una ley específica) sin conocer exactamente la relación entre los ingresos y los gastos públicos de la Comunidad Foral.

Para concluir con el examen de los efectos de la Ley de Presupuestos sobre los ingresos públicos, conviene resaltar que las consideraciones anteriormente efectuadas sobre su carácter de mera previsión se refieren, exclusivamente, a los estados numéricos de dicha Ley, ya que el articulado de ésta sí puede producir efectos jurídicos plenos sobre las leyes disciplinadoras de los correspondientes recursos financieros cuando a través del articulado se modifican normas tributarias vigentes, supuesto en el que el Ejecutivo habrá de adecuar las previsiones de recaudación a las citadas modificaciones. En relación con esta cuestión conviene reiterar nuestra tesis expuesta en el Capítulo anterior, en cuya virtud la Ley Foral de Presupuestos de Navarra (pese a la doctrina del Tribunal Constitucional) no puede servir de vehículo normativo para el establecimiento de tributos, aún cuando sí es apta para la modificación de alguno de los elementos esenciales de los previamente establecidos, siempre que esté específicamente habilitada por la correspondiente ley foral reguladora del tributo en cuestión⁹⁷; en la medida en que se introduzcan las citadas modificaciones, es evidente que el articulado de la Ley de Presupuestos tiene efectos jurídicos plenos sobre la normativa tributaria y, por ende, sobre las previsiones de ingresos de los impuestos cuya regulación se haya modificado, previsiones que habrán de recogerse en los correspondientes estados numéricos debidamente corregidas a la luz de las variaciones normativas introducidas.

Recogiendo, aunque fuera de la LORAFNA⁹⁸, los principios presupuestarios integrados en el bloque de la constitucionalidad, los arts. 27 y 29 de la LFHPN sientan el principio

96. No obstante, los estados numéricos de ingresos de los Presupuestos habrán de consignar, como máximo, una cantidad equivalente al volumen de endeudamiento autorizado en el articulado de la Ley; en este supuesto, la Ley Foral de Presupuestos tiene carácter autorizante y limitativo –no constituyendo, por tanto, una mera previsión– de los ingresos derivados de la apelación al crédito público.

97. Hasta la doctrina del TC, el legislador foral venía respetando las exigencias del art. 134.7 de la CE y las leyes tributarias sustantivas contenían la pertinente habilitación en favor de la Ley Foral de Presupuestos. Cfr. **ad exemplum** Disposición Adicional Novena de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF y Disposición Adicional Cuarta de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

98. Al igual que sucede con el contenido de la Ley de Presupuestos, son mayoría los Estatutos de Autonomía han recogido en su articulado el principio de unidad presupuestaria al que nos vamos a referir a continuación; dicho principio no se explicita en los Estatutos de Asturias, La Rioja, Murcia, Canarias, Baleares, Castilla-León y País Vasco.

de unidad⁹⁹, que exige la plasmación en único documento presupuestario de la totalidad de los ingresos y gastos de los organismos y entidades de la Comunidad Foral de Navarra¹⁰⁰; otro principio presupuestario –el de universalidad– aparece también reflejado en la norma básica de la Hacienda de Navarra, que recoge las dos vertientes en que es susceptible de ser descompuesto: por un lado, el principio de no afectación de los ingresos a determinados gastos públicos (art. 14 de la LFHPN¹⁰¹) y, por otro, el principio de presupuesto bruto, en cuya virtud los derechos y las obligaciones han de aplicarse a los Presupuestos por su importe íntegro, sin que sea posible realizar compensaciones entre ellos (art. 38 de la LFHPN).

Diferentes son los razonamientos que hay que hacer en torno a otros principios presupuestarios; en lo que atañe al principio de equilibrio presupuestario –clásico en el Estado liberal– conviene señalar que no está contemplado en la CE¹⁰² ni en la LOFCA y, por tanto, no constituye un límite material de los Presupuestos autonómicos¹⁰³; en el caso de Navarra, la LORAFNA no recoge el principio de equilibrio presupuestario ni tampoco cabe deducir su exigencia de la LFHPN, aun cuando el art. 27.2 de ésta establece que los ingresos previstos en los Presupuestos deberán cubrir la totalidad de los gastos. A nuestro juicio, el citado precepto no está contemplando el principio de equilibrio en el sentido clásico del término, puesto que dentro de los ingresos públicos se encuentran los derivados del endeudamiento de Navarra, de forma que la norma en cuestión se cumplirá siempre que el Presupuesto no presente déficit inicial, siendo en consecuencia indiferentes los recursos financieros utilizables para la consecución del citado objetivo; dicho en otros términos, frente a una concepción clásica del principio de equilibrio en cuya virtud los ingresos ordinarios (tributarios y patrimoniales, fundamentalmente) habrían de subvenir a la cobertura de la totalidad de los gastos públicos, el art. 27.2 de la LFHPN adopta un concepto amplio o moderno, en cuya virtud la igualdad entre ingresos y gastos puede lograrse aún cuando entre los primeros se encuentren los derivados de la emisión de Deuda pública (ingresos extraordinarios, en la concepción clásica). Evidentemente, se impone una matización a las afirmaciones anteriores, que deriva de la afectación parcial de los ingresos derivados del endeudamiento público de la Comunidad Foral de Navarra, ya que el Parlamento no puede aprobar un Presupuesto en el cual el equilibrio se logre a través de una autorización-previsión de ingresos crediticios que supere cuantitativamente los créditos presupuestarios para gastos de inversión, ya que, en este supuesto, se produciría una contravención de las exigencias impuestas por el art. 14 de la LOFCA y, por derivación, una vulneración del citado art. 27.2 de la LFHPN.

99. Aquí nos referimos al principio de unidad de documento; sobre el principio de unidad de caja, vid. *infra* al examinar la tesorería de la Comunidad Foral.

100. El art. 29 de la LFHPN establece que los Presupuestos Generales de Navarra están integrados por :

- a) El Presupuesto del Parlamento de Navarra y de la Cámara de Comptos.
- b) El Presupuesto de la Administración de la Comunidad Foral y de sus Organismos Autónomos.
- c) El Presupuesto de los entes públicos de derecho privado de la Comunidad Foral.
- d) Los estados financieros de previsión de los organismos mercantiles.
- e) Los programas de actuaciones, inversiones y financiación y los estados financieros de las sociedades públicas de la Comunidad Foral.

101. El principio de no afectación puede ser excepcionado por una ley que establezca un destino concreto para determinados ingresos públicos; tal es el caso de los ingresos provenientes de la Deuda pública de las Comunidades Autónomas que, conforme el art. 14 de la LOFCA, han de destinarse a la financiación de gastos de inversión.

102. Aun cuando sí se contemplaba en el Anteproyecto de Constitución (art. 149); como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (op.cit. pg. 72), “el principio que ofrece mayores dificultades en orden a su posible asunción por parte de la ley reguladora de los aspectos presupuestarios de las Comunidades Autónomas es el principio que establece el equilibrio entre los ingresos y gastos o, si se prefiere (...), la prohibición de que los presupuestos regionales se cierren con déficit. Los inconvenientes para su incorporación a un futuro texto normativo residen fundamentalmente en que dicho principio supone un recorte a la autonomía del gasto regional.

(...) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, alejado de planteamientos contables o económicos, es evidente que el principio de equilibrio presupuestario (...) no está sancionado a nivel positivo, por lo cual no resulta de obligado cumplimiento ni tampoco queda vetada su posible incorporación jurídico regional”.

103. Como afirma NAVARRO FAURE, A. (*Aspectos jurídico-financieros del déficit público*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1993, p. 121) comentando el art. 21 de la LOFCA, “destaca en este artículo la ausencia del principio de equilibrio presupuestario, tal como ocurre en el artículo 134 de la Constitución respecto a los Presupuestos del Estado, así como las normas contenidas en los artículos 134,5 y 134,6 donde se ha querido encontrar una manifestación del citado principio. En nuestra opinión, ambas omisiones son lógicas. El control del déficit de las Comunidades se desprende, a nuestro juicio, de las limitaciones impuestas al endeudamiento”.

No obstante, el art. 40.3 del Estatuto de la Comunidad de Castilla-León ha establecido el principio de equilibrio presupuestario.

Acotadas las exigencias del principio de equilibrio presupuestario –inexistente en el modelo de Hacienda pública diseñado por la CE–, resta únicamente hacer mención a la consignación en la Ley de Presupuestos de los gastos fiscales que afecten a los tributos de la Comunidad Foral, cuestión ésta que aparece expresamente prevista en el art. 21 de la LOFCA y que cobra en Navarra, frente a las restantes Comunidades Autónomas¹⁰⁴, una especial significación y trascendencia, dada la peculiaridad histórica de su poder tributario, el que su sistema tributario sea irreductible a los esquemas generales de la LOFCA y su amplia potestad para el establecimiento de impuestos. En este sentido, el deber de consignar los beneficios fiscales que afecten a los tributos de Navarra sólo se exige (art. 34.2.º de la LFHPN¹⁰⁵) al Departamento de Economía y Hacienda en el momento de la redacción de la Memoria explicativa de los Presupuestos que debe adjuntar como documentación adicional al Anteproyecto de Ley Foral de Presupuestos, previa su elevación al Gobierno de Navarra; éste, parcialmente respetuoso con las exigencias de los arts. 134.2 de la CE y 21.1 de la LOFCA, sí remite al Parlamento de Navarra –en la oportuna Memoria¹⁰⁶– las estimaciones de beneficios fiscales, pero, sin embargo, éstos no aparecen recogidos en el articulado ni en los estados numéricos de la Ley Foral de Presupuestos, de forma que, como hemos afirmado en otro lugar, “sorprende, en este punto, que el gobierno sea más respetuoso con las exigencias constitucionales que el propio Parlamento, a quien vincula, prima facie, la previsión del artículo 134.2 de la CE”¹⁰⁷. A nuestro juicio, la exigencia del art. 34 de la LFHPN vincula sólo al Ejecutivo, pero el art. 21 de la LOFCA impone un deber exigible igualmente al Parlamento de Navarra y, en consecuencia, la Ley Foral de Presupuestos debería consignar, específicamente, el importe de los beneficios fiscales que afectan a los tributos establecidos y recaudados por la Comunidad Foral de Navarra¹⁰⁸.

El contenido de la Ley Foral de Presupuestos viene determinado no sólo por el art. 21 de la LOFCA y por los preceptos de la LFHPN (débil vinculación ésta última teniendo en cuenta el carácter ordinario de ambas normas –ésta y la propia Ley Foral de Presupuestos– que posibilita que la norma anual derogue y/o excepcione los preceptos codificadores de aquélla) sino también por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁰⁹ que, como hemos señalado, ha distinguido entre un “núcleo mínimo, necesario e indisponible (previ-

104. El art. 21.1 de la LOFCA introduce una sugerente matización en el deber de consignación de los beneficios fiscales en los Presupuestos autonómicos, puesto que dicho deber no se proyecta sobre los **tributos de las Comunidades Autónomas** (lo que hubiese sido, hasta cierto punto, lógico, teniendo en cuenta la previsión que, para el Estado, establece el art. 134.2 de la CE) sino que se refiere a “los beneficios fiscales que afecten a *tributos atribuidos* a las referidas Comunidades”, algo que sólo puede significar la extensión del citado deber en relación con los tributos cedidos que, pese a ser tributos respecto de los que el Estado conserva su poder tributario normativo, se recaudan por los citados entes territoriales, de acuerdo con el art. 10.1 de la LOFCA.

Como señala FERREIRO LAPITZA, J.J. (*La Hacienda...*, op.cit., pg. 283) “respecto a la obligación de consignar en los presupuestos autonómicos el importe de los beneficios fiscales, sólo siete Comunidades autónomas recogen esta obligación, de las cuales sólo cuatro (Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha y Castilla-León) se refieren exactamente al importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos **atribuidos** a la Comunidad Autónoma, tal y como establece la LOFCA. El resto de los Estatutos se refieren a los beneficios fiscales que afecten a los *tributos de la Comunidad en general* (Madrid); o bien a los tributos *correspondientes* a la misma (Murcia); a los tributos *propios, establecidos por las Cortes Valencianas* (Valencia); o a los tributos *cedidos* (Extremadura)”.

105. El citado precepto alude a la necesidad de “especificación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos propios de Navarra”.

106. Cfr. *Memoria de los Presupuestos Generales de Navarra para 1996*, Gobierno de Navarra, 1996, pgs. 13-20, donde se detallan los gastos fiscales para 1996, que ascienden a 46.722 millones de pesetas, cifra que representa el 23,05% del total de ingresos tributarios presupuestados por el Gobierno para el citado ejercicio. Véase, por su parte, la Ley Foral 15/1995, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1996 y se observará la inexistencia de referencia en el articulado y en los correspondientes estados numéricos a la estimación de los citados beneficios fiscales.

107. HUCHA CELADOR F. de la *La Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra* en PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, F.I.E.S., Madrid, núm. 46, 1994, nota 13 en pg. 426.

108 No obstante hemos calificado el comportamiento del Gobierno de Navarra como parcialmente respetuoso con las exigencias constitucionales ya que debería consignar los gastos fiscales en el Proyecto de Ley Foral de Presupuestos y no sólo en la Memoria que acompaña a aquél.

En definitiva, como ha señalado GARCÍA GARCÍA, J.L. (*La elaboración...*, op.cit., pg. 21), refiriéndose a los Presupuestos de las Comunidades Autónomas, éstos “han de proporcionar la información sobre los beneficios fiscales de los tributos propios... (...). En este punto no puede desconocerse la importancia que puede tener la exactitud y publicidad de esta información en las Comunidades Autónomas para la vigilancia de lo establecido en el artículo 2.1.a) y 9.c) de la LOFCA, en relación con el artículo 139 de la Constitución”.

sión de ingresos y autorización de gastos)” –que podríamos reconducir a los correspondientes estados numéricos– y un núcleo del que no se predicen estas características y cuya normación a través del articulado de la Ley de Presupuestos sólo es constitucionalmente posible en la medida en que la materia regulada “tenga una relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto”¹¹⁰. Prescindiendo de aquellas consideraciones del Tribunal Constitucional proyectables exclusivamente sobre el Estado –como son las derivadas de la política económica–, conviene reiterar nuestra tesis sobre la aplicabilidad del núcleo sustancial de la citada doctrina a las Comunidades Autónomas y, por tanto, a la Ley Foral de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra de forma que el art. 27.4 de la LFHPN sólo puede ser leído e interpretado de acuerdo con las citadas consideraciones¹¹¹.

Resta únicamente referirnos a las consecuencias derivadas de la falta de aprobación de la Ley Foral de Presupuestos antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, consecuencias a las que nos hemos referido en el Capítulo precedente pero que, sin embargo, demandan alguna consideración adicional a la vista de la legislación ordinaria que disciplina el régimen jurídico de la Hacienda navarra. La inexistencia, iniciado el ejercicio, de Ley Foral de Presupuestos aprobada por el Parlamento de Navarra debería determinar **exclusivamente**, de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 21.2 de la LOFCA (que no hacen sino traducir al ámbito autonómico el mandato que, para los Presupuestos del Estado, se contiene en el art. 134.4 de la CE), la prórroga de los *Presupuestos del ejercicio anterior*, pero, sin embargo, el art. 36 de la LFHPN ordena la prórroga automática de “la Ley Foral correspondiente al ejercicio anterior”, incurriendo en un defecto de técnica jurídica¹¹² del que pueden desprenderse importantes consecuencias; defecto corroborable a la vista del art. 37 de la propia LFHPN, enderezado a la regulación de las cuestiones suscitadas con ocasión de la prórroga presupuestaria y donde encontramos condensadas las consecuencias derivadas de la grave confusión entre los conceptos de Presupuesto y Ley Foral de Presupuestos¹¹³. En efecto, el art. 37 de la LFHPN parece distinguir entre los Presupuestos prorrogados y Ley Foral de Presupuestos (igualmente prorrogada conforme el art. 36 de la citada Ley), abriendo la posibilidad de introducir modificaciones en la ejecución del gasto público –cuya autorización ha sido prorrogada– que suscitan serias dudas sobre su constitucionalidad¹¹⁴; así, por ejemplo, el art. 37.1.d) de la LFHPN habilita al Gobierno de Navarra para incrementar las retribuciones del personal a su servicio en un porcentaje provisional que no podrá ser superior al autorizado en la última Ley Foral de Presupuestos Generales de

109. Cfr. especialmente la STC 76/1992, de 14 de mayo, referida a los Presupuestos del Estado, cuyos pronunciamientos sobre el contenido material de la Ley aprobatoria de los mismo pueden trasladarse a los subordinamientos autonómicos.

110. Añade la citada STC (FJ 4º) que “el cumplimiento de estas dos condiciones resulta, pues, necesario para justificar la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las leyes de Presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.3 de la CE, esto es, la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponde a su función constitucional”.

111. Si bien cabe señalar que las Leyes Forales de Presupuestos Generales de Navarra de los últimos años se acomodan, sin dificultad alguna, a las exigencias deducibles de la doctrina del Tribunal Constitucional.

112. Ello puede tener su origen en la “defectuosa comprensión de la naturaleza y contenido de la Ley de Presupuestos, así como de la evolución operada en nuestro ordenamiento positivo, [que] ha conducido, debido tal vez a un entendimiento vacilante y equívoco del principio de anualidad presupuestaria (ahora consagrado en el art. 134.2 CE) respecto del contenido normativo de las Leyes de Presupuestos, a una situación confusa respecto de la vigencia en el tiempo de los preceptos de las Leyes de Presupuestos” (RODRÍGUEZ BEREJO, A. *Sobre técnica jurídica...*, op.cit., pg. 656).

113. A fuer de pecar de reiterativos y de plantear cuestiones que pueden ser calificadas de académicas o doctrinales, conviene reseñar que los defectos de técnica jurídica del ordenamiento hacendístico navarro suscitan problemas, cuya resolución sólo es posible recurriendo a criterios hermenéuticos que, en ocasiones, pueden resultar de difícil comprensión para el lector normal. La Sección 1ª del Capítulo I del Título II de la LFHPN tiene la nunca bien ponderada virtud de confundir conceptos jurídicos básicos del Derecho Financiero –siguiendo, y esto debe contar como atenuante– el modelo defectuoso de la LGP.

114. Vid. en el ámbito estatal el art. 56.1 de la LGP (norma en la que se inspira la LFHPN) que, correctamente, ordena la prórroga (ex art. 134.4 de la CE) de los “presupuestos del ejercicio anterior” y no la Ley de Presupuestos.

Navarra. Teniendo en cuenta que los aumentos retributivos de los funcionarios y demás personal al servicio de la Comunidad de Navarra han de contenerse en el articulado de la Ley Foral –que, de acuerdo con las disposiciones integrantes del bloque de la constitucionalidad, no es objeto de prórroga, aun cuando es evidente que su concreción ha de tener lugar en los correspondientes créditos presupuestarios, integrados en los estados numéricos– sería preciso valorar las consecuencias jurídicas que se derivarían del ejercicio por parte del Ejecutivo de la citada facultad en el caso de que, una vez iniciado el ejercicio, la correspondiente Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra aprobase un incremento retributivo inferior al del ejercicio precedente –igualmente sería valorable la situación que se podría plantear en el caso de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado, aprobada antes del inicio del correspondiente ejercicio presupuestario, hubiera establecido un aumento salarial menor al provisionalmente aprobado por el Gobierno de Navarra sobre la base del citado precepto de la LFHPN¹¹⁵– o que finalizase el ejercicio presupuestario sujeto a la prórroga automática sin haberse aprobado la correspondiente Ley Foral de Presupuestos disciplinadora del plan de la actividad económica de la Comunidad de Navarra¹¹⁶. A nuestro juicio, cabe estimar que el art. 37.1.d) de la LFHPN vulnera las consecuencias jurídicas derivadas de la prórroga de los Presupuestos (**sic**), siendo por tanto dudosamente ajustado a la CE que el Gobierno Foral, haciendo uso de la autorización contenida en dicho precepto, pueda incrementar las retribuciones del personal a su servicio (aun con todo el carácter de provisionalidad que quiera otorgársele), en cuanto ello supone la contracción de unas obligaciones financieras no autorizadas –y quizá no revalidables **ex post**– por el Parlamento a través de la correspondiente Ley Foral de Presupuestos¹¹⁷.

Idénticas dudas sobre su adecuación constitucional suscita la posibilidad de que las consecuencias de la prórroga presupuestaria previstas en el art. 37 de la LFHPN puedan verse alteradas por una Ley Foral; aquéllas no derivan, evidentemente, del rango de esta última para excepcionar y/o derogar las previsiones de la LFHPN, sino del hecho de que, a través de dicha Ley –distinta, según el tenor literal y el contexto del art. 37.1 de la LFHPN, de la Ley Foral de Presupuestos– se puedan introducir modificaciones en la ejecución del gasto público navarro durante el período de prórroga. Cabe temer que el citado precepto habilite el ejercicio de una potestad legislativa que, similar a la realizada algún año por el Estado a través de Decretos-leyes¹¹⁸, desnaturalice el concepto y significado de la prórroga automática y, por conexión, de la propia Ley de Presupuestos; en este sentido, conviene recordar que la prórroga presupuestaria se produce **ope constitutione**, es decir, sin necesidad de ninguna intervención normativa del legislativo que matice, ordene o aclare los términos de la prórroga ni, **a fortiori** constituya un sucedáneo normativo de la Ley de Presupuestos¹¹⁹. La inexist-

115. Incremento superior de la masa salarial global del personal al servicio de la Comunidad Autónoma que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, plantea serios problemas de adecuación al ordenamiento jurídico. Cfr. la STC 63/1986, de 21 de mayo donde se proclama que “no resulta injustificado, que en razón de una política de contención de la inflación a través de la reducción del déficit público... se establezcan por el Estado topes máximos globales al incremento de la masa retributiva de los empleados públicos”. En similares términos, se pronuncia la STC 237/1992, de 15 de diciembre.

Téngase en cuenta, no obstante, los equilibrios que el TC pondera entre los objetivos de política económica general y la autonomía de las Comunidades, en cuya virtud “no parece justificado que el Estado predetermine los incrementos máximos de las cuantías de cada funcionario dependiente de las Comunidades Autónomas (...). De aquí que... sólo pueden estimarse conforme a la Constitución si se interpretan en el sentido de que el límite máximo se refiere al volumen total de las retribuciones correspondientes a cada grupo y no a la retribución de cada una de las personas afectadas”.

116. El supuesto planteado no es inverosímil, dada la proclividad de los Ejecutivos –estatal y foral, en distintos años– a no disolver el Parlamento, presentar la cuestión de confianza o dimitir cuando el órgano legislativo rechaza el Proyecto de Ley de Presupuestos.

117. La única actuación que estimamos ajustada a la CE y a la doctrina del Tribunal Constitucional consistiría en que el Ejecutivo Foral aguardase la aprobación de la Ley de Presupuestos del ejercicio, donde puede darse carácter retroactivo (con fecha 1 de enero) a los correspondientes incrementos retributivos de los funcionarios.

118. Cfr. Real Decreto-Ley de 29 de diciembre de 1982, de medidas urgentes en materia tributaria y presupuestaria y, más próximo en el tiempo, el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, con igual denominación. Quizá –y esto es impresión personal de quien suscribe– la imposibilidad de que el Ejecutivo Foral pueda apelar al instrumento normativo del Decreto-Ley haya determinado la habilitación que comentamos contenida en la LFHPN.

119. Vid. STC 126/1987, de 16 de julio donde, correctamente se alude a la “actuación automática del mecanismo de la prórroga presupuestaria prevista en el art. 134.4 de la CE” y, enjuiciando la Ley 5/1983, se afirma que “el hecho de que algunas de estas normas (...) tengan naturaleza estrictamente presupuestaria, no convierte a dicha ley en una Ley de Presupuestos”.

encia de Ley de Presupuestos el primer día del ejercicio económico correspondiente puede suponer, también en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, un problema político, pero nunca debe constituir un problema jurídico, ya que éste aparece directamente resuelto por la CE (y por el art. 21 de la LOFCA en el caso de las Comunidades Autónomas); en consecuencia, Gobierno y Parlamento deberán dirimir e intentar resolver las cuestiones políticas que puedan subyacer ante la falta de aprobación del plan de la actividad financiera de la Comunidad Foral, sin que la potestad normativa ordinaria pueda ser utilizada instrumentalmente para enervar las consecuencias jurídicas de la situación citada.

b) Gasto público y ejecución de los Presupuestos de Navarra.

La ejecución del Presupuesto –cuya regulación se contiene en los arts. 54 a 63 de la LFHPN– constituye la tercera fase del ciclo presupuestario, reasumiendo en ella el Gobierno de Navarra el protagonismo competencial. La bifurcación del principio de legalidad financiera, al que hacíamos alusión anteriormente, implica una restricción en el concepto jurídico de ejecución presupuestaria, en cuya virtud hay que excluir del mismo la realización de los ingresos públicos –y, singularmente, los procedentes de los tributos–, como correctamente se desprende del art. 54 de la LFHPN¹²⁰, en cuanto la ejecución de los mismos dimana de la aplicación de las leyes disciplinadoras de los distintos recursos financieros y no de la ejecución de la Ley Foral de Presupuestos¹²¹. Igualmente cabe advertir, para evitar confusiones, que la ejecución del Presupuesto se produce en un momento cronológicamente posterior al de nacimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda de Navarra y, en concreto, se sitúa en el momento de la exigibilidad de dichas obligaciones, siendo en este sentido paradigmático el art. 55 de la LFHPN, donde se contemplan las diferentes fases por las que atraviesa la ejecución de los gastos públicos en la Comunidad Foral. No entraremos, pues, a examinar el nacimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda Pública de Navarra, ni el título de las que éstas derivan –aspectos a los que se contrae el art. 21 de la LFHPN– sino que nos centraremos en la exigibilidad de dichas obligaciones, cuyo cumplimiento por parte del deudor (la Hacienda Foral) sólo puede realizarse cuando derive de la ejecución de los Presupuestos Generales de Navarra, de sentencia judicial firme o de operaciones financieras legalmente autorizadas, conforme ordena el art. 22.1 de la LFHPN; en definitiva, estudiaremos el procedimiento de gasto público en el sentido estricto del término, y no aludiremos al procedimiento de determinación de las necesidades públicas y de contracción de las correspondientes obligaciones financieras que, para la cobertura y satisfacción de aquéllas, prevé el ordenamiento foral, aspectos éstos cuyo estudio corresponderá al Derecho Administrativo, pero no al Derecho Financiero.

Efectuadas las anteriores precisiones, procede examinar las distintas fases del procedimiento de gasto público o de ejecución del Presupuesto (en la acepción restringida que antes hemos dado a esta expresión) que, según el esquema diseñado por el art. 55.1 de la LFHPN, pueden estructurarse del siguiente modo:

a) La autorización del gasto (o aprobación del gasto en el ámbito estatal, conforme la terminología de la LGP¹²²) es un acto interno, que carece de efectos jurídicos frente a terceros, por el que se manifiesta la intención de realizar un gasto –en cuantía cierta o aproximada– que se encuentra cubierto por el correspondiente crédito presupuestario y a tal efecto se reserva la totalidad o una parte no comprometida de éste –art. 55.1.a) de la LFHPN¹²³–. La

120. La realización de los ingresos de la Hacienda foral depende, como señala acertadamente el precepto en cuestión, de las disposiciones que los regulen y no de la ejecución de la Ley Foral de Presupuestos.

121. La inexistencia de efectos jurídicos de la Ley Foral de Presupuestos sobre los recursos financieros se extiende también a la transformación de aquéllos en ingresos públicos, de forma que la ejecución de aquélla sólo tiene sentido técnico jurídico en nuestro ordenamiento referida al gasto público.

122. El término **aprobación del gasto** es utilizado, en ocasiones, por la legislación foral (cfr. art. 6.3 in fine de la Ley Foral 13/1986, de 14 de noviembre).

123. El concepto utilizado por la normativa navarra coincide con el que se desprende de la LGP (bajo la expresión ya reseñada de aprobación del gasto) y de la Regla 62 de la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado (aprobado por Orden Ministerial de 31 de marzo de 1986).

autorización del gasto compete, de acuerdo con el art. 56 de la LFHPN, a los Consejeros de los Departamentos del Gobierno de Navarra, así como a los órganos de gobierno de los organismos autónomos de la Comunidad Foral¹²⁴. En virtud de dicha autorización, se produce una afectación parcial o total del correspondiente crédito presupuestario, de forma que, a efectos de las eventuales responsabilidades contables y presupuestarias, dicho acto está sometido a las previsiones del art. 40.1 de la LFHPN y a la tipificación del art. 117.c) de la propia Ley.

b) La disposición del gasto, que constituye un acto trascendental en el procedimiento de gasto público, ya que a su través la Administración Foral queda vinculada para con terceros, produciéndose la oportuna reserva del crédito presupuestario por una cuantía ya determinada. En la tipificación de las responsabilidades, el art. 117.c) de la LFHPN utiliza el concepto de **compromiso de gasto**¹²⁵, que parece unificar ésta y la anterior fase del procedimiento de ejecución de los Presupuestos¹²⁶; sin embargo, bajo la lógica interna de la LFHPN, entendemos que el concepto de compromiso de gasto –en la acepción que tiene de cara a la tipificación de infracciones que dan lugar a la obligación de indemnización– se identifica con esta fase del procedimiento de ejecución del gasto público. En lo que atañe al órgano competente para la disposición del gasto en la Comunidad Foral de Navarra, nos remitimos a las consideraciones anteriormente efectuadas al hablar de la autorización de gasto, puesto que hay una coincidencia de órganos, tal como se desprende del art. 56 de la LFHPN.

c) El reconocimiento de la obligación¹²⁷ es el acto por el que se contrae en firme un compromiso de pago –cuya realización efectiva se hará con cargo al crédito presupuestario previamente reservado en la fase anterior de disposición del gasto–, al haberse cumplido por el acreedor la prestación objeto de la disposición de gasto –art. 55.1.c) de la LFHPN–; esta última condición atiende al cumplimiento de la regla del *servicio hecho*, que aparece recogida en el art. 58 de la propia LFHPN, en cuya virtud, con carácter previo al reconocimiento de la obligación, ha de acreditarse documentalmente la realización de la prestación, de acuerdo con las disposiciones y actos administrativos que autorizaron y comprometieron el gasto público¹²⁸. La trascendencia de esta acreditación deriva de que constituye presupuesto necesario para la exigibilidad de la obligación financiera, permitiendo –tras el reconocimiento de la obligación a que se contrae esta fase– habilitar el procedimiento dirigido a efectuar el pago efectivo. Al igual que las dos fases precedentemente estudiadas, la competencia para el reconocimiento de la obligación aparece disciplinada por el art. 56 de la LFHPN, sin que sea preciso efectuar ninguna consideración adicional al respecto.

d) La ordenación del pago es la operación que, dirigida al cumplimiento de una obligación previamente reconocida, determina la expedición de la correspondiente orden o mandamiento de pago contra la Tesorería de la Hacienda Foral. La competencia para la ordenación de los pagos corresponde al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra (cfr. art. 56 **in fine** de la LFHPN) y la expedición de las órdenes de pago se ajustará al plan sobre disposición de fondos públicos que establezca, en su caso, el Gobierno de Navarra, a propuesta del citado Departamento, conforme establece el art. 57 de la LFHPN.

Las órdenes de pago pueden ser de dos tipos: en firme o a justificar. Las primeras son las que cumplen las condiciones y requisitos previos a su emisión señalados en el art.

124. En determinados supuestos, se exige la previa autorización del Gobierno de Navarra (cfr. art. 6.3 de la Ley Foral 13/1986, de 14 de noviembre, de Contratos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra).

125. Concepto que se toma del art. 141.1.c) de la LGP.

126. Sin embargo, el art. 220.1.b) de la Ley 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, utiliza los conceptos de disposición o compromiso del gasto como sinónimos.

127. La Ley Foral de Haciendas Forales (cfr. art. 220.1) habla de reconocimiento y liquidación de la obligación.

128. Vid. **infra** los supuestos en los que se exceptiona este requisito, dando lugar a la expedición de órdenes de pago a justificar.

58 de la LFHPN, es decir, aquéllas que se expiden tras haberse acreditado documentalmente la realización de la prestación; por su parte, las órdenes de pago a justificar son las expedidas sin la previa aportación al expediente de gasto de la documentación justificativa de la realización de la prestación, conforme establece el art. 59.1 de la LFHPN¹²⁹. Teniendo en cuenta la excepcionalidad que, dentro del procedimiento de ejecución del gasto público, representan las órdenes de pago a justificar, la LFHPN sujeta la expedición de las mismas a los requisitos contemplados en su art. 59.2: por un lado, que los documentos acreditativos de la realización de la prestación no puedan ser aportados antes de expedir el correspondiente mandamiento de pago y, por otro, que, por razones de oportunidad u otras excepcionales debidamente justificadas, sea considerada procedente la ordenación del pago por el Consejero de Economía y Hacienda “para agilizar la gestión de los créditos” (sic). La regulación de las órdenes de pago a justificar en el ordenamiento presupuestario foral merece un juicio crítico, en especial por lo que afecta al segundo de los supuestos contemplados en el art. 59.2 de la LFHPN, que establece un concepto jurídico indeterminado cuya apreciación corresponde, por entero, a libre decisión del Gobierno Foral¹³⁰, representado en este caso por el Consejero de Economía y Hacienda. La especificidad del procedimiento de ejecución del gasto público en una organización crecientemente compleja como es la de la Comunidad Foral de Navarra demanda, evidentemente, la existencia –con carácter excepcional– de las órdenes de pago a justificar, pero esta apreciación no es incompatible con la exigencia de un mayor rigor por parte del ordenamiento foral en la tipificación de los casos en los que procede la expedición de esta clase de mandamientos de pago, rigor en cuya virtud deberían reducirse al mínimo los supuestos en los que debería recurrirse a la libre decisión e interpretación administrativa. Esta apreciación no queda enervada por la necesaria justificación de los fondos recibidos por los perceptores, que deberán proceder a la oportuna rendición de cuentas en el plazo de los dos meses siguientes de la recepción de la orden de pago¹³¹, incurriendo en caso contrario en responsabilidad –cfr. arts. 59.4 y 117.f) de la LFHPN–, previsión lógica al afectar a la utilización de fondos públicos; a nuestro modo de ver, sería deseable que el Parlamento Foral modificase el régimen jurídico de los pagos a justificar, de forma similar a la operada en el ámbito estatal tras la reforma del art. 79 de la LGP¹³².

e) La realización del pago constituye la última fase del procedimiento de ejecución del gasto público siendo el acto por el cual la Hacienda navarra se libera de su deuda, cancelando la obligación contraída¹³³. Los pagos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos se efectúan por el Departamento de Economía y Hacienda, a través de la Tesorería, y se instrumentan normalmente mediante transferencia bancaria o cheque nominativo, medios de pago que se giran o libran contra las cuentas corrientes abiertas por la Tesorería de la Comunidad Foral en el Banco de España y/o en las entidades financieras públicas o privadas establecidas en Navarra (arts. 95.2 y 91.1 de la LFHPN¹³⁴).

El Capítulo II del Título I de la LFHPN no establece ningún plazo determinado para proceder al cumplimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda Pública de Navarra, pero sí prevé en su art. 24 la obligación de satisfacer intereses de demora, siem-

129. Vid. también el Decreto Foral 385/1993, de 20 de diciembre, por el que se regulan los fondos librados a justificar y la Orden Foral 172/1994, por la que se regula el libramiento de fondos a justificar.

130. No se confunda concepto jurídico indeterminado y discrecionalidad administrativa; sobre la diferencia entrambos sigue siendo indispensable la monografía de SAINZ MORENO, F. (*Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Ed. Civitas, Madrid, 1976).

131. En el caso de pagos de expropiaciones, el plazo de rendición de cuentas se amplía a seis meses (cfr. art. 59.4, *in fine* de la LFHPN).

132. La modificación del citado precepto, operada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, ha ido dirigida, precisamente a suprimir el antiguo apartado c), que establecía la procedencia de las órdenes a justificar “cuando por razones de oportunidad u otras debidamente ponderadas se considere necesario para agilizar la gestión de los créditos”; es éste el supuesto que aún perdura en el art. 59.2.b) de la LFHPN y al que dirigimos nuestras críticas.

133. En las Corporaciones Locales de Navarra, esta fase del procedimiento de ejecución del gasto público no se prevé, explícitamente, en el art. 220.1 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, quedando subsumida en la anterior.

134. Aparte de la transferencia y el cheque, los pagos pueden realizarse también mediante cargo directo en cuenta (previa autorización del Consejero de Economía) o por cualquier otro medio de pago, sea o no bancario, en las condiciones reglamentariamente establecidas.

pre que no se haya pagado al acreedor dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución o del reconocimiento de la obligación¹³⁵; dichos intereses se calcularán sobre la base del tipo de interés legal del dinero vigente el día del reconocimiento de la obligación¹³⁶.

Examinadas las fases por las que atraviesa el procedimiento de ejecución del gasto público, conviene referirse a las normas reguladoras de la liquidación del Presupuesto navarro, contenidas básicamente en los arts. 28 y 62 de la LFHPN. En este sentido, el Presupuesto de cada ejercicio se liquidará, en cuanto al reconocimiento de derechos y de obligaciones, el 31 de diciembre del año natural correspondiente¹³⁷. Ello supone que deben imputarse a cada ejercicio presupuestario: a) los derechos liquidados durante el mismo, aunque se hayan devengado en ejercicios anteriores y b) las obligaciones reconocidas hasta el fin del correspondiente ejercicio, siempre que correspondan a servicios, obras, adquisiciones y, en general, prestaciones realizadas dentro del mismo con cargo a los respectivos créditos presupuestarios. Esto implica, como correctamente determina el art. 43 de la LFHPN, que los remanentes para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados¹³⁸, salvo los supuestos de incorporación de créditos a los Presupuestos del ejercicio siguiente. La incorporación, en su caso, es potestativa y no obligatoria –correspondiendo al Consejero de Economía y Hacienda la competencia para autorizar la incorporación–, los casos en que aquélla puede ordenarse se contemplan en el art. 52.1 de la LFHPN¹³⁹ y sólo podrán ser objeto de aplicación dentro del ejercicio presupuestario en que se autorice su incorporación, conforme lo previsto en el apartado 3 del citado artículo de la LFHPN; en caso de que se autorice la incorporación de créditos, habrá además de darse cuenta inmediatamente al Parlamento (art. 53.3).

c) La Tesorería de la Comunidad Foral de Navarra.

La Tesorería es el instituto que, carente de personalidad jurídica, centraliza la actividad financiera de la Comunidad Foral de Navarra y a cuyo través se revela la esencial conexión entre el ingreso y el gasto público entendido aquí como entradas y salidas de dinero del circuito financiero de un ente público, matización que sirve para diferenciar la Tesorería del instituto jurídico del Presupuesto donde la unión entre ingresos y gastos se produce mediante la vinculación jurídica entre los derechos y las obligaciones del ente público¹⁴⁰. Desde una perspectiva objetiva, la Tesorería está constituida por todos los ingresos públicos

135. En comparación con el Estado (art. 45 de la LGP), la normativa foral en este punto merece un juicio favorable, ya que no sólo se acorta el plazo (tres meses en el caso del Estado), sino que desaparece el requisito de que el acreedor reclame por escrito el pago de los intereses de demora.

136. En este caso, el art. 24 *in fine* de la LFHPN establece una remisión a la normativa estatal (referida, aunque no se cite, al art. 36 de la LGP), ineludible a la vista de la doctrina del TC (Sentencia 14/1986, de 31 de enero) que declaró que la fijación del interés de demora en las obligaciones públicas afecta a la política económica y monetaria, correspondiendo, en consecuencia, al Estado su determinación, cualquiera que sea la Administración pública obligada. Normalmente, la fijación del tipo de interés de demora se contiene en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio.

137. En el caso de los organismos autónomos mercantiles, también el ejercicio presupuestario coincide con el año natural (cfr. art. 65 de la LFHPN).

138. En el caso de los entes públicos de derecho privado de la Comunidad Foral, éstos deberán reintegrar a la Tesorería los fondos no afectados al cumplimiento de obligaciones reconocidas en el ejercicio presupuestario (art. 62, segundo párrafo de la LFHPN).

139. Los créditos que pueden ser incorporados a los estados de gastos de los Presupuestos del ejercicio siguiente son: a) créditos para operaciones de capital; b) créditos que amparen compromisos de gastos adquiridos antes del último mes del ejercicio presupuestario y que no hayan podido realizarse durante dicho ejercicio; c) créditos destinados al pago de derechos legalmente establecidos en favor del Estado, de su organismos autónomos o de las entidades locales de Navarra; d) créditos generados por las operaciones a que se refiere el art. 50.1.a) de la propia LFHPN y, en general, los créditos vinculados a subvenciones concedidas por la Administración del Estado u otras Administraciones públicas y e) créditos extraordinarios y suplementos de crédito concedidos en el ejercicio presupuestario y que, por causas justificadas, no hayan podido ejecutarse durante el mismo.

140. Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., *op.cit.*, pg. 537.

(dinero, valores o créditos) cuya titularidad corresponda a la Comunidad Foral de Navarra¹⁴¹ o a sus organismos autónomos, sea por operaciones presupuestarias, sea por operaciones extrapresupuestarias. Desde una perspectiva subjetiva, la Tesorería se identifica con el cajero de la Comunidad Foral de Navarra, si bien conviene matizar esta afirmación en cuanto tal expresión hay que referirla exclusivamente a la Administración y a los organismos autónomos de la citada Comunidad o, expresado en términos negativos, quedan fuera de la Tesorería los fondos públicos de entidades cuya subsunción en el concepto de sector público navarro es indudable, como por ejemplo, las entidades locales, las sociedades públicas de la Comunidad Foral, etc. Esta matización subjetiva arrastra casi indefectiblemente otra de carácter objetivo, en cuya virtud no todos los fondos públicos del sector público navarro se integran en la Tesorería de la Comunidad Foral, puesto que evidentemente los recursos de las Haciendas Locales de Navarra tienen la naturaleza de fondos públicos y, sin embargo, como hemos advertido, no se integran en el concepto estricto de Tesorería.

Este instituto jurídico aparece regulado en el Título IV (arts. 88 a 95) de la LFHPN; habiendo destacado su concepción objetiva y subjetiva, nos interesa, a la vista del ordenamiento foral, examinar las funciones de la Tesorería, en cuanto coadyuvan a formar una idea precisa de ésta. Tales funciones pueden subdividirse en dos grandes categorías: actividades presupuestarias y actividades bancarias. Las actividades presupuestarias –básicas y fundamentales en la Tesorería de la Comunidad Foral– son, de acuerdo con el art. 90 de la LFHPN, las siguientes:

a) La recaudación de los derechos y el pago de las obligaciones de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos. De acuerdo con las ideas expuestas, representan la función primordial de la Tesorería como agente financiero o cajero de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

b) El cumplimiento del principio de unidad de caja, al que se encuentra sometido la Administración de la Comunidad Foral de conformidad con el art. 12.b) de la LFHPN, y que se verifica mediante la centralización de todos los ingresos –cualquiera que sea su clase, naturaleza o denominación– generados por operaciones presupuestarias o extrapresupuestarias. En este sentido, conviene recordar que cuando, en páginas anteriores, nos referíamos al principio de unidad presupuestaria afirmábamos que éste era susceptible de descomponerse en dos vertientes: la unidad de documento y la unidad de caja. El principio de unidad de documento se realiza en la Ley Foral de Presupuestos, en cuanto ha de contener la totalidad de los gastos autorizados y de los ingresos previstos, mientras que el principio de unidad de caja se plasma a través de la centralización de los ingresos y gastos públicos en un único instituto jurídico, prohibiéndose la existencia de cobros y de pagos que puedan escapar al circuito financiero de la Tesorería; en consecuencia, el principio de unidad de caja es el complemento inexcusable del principio de unidad de documento, coadyuvando ambos al cumplimiento de las exigencias deducibles del art. 21.1 de la LOFCA que son fiel trasunto de las establecidas en el art. 134 de la CE en relación con los Presupuestos del Estado¹⁴². En lo que atañe a las operaciones extrapresupuestarias, cuyos ingresos han de centralizarse igualmente en la Tesorería, nos referire-

141. No es menester, sin embargo, que los ingresos públicos procedan de recursos financieros; así, por ejemplo, se integran en la Tesorería el producto de las multas y sanciones impuestas por la Comunidad Foral en el ámbito de sus competencias que no derivan, sin embargo, de un recurso financiero, entendida esta expresión como instituto jurídico concebido unitariamente por el ordenamiento bajo el imperio de una idea organizativa (la procura de los medios económicos dirigidos a la cobertura de las necesidades públicas, a través del instituto del gasto); como podrá advertir el lector, partimos de la tripartición efectuada por SAINZ DE BUJANDA, F. (*Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979, pgs. 3-5) entre recursos financieros, derechos económicos de la Hacienda pública e ingresos públicos, básica en un proceso de construcción dogmática del Derecho Financiero y frecuentemente ignorada y confundida por las legislaciones estatal (cfr. art. 4 de la LOFCA o art. 2 de la Ley de Haciendas Locales de 1988) y foral (vid. últimamente, la enumeración de recursos de las Haciendas locales de Navarra que efectúa el art. 5.1 de la Ley Foral de Haciendas Locales, donde se incluyen las multas entre otros junto con los ingresos de Derecho privado y los precios públicos).

142. Ambos preceptos se refieren, no obstante, al principio de unidad documental, pero de la integración en el bloque de la constitucionalidad de dicho principio ha de deducirse la exigencia del principio de unidad de caja, que constituye la regla contable que se corresponde con el citado principio.

mos a ellas cuando estudiemos los medios financieros con los que cuenta aquélla para el cumplimiento de las funciones asignadas, habiendo en todo caso de descartarse **a priori** la idea de que estemos ante operaciones que supongan excepción alguna a los principios que rigen la ordenación jurídica de la Hacienda de Navarra.

c) La distribución temporal y territorial de las disponibilidades dinerarias para el cumplimiento puntual de las obligaciones económicas de la Hacienda navarra. La realización de esta función demanda, en su vertiente temporal, la correspondiente ordenación de los flujos monetarios de ingresos y de gastos de la Tesorería procurando un adecuado acompasamiento entre unos y otros; para prevenir los desajustes temporales de tesorería, dentro del propio ejercicio presupuestario, el art. 94.1 de la LFHPN prevé la posibilidad de concertar las operaciones crediticias que se estimen precisas, respondiendo el esquema diseñado en dicho precepto –con alguna variación trascendente– a las previsiones contenidas en el art. 14.1 de la LOFCA. Menores problemas plantea la distribución territorial de las disponibilidades dinerarias de la Tesorería, teniendo en cuenta la modernización de las transacciones financieras y de los mecanismos de percepción de ingresos y de pago de gastos; la posibilidad de apertura de delegaciones territoriales u oficinas descentralizadas de la Tesorería navarra que brinda el citado precepto de la LFHPN ha de estimarse vigente pero superada por la realidad bancaria y financiera, puesto que el cumplimiento puntual de las obligaciones de la Hacienda foral puede realizarse aun cuando el servicio de Tesorería se centralice en la capital de la Comunidad Foral.

Por su parte, la actividad bancaria de la Tesorería de la Comunidad Foral queda, prácticamente, reducida a su condición de garante de los avales contraídos por aquélla, según previene el art. 90.d) de la LFHPN; bajo una perspectiva amplia, podrían considerarse incluidas también en esta clasificación las facultades que le asisten para la realización de operaciones de crédito con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería, facultades cuya competencia se atribuye al Consejero de Economía y Hacienda como titular del órgano que, conforme el art. 90 de la LFHPN, gestiona la Tesorería de la Comunidad Foral.

Delimitadas las funciones de la Tesorería de la Comunidad Foral, corresponde ahora estudiar los medios económicos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para el cumplimiento de aquéllas. En este sentido, teniendo en cuenta la centralización en la Tesorería de los ingresos públicos de la Hacienda de Navarra, resulta evidente que éstos constituyen el medio fundamental para hacer frente al pago de las obligaciones económicas de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos. La inexistencia de personalidad jurídica de la Tesorería y el hecho de que el citado instituto jurídico sea gestionado por el Departamento de Economía y Hacienda determina que los cobros de los derechos económicos sean efectuados por el citado Departamento, a través de cualesquiera de los medios señalados en el art. 95.1 de la LFHPN¹⁴³. Los cobros de la Administración de la Comunidad Foral –ingresos de la Tesorería– habrán de realizarse a través de las cuentas corrientes abiertas a tal efecto en el Banco de España y/o en las entidades financieras públicas o privadas establecidas en Navarra, conforme ordena el art. 91.1 de la LFHPN. La norma reguladora de la Hacienda pública de Navarra establece una diferencia importante entre las entidades financieras a cuyo través han de efectuarse los cobros de la Administración de la Comunidad Foral y aquéllas otras donde habrán de situarse los fondos líquidos de la Tesorería, entendiendo por tales los definidos en el Decreto Foral 358/1990, de 28 de diciembre¹⁴⁴. La diferencia consiste en que la colocación

143. Los medios de cobro son los siguientes: a) mediante el empleo de efectos timbrados, siempre que así se especifique en la normativa del tributo o recurso financiero de que se trate; b) en efectivo, a través de las cuentas corrientes abiertas a tal fin en el Banco de España y en las entidades financieras públicas o privadas establecidas en Navarra; c) por cualquier otro medio de cobro, bancario o no, en las condiciones reglamentariamente establecidas.

144. El citado Decreto clasifica los fondos líquidos en ordinarios y extraordinarios, distinción que obedece a un criterio puramente cuantitativo. Así, los fondos líquidos ordinarios son aquéllos cuyo importe total no exceda del diez por ciento de los estados de gastos autorizados en los Presupuestos Generales de Navarra vigentes en el correspondiente ejercicio, mientras que los restantes fondos líquidos de la Tesorería tendrán la consideración de extraordinarios.

de los fondos líquidos podrá realizarse por la Tesorería no sólo en las entidades financieras señaladas en el art. 91.1 de la LFHPN sino también en aquéllas otras que, no teniendo establecimiento en Navarra, mantengan relaciones financieras con la Comunidad Foral (cfr. art. 92.2 de la LFHPN); incluso, dado el tenor literal del citado precepto de la LFHPN y el desarrollo efectuado por el Decreto Foral citado, cabe la posibilidad de que los depositarios de los fondos líquidos puedan no coincidir con las entidades financieras a quienes se atribuye el cobro de los derechos económicos de la Hacienda navarra, puesto que aquéllos depositarios deberán, para optar al depósito de los fondos líquidos de la Tesorería, suscribir los convenios de colaboración con la Comunidad Foral a que se refiere el art. 92.3 de la LFHPN¹⁴⁵; la apertura de las cuentas en las entidades financieras –sean cuentas para la percepción de los fondos de la Comunidad Foral, sean para la colocación de los fondos líquidos de la Tesorería– están sometidas a la previa autorización, con especificación de las condiciones financieras pertinentes, del Departamento de Economía y Hacienda, conforme previene el art. 93 de la LFHPN.

Puede ocurrir, sin embargo, que existan tensiones de tesorería derivadas del distinto ritmo temporal de percepción de los ingresos previstos en el Presupuesto del ejercicio y de ejecución de los pagos destinados a la cobertura de los gastos públicos autorizados; así, una concentración de los cobros en determinadas fechas del año combinado con una distribución más lineal de los pagos puede implicar que, no obstante el equilibrio presupuestario (incluido en su caso el producto de las emisiones de Deuda pública concertadas para financiar el eventual déficit¹⁴⁶), la caja de la Hacienda foral pueda, en concretos momentos, ser insuficiente para la realización de los concretos pagos a realizar. En este sentido, al lado del Presupuesto –cuya ejecución se guía por criterios de devengo de derechos y de obligaciones– una correcta gestión de la tesorería de cualquier ente público demanda la confección de un presupuesto monetario o de caja, donde se ordenen temporalmente los ingresos y pagos, cumpliendo así la Tesorería de la Comunidad Foral una de las funciones que le atribuye el art. 90 de la LFHPN, cual es la de distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones financieras. Este presupuesto monetario¹⁴⁷ y el seguimiento periódico del mismo permitirán detectar, en su caso, las necesidades transitorias de tesorería y adoptar, para su cobertura, las medidas previstas en los arts. 14.1 de la LOFCA y 94 de la LFHPN. Medidas que no son otras sino el recurso al endeudamiento público que proporcione los ingresos pertinentes para cubrir tales necesidades. Las operaciones de crédito a cuyo través se materializa el mencionado recurso presentan, sin embargo, características diferenciadas respecto del endeudamiento destinado a la cobertura de los gastos de inversión; así, por su propia naturaleza, tienen una afectación específica en cuanto los ingresos públicos que procuran sólo pueden destinarse al objetivo antedicho, es decir, a la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería y, en consecuencia, no pueden financiar, *con carácter definitivo*, ningún gasto público, sea éste

145. En la práctica y pese a las complejas fórmulas matemáticas empleadas por el Decreto Foral de 1990, los fondos líquidos de la Hacienda Foral se colocan, en una parte muy importante, en la Caja de Ahorros de Navarra, originándose unas relaciones financieras entre esta entidad financiera y la Comunidad Foral cuya transparencia y rentabilidad para ambas partes es más que discutible. En un trabajo de las mencionadas características no podemos profundizar en esta afirmación, pero sí cabe señalar que, por ejemplo, la CAN (cuyo Consejo de Administración está dominado por el Gobierno de Navarra) soporta unos costes financieros importantes (en términos de menor rentabilidad alternativa) como consecuencia, por ejemplo, del aseguramiento –total o parcial– de las emisiones de Deuda de Navarra, cuyos tipos de interés distan de ser competitivos en los mercados anónimos de capitales.

146. Como ha señalado MIAJA FOL, M. (*Actividad financiera y presupuesto de gasto en AA.VV. La ejecución del gasto...*, op.cit., pg. 33), una “consecuencia del distinto tratamiento que las operaciones financieras reciben en la Contabilidad Nacional y el Derecho Positivo es el hecho de que los conceptos de déficit y superávit presupuestario pertenezcan al ámbito económico del presupuesto donde, en expresión más técnica, se denominan necesidad y capacidad de financiación, respectivamente. En el ámbito jurídico del presupuesto, estos conceptos no existen, por la sencilla razón de que el presupuesto, al incluir entre sus ingresos a los que dan cobertura a sus insuficiencias financieras y entre sus gastos la aplicación de excedentes, siempre está equilibrado”.

147. Cuya ejecución durante el ejercicio determina la formación de la cuenta general de Tesorería, a que se refiere el art. 114.2.e) de la LFHPN al regular uno de los documentos que integran las Cuentas Generales de Navarra.

corriente o de inversión¹⁴⁸. Por otra parte, como correctamente determina el art. 94.2 de la LFHPN, tales operaciones tienen carácter extrapresupuestario, salvo por lo que respecta a los gastos e ingresos financieros que de las mismas se deriven. La extrapresupuestariedad no significa, empero, que los ingresos correspondientes no se integren en la Tesorería de la Comunidad Foral ni que las operaciones de crédito de las que traen causa escapen a las exigencias que el ordenamiento jurídico impone a la utilización del citado recurso; la adjetivación utilizada por el legislador foral ha de entenderse, conforme hemos señalado, en el sentido de que los ingresos que procuran no derivan de recursos financieros previstos en los Presupuestos del ejercicio¹⁴⁹ y, en consecuencia, sólo pueden contabilizarse por el saldo financiero neto que generen, entendiéndose por tal el diferencial que representa para la Tesorería de la Hacienda Foral el recurso a este ingreso-puente, que ha de ser cancelado dentro del mismo ejercicio presupuestario con cargo a los ingresos previstos en el Presupuesto correspondiente¹⁵⁰.

Fuera de ello, resulta evidente que nos encontramos ante la utilización del crédito público como un recurso de la Hacienda foral y, en consecuencia, el Gobierno de Navarra habrá de estar previamente autorizado por ley para concertar las operaciones financieras a que se refiere el art. 94.1 de la LFHPN; precisamente, ésta es la cuestión donde mayores críticas puede suscitar la regulación establecida en la norma básica de la Hacienda pública de Navarra, puesto que la concertación de las citadas operaciones aparece, **prima facie**, atribuida a la competencia del Consejero de Economía y Hacienda, previa autorización del Gobierno de Navarra. El precepto en cuestión incurre, a nuestro juicio, en un error básico del que cabe deducir su posible colisión con el bloque de la constitucionalidad y con la propia LORAFNA; este error consiste en entender que las operaciones de crédito concertadas para la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería no están sometidas a las exigencias de previa autorización legal que derivan de los arts. 135.1 de la CE y 26.a) de la LORAFNA. En este sentido, la exigencia de autorización legal sería, para la LFHPN, un requisito mutable, cuya exigencia dependería del destino o finalidad que el Ejecutivo diera a los ingresos procedentes del endeudamiento público; incluso, el precepto de la LFHPN que comentamos da un paso más y subvierte los esquemas jurídicos a los que ha de acomodarse, conforme la LORAFNA, el recurso al crédito público de la Comunidad Foral. En efecto, la competencia para concertar operaciones financieras que contribuyan a mejorar la gestión de la Tesorería aparece encomendada al Consejero de Economía y Hacienda cuando tales operaciones –que sólo pueden ser de endeudamiento público, cualquiera que sea su instrumentación o su plazo– competen en exclusiva al Gobierno de Navarra, de acuerdo con el mencionado art. 26.a) de la LORAFNA. Como consecuencia de esta aparente degradación competencial –que ni siquiera puede reconducirse al concepto de delegación intersub-

148. Entiéndase esta restricción en un sentido global y referido al conjunto del ejercicio presupuestario; con ello queremos afirmar que las operaciones de crédito para financiar necesidades de tesorería no generan ingresos **nuevos** –diferentes de los previstos en los Presupuestos– que puedan destinarse a la cobertura de los gastos públicos. Teniendo en cuenta, sin embargo, los principios de no afectación y de unidad de caja, es evidente que, *provisional y transitoriamente*, las operaciones de tesorería financian gasto público pero –y esto es lo decisivo para su identificación– los ingresos que generan han de ser compensados y cubiertos por los procedentes de los ingresos públicos previstos en el Presupuesto del ejercicio.

149. Ello no significa, como veremos, que la Ley Foral de Presupuestos no haya de contener la pertinente habilitación al Gobierno de Navarra para que, en su caso, proceda a la concertación de operaciones de crédito destinadas a cubrir necesidades transitorias de tesorería.

150. De acuerdo con esta idea, resulta correcta la previsión del art. 94.2 de la LFHPN sobre imputación al Presupuesto del ejercicio de los gastos financieros representados por la concertación de operaciones de crédito para la cobertura de necesidades de tesorería; sin embargo, resulta sorprendente, teniendo en cuenta la falta de competencias de la Comunidad Foral de Navarra en materia de política económica y monetaria, la referencia a los posibles ingresos financieros que las operaciones de crédito previstas en el citado precepto de la LFHPN pueden producir y que no atisbamos a comprender, salvo en el improbable caso de concertar operaciones de crédito para colocar los ingresos obtenidos en inversiones financieras que generasen unos rendimientos (ingresos financieros) superiores al coste del endeudamiento (gastos financieros), supuesto en que se produciría un ingreso financiero neto, pero en el que, previsiblemente, se estaría vulnerando el ordenamiento jurídico –ya que dichas operaciones no estarían al servicio de las necesidades transitorias de tesorería–, pese a la ambigua expresión (“mejorar la gestión de la Tesorería”) del art. 94.1 de la LFHPN.

La concertación de operaciones de crédito para la cobertura de las necesidades de tesorería y el reflejo que tales operaciones han de tener en los Presupuestos están mejor resueltas en la redacción dada por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, al art. 101.10 de la LGP, referida al Tesoro público.

jetiva no normativa— establecida en una norma ordinaria (lo que **per se** justificaría las dudas que sobre su constitucionalidad hemos planteado) se modifica la identificación del órgano competente para el otorgamiento de la autorización, que pasa a ser el Gobierno de Navarra —en vez del Parlamento Foral, como correctamente se desprende de la ordenación del crédito público contenida en la LORAFNA—. A la vista del ordenamiento foral ordinario, cabe señalar que el art. 94.1 de la LFHPN no sólo excepciona la exigencia de previa autorización parlamentaria para concertar operaciones de crédito, sino que, además, atribuye dicha concertación a un órgano manifiestamente incompetente, de acuerdo con el ordenamiento jurídico —ordinario y foral— como es el Consejero de Economía y Hacienda. Sin embargo, las deficiencias en que incurre el citado precepto no se detienen en estas dos cuestiones —pese a su importancia y trascendencia— sino que se extienden al régimen jurídico sustantivo de las operaciones de crédito destinadas a la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería y ello debido a dos circunstancias básicas: por una parte, la LFHPN permite la concertación de operaciones de crédito por plazo superior al de liquidación de los Presupuestos, lo que contradice el significado y finalidad de la figura que venimos comentando y, por otra e íntimamente ligada con lo anterior, no prevé que dichas operaciones hayan de quedar canceladas en el transcurso del ejercicio presupuestario en que se concierten y, en todo caso, antes del 31 de diciembre. En consecuencia, una interpretación literal del art. 94.1 de la LFHPN posibilita la concertación de operaciones de crédito no autorizadas por el Parlamento y que pueden perfectamente encontrarse vigentes (es decir, no amortizadas) al finalizar el correspondiente ejercicio presupuestario, de forma que los Presupuestos del ejercicio posterior habrán de consignar los créditos precisos para atender las obligaciones financieras *extrapresupuestarias* pendientes¹⁵¹.

Una correcta ordenación constitucional y estatutaria de las operaciones crediticias concertadas para la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería de la Hacienda Foral debe descansar, a nuestro juicio, en las siguientes bases:

a) El recurso al crédito público es competencia de la Diputación Foral o Gobierno de Navarra, competencia cuyo ejercicio requiere de la previa autorización del Parlamento, conforme el art. 26.a) de la LORAFNA; dicho precepto afecta a la totalidad de las operaciones de endeudamiento de la Comunidad Foral¹⁵², y no establece ninguna excepción fundada en el destino de los ingresos obtenidos, en el plazo de amortización o en cualesquiera otras características de la emisión, de forma que la ordenación estatutaria del crédito público no puede ser ignorada ni enervada, para supuestos particulares, por la LFHPN.

b) Las únicas especialidades de las operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas destinadas a la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería se encuentran recogidas en el no muy afortunado art. 14.1 de la LOFCA, cuya interpretación ha de producirse en conexión con los otros apartados —singularmente el número 3— del citado precepto¹⁵³.

151. La calificación de tales obligaciones como extrapresupuestarias no es imputable al autor de estas líneas, sino que deriva del art. 94.2 de la LFHPN.

152. Como señala FERREIRO LAPATZA, J.J. (op.cit., pg. 206), “los Estatutos de Cantabria, Murcia y Extremadura atribuyen de forma expresa, **siguiendo quizás el inconstitucional ejemplo de la LGP** (...) la potestad de realizar operaciones de tesorería al ejecutivo autonómico sin necesidad de ley previa.

Sólo los Estatutos de Galicia, Asturias, La Rioja, Aragón, Canarias, **Navarra** y Madrid recogen, a nuestro parecer, de forma correcta las exigencias del principio consagrado en el artículo 135 de la Constitución” (la negrita es nuestra).

153. La separación que efectúa la LOFCA entre operaciones de crédito concertadas para cubrir necesidades transitorias de tesorería (apartado 1 del art. 14) y operaciones de crédito para financiar gastos de inversión (apartado 2 del mismo precepto), aparte del diferente plazo de amortización de unas y otras, buscaba excluir para las primeras la exigencia de la previa autorización del Estado, de forma que se sometieran, exclusivamente, a la coordinación intercomunitaria y con la política de endeudamiento del Estado a que se refiere el apartado 4 del art. 14. Sin embargo, los avatares experimentados durante la tramitación parlamentaria de la LOFCA propiciaron una redacción final del precepto tan amplia que caen también bajo su ámbito de aplicación las operaciones concertadas para la cobertura de las necesidades de tesorería.

Especialidades que sólo tangencialmente son de aplicación al problema que suscita la interpretación del art. 94.1 de la LFHPN, en cuanto aquéllas afectan, únicamente, a las relaciones entre el ordenamiento foral y el bloque de la constitucionalidad, pudiendo, en consecuencia, afirmar que no permiten que las normas infraordenadas a la LORAFNA puedan excepcionar sus previsiones en la distribución de las competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo en relación con el crédito público. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que el art. 14.1 de la LOFCA está concebido sobre la base de la distinción –entonces vigente al amparo del texto de la LGP de 1977– entre Deuda del Estado y Deuda del Tesoro, distinción que, entre otros criterios, descansaba sobre el distinto plazo de amortización entrambas clases de Deuda pública del Estado; sin embargo, el citado precepto no exige que las operaciones de crédito por plazo inferior a un año para la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería hayan de cancelarse en el ejercicio presupuestario en el que se conciertan, confiando quizá en que dicha exigencia se contuviese en la normativa interna disciplinadora de la Hacienda de las Comunidades Autónomas.

c) En base a las consideraciones anteriores, las operaciones de crédito de la Comunidad Foral de Navarra dirigidas a la obtención de ingresos con los que cubrir las necesidades transitorias de tesorería derivadas de las diferencias temporales en los flujos monetarios de cobros y de pagos han de sujetarse a los siguientes requisitos: por un lado, han de ser –como cualquier otra operación de endeudamiento– autorizadas por el Parlamento de Navarra, siendo el vehículo natural la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra, ya que las citadas operaciones sólo tienen sentido en el marco de la ejecución de los Presupuestos¹⁵⁴; por otro lado, y dentro del límite de la autorización parlamentaria, la competencia para su concertación corresponde al Gobierno de Navarra –y no al Consejero de Economía y Hacienda como establece la LFHPN–, sin perjuicio del establecimiento de fórmulas jurídicas que permitan cohonstar la indelegabilidad de la competencia con la agilidad que demandan este tipo de operaciones financieras.

Junto a estas exigencias –derivadas de la correcta ordenación en la distribución de competencias financieras entre los órganos básicos de la Comunidad Foral– han de respetarse aquéllas otras que, afectando a los principios presupuestarios y crediticios, buscan la preservación de la identidad de este medio extraordinario de financiación para el cumplimiento de las funciones de la Tesorería de la Hacienda de Navarra, y que, sustancialmente, se reconducen, de una parte, a la necesidad de que las operaciones de crédito convenidas para tal objetivo se amorticen –con cargo a los ingresos ordinarios previstos en el Presupuesto– dentro del mismo ejercicio en que se han concertado¹⁵⁵ y, de otra, a que los gastos financieros generados por las mismas se imputen a los estados de gastos de los Presupuestos Generales de Navarra.

No obstante –y esto es lo que queremos resaltar– la diferenciación no tiene nada que ver con la exigencia de previa autorización legislativa para proceder a la concertación de las mencionadas operaciones crediticias. En este sentido, el art. 17.d) de la LOFCA, como vimos, defiere a los correspondientes Estatutos la regulación de las operaciones de crédito y, en el caso de Navarra, la LORAFNA proclama sin ambages la competencia del Gobierno Foral para la concertación y la previa exigencia de autorización por el Parlamento.

En algunos Estatutos de Autonomía, se atribuye explícitamente la competencia para concertar operaciones de crédito por plazo inferior a un año al Consejo de Gobierno u órgano ejecutivo correspondiente, sin necesidad de previa autorización del poder legislativo (cfr. art. 49 del Estatuto de Autonomía de Cantabria, art. 46 del Estatuto de Murcia), atribución competencial que, a nuestro juicio y pese a la dicción del art. 17.d) de la LOFCA es inconstitucional. La formulación más correcta –en cuanto elimina dudas– es la contenida en el art. 55.4 del Estatuto de la Comunidad de Madrid cuando, tras atribuir al Consejo de Gobierno la realización de este tipo de operaciones, añade que “la Ley de Presupuestos de la Comunidad regulará anualmente las condiciones básicas de estas operaciones”.

154. Cfr. el ejemplo del art. 55.4 del Estatuto de la Comunidad Autónoma de Madrid, citado en la nota anterior.

155. Cfr., *ad exemplum*, el art. 25.2 de la Ley vasca de 25 de noviembre de 1983, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los órganos forales de sus territorios históricos donde se regulan los anticipos de tesorería que puede solicitar la Hacienda del País Vasco a las Diputaciones Forales, con el objetivo de cubrir “los desfases de tesorería que pudieran producirse como consecuencia de las diferencias de vencimiento de los pagos e ingresos derivados de la ejecución de los Presupuestos Generales del País Vasco”, añadiendo que estos anticipos “deberán ser reembolsados en el momento de su vencimiento y, *en todo caso, al finalizar el ejercicio presupuestario en que se hayan solicitado*” (la cursiva es nuestra).

Sólo el cumplimiento de estas exigencias garantiza el respeto de las competencias financieras del Parlamento y del Gobierno de Navarra así como la primacía de los principios presupuestarios básicos e inexcusables en una sociedad democrática. De lo contrario, nos encontraremos con una alteración del equilibrio institucional querido por la LORAFNA, ante una contracción de gastos sin autorización parlamentaria y ante mecanismos de posible consolidación del endeudamiento de la Comunidad Foral, ya que el crédito concertado para cubrir las necesidades de tesorería se sumaría al emitido para la financiación de los gastos de inversión; en definitiva, estaríamos ante actuaciones que denotarían una falta de transparencia notable en la ejecución de los Presupuestos de Navarra.

d) El control del gasto público en Navarra.

El control del gasto público se encuentra inexorablemente ligado al control de la ejecución de los Presupuestos, en la medida en que éstos han de recoger los créditos oportunos para la realización del citado gasto. La tipología de los mecanismos de control es variada y depende de una pluralidad de criterios: órgano competente, objetivos del control, momento de realización, etc.

Si nos centramos en el sujeto que realiza el control, éste puede ser interno o externo, según que se realice por la institución encargada de la ejecución presupuestaria –el Gobierno de Navarra– o por órganos ajenos a él; el control externo, como vimos en el Capítulo segundo, compete al Parlamento de Navarra asistido, como órgano técnico dependiente para el ejercicio de dicha función, por la Cámara de Comptos.

Atendiendo a la finalidad perseguida, podemos distinguir entre controles de legalidad, de oportunidad y de eficacia¹⁵⁶. Por último, en base al criterio temporal, los controles pueden ser previos, simultáneos o posteriores al procedimiento presupuestario; los dos primeros permiten la corrección, en su caso, de las posibles deficiencias en la gestión en tanto que los controles **ex post** posibilitan la exigencia de responsabilidades y la realización de valoraciones globales sobre la ejecución de los Presupuestos, pero no puede influir en la corrección del desarrollo de esta ejecución. Normalmente, los controles previos y/o simultáneos suelen ser, a su vez, controles internos, mientras que los controles posteriores son controles externos: este esquema de generalidad en la conexión entre las diferentes clasificaciones del control del gasto público es aplicable a la Comunidad Foral de Navarra.

El control interno de la ejecución y liquidación de los Presupuestos Generales de Navarra corresponde al Consejero de Economía y Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el art. 8.c) de la LFHPN y a la regulación de dicha competencia se endereza el Título V (arts. 96 a 106) de la norma codificadora de la Hacienda Pública de Navarra. El control interno de la actividad económica y financiera se ejercerá sobre la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos, así como sobre los entes públicos de derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral (art. 96 de la LFHPN). Sobre la delimitación del ámbito subjetivo del control interno hay, sin embargo, que hacer dos matizaciones: por un lado, la función de intervención afecta sólo a la Administración de la Comunidad Foral y sus organismos autónomos (art. 98) y, por otro, el control financiero se extiende no sólo a los órganos mencionados en el art. 96 de la LFHPN, sino también a las entidades públicas o privadas, así como a los particulares, que reciban avales de la Comunidad Foral o subvenciones, créditos o ayudas con cargo a los Presupuestos Generales de Navarra (art. 105).

156. Como señalan MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. (op. cit., pg. 559), el control de legalidad se dirige a “comprobar el exacto cumplimiento de la normativa reguladora de la gestión presupuestaria”; el control de oportunidad, por su parte, se dirige a “la valoración y mérito de esa misma gestión, con base en criterios de oportunidad política, social, económica o de justicia” y, por último, el control de eficacia “realiza un análisis de los resultados alcanzados en relación con los objetivos propuestos, con los medios utilizados, pudiendo consistir en un enjuiciamiento exclusivamente económico de la gestión desarrollada o (...) en una valoración basada en consideraciones de tipo económico pero introduciendo criterios de rentabilidad social, de funcionalidad, etc.”

De estas matizaciones se deduce la existencia en la LFHPN de una distinción fundada en la clase de control interno ejercido por el Departamento de Economía y Hacienda, distinción que nos lleva a diferenciar entre un control de intervención y un control financiero. En una primera aproximación esquemática, y como tal sujeta a ulteriores rectificaciones, puede afirmarse que la denominada función de intervención se corresponde con un control de legalidad, mientras que el control financiero se identifica con un control de oportunidad, aun cuando éste último no excluya la comprobación de la adecuación de la actividad económico-financiera a las disposiciones legales vigentes. Las funciones en que se bifurca el control interno de la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral se ejercerán a través de la Intervención General y la Intervención Delegada, conforme establece el art. 97.2 de la LFHPN, órganos integrados en la estructura administrativa del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

La función interventora –fundamentalmente dirigida al ejercicio de un control de legalidad– comprende el examen y comprobación material de los ingresos y gastos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos, pudiendo recabar los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que se consideren pertinentes, así como los antecedentes y documentos que se estimen precisos. Las fases por las que atraviesa la función interventora pueden sistematizarse del siguiente modo:

a) La intervención crítica o fiscalización previa de todo acto, documento o expediente susceptible de generar derechos y obligaciones de contenido económico, así como los movimientos de fondos o de valores. El art. 100 de la LFHPN especifica los gastos públicos excluidos de la citada intervención¹⁵⁷, al tiempo que habilita, en su apartado 2, al Gobierno de Navarra para que extienda la exclusión de la intervención previa a los gastos de personal y los gastos en bienes corrientes y servicios que no se encuentran sometidos a la exclusión **ope legis** ordenada en el mismo artículo¹⁵⁸. Además de los supuestos de exclusión de la previa fiscalización hay que referirse a los supuestos de fiscalización limitada, que serán determinados por el Gobierno de Navarra –previo informe de la Intervención General– y a los que se refiere el apartado 3 del art. 100 de la LFHPN¹⁵⁹. Por último, es preciso mencionar la posibilidad de sustituir la fiscalización de los derechos –no de las obligaciones– por la toma de razón en la contabilidad pública de la Administración de la Comunidad Foral, de acuerdo con las previsiones del art. 100.6 de la LFHPN; esta fiscalización sustitutiva no obsta a la realización de las actuaciones comprobatorias posteriores que determine la Intervención General.

La Intervención General puede, en el ejercicio de su función fiscalizadora previa, declarar su conformidad o mostrarse en desacuerdo con el fondo o con la forma de los expedientes sujetos a intervención; en este último caso, habrá de formular por escrito los correspondientes reparos, conforme previene el art. 101 de la LFHPN. La conclusión de la función fiscalizadora previa por parte de la Intervención se traduce en un verdadero y propio acto administrativo que ha de entenderse subsumido en el procedimiento de control interno y, por tanto, en el procedimiento de gestión presupuestaria en que aquél, a su vez, se contiene. La declaración de conformidad permite la prosecución del procedimiento de ejecución del gasto público, mientras que un eventual reparo de la Intervención, siempre que afecte a la autorización o disposición del gasto, reconocimiento de obligaciones u ordenación del pago, suspende la tramitación del expediente en los supuestos expresamente tasa-

157. Son los gastos de material no inventariable, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez que se haya intervenido el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven, así como sus modificaciones (apartado 1).

158. Los gastos excluidos de la intervención previa serán, sin embargo, objeto de control posterior, a través de los procedimientos de muestreo que expresamente fije la Intervención General; dichos procedimientos habrán, en todo caso, de garantizar la fiabilidad y objetividad de la fiscalización.

159. En los supuestos de fiscalización limitada, la intervención previa se limitará a fiscalizar la existencia de crédito presupuestario, la contracción de la obligación por órgano competente así como otros aspectos que resulten de interés para el adecuado control de los gastos; para una recta comprensión del ámbito y extensión de la fiscalización, vid, además, los apartados 4 y 5 del art. 100 de la LFHPN.

dos en el art. 102 de la LFHPN¹⁶⁰; en los supuestos en los que la Intervención aprecie en el expediente de gasto defectos u omisiones no esenciales podrá emitir informe favorable, pero la eficacia del acto se condiciona a la subsanación de aquéllos, subsanación de la que deberá darse cuenta al órgano de control interno (art. 104 de la LFHPN).

b) La intervención formal de la ordenación del pago, sobre cuyo contenido guarda silencio la LFHPN; de acuerdo con el esquema suministrado por el ordenamiento general, hay que entender que dicha fase recae sobre el mandamiento de pago y analiza la adecuación a la legalidad del mismo.

c) La intervención material del pago, fase sobre la que también existe una falta de pronunciamiento en la norma reguladora de la Hacienda Pública de Navarra, habiendo de entender que esta fase no se proyecta sobre la pura fiscalización de los documentos del expediente de gasto público, sino sobre la comprobación material del acto liberatorio de la obligación económica de la Hacienda Foral.

d) La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, servicios, suministros y adquisiciones, incluyendo su examen documental.

Expuestas las fases fundamentales de la función interventora, procede, a continuación, examinar el objeto y contenido del control financiero que constituye la segunda función del control interno de la Intervención. Habiéndonos referido, en su momento, al ámbito subjetivo de esta función, conviene que ahora examinemos el objeto del precitado control financiero, al que se refiere el art. 106 de la LFHPN. Esencialmente, el control financiero es un control de oportunidad o de racionalidad en la ejecución del gasto público –y no un puro control de legalidad–, aun cuando esta afirmación pueda parecer sesgada hacia consideraciones jurídicas a la vista del art. 106.1.1º de la LFHPN donde se establece, dentro de la dualidad de objetivos a los que ha de propender dicho control, la comprobación de la adecuación de la actividad económico-financiera a las disposiciones y directrices vigentes; sin embargo, la característica fundamental del control financiero¹⁶¹, que justifica la calificación anteriormente otorgada, viene dada por el hecho de que a su través se persigue examinar el funcionamiento de la organización y de los procedimientos e instrumentos de la gestión económica y financiera del sector público navarro, así como la utilización apropiada de los ingresos públicos, aspectos ambos que deberán determinarse conforme a criterios de eficiencia y economía.

Dos ideas cabe destacar a la vista del art. 106.1.2º de la LFHPN, precepto en el que se establece el objeto fundamental del control financiero: por un lado, que dicho control se cimenta en el análisis económico de la ejecución del gasto público, sin perjuicio de que, a su través, pueda examinarse el cumplimiento de la normativa vigente en esta materia; por otro, que dicho control –aunque sea interno– se orienta a verificar la realización de los principios materiales de justicia en el gasto público proclamados por el art. 31.2 de la CE, cumplimiento de los principios constitucionales que no es exclusivo del control interno, sino, como veremos más adelante, verificable igualmente por la Cámara de Comptos y por el Tribunal de Cuentas. De acuerdo con estas ideas, el control financiero complementa –de modo inexcusable a la vista del ordenamiento constitucional en materia de gasto público– el con-

160. En los casos de suspensión de la tramitación, el informe de la Intervención se trasladará al órgano al que afecte el reparo, quien procederá de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 103 de la LFHPN, donde se diferencia el esquema procedimental según que el reparo provenga de la Intervención-Delegada o de la Intervención General (bien sea actuando por sí misma, bien confirmando el reparo formulado por la Delegada). Teniendo en cuenta la dependencia de la Consejería de Economía y Hacienda y la inserción de la Intervención General en el esquema organizativo del Gobierno de Navarra, el citado precepto de la LFHPN no establece la forma de resolver los incidentes procedimentales motivados por los reparos que afecten a disposiciones de gasto ordenadas por el Consejero de Economía y Hacienda o por el Presidente del Gobierno de Navarra.

161. Vid., en el ámbito estatal, el art. 17 de la LGP donde se produce una sutil pero correcta inversión de los objetivos del control financiero, de modo que este tiene por objeto la comprobación del funcionamiento de los entes públicos “en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan”.

tol de intervención o de legalidad examinado anteriormente, en cuanto una Hacienda democrática no debe perseguir únicamente que el gasto público se ajuste a la legalidad vigente sino que, además, ha de procurar que aquél se ajuste a criterios de eficiencia en la asignación de los ingresos públicos, y, en concreto, en los de carácter tributario por mandato del art. 31.1 de la CE; bajo esta perspectiva, la LFHPN rompe –siguiendo en este punto a la LGP– la inercia que históricamente ha caracterizado el control interno del gasto público en nuestro país y que determinaba que éste fuera un control de pura legalidad, pretiriendo la importancia del control sobre la eficacia en la asignación de los ingresos públicos, que sólo puede determinarse a través de métodos y técnicas suministradas por la ciencia económica.

Frente a las previsiones que para el ámbito estatal sienta la LGP –donde, con buen criterio a nuestro juicio, no se regulan los métodos a través de los cuales se ejerce el control financiero–, el segundo párrafo del art. 106.1º de la LFHPN establece que dicho control se efectuará por la Intervención –o bajo su dirección¹⁶²– mediante procedimientos de auditoría; dada la taxatividad del precepto, parece evidente la imposibilidad de recurrir a otros procedimientos distintos de los nominativamente señalados por la LFHPN para ejercer el control financiero interno de la Administración de la Comunidad Foral. Para nosotros, es preferible, previa la modificación oportuna del ordenamiento foral, dotar de mayor flexibilidad a la Intervención, de modo que ésta –o el Departamento de Economía y Hacienda en el que se incardina orgánicamente– pueda seleccionar libremente los métodos y procedimientos a través de los cuales realizar el susodicho control, ya que ello permitiría la elección individualizada del método de control en función de los objetivos perseguidos y/o de la tipología del órgano o institución sometidos al control financiero.

Aparentemente, la LFHPN no establece el control de eficacia que, en el caso del Estado se realiza (cfr. art. 17.2 de la LGP) a través de dos sistemas: por una parte, el análisis de coste-rendimiento y, por otra, el análisis de resultados-objetivos. A nuestro juicio, esta omisión del legislador foral es intrascendente, por cuanto entendemos que los objetivos y métodos especificados en la normativa estatal pueden ser perfectamente suplidos por una lectura amplia del art. 106.1.2º de la norma básica de la Hacienda navarra, con la única restricción de que dicho control de eficacia habrá de realizarse, de modo exclusivo, mediante procedimientos de auditoría.

La LFHPN no ordena, de modo expreso, la temporalidad de los controles financieros sobre la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, puesto que la periodicidad establecida por el art. 106.1. **in fine** de aquella sólo se refiere a los organismos autónomos mercantiles, los entes públicos de Derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral, entidades en las que las auditorías se realizarán –al menos– una vez al año. Quizá problemas de insuficiencia de medios personales y materiales de la Intervención fueran los que, en su día, motivaron la redacción del precepto comentado, pero a nuestro juicio sería deseable que el control financiero anual –referido al ejercicio presupuestario– se ejerciese también, aunque fuera con carácter mínimo, sobre la Administración de la Comunidad Foral (empleando esta expresión en su sentido presupuestario estricto); este deseo podría cumplirse si tenemos en cuenta que la LFHPN prevé, como vimos, la realización de procedimientos de auditoría por parte de empresas privadas o entidades ajenas a la Intervención dependiente de la Consejería de Economía y Hacienda, de forma que una solución posible sería que los Presupuestos de Navarra consignasen los créditos oportunos para lograr que el control financiero –directamente por la Intervención, indirectamente a través de empresas especializadas– se extendiera a la totalidad de las entidades públicas a las que se refiere el art. 105.1.a) de la propia LFHPN¹⁶³.

162. A nuestro juicio, ello abre la posibilidad de que el control financiero del sector público de la Comunidad Foral de Navarra pueda ser realizado por empresas privadas de auditoría, siempre que los objetivos sean determinados por la Intervención.

163. Desde luego, las propuestas del texto no se verán realizadas mientras el programa 13 (Control interno y gestión contable) del Departamento de Economía y Hacienda, donde se incardinan las dos Secciones del Servicio de Intervención y Contabilidad, tenga unos créditos presupuestarios máximos de 146 millones de pesetas para 1996 (cfr. *Presupuestos Generales de Navarra 1996*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 1996, pg. 40).

Sólo queda, para concluir el examen del control financiero interno, referirnos al objeto del que se proyecta sobre las entidades públicas o privadas y/o sobre los particulares que reciban avales de la Comunidad Foral o subvenciones, créditos o ayudas con cargo a los Presupuestos de Navarra; en este supuesto, el mencionado control se orienta a determinar si las operaciones avaladas o las subvenciones, créditos o ayudas concedidos se destinan a la finalidad para la que fueron concertados u otorgados¹⁶⁴. A nuestro juicio, la LFHPN incurre en el error (que, como veremos más adelante, comparte la LFCCN) de constreñir y limitar absolutamente el ámbito objetivo del control financiero sobre las personas físicas o jurídicas contempladas en su art. 105.1.a) cuando hubiera sido deseable establecer que dicho control se ejercerá a través de los medios y con las finalidades que, en su caso, determinase la propia Intervención. La solución del legislador foral elimina, ciertamente, los riesgos de una duplicidad de controles (de intervención y financiero) por parte de la Intervención –conforme se desprende de la delimitación subjetiva de las funciones de ésta, de acuerdo con el art. 95 de la LFHPN–, pero sí cabe advertir que el control sobre avales, ayudas y subvenciones de la Comunidad Foral dista mucho, a la vista de la legislación vigente, de ser un control efectivo bajo criterios económicos y financieros.

Terminado el examen del control interno de la ejecución del gasto público que establece la LFHPN, debemos, para concluir este epígrafe, referirnos al control externo que corresponde, conforme la LORAFNA, al Parlamento y que se plasma con la aprobación, en su caso, de la Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra. El proceso de formación de las Cuentas Generales de Navarra aparece regulado en la propia LFHPN, mientras que el RPN establece las especialidades del procedimiento legislativo en la tramitación del oportuno Proyecto de Ley, correspondiendo monopolísticamente al Gobierno Foral la iniciativa legislativa, tal como se deduce del art. 18.1 de la LORAFNA y corroboran los arts. 7.d) y 115.2 de la LFHPN¹⁶⁵.

La competencia para elaborar y formular las Cuentas Generales de Navarra corresponde al Departamento de Economía y Hacienda –como centro gestor de la contabilidad pública de la Comunidad Foral– conforme establece el art. 110.a) de la LFHPN. El ámbito subjetivo de las Cuentas Generales de Navarra coincide, lógicamente, con el de la Ley Foral de Presupuestos, puesto que debe producirse una identidad entre las entidades y órganos a los que dicha Ley autorizó el correspondiente gasto público y las entidades y órganos sujetos al control externo que representan las citadas Cuentas Generales. Esta coincidencia, que resulta patente si conectamos los arts. 29 y 113 de la LFHPN, implica que las Cuentas Generales de Navarra han de comprender:

- a) Las Cuentas del Parlamento de Navarra y de la Cámara de Comptos.
- b) Las Cuentas de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos¹⁶⁶.

164. En caso que las ayudas o subvenciones se financien, parcialmente, con cargo a fondos del Presupuesto de la Unión Europea, compete a la Intervención General de la Administración del Estado establecer, de acuerdo con la normativa comunitaria y nacional vigente, la coordinación de controles manteniendo, a estos solos efectos, las necesarias relaciones con la Cámara de Comptos (art. 18.2 de la LGP en la redacción dada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre).

165. La formulación del citado precepto es técnicamente más correcta que la establecida por el art. 10.f) de la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, donde se atribuye a aquél la facultad de “aprobar los Proyectos de Cuentas Generales de Navarra y someterlos a la deliberación del Parlamento”. Aun cuando el citado precepto se inspire en el art. 18.1 de la LORAFNA, conviene tener presente que la intervención del Parlamento en el ejercicio de esta función de control ha de realizarse mediante ley y ello, con independencia de que el art. 11 de la propia LORAFNA, al regular las competencias del órgano legislativo, diferencie entre potestad legislativa y aprobación de los Presupuestos y las Cuentas de Navarra.

La aprobación de las citadas Cuentas a través de Ley Foral guarda así un exquisito paralelismo con las dos primeras fases del ciclo presupuestario, en cuanto corresponde al Gobierno el monopolio de la iniciativa legislativa y al Parlamento la exclusividad inherente al ejercicio de la potestad normativa primaria.

166. El art. 113.b) de la LFHPN unifica la distinción que el art. 29 de la propia Ley establecía al configurar el ámbito subjetivo de los Presupuestos Generales de Navarra entre organismos autónomos mercantiles y administrativos.

- c) Las Cuentas de los entes públicos de Derecho privado de la Comunidad Foral.
- d) Las Cuentas de las sociedades públicas de la Comunidad Foral.

Los estados contables, representativos de la ejecución de los Presupuestos a que se contraen las Cuentas Generales y que comprenderán todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería, habrán de acompañarse de la documentación prevista en el art. 114.2 de la LFHPN y referida a la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos; las cuentas de las sociedades públicas de la Comunidad Foral deberán, además, ir acompañadas de la documentación prevista en el apartado 3 del citado art. 114 de la LFHPN, mientras que el contenido de las Cuentas del Parlamento de Navarra y de la Cámara de Comptos se registrarán por lo establecido en su normativa específica¹⁶⁷.

Por lo que respecta al ámbito temporal de las cuentas y de la documentación anexa, el art. 112 de la LFHPN establece, como norma general, que aquéllas se formarán y cerrarán por períodos mensuales, salvo en lo que atañe a los organismos autónomos (sean mercantiles o administrativos), los entes de Derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral, entidades y organismos donde la formación y rendición de cuentas tendrá, en todo caso, periodicidad anual.

Formadas las Cuentas Generales de Navarra y acompañadas de la documentación adicional prevista en la LFHPN, el Consejero de Economía y Hacienda elevará el correspondiente Anteproyecto al Gobierno de Navarra quien procederá, previas las deliberaciones y modificaciones que estime pertinentes, a la aprobación del correspondiente Proyecto de Ley Foral cuya remisión al Parlamento de Navarra habrá de producirse antes del 15 de septiembre de cada año (cfr. art. 115.2 de la LFHPN). La tramitación parlamentaria del citado Proyecto de Ley y las especialidades del procedimiento legislativo (recogidas en el art. 154 del RPN) fueron estudiadas en su momento, juzgando en consecuencia innecesaria su repetición en este epígrafe.

La competencia del Parlamento de Navarra en orden a la aprobación de la Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra representa el paradigma del control externo sobre el gasto público y sobre la ejecución del Presupuesto en nuestra Comunidad, pero no constituye la única manifestación del citado control. Junto a este mecanismo genuino y específico, cabe referirse igualmente a los mecanismos normales o genéricos del control parlamentario sobre la actividad del Gobierno Foral y, en este sentido, las interpelaciones (arts. 179 a 183 del RPN), las preguntas (arts. 184 a 190 del RPN) y las mociones (reguladas en el Título XII del reiterado RPN) pueden, eventualmente, constituir mecanismos parlamentarios adicionales para que el órgano legislativo controle la acción del Gobierno en materia de Presupuesto y de gasto público; además ha de destacarse el papel fundamental que, en su caso, pueden jugar los debates de la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos del Parlamento de Navarra¹⁶⁸ y, en su caso, los debates de las Comisiones Especiales creadas para un trabajo concreto, de acuerdo con los mecanismos, funciones y procedimiento previstos en los arts. 60 a 62 del RPN.

Finalizado el estudio de los controles –interno y externo– del Presupuesto de Navarra, resta por examinar el papel de la Cámara de Comptos, aun cuando ya adelantamos y justificamos en el Capítulo II de este trabajo nuestra opinión contraria a considerar que dicha institución tradicional pueda encuadrarse dentro de los órganos de control externo de la actividad presupuestaria de la Comunidad Foral. Su posición en el ordenamiento jurídico, como órgano técnico dependiente del Parlamento de Navarra, hace posible el mantenimiento de esta tesis, lo que no impide examinar en este epígrafe sus facultades y competencias, conforme aparecen recogidas en su normativa específica.

167. Cfr. Disposición Adicional Primera, número 4 en relación con el art. 114.1 de la LFHPN.

168. Se trata, conforme el art. 58.1 del RPN, de una de las Comisiones ordinarias del Parlamento de Navarra.

La función básica de la Cámara de Comptos es la fiscalización de la gestión económica y financiera del sector público de la Comunidad Foral, así como de aquellos fondos que tengan la consideración de públicos; si bien el art. 4.1.a) de la LFCCN incluye dicha función entre las *propias* de la Cámara de Comptos, conviene señalar que dicho calificativo no debe suponer para nosotros un desconocimiento de la posición de dicha institución en el entramado institucional diseñado por la LORAFNA ni, en lo que ahora interesa, implica considerar que dicho órgano desempeña un papel autónomo e independiente en el control de la gestión presupuestaria de la Comunidad Foral, puesto que los resultados del ejercicio de sus funciones han de ser transmitidos al Parlamento de Navarra sin que sea, en consecuencia, posible un control externo **autónomo e independiente** por la Cámara de Comptos, que no se relacione con el poder legislativo de la Comunidad Foral.

Dentro de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos –y dejando de lado, al haber sido tratado en otro lugar, sus facultades en orden al examen y censura de las Cuentas Generales de Navarra¹⁶⁹–, conviene examinar las competencias que conforme su ley específica tiene atribuidas y que pueden esquematizarse del siguiente modo:

a) La verificación de la contabilidad pública en la fase de ejecución de los Presupuestos¹⁷⁰, habiendo de informar de sus resultados al Parlamento de Navarra cuando la Cámara de Comptos lo estime pertinente o cuando dicha información sea solicitada por el propio Parlamento. Los informes¹⁷¹ sobre la contabilidad pública habrán de elaborarse trimestralmente y serán publicados en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra, de conformidad con lo previsto en el art. 9.1 de la LFCCN¹⁷²; tales informes han de recoger el desarrollo y ejecución de los Presupuestos y el reflejo de la situación patrimonial de la Comunidad Foral según los criterios contables generalmente aceptados.

b) La emisión de los informes de fiscalización. Tales informes pueden, a su vez, subdividirse en dos categorías, según que sean requeridos por el Parlamento de Navarra o que se realicen por iniciativa propia de la Cámara de Comptos. En el primer caso, los informes –específicos y no sujetos a planificación previa– se realizan a instancia de parte (en concreto por cualesquiera de los órganos señalados en el art. 5.1 de la LFCCN¹⁷³) debiendo, en consecuencia, ser solicitados de forma expresa –con fijación, a nuestro juicio y aunque no se señale explícitamente por el ordenamiento foral, del alcance y de los objetivos a alcanzar con los precitados informes–.

En el segundo caso, la Cámara de Comptos por propia iniciativa –es decir, sin previa intimación del Parlamento o de cualquier otro órgano de la Comunidad Foral– y sobre la

169. Examen y censura a los que se refieren los arts. 8.b) de la LFCCN y 199 del RPN; a nuestro modo de ver es técnicamente más correcta la redacción dada por el art. 154.1 del propio RPN, en cuya virtud las facultades de la Cámara de Comptos se ejercen sobre el correspondiente *Proyecto de Ley Foral* elaborado por el Gobierno de Navarra, puesto que la deliberación del Parlamento no versa sobre las Cuentas sino sobre el Proyecto de Ley.

170. Es evidente que, además, la Cámara de Comptos ha de informar sobre la contabilidad pública en el momento de examinar y censurar el Proyecto de Ley Foral sobre Cuentas Generales de Navarra, habida cuenta que tales Cuentas han de formarse sobre la base de la contabilidad pública de Navarra.

171. De acuerdo con el art. 9.1 de la LFCCN, la Cámara de Comptos formalizará sus actuaciones en Informes y Memorias; por su parte, el RPN habla exclusivamente de los Informes de la Cámara de Comptos, refiriéndose igualmente a los Dictámenes del citado órgano (cfr. arts. 154 y 199), pero sin citar las Memorias.

Parece previsible que la LFCCN se haya inspirado en la terminología utilizada por la LOTCu, cuyo art. 12 se refiere a los “informes o memorias ordinarias o extraordinarias”, así como a las “mociones y notas que se elevarán a las Cortes Generales”. Si en el caso del Tribunal de Cuentas las expresiones informes y memorias parecen sinónimas (cfr. art. 13 de la LOTCu), creemos que la misma solución se desprende en el ordenamiento foral, de modo que pueden utilizarse indistintamente ambos términos para designar los documentos en los que la Cámara de Comptos formaliza sus actuaciones.

172. El art. 200.2 del RPN de 1985 ordenaba la publicación de tales informes; sin embargo, la publicación en el BOPN ha sido silenciada en el Título XIV del Reglamento vigente de 2 de febrero de 1995.

173. Cfr. *ibidem* el art. 199.1 del RPN; los órganos que pueden requerir tales informes son el Pleno, las Comisiones, así como la Mesa y la Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra.

base de su programa de fiscalización anual¹⁷⁴ podrá emitir los informes que estime oportunos para la puesta en conocimiento del Parlamento de Navarra¹⁷⁵.

c) La realización de los informes de fiscalización sobre la gestión pública que, por imperativo legal, le solicite el Gobierno de Navarra o que, con carácter excepcional, le demande el propio Gobierno, previo acuerdo en este último caso de la Mesa y Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra. Mientras que en el primer supuesto, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos sólo puede ser instado por el Gobierno de Navarra en los casos tasados por el ordenamiento jurídico, en el segundo la competencia-deber de la Cámara no se somete, objetivamente, a causas prefijadas por el ordenamiento jurídico, sino que deriva de la solicitud del Gobierno de Navarra cuya validez aparece supeditada al previo acuerdo de la Mesa y Junta de Portavoces del Parlamento Foral.

La función fiscalizadora de la Cámara de Comptos –y las manifestaciones de dicha función previamente esquematizadas, de conformidad con el art. 8 de la LFCCN– tiene un triple objetivo, puesto que los controles que a su través se ejercen son controles de legalidad, de eficacia y de economía o de eficiencia (cfr. apartados 2 a 4 del art. 9 de la LFCCN). Este triple objetivo coincide con el asignado por la norma básica de la Hacienda navarra a la Intervención como órgano de control interno, salvando las diferencias formales que existen entre el art. 9 de la LFCC y el art. 106 de la LFHPN (en concreto, la falta de previsión expresa de un control de eficacia en ésta última, aspecto al que ya nos hemos referido).

A diferencia de la LGP y de la propia LFHPN, el art. 9 de la LFCCN se limita a definir los objetivos perseguidos con cada uno de los controles ordenados pero no regula los métodos para su consecución, silencio que nos parece positivo en cuanto permite que la Cámara de Comptos determine, en cada caso, los procedimientos y técnicas a través de los cuales controlar la legalidad, la eficacia y la eficiencia del gasto público navarro sometido a fiscalización. Mientras que el control de legalidad tiene como objetivo analizar la observancia del ordenamiento jurídico en el ejercicio de la actividad financiera del sector público de la Comunidad Foral sujeto a fiscalización, el control de eficacia busca determinar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos examinando, en su caso, las desviaciones producidas y las causas que puedan haberlas originado¹⁷⁶; por último, el control de economía o de eficiencia pretende analizar el modo de consecución de los objetivos previstos en los programas presupuestarios, atendiendo al menor coste en la realización del gasto público¹⁷⁷.

Estos dos últimos controles pueden subsumirse en un control de racionalidad en la ejecución del gasto público que, unido al control de legalidad, conforman la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos, poniéndola instrumentalmente al servicio de los principios contemplados en los arts. 31.2 y 133.4 de la CE, a los que debe subordinarse la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral de Navarra.

Para el ejercicio de la función fiscalizadora, enderezada el cumplimiento de los objetivos antedichos, el ordenamiento foral atribuye a Cámara de Comptos un conjunto de

174. El programa anual de fiscalización de la Cámara de Comptos se aprueba por su Presidente, previa audiencia de los auditores –vid. art. 15.2.K).a) de la LFCCN–.

175. Amén de dirigir el informe correspondiente al Parlamento, el Presidente de la Cámara de Comptos podrá solicitar –por iniciativa propia– su comparecencia ante el Pleno, las Comisiones correspondientes y la Mesa y Junta de Portavoces del Parlamento, conforme previene el art. 199.2 del RPN.

176. En el caso del Estado, vid. art. 13.1.b) de la LOTCu, donde se habla del cumplimiento de las previsiones y de la ejecución de los Presupuestos; en el caso del control interno estatal, el art. 17.2 de la LGP subsume la verificación del grado de cumplimiento de los objetivos de los programas presupuestarios en el control de eficacia.

177. Recordemos que, en el caso del control interno del Estado, el análisis del coste-rendimiento se subsumía en el control de eficacia (art. 17.2 de la LGP).

facultades, potestades y prerrogativas que, recogidas en el art. 10.1 de la LFCCN¹⁷⁸, se traducen en verdaderos y propios deberes para los destinatarios –los organismos y entidades integrantes del sector público navarro– que deben proporcionar –previo requerimiento del órgano fiscalizador– todos los datos, informes, documentos o antecedentes que obren en su poder así como facilitar el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos, incluso consintiendo la presencia *in situ* de ésta en las oficinas de la entidad o dependencia administrativa sometida a control y fiscalización. El incumplimiento de los requerimientos de la Cámara de Comptos conlleva la adopción de las medidas señaladas en el art. 10.3 de la LFCCN¹⁷⁹, habiendo además de poner en conocimiento del Parlamento de Navarra la falta de colaboración de los obligados a prestársela¹⁸⁰. Frente a las previsiones contenidas en el ordenamiento estatal, la normativa foral no contempla la posibilidad de imponer sanciones pecuniarias¹⁸¹ ni ordena expresamente la iniciación del oportuno expediente de reintegro en caso de que el requerimiento incumplido por el obligado se refiera a los justificantes de inversiones o de gastos públicos aun cuando hay que entender, con base en el art. 3.2 de la LFCCN que la Cámara de Comptos habrá de dar traslado al Tribunal de Cuentas en caso de apreciar indicios de responsabilidad contable por entender que el comportamiento de la autoridad, funcionario u órgano administrativo podría integrarse en alguno de los tipos infractores contemplados en el ordenamiento vigente¹⁸².

Conviene además resaltar que la Cámara de Comptos puede –en el ejercicio de su función fiscalizadora– proponer y recomendar las medidas que estime oportunas para mejorar el control y la gestión económico-financiera del sector público de la Comunidad Foral de Navarra; estas propuestas deberán hacerse constar en el correspondiente informe o memoria y de las mismas habrá de darse traslado al organismo controlado y, lógicamente, al propio Parlamento de Navarra, destinatario último de las actuaciones de la Cámara de Comptos. Las propuestas, recomendaciones o sugerencias contenidas en el informe de fiscalización podrán ser asumidas por los organismos y entidades sometidos a control, habiendo de dar cuenta la Cámara de Comptos al Parlamento de Navarra en los informes o memorias posteriores sobre la eventual adopción por aquéllos de las medidas propuestas y dirigidas a la corrección de las deficiencias observadas en su gestión económico-financiera. Vuelve así a ponerse de relieve el papel de la Cámara de Comptos en el conjunto de las instituciones de Navarra, en la medida en que no cabe que aquélla disponga medida imperativa alguna en caso de que los organismos controlados incumplan las sugerencias o propuestas formuladas en sus informes precedentes; la única reacción permitida por el ordenamiento foral consiste en la puesta en conocimiento del Parlamento de Navarra de la prosecución de las deficiencias observadas y que cuya corrección proponía la Cámara de Comptos con sus sugerencias¹⁸³.

Breves son, por último, las consideraciones que cabe realizar sobre la función de asesoramiento de la Cámara de Comptos, a la que se refieren los arts. 4.1.b) y 5 de su norma reguladora. Pese a la proclamación del primero de los preceptos citados, consideramos que no se trata de una función propia de la Cámara de Comptos, sino que tiene un mar-

178. El citado precepto establece las potestades de la Cámara de Comptos en el ejercicio de su función fiscalizadora; en el caso de la función de asesoramiento, las facultades de la Cámara se contemplan en el art. 5.2 de la LFCCN. Sin embargo, hay una diferencia fundamental entre ambas potestades, derivada del hecho de que la LFCCN sólo prevé la adopción de medidas coercitivas en el caso de incumplimiento de los deberes ligados al ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos o, expresado en otros términos, el ordenamiento foral no prevé medidas sancionadoras en caso de incumplimiento del deber de suministrar datos, informes y documentos para el cumplimiento de la función de asesoramiento de la Cámara de Comptos.

179. Las medidas previstas en dicho precepto son las siguientes: a) requerimiento conminatorio por escrito de los obligados a la colaboración; b) notificación a sus superiores y c) comunicación al Gobierno de Navarra.

180. Previsión literalmente copiada del art. 7.3 *in fine* de la LOTCu.

181. Cfr. art. 30.5 de la LFTCu y la habilitación que, en favor de ésta, se contiene en el art. 7.3 de la LOTCu.

182. En este sentido, el comportamiento del funcionario u órgano que se negase a entregar la documentación requerida por la Cámara de Comptos podría integrarse en el tipo previsto en el art. 117.e) de la LFHPN.

183. La situación es similar en el caso del Tribunal de Cuentas del Estado; sin embargo, hay una diferencia en la posición de éste y la de la Cámara de Comptos, ya que en caso de que las medidas propuestas por el Tribunal de Cuentas se refieran a la gestión económico-financiera de las Comunidades Autónomas (por ejemplo, Navarra), el Parlamento Foral habría de dictar, en su caso, las disposiciones necesarias para su cumplimiento y aplicación (cfr. art. 14.2 de la LOTCu).

cado carácter adjetivo o secundario en relación con su función básica de fiscalización. Hasta tal punto cabe defender esta apreciación que la LFCCN no regula de modo autónomo –como hace con la función fiscalizadora, a la que dedica un Capítulo específico– el ejercicio de esta función; además, como hemos visto, la normativa foral contempla de forma fragmentaria e incompleta las potestades de la Cámara de Comptos en el ejercicio de la citada función, no previendo los efectos derivados del incumplimiento de los deberes que son exigibles a los organismos e instituciones del sector público navarro para el desempeño de dicha función.

La función de asesoramiento al Parlamento no puede ser ejercida de modo autónomo por la Cámara de Comptos sino previa solicitud de aquél y versará sobre las materias económicas y financieras que el órgano legislativo estime pertinente; nada dice la LFCCN sobre la forma de documentar los resultados de la función de asesoramiento de la Cámara de Comptos, lo que, a nuestro juicio, abunda en la consideración del carácter residual y adjetivo que dicha función tiene dentro de los cometidos del órgano técnico y auxiliar de control externo del gasto público de la Comunidad Foral.

La solicitud de asesoramiento –que constituye una facultad del Parlamento– aparece regulada en el art. 199 del RPN, pudiendo ser requerida por el Pleno, las Comisiones, la Mesa del Parlamento o la Junta de Portavoces y versará sobre los asesoramientos e informes técnicos que se estimen necesarios para las actuaciones del órgano legislativo, siendo posible recabar, si así se estima procedente, la comparecencia del Presidente de la Cámara de Comptos.