



## Deudas tributarias prescritas, (2008 a 2015)



Noviembre de 2016



CÁMARA DE  
COMPTOS  
DE NAVARRA  
NAFARROAKO  
KONTUEN  
GANBERA



## ÍNDICE

	PÁGINA
I. INTRODUCCIÓN.....	3
II. OBJETIVO Y ALCANCE .....	4
III. NOTAS GENERALES SOBRE LA PRESCRIPCIÓN E INSOLVENCIA.....	5
IV. CUANTIFICACIÓN DE LAS DEUDAS PRESCRITAS ENTRE 2008 Y 2015 Y OPINIÓN DE CUMPLIMIENTO DE LEGALIDAD	15
IV.1. Deuda prescrita en el periodo de 2008 a 2015.....	15
IV.2. Opinión de cumplimiento de legalidad .....	19
V. OBSERVACIONES QUE NO AFECTAN A LA OPINIÓN EMITIDA Y RECOMENDACIONES.....	20
V.1. Observaciones que no afectan a la opinión de cumplimiento.....	20
V.2. Recomendaciones .....	25





## I. Introducción

A petición del grupo parlamentario de Podemos-Ahal Dugu, la Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra acordó el 25 de enero de 2016 solicitar a la Cámara de Comptos la realización de un informe de fiscalización sobre *“las cuantías prescritas en el periodo de 2008 a 2015, las causas y las actuaciones de la Hacienda Tributaria de Navarra para evitar su prescripción”*.

Al objeto de dar cumplimiento a esta petición, se incluyó en el Programa de Fiscalización de 2016 de esta Cámara la realización del mencionado trabajo.

La Cámara de Comptos ha planificado y ejecutado una fiscalización de cumplimiento de la legalidad para emitir una opinión sobre si la prescripción de deudas tributarias realizadas por la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante HTN) resultan conforme, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables a la gestión de los fondos públicos.

El ámbito temporal de nuestro trabajo se ha extendido, de acuerdo con la petición parlamentaria, al periodo de 2008 a 2015.

El informe se estructura en cinco epígrafes, incluyendo esta introducción. En el segundo se indica el objetivo y alcance del trabajo realizado. Unas notas generales sobre la prescripción e insolvencias se recogen en el epígrafe tercero. En el cuarto presentamos la cuantificación de las deudas prescritas en el periodo analizado y nuestra opinión sobre el cumplimiento de legalidad en las mismas. Finalmente en el quinto, reflejamos las observaciones obtenidas que no afectan a la opinión así como las recomendaciones que se emiten al objeto de mejorar la gestión.

El trabajo de campo lo ejecutó, entre mayo y septiembre de 2016, un equipo integrado por una técnica de auditoría y un auditor, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara.

Los resultados de esta actuación se pusieron de manifiesto a los actuales Consejero de Hacienda y Política Financiera y Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra y a las personas que ejercieron tales cargos en la legislatura anterior, para que formularan, en su caso, las alegaciones que estimasen oportunas, de conformidad con lo previsto en el art. 11.2 de la Ley Foral 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra. Transcurrido el plazo fijado, no se han recibido alegaciones.

Agradecemos al personal del Servicio de Recaudación de la HTN la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.





## II. Objetivo y alcance

De acuerdo con la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos y atendiendo la citada petición parlamentaria, se ha incluido en su programa de actuación de 2016 la elaboración de un informe sobre “*la prescripción de deudas tributarias en el periodo de 2008 a 2015*”.

El objetivo de nuestro informe consiste en expresar una opinión sobre el cumplimiento de legalidad sobre las prescripciones realizadas por la HTN en el periodo de 2008 a 2015 así como la cuantificación de las mismas y su adecuado tratamiento procedimental y contable.

El marco normativo que resulta aplicable está constituido fundamentalmente por:

- Ley Foral 13/2007, de la Hacienda Pública de Navarra.
- Ley Foral 13/2000, General Tributaria de Navarra.
- Decreto Foral 177/2001, de Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra.
- Decreto Foral 119/2007, por el que se aprueban los Estatutos de la HTN.
- Decreto Foral 135/2015, por el que se aprueban los nuevos Estatutos de la HTN.
- Las correspondientes resoluciones por las que se aprueban las prescripciones de deuda tributaria en dichos ejercicios.

En cuanto al alcance del trabajo, se ha analizado fundamentalmente el marco general que regula la prescripción de las deudas tributarias, su cuantificación para el periodo solicitado y, sobre una muestra de ellas, el análisis sobre su adecuada autorización y respaldo justificativo, el proceso de gestión de cobro aplicado sobre dichas deudas prescritas y su correcto tratamiento contable.





### III. Notas generales sobre la prescripción e insolvencia

La extinción de las deudas a favor de la Administración de la Comunidad Foral puede efectuarse por las siguientes fórmulas:

- Pago.
- Cumplimiento de los calendarios de aplazamiento y fraccionamiento del pago.
- Prescripción.
- Compensación.
- Condonación.
- Insolvencia probada.

La **prescripción** extingue la deuda tributaria por el mero transcurso del tiempo. Para determinar tal transcurso debemos distinguir dos situaciones, en función de la propia naturaleza de la deuda:

a) Deuda tributaria. De acuerdo con la Ley Foral 13/2000, General Tributaria, prescriben a los cuatro años el derecho a favor de la Administración Foral para practicar la liquidación, el cobro, la imposición de sanciones tributarias y el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

b) Deudas de derecho público no tributarias. Con carácter general, prescribe a los cuatro años el reconocimiento, liquidación y cobro de estas deudas. No obstante, las leyes específicas reguladores de distintos ingresos de esta naturaleza fijan otros plazos de prescripción, desde seis meses hasta los citados cuatro años.

En relación al derecho de cobro de las deudas, el plazo de cómputo de la prescripción comenzará a contarse desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario. Dicho plazo se interrumpirá:

a) Por cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda.

b) Por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado al pago encaminada a la recaudación o aseguramiento de la deuda. Estas actuaciones deben de estar debidamente documentadas.

c) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo de plazos de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago a la Administración.





- La aplicación de la prescripción puede realizarse por dos vías:

a) Individualmente a instancia del deudor, por resolución del servicio de Recaudación, por resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo o por sentencias de lo contencioso-administrativo.

b) De oficio por la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) a propuesta del Servicio de Recaudación, mediante la formulación de expedientes colectivos para declarar la prescripción de todas aquellas deudas prescritas en el año que no hayan sido declaradas individualmente. Estos expedientes, que son la fórmula habitualmente utilizada por la Administración para dar de baja las deudas, serán aprobados por el director gerente de la HTN, previa fiscalización del órgano interventor.

Una vez declarada la prescripción, las deudas correspondientes serán dadas de baja en la contabilidad con signo negativo.

- En cuanto a sus efectos y extensión, la prescripción extingue la deuda al obligado al pago de la misma. Sobre quién es el obligado al pago, la normativa señala dos categorías:

a) El deudor principal.

b) Otros obligados tributarios.

El deudor principal es el sujeto pasivo de los tributos, lo sea como contribuyente, sustituto, retenedor u obligado a ingresar en cuenta a quien se haya notificado reglamentariamente la correspondiente liquidación o que por precepto legal debe autoliquidar aquélla e ingresar su importe en la HTN. Así mismo los sujetos infractores, por las sanciones impuestas.

La figura de la derivación de responsabilidad permite dirigir el procedimiento recaudatorio a otros obligados tributarios distintos del deudor principal. La situación del nuevo responsable no es idéntica a la del citado deudor principal, pues él no ha realizado el hecho imponible y su obligación nace cuando se dan las circunstancias previstas legalmente para cada supuesto de responsabilidad.

La normativa regula dos formas de derivación de responsabilidades: solidaria y subsidiaria. La presunción legal es la de subsidiariedad.

a) Los responsables solidarios. Puede derivarse en cualquier momento de la gestión de cobro del vencimiento de la deuda, tanto si está en periodo voluntario como en fase ejecutiva (apremio o embargo).

b) Los responsables subsidiarios. Esta derivación se realizará previa declaración de fallido del deudor principal y de los solidarios, en su caso; es decir, una vez agotado todo el procedimiento de apremio frente a los citados deudores, principal y solidarios.





Todos responderán al cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, salvo las excepciones previstas en las leyes.

Los órganos de recaudación son los competentes para declarar la derivación de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta derivación debe adoptarse por un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance; este acto deberá ser notificado a los responsables y se hará mención, entre otros aspectos, de los elementos esenciales de la autoliquidación o liquidación administrativa generadora de la deuda cuya responsabilidad se deriva y de la apertura del periodo voluntario de pago; el importe derivado alcanzará la totalidad de la deuda liquidada o autoliquidada sin incluir las sanciones tributarias ni el recargo de apremio. Una vez transcurrido el citado periodo voluntario de pago, se devengarán los recargos e intereses del periodo ejecutivo sobre el importe derivado, siguiéndose para su cobro el procedimiento de apremio.

• Para declarar una deuda como prescrita, los servicios de la HTN deben previamente:

a) Investigar si ha existido algún acto administrativo que hubiere interrumpido el plazo de prescripción.

b) Realizar, debidamente documentadas, las gestiones oportunas para el cobro de la deuda, verificando la existencia de bienes susceptibles de embargo y ejecución (inmuebles, cuentas corrientes, salarios, pensiones...), posible utilización de la vía de la compensación o posibilidad de declarar responsables solidarios, subsidiarios o sucesores.

Respecto a la compensación, ésta puede realizarse contra cualquier pago de gasto presupuestario o contra créditos a favor del deudor reconocidos por la HTN.

La prescripción puede alcanzar tanto a deudas no apremiadas como apremiadas.

• Dentro del concepto de prescripción se incluye igualmente su aplicación a la devolución de ingresos indebidos. Así, la Ley Foral 13/2000, General Tributaria fija también el plazo de cuatro años para la prescripción de estos ingresos indebidos, aplicándose de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo. Se realiza mediante informe del Servicio de Recaudación y por resolución del director gerente de la HTN, una vez verificado que no ha sido interrumpido dicho plazo de cuatro años por actuaciones fehacientes de los obligados tributarios que pretendieran la devolución de los importes indebidamente ingresados. La naturaleza de los mismos es muy diversa: desde sentencias y resoluciones, convenios sin efectos hasta errores y redondeos. Estos ingresos indebidos se darán de baja en la contabilidad con signo positivo.





- Así mismo señalamos la importancia en los últimos años de las declaraciones de concurso de acreedores por empresas con deudas tributarias con la Administración. La gestión de estas deudas, que suele resultar un proceso largo y complejo, conlleva la realización de numerosas actuaciones de investigación y comprobación así como personarse la HTN en el correspondiente procedimiento judicial.

- Derechos económicos de baja cuantía. Al objeto de favorecer la gestión tributaria, el artículo 17 de la LFHP establece que *“El Consejero de Economía y Hacienda podrá disponer la no liquidación de deudas o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que fije como insuficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen”*.

Este artículo no ha sido desarrollado en el ámbito foral, lo que afecta de manera considerable a la gestión de deudas tributarias de escasa cuantía y, por ende, a su prescripción.

Al respecto señalamos la regulación vigente en el Estado que establece básicamente:

a) Se acordará la anulación y baja en contabilidad de todos aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la Hacienda Pública de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros.

b) Lo anterior será aplicable igualmente para las deudas en gestión recaudatoria en periodo ejecutivo inferiores a tres euros.

c) No se practicará liquidación por intereses de demora del periodo ejecutivo, cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a 30 euros. Esta limitación no afectará a los intereses generados por aplazamiento/fraccionamiento de pago.

Se justifica esta regulación desde un punto de vista estrictamente económico, dado que dichas cuantías resultan insuficientes para la cobertura del coste que representa su exacción y recaudación.

A la fecha de redacción de este informe, se está tramitando desde la HTN una orden foral que desarrolla dicho artículo, estando prevista su entrada en vigor para el ejercicio de 2017.

Sobre **otras formas de extinción** de la deuda que afecta a nuestro trabajo indicamos:

**Compensación de deudas** con créditos a favor del contribuyente.







**Condonación de deudas.** La extinción de deudas tributarias por esta vía solo podrá efectuarse en virtud de una Ley Foral que determine la cuantía y los requisitos para tal condonación y para su extinción.

**Insolvencia.** Las deudas que no hayan podido ser efectivamente recaudadas por haber sido declarado fallidos los obligados al pago o sus responsables, se declararán provisionalmente incobrables, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción. Vencido este plazo sin hacerse efectiva, tal deuda quedará definitivamente extinguida.

Son deudores fallidos aquellos cuya deuda tributaria no puede hacerse efectiva en el procedimiento de apremio por la insolvencia de los mismos y de los demás responsables, si los hubiere, o por desconocerse su paradero. La declaración de fallido será aprobada, previo informe del servicio de Recaudación, por el director gerente de la HTN atendiendo al principio de eficacia en la gestión de los recursos disponibles y aplicando los criterios de cuantía, origen, naturaleza o antigüedad de las deudas afectadas. El procedimiento para su declaración básicamente contendrá fundamentalmente la siguiente documentación:

- a) Sobre el paradero del deudor principal o de los responsables solidarios, certificado de la Alcaldía que acredite su no residencia en el último o único domicilio conocido.
- b) En el caso de insolvencia, inexistencia de bienes embargables del deudor principal o de los responsables solidarios.
- c) Inexistencia de responsables subsidiarios.

Demostrada su insolvencia y, en su caso, su paradero desconocido, el crédito se considerará incobrable, dándose de baja en sus respectivas cuentas. Tal declaración no impide posteriores actuaciones de cobro de la HTN contra quien proceda, en tanto no se extinga la deuda.

Así mismo, es relevante indicar que la declaración de fallido es el trámite previo para proceder a la derivación de responsabilidad, salvo en el supuesto de responsabilidad solidaria que no precisa tal declaración.

Declarado fallido un deudor, las deudas del mismo con vencimiento posterior a tal declaración, se consideraran vencidas y serán dadas de baja por referencia a la misma, salvo que se aporte información o datos para su revisión.

Corresponde a la HTN la revisión de los fallidos por si se diera la circunstancia de una solvencia sobrevenida al mismo o a sus responsables y siempre que no medie la prescripción de dichas deudas. En el supuesto de que se detecte tal solvencia, se reabre el procedimiento ejecutivo.





### *Órganos responsables de la gestión de la prescripción y procedimiento básico de la misma.*

La Hacienda Tributaria de Navarra es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, de la aplicación del sistema tributario de la Hacienda Pública de Navarra.

Corresponde a la Hacienda Tributaria de Navarra coordinar adecuadamente todos los elementos personales, materiales y técnicos para lograr una correcta y eficaz gestión y recaudación de los tributos, a fin de alcanzar un escrupuloso y general cumplimiento de la normativa fiscal, sin menoscabo de la seguridad jurídica del contribuyente, con minimización de la presión fiscal indirecta que la referida normativa origina. Para ello, la Hacienda Tributaria de Navarra realizará cuantas actividades contribuyan al cumplimiento de sus fines.

Dentro de su estructura y dependiendo directamente del Director Gerente, se contempla el Servicio de Recaudación que ejerce la dirección y control de la gestión recaudatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra; tiene asignadas, entre otras y a los efectos de este trabajo, las siguientes funciones:

- La dirección técnica y control de la gestión recaudatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra.
- La coordinación de criterios y, en su caso, la resolución de los recursos interpuestos contra los actos dictados en el procedimiento de recaudación.
- La dirección y, en su caso, resolución y gestión de las acciones a emprender en los procedimientos concursales o especiales.
- La fijación de criterios de actuación o ejecución de acciones en la gestión recaudatoria de deudas que afecten a personas o entidades de sectores económicos con dificultades estructurales o coyunturales, con el fin de hacer posible el cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Tributaria de Navarra.
- La compensación de las deudas de acuerdo con las competencias atribuidas por las disposiciones en vigor.
- La instrucción de los expedientes de prescripción de oficio.
- La elaboración de la memoria del Servicio.

Para el cumplimiento de sus fines, este servicio se estructura en las siguientes secciones, la cual se ha mantenido básicamente en el periodo analizado (2008 a 2015):

- a) Gestión de Aplazamientos.
- b) Recaudación Ejecutiva.





c) Procedimientos Especiales.

d) Aplicación y Control de la Recaudación.

De estas secciones, la que afecta al trabajo a realizar es fundamentalmente la Sección de Procedimientos Especiales, ya que, entre sus funciones, están las siguientes:

- La gestión recaudatoria y control de todas aquellas deudas correspondientes a deudores sometidos a procedimientos concursales, ejerciendo, en su caso, la representación de la Comunidad Foral de Navarra en las Juntas, Comisiones, Administraciones Concursales y órganos de gestión asimilables.

- El control y ejercicio de las actuaciones que sean necesarias realizar en defensa de los derechos de la Hacienda Tributaria de Navarra en los procesos de disolución y liquidación u otros acuerdos adoptados por entidades que puedan perjudicar dichos derechos.

- La gestión del cobro en periodo ejecutivo de las deudas superiores a 150.000 euros; la deudas inferiores a ese importe son competencia de la Sección de Recaudación Ejecutiva.

- La tramitación de los expedientes de derivación de responsabilidad.

- La tramitación de las declaraciones de insolvencias propuestas por los órganos de recaudación y la gestión de los deudores fallidos.

- La tramitación de los expedientes de prescripción de oficio.

- La gestión, control y ejecución material de los procesos de los ingresos indebidos derivados de su gestión (hasta septiembre de 2015).

- La gestión de los recursos de reposición de todo el Servicio.

- La elaboración de las estadísticas necesarias para el control de la gestión de las actividades de la Sección.

- La elaboración periódica de listados comprensivos de deudores en situación de incumplimiento relevante de sus obligaciones tributarias con la Hacienda Pública de Navarra para su posterior publicación (desde 2016).

Hasta septiembre 2015 –fecha de reforma de los estatutos de la HTN–, correspondía a esta Sección la citada gestión de los ingresos indebidos. Desde esa fecha, tal función está asignada a la Sección de Aplicación y Control de la Recaudación; así mismo, esta última Sección tiene atribuida la competencia sobre el control económico-contable de todas las deudas y deudores de la CFNA a través del CAT.





Para el ejercicio de sus funciones, la Sección de Procedimientos Especiales está dotada con el siguiente personal y su comparación con el existente en 2009:

Personal Sección Procedimientos Especiales	Número de empleados	
	2009	2015
Jefe Sección	1	1
Técnicos Hacienda	-	2
Gestor Hacienda	1	1
Técnico grado medio-Diplomado derecho	-	1
Administrativo	1	-
Auxiliar administrativo	-	1
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>6</b>

Es decir, en el periodo analizado, la Sección ha aumentado su personal, destacando la incorporación de dos técnicos de hacienda. A mediados de 2016, se ha incorporado un nuevo técnico de hacienda en formación.

Por su parte, la Sección de Recaudación Ejecutiva, presenta la siguiente evolución:

Personal Sección Recaudación Ejecutiva	Número empleados	
	2009	2015
Jefe Sección	1	1
Jefe de Negociado	2	2
Gestor Hacienda	2	3
Administrativo	2	1
Auxiliar administrativo	-	1
<b>Total</b>	<b>7</b>	<b>8</b>

Es decir, se incrementa en una persona el número de empleados de la sección que se corresponde con un nuevo gestor de hacienda.

Por otra parte, la sociedad pública Tracasa (antes Gedesa) presta al Servicio de Recaudación y al Servicio de Análisis, Planificación y Formación, mediante la oportuna encomienda, la realización de tareas de depuración de saldos, corrección y revisión de registros, gestión de incumplimientos de aplazamientos, gestión y tramitación de prescripciones, insolvencias y derivaciones de responsabilidad, notificaciones y reparto, certificación de deudas para el inicio de los procedimientos concursales, localización de deudores, gestión administrativa y personal encaminada a dicho fin y, en su caso, investigación de los bienes y derechos de los deudores y tramitación de recursos y subastas. El coste anual de esta encomienda se ubica en torno al millón de euros; en 2015 el gasto de la misma ha sido de 1,16 millones, de los que corresponden al Servicio de Recaudación un total de 0,87 millones.

Las prescripciones de oficio se inician a propuesta del Servicio de Recaudación y con la colaboración de Tracasa, se realizan indagaciones periódicas para





obtener aquellas cuentas elementales<sup>1</sup> sin actuaciones administrativas desde hace más de cuatro años. Previamente, se han realizado las siguientes actuaciones:

- Se ha comprobado la inexistencia de bienes susceptibles para el embargo.
- No existen créditos a favor del deudor compensables.
- No ha resultado efectiva la derivación de responsabilidad.
- Ha transcurrido el plazo legal de cuatro años desde la última notificación.

Como regla general, anualmente, se instruyen cuatro expedientes colectivos de prescripción de oficio, dos para la vía de apremio, uno para voluntaria y otro para saldos negativos.

La Sección emite un informe propuesta justificando la prescripción de las deudas que se relacionan en un anexo, con el visto bueno del Director del Servicio de Recaudación. Finalmente el expediente es aprobado por el Director Gerente de la HTN mediante Resolución, previa fiscalización de Intervención.

#### *Tratamiento contable de la cancelación de derechos*

La anulación y la cancelación de los derechos en la contabilidad pública se produce cuando, en virtud de los correspondientes actos administrativos, procede dar de baja total o parcialmente un derecho presupuestario reconocido pendiente de cobro, ya sea del presupuesto corriente o presupuesto ya cerrado.

- Anulación: hace referencia a anulaciones de liquidaciones, aplazamientos, fraccionamientos y devoluciones de ingresos.
- Cancelación: por diversas vías: cobros en especie, insolvencias de los deudores y prescripción de los derechos.

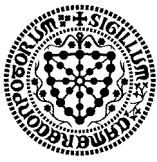
Las insolvencias, en contabilidad general, se formalizan en la dotación de una provisión para insolvencias cuyo importe anual se realiza en función de unos porcentajes. Desde la sección de procedimientos especiales se lleva, por su parte, un seguimiento de deudores de dudoso cobro, como deudores fallidos, aunque no todos tengan la declaración formal de fallido. Su inclusión en dudoso cobro se hace a propuesta del gestor.

Los derechos prescritos serán dados de baja en las respectivas cuentas de derechos presupuestarios de ejercicios cerrados con cargo a la cuenta de resultados, previa tramitación del oportuno expediente. En 2015, este cargo asciende a 50,61 millones, importe que refleja fundamentalmente las prescripciones y qui-

---

<sup>1</sup> Unidad informativa del CAT mínima por deudor, impuesto, periodo y año.





tas del año, destacando que prácticamente el 90 por ciento de la misma estaba en la agencia ejecutiva.

En la Contabilidad Auxiliar de Terceros (CAT), se aplican los apuntes tipo 094, 095, 096 y 097. Los tipos de apunte 094 y 095 se aplican básicamente para corrección de errores y pequeños ajustes; el tipo 096 se reserva, con carácter general, para las quitas de aquellos deudores que se encuentran en concurso de acreedores y con quien se ha suscrito un convenio de espera. El apunte 097 recoge las prescripciones de oficio, generalmente deudas en apremio, una vez realizadas todas las actuaciones precisas y transcurridos cuatro años sin resultados positivos desde la última actuación realizada en el procedimiento de recaudación.

El tratamiento contable de las prescripciones finaliza dando de baja en el CAT las cuentas elementales que recogen la deuda prescrita.





#### IV. Cuantificación de las deudas prescritas entre 2008 y 2015 y Opinión de cumplimiento de legalidad

##### IV.1. Deuda prescrita en el periodo de 2008 a 2015

De acuerdo con la información obtenida del CAT, en el periodo de 2008 a 2015, la HTN ha prescrito un total de 128,85 millones, de acuerdo con el siguiente detalle, importes expresados en euros.

Cuenta	Quitas	Prescripción	Total
Periódicos	452.637	2.896.315	3.348.953
No periódicos	45.747	182.444	228.191
No fiscales	-55.997	1.166.794	1.110.797
Aplazamientos	1.338.846	216.746	1.595.592
Agencia Ejecutiva	26.016	119.442.876	119.968.891
Fraccionamiento Agencia Ejecutiva	9.010	2.523.937	2.602.947
<b>Total</b>	<b>2.426.260</b>	<b>126.429.112</b>	<b>128.855.372</b>

Por ejercicio en que se aprueba la prescripción, se distribuye de acuerdo con el siguiente cuadro, expresada en euros.

Ejercicio	Importe
2008	7.966.780
2009	9.804.152
2010	8.664.677
2011	7.974.002
2012	11.038.312
2013	11.169.265
2014	22.126.249
2015	50.111.935
<b>Total Prescripción</b>	<b>128.855.372</b>

De los cuadros anteriores, destacamos:

- El 98 por ciento de la deuda ha prescrito de oficio por el transcurso de los plazos; el dos por ciento restante, procede de quitas. Estas quitas hacen referencias a la condonación o liberación de parte de la deuda que se establece judicialmente en la aprobación de los convenios de las empresas en concurso.

- El 95 por ciento de los importes prescritos estaban en la agencia ejecutiva.

- En las prescripciones, en torno al 30 por ciento corresponde al IVA.

- El total prescrito corresponde a unos 36.000 contribuyentes. Ese total de lo desglosamos básicamente en: el 75 por ciento responde a personas físicas –con una deuda prescrita de 20,7 millones–, el 15 por ciento a sociedades limitadas –





con 74,7 millones–, el cuatro por ciento a sociedades anónimas –con 21,1 millones– y el cuatro por ciento a comunidades de bienes –con 10,3 millones–.

- Un número de 37 contribuyentes, cuya deuda superaba el medio millón de euros, concentra el 29 por ciento de la deuda total prescrita. De ellos, diez superan el millón de euros.

- En torno a 3.000 contribuyentes presentaban una deuda prescrita inferior a 100 euros; en prescripciones por ingresos indebidos, en torno a 20.000 contribuyentes presentaban devoluciones inferiores a un euro.

- Las prescripciones de oficio aprobadas en los ejercicios 2014 y 2015 son muy superiores a los de ejercicios anteriores. Históricamente se venía prescribiendo una media cercana a los 10 millones al año mediante dos expedientes de prescripciones de oficio, con una media de cinco millones cada uno. En 2014 y 2015, sin embargo, la cuantía prescrita es muy superior debido a un cambio de criterio, ya que se procura dar de baja toda la deuda prescrita de la que se tiene conocimiento, con independencia de su importe.

- Se ha analizado de forma más detallada la información que se desprende de las prescripciones de 2014 y 2015.

a) Prescripciones 2014. En este ejercicio y mediante tres resoluciones del Director Gerente de HTN, prescriben deudas por importe de 22,13 millones, que corresponden básicamente a deuda devengada entre los ejercicios de 2002 a 2007, aunque incluye deudas desde los años 80 y siguientes.

Atendiendo al volumen de deuda por contribuyente, en el cuadro siguiente mostramos, en euros, tales prescripciones:

Intervalo de deudores-Prescripciones 2014	Importe	Numero contribuyentes	Importe acumulado	% intervalo s/total
Más de 150.000 ( deudores gran cuantía)	19.725.698	37	19.725.698	89,15
Entre 50.001 y 150.000	1.279.613	14	21.005.311	5,78
Entre 25.001 y 50.000	570.097	17	21.575.408	2,58
Entre 5.001 y 25.000	365.409	31	21.940.817	1,65
Entre 1.001 y 5.000	132.716	56	22.073.533	0,6
Entre 501 y 1.000	33.279	48	22.106.813	0,15
Menos de 500	22.608	115	22.129.421	0,1
Devolución de ingresos	-3.171	3	22.126.249	-0,01
<b>Total Prescripciones 2014</b>	<b>22.126.249</b>	<b>321</b>		<b>100%</b>

Estos 321 contribuyentes responden a 1.287 cuentas elementales del CAT.

Como se observa del cuadro anterior, el 89 por ciento de la deuda se concentra en 37 contribuyentes, con deudas superiores a 150.000 euros; si analizamos ese intervalo, observamos que nueve deudores asumen el 57 por ciento de las deudas prescritas en 2014.







Los mayores deudores responden a entidades en situación de concurso de acreedores que finalizan con la liquidación de la entidad y a empresas del sector de comercialización de vehículos de segunda mano.

Por su naturaleza, esas deudas corresponden a:

Naturaleza	Importe	Porcentaje
Impuestos Periódicos	12.273.495	55
Impuestos No Periódicos	5.220.113	24
Deuda no fiscal	4.079.955	18
Expedientes de aplazamiento	552.686	2
<b>Total prescripción 2014</b>	<b>22.126.249</b>	<b>100%</b>

Del total, destaca el IVA que concentra el 40 por ciento de las deudas prescritas.

b) Prescripciones 2015. En 2015 y mediante tres resoluciones del director gerente, prescriben un total de 50,11 millones de deuda, que corresponden a 8.149 contribuyentes y a 17.681 cuentas elementales del CAT.

Sobre la prescripción de 2014, la de 2015 se han incrementado tanto en el importe de la deuda –un 126 por ciento, esto es, 28 millones más– como en el número total de contribuyentes –8.149 frente a 321 en 2014–.

Atendiendo al volumen de deuda por contribuyente, en el cuadro siguiente mostramos tales prescripciones en euros.

Intervalo de deudores-Prescripciones 2015	Importe	Numero contribuyentes	Importe acumulado	% intervalo s/total
Más de 150.000 ( deudores gran cuantía)	7.428.775	14	7.428.775	14,82
Entre 50.001 y 150.000	14.025.093	178	21.453.868	27,99
Entre 25.001 y 50.000	10.036.507	286	31.490.375	20,03
Entre 5.001 y 25.000	12.335.385	1.099	43.825.760	24,62
Entre 1.001 y 5.000	4.738.373	2.019	48.564.133	9,46
Entre 501 y 1.000	814.883	1.132	49.379.016	1,63
Menos de 500	732.920	3.421	50.111.935	1,46
<b>Total Prescripciones 2015</b>	<b>50.111.935</b>	<b>8.149</b>		<b>100</b>

A diferencia de la prescripción de 2014 y de años anteriores, en este ejercicio de 2015, ha primado, entre otros factores, la extinción de deudas antiguas de menor importe. Así, sobre el número de contribuyentes, el 81 por ciento de los mismos presentaban deudas inferiores a 5.000 euros; también destaca que el 42 por ciento tenían deudas inferiores a 500 euros.

En 2015, toda la deuda prescrita estaba en recaudación ejecutiva.





• En el cuadro siguiente comparamos las prescripciones por ejercicio de aprobación con los ingresos tributarios reconocidos y con la recaudación líquida del año de la prescripción. Los resultados obtenidos se indican en el siguiente cuadro:

Ejercicio	Porcentaje prescripciones sobre	
	DR ingresos tributarios	RL ingresos tributarios
2008	0,23	0,25
2009	0,26	0,32
2010	0,24	0,30
2011	0,23	0,25
2012	0,36	0,37
2013	0,36	0,38
2014	0,68	0,71
2015	1,56	1,58

Es decir, las prescripciones hasta 2011, viene a representar en torno al 0,25 por ciento de los ingresos tributarios reconocidos del ejercicio; entre 2013 y 2014, tal porcentaje se eleva al 0,36 por ciento. Finalmente en 2014 y especialmente en 2015, el peso relativo de las prescripciones se incrementa significativamente, alcanzando este último año citado el 1,56 por ciento de los ingresos tributarios. La misma tendencia se observa si comparamos con la recaudación líquida.

En definitiva, y para el ejercicio de 2015, por cada 100 euros reconocidos y recaudados, las prescripciones representan más de 1,5 euros.

La evolución anterior está afectada, tanto por el volumen de las propias prescripciones, como por la influencia de la crisis económica en la recaudación tributaria de la Hacienda Foral.

• También hemos efectuado la comparación, por ejercicio, de las prescripciones respecto al saldo de deudores en vía de apremio. Así (importe en miles):

Ejercicio	Deudores en vía de apremio	% prescripción/deudores en vía de apremio
2008	165.276	4,82
2009	220.420	4,45
2010	269.356	3,22
2011	335.538	2,38
2012	386.900	2,85
2013	431.600	2,59
2014	514.075	4,30
2015	496.780	10,09

En primer lugar, destacamos el incremento del saldo de deudores en vía de apremio que, entre 2008 y 2015, se ha multiplicado prácticamente por tres. Sobre esos saldos, las prescripciones, hasta 2014, se mantienen en un porcentaje de entre el dos y el cuatro por ciento; en 2015, sin embargo, asciende al diez por ciento.





## IV.2. Opinión de cumplimiento de legalidad

### *Responsabilidad de la Hacienda Tributaria de Navarra*

La Hacienda Tributaria de Navarra, a través de sus servicios competentes en esta materia, deberá garantizar que la prescripción de deudas y la información que de las mismas se reflejan en sus estados financieros resultan conformes con la normativa vigente.

Asimismo son responsables del control interno que se considerara necesario para que la gestión y registro de esas prescripciones estén libres de incumplimientos legales y de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

### *Responsabilidad de la Cámara de Comptos de Navarra*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la legalidad en las prescripciones autorizadas, aprobadas, justificadas y registradas. Para ello, hemos llevado a cabo la misma de conformidad con los principios básicos de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo.

Dichos principios exigen que planifiquemos y ejecutemos la fiscalización con el fin de obtener una seguridad razonable de que las prescripciones analizadas correspondientes al periodo de 2008 a 2015 resultan conformes, en todos sus aspectos significativos, con la normativa aplicable.

Nuestra revisión ha consistido en verificar, mediante pruebas selectivas y la aplicación de los procedimientos técnicos considerados necesarios, el cumplimiento de los aspectos relevantes establecidos en la normativa sobre prescripción de deudas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos tanto de incorrección material en su registro contable como de incumplimientos significativos de la citada normativa.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión no modificada de la fiscalización de cumplimiento de legalidad.

### *Opinión sobre cumplimiento de legalidad*

En nuestra opinión, las prescripciones analizadas resultan conformes, en todos sus aspectos significativos, con su normativa reguladora, aportándose la documentación, trámites y procesos que las respaldan y justificándose razonablemente sus causas.





## V. Observaciones que no afectan a la opinión emitida y recomendaciones

### V.1. Observaciones que no afectan a la opinión de cumplimiento

De la revisión efectuada sobre una muestra de prescripciones y del análisis de los procedimientos aplicados por la HTN, se derivan las siguientes conclusiones:

**1.<sup>a</sup>** La gestión de recaudación en los procedimientos especiales y de recaudación ejecutiva es compleja, dilatada en el tiempo, exige una importante dedicación de personal y precisa documentación y procedimientos muy prolijos.

Los procedimientos en la Sección de Recaudación Ejecutiva están más normalizados, en tanto, que, en Procedimientos Especiales –por su volumen y naturaleza de las situaciones- exige un seguimiento más individualizado del deudor.

**2.<sup>a</sup>** La Sección de Procedimientos Especiales ha aumentado su personal en el periodo analizado. Ahora bien, ese periodo está coincidiendo con la crisis económica lo que ha afectado de forma relevante a la gestión tributaria al incrementarse las insolvencias, las liquidaciones de empresas y los concursos de acreedores. Igualmente debe hacer frente a la ingeniería tributaria y diversos entramados diseñados para el fraude.

**3.<sup>a</sup>** No existe un manual de procedimientos que detalle los pasos o ítems que afectan a la prescripción; no obstante, desde 2011 se iniciaron los trabajos de automatización de los procesos de tal manera que actualmente y mediante programas informáticos se recogen, en una tabla de la base de datos de la HTN para cada cuenta elemental, todas las acciones encaminadas a interrumpir y/o abrir la prescripción; esta automatización permite una actuación más proactiva de la HTN dado que a través de un campo de control se conoce la fecha de la última actuación que condiciona a la fecha de la prescripción. Dicha tabla refleja todas las deudas no prescritas desde el 2011; las prescritas con anterioridad a dicho año, solo están documentadas en archivo físico.

Desde el Servicio de Recaudación se ha elaborado un documento que resume los distintos tipos de actuación de la administración que quedan reflejadas en dicha tabla y detalla el procedimiento para la declaración de la prescripción de las deudas, estando incluido en el repositorio de documentación de procesos de la HTN.

**4.<sup>a</sup>** De ese trabajo de revisión además destacamos los siguientes aspectos de la gestión recaudatoria y por extensión de las prescripciones:

- La falta de desarrollo del artículo 17 de la LFHP sobre derechos económicos de **baja cuantía** que permita su prescripción o baja de la deuda está dificultando la gestión recaudatoria dado que exige la liquidación de deudas cuyo cos-





te de exacción y recaudación es muy superior a la propia deuda tributaria. Es decir, sería conveniente regular la liquidación de recargos e intereses de demora y el embargo de deudas inferiores a una determinada cuantía.

Como se ha comentado previamente, en la actualidad se está tramitando una orden foral de desarrollo de ese artículo, estando prevista su entrada en vigor en 2017.

- Deuda declarada **provisionalmente incobrable**. La normativa establece que las deudas que no hayan podido ser efectivas por haber sido declarados insolventes los obligados al pago y, en su caso, sus responsables, se declaran provisionalmente incobrables, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción o venza dicho plazo.

En el periodo de 2010 a 2015 se han declarado incobrables un total de 286,85 millones que corresponden a 38.922 deudores, de acuerdo con el siguiente detalle:

Ejercicio	Número de deudores	Importe
2010	3.644	75.820.557
2011	4.682	34.857.432
2012	6.082	37.320.440
2013	7.184	40.884.998
2014	8.846	58.421.936
2015	8.484	39.549.440
<b>Total Insolvencias</b>	<b>38.922</b>	<b>286.854.803</b>

Del anterior importe total de insolvencias, el 30 por ciento se encuentra en la sección de recaudación ejecutiva –19.383 deudores– y el 20 por ciento en la de procedimientos especiales –78 deudores–. El resto se tramita desde Tracasa, y corresponden a 19.461 deudores.

La declaración de insolvencia no se documenta formalmente, excepto en aquellos casos en los que se inicia el expediente de derivación de responsabilidad, ni tiene reflejo en contabilidad ni en el CAT.

Recordamos que tal insolvencia es el paso previo para la declaración de deudor fallido y para la derivación de responsabilidades.

La declaración de insolvencia provisional se mantiene en tanto no se observen causas sobrevenidas de solvencia o transcurra el plazo de prescripción.

Dentro de estas insolvencias, se incluyen también las deudas no fiscales por herencias yacentes, es decir, aquellas deudas de personas asistidas en residencias de la tercera edad acumulada durante los años de su estancia y exigible a su fallecimiento; estas deudas pueden estar garantizadas básicamente con hipotecas sobre bienes inmuebles. Las deudas del Departamento de Política Social tienen un periodo voluntario de seis meses, correspondiendo al mismo la res-





ponsabilidad de su cobro en este periodo; una vez transcurrido el mismo sin haberse hecho efectiva la deuda, se traslada el expediente a recaudación ejecutiva.

Para proceder a su cobro, se encuentran con importantes dificultades técnicas, tales como patrimonios sin registrar, desconocimiento de las cargas sobre los bienes, inmuebles de muy difícil venta u operaciones previas al ingreso en la residencia; además en las herencias yacentes no hay posibilidad de derivación de responsabilidades, por lo que una vez realizados los bienes del causante en el procedimiento de apremio, el saldo de la deuda pendiente resulta incobrable. Su saldo actual asciende a 33,24 millones, correspondiendo a unos 780 deudores.

c) **Declaración de fallidos.** Son deudores fallidos aquellos cuyas deudas no pueden hacerse efectivas en el procedimiento ejecutivo por insolvencia de los mismos y de los demás responsables, si los hubiera, o por desconocerse su paradero.

Esta declaración es el trámite previo para proceder a la derivación de responsabilidades, excepto en el supuesto de responsabilidad solidaria que no la precisa.

Se aprueba por resolución del director gerente de la HTN a propuesta del Servicio de Recaudación. Para ello, en primer lugar, se demostrará la insolvencia o, en su caso, paradero desconocido de los deudores principales y responsables solidarios, por lo que serán declarados fallidos. Se investiga, a continuación, la existencia o no de responsables subsidiarios; si no existen, el crédito será declarado incobrable. Si existen tales responsables subsidiarios, el servicio de Recaudación dictará acto administrativo de derivación de responsabilidad.

Esta declaración de fallido no está normalizada, trabajando actualmente la HTN en la elaboración de un documento que permita determinar las bases para la fase siguiente a la misma, es decir, la derivación de responsabilidades.

Entre 2010 y 2015 se han declarado formalmente un total de 126 declaraciones de fallidos con una deuda de 16,68 millones. Como norma, solo se declaran fallidos cuando se han detectado la existencia de responsables subsidiarios.

Es importante destacar que esta declaración no impide el ejercicio de la HTN de las acciones pertinentes para permitir el cobro de las deudas y éstas no se dan de baja en el CAT.

d) **Derivación de responsabilidades.** Demostrada la insolvencia, se investigará la existencia o no de responsables. Entre 2010 y 2015 se han declarado derivaciones de responsabilidades –solidarias y subsidiarias– en un número de responsables de 353, cuya deuda derivada asciende a 16,81 millones. De esta deuda, se ha aplazado un total de 1,89 millones y se ha cobrado un total de 4,65 millones, según el siguiente detalle:





Ejercicio	Nº responsables	Deuda derivada	Cobrada	Aplazada
2010	18	1.767.578	1.036.499	-
2011	24	2.029.562	430.134	384.716
2012	58	4.842.669	492.875	198.239
2013	91	2.805.572	789.749	625.887
2014	65	3.252.882	1.203.974	515.679
2015	97	2.112.683	694.050	162.987
<b>Total</b>	<b>353</b>	<b>16.810.946</b>	<b>4.647.281</b>	<b>1.887.508</b>

El seguimiento y control automatizado de estas derivaciones no se ha incorporado todavía al CAT, básicamente por la dificultad técnica derivada de asociar más de un DNI/NIF a la misma deuda. Además, al pasar al deudor subsidiario se anulan todos los recargos e intereses devengados hasta ese momento, los cuales están abocados a la prescripción.

Desde el Servicio de Recaudación se está analizando la forma en la que ha de reflejarse el expediente de derivación en el CAT, como trámite necesario para incrementar de forma sustancial este tipo de actuaciones.

e) **Concurso de acreedores y quitas.** El efecto de la crisis económica de estos años ha multiplicado por diez los concursos de acreedores. En los concursos la práctica habitual es que el 90 por ciento de los casos acabe en la liquidación de la empresa o entidad y sólo en el 10 por ciento de los casos se firma un convenio de acreedores. Desde el Servicio nos informan que, de ese 10 por ciento de sociedades, un alto número acaba en liquidación cuando, transcurrido el periodo de carencia acordado, llega el primer pago.

Los créditos tributarios que tengan la consideración de créditos ordinarios y subordinados en un procedimiento concursal, quedan afectados, por imperativo legal, por las quitas y esperas previstas, en su caso, en el convenio concursal aprobado judicialmente. Así, en los convenios concursales se aprueba una quita de la deuda y para el resto se aprueba una espera o fraccionamiento de la misma; estos fraccionamientos se contabilizan en cuentas tipo aplazamientos en periodo voluntario. Para el cálculo de la provisión de insolvencias contable, se considera únicamente un 25 por ciento sobre los plazos vencidos.

Mientras está vivo el concurso se interrumpe el cómputo del plazo de prescripción. Una vez finalizado el concurso, se reinicia tal cómputo.

La mayor parte de la deuda en ejecutiva de los deudores en concurso en fase de liquidación está abocada a la prescripción. Durante la fase de liquidación, la deuda que se cobra es minoritaria, quedando la mayor parte sin cancelar una vez declarado el auto de conclusión del concurso. Es a partir de este momento, cuando se abre de nuevo el cómputo de la prescripción, teniendo que transcurrir cuatro años para dar de baja en cuentas.





En el CAT se reflejan la baja en cuentas de quitas aprobadas mediante sentencia en procedimientos concursales. En el periodo analizado, el importe dado de baja en cuentas asciende a 2,4 millones de euros.

Así mismo, en el CAT se registra con la calificación de “deudores concurso” el saldo de estas deudas que, a 31 de diciembre de 2015, asciende a 145,93 millones, de los que 87 millones estaban en ejecutiva.

La jurisprudencia está determinando que se puede derivar la responsabilidad a los administradores de sociedades en concurso en determinados supuestos. Igualmente, en el caso de que el concurso sea declarado por el juez como culpable, la Agencia Estatal de Administración de Tributos está trabajando para que se puedan derivar responsabilidades, derivaciones cuyo importe solo incluyen el principal de la deuda.

f) **Comprobación, investigación y enajenación de bienes embargados.** Destacamos que, mediante la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, se faculta desde 2016 a los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación a personarse en el domicilio comercial del deudor, con su consentimiento o con autorización administrativa, siendo necesaria la autorización judicial para la entrada en el citado domicilio. Con esta norma se equipara a estos funcionarios con las competencias de la Inspección Tributaria y va a permitir realizar un seguimiento más exhaustivo sobre aquellos deudores sobre los que no resulten, en principio, efectivos los procedimientos ordinarios de embargo.

Sobre el embargo de bienes, señalamos que, en el caso de que no se enajenen los bienes en subasta con dos licitaciones y transcurran más de seis meses sin concluir la venta mediante adjudicación directa por la administración, se levanta el embargo de los bienes muebles, se devuelven dichos bienes al deudor y, si no existieran otros bienes susceptibles de embargo, se declarará la insolvencia por el déficit resultante.

También existe la posibilidad legal de la adjudicación de los bienes anteriores a la Administración de la Comunidad Foral, previo informe preceptivo del Servicio de Patrimonio en el que se indique si dichos bienes tiene utilidad o no para la propia Administración.

Desde el Servicio de Recaudación se está analizando las condiciones que regulan las ventas de bienes embargados con el objeto de hacerlas más eficaces.







## V.2. Recomendaciones

Del trabajo realizado, señalamos las siguientes recomendaciones:

- *Continuar con el proceso de automatización de los procedimientos de recaudación y de prescripción, al objeto de facilitar la gestión de los mismos.*
- *Analizar la idoneidad de la actual dotación de personal ante el volumen de deuda a gestionar, la incidencia de su actividad en la recaudación, la carga de trabajo que la misma exige y las especiales situaciones a las que tiene que hacer frente.*
- *Elaborar las estadísticas y memorias precisas para mejorar el control de la gestión a efectuar.*
- *Proseguir el proceso de depuración sobre las deudas ya prescritas.*
- *Aprobar la orden foral que desarrolla las previsiones de la LFHP sobre los derechos de baja cuantía.*
- *Agilizar la declaración de deudores fallidos, introduciendo en el proceso informático la emisión de las mismas.*
- *Vinculado con la recomendación anterior, extender las declaraciones de derivación de responsabilidades y mejorar de forma automatizada su control.*
- *Para el embargo de bienes, ante la actual situación del mercado inmobiliario, analizar tanto la razonabilidad del plazo de seis meses para la enajenación directa de los bienes que no se hayan adjudicado en las correspondientes subastas como la participación en el proceso de empresas especializadas.*

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

Pamplona, 7 de noviembre de 2016

Firmado electrónicamente por Asunción Olaechea Estanga  
Presidenta de la Cámara de Comptos de Navarra

