



Impuestos de sucesiones y donaciones (2013-2017)



Septiembre de 2018



CÁMARA DE
COMPTOS
DE NAVARRA
NAFARROAKO
KONTUEN
GANBERA



ÍNDICE

	<i>PÁGINA</i>
I. INTRODUCCIÓN	3
II. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES	4
III. OBJETIVOS, ALCANCE Y LIMITACIONES	10
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	12
IV.1. Evolución de los ingresos presupuestarios y número de expedientes del impuesto de sucesiones y donaciones (2013-2017)	12
IV.2. Revisión del procedimiento de gestión del impuesto de sucesiones y donaciones	15
IV.3. Actuaciones de control e imposición de sanciones.....	18
IV.4. Revisión de una muestra del impuesto de sucesiones y donaciones	20
IV.5. Conclusión final y recomendaciones	21
ANEXOS	23
Anexo 1. Normativa básica que regula el impuesto de sucesiones y donaciones	25
Anexo 2. Procedimiento de gestión de los expedientes de autoliquidación en sucesiones	27
Anexo 3. Procedimiento de gestión de los expedientes de liquidación voluntaria en sucesiones	28
Anexo 4. Procedimiento de gestión de los expedientes de donaciones	29





I. Introducción

La Cámara de Comptos incluyó en su programa anual de fiscalización del año 2018 la realización de un informe de fiscalización sobre la gestión del impuesto de sucesiones y donaciones (ISD en adelante) en el periodo 2013-2017.

El trabajo lo realizó entre los meses de marzo y junio de 2018 un equipo integrado por dos técnicas de auditoría y una auditora, con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara de Comptos.

El informe se estructura en cuatro epígrafes incluida esta introducción; en el segundo se describen algunos aspectos generales del ISD; en el tercero se incluyen los objetivos, alcance y limitaciones del trabajo realizado, y, el cuarto y último, expone las conclusiones y recomendaciones.

Los resultados de esta actuación se pusieron de manifiesto al Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra y al Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra 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 no se han presentado alegaciones.

Agradecemos al personal del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra (HTN en adelante) del Departamento de Hacienda Política y Financiera la colaboración prestada en la realización del presente trabajo.





II. El impuesto de sucesiones y donaciones

Aspectos generales

El ISD es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, que aprueba el texto refundido de las disposiciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, que aprueba el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, conforman la regulación básica del ISD; el resto de normativa que regula este tributo se puede consultar en el Anexo 1 que acompaña a este informe.

El hecho imponible del impuesto puede ser cualquiera de los que se relacionan a continuación:

- Sucesiones *mortis causa*:
 - a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, aun cuando no se hubieren formalizado los inventarios o particiones.
 - b) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida en caso de muerte del asegurado, siempre que el contratante sea persona distinta al beneficiario, y haya sido contratado por el asegurado o se trate de un seguro colectivo.
 - c) La percepción de cantidades provenientes de contratos individuales de seguro en caso de fallecimiento del asegurado, cuando éste no sea el contratante.
- Donaciones *inter vivos*:
 - a) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “inter vivos”.
 - b) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida en caso de supervivencia del asegurado, siempre que el contratante no sea el beneficiario.

Los sujetos pasivos y la base imponible de cada uno de estos supuestos son:

	Sujeto pasivo	Base imponible
Adquisiciones “mortis causa”	Herederos	Valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos deducibles
Donaciones y adquisiciones lucrativas “inter vivos”	Donatarios/favorecidos	Valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas deducibles
Seguros sobre la vida	Beneficiarios	Cantidades percibidas





El requisito actual para tributar en el caso de sucesiones, es que el causante tenga residencia habitual en Navarra durante el año anterior, o si reside en el extranjero, que mantenga la condición política de navarro¹; en el caso de las donaciones, para los bienes inmuebles y derechos sobre los mismos cuando estos radiquen en territorio navarro; y para el resto de bienes y derechos, cuando el donatario o favorecido tenga su residencia habitual en esta comunidad².

Tras realizar las deducciones previstas en la normativa, se obtiene la base liquidable del impuesto a la cual se le aplicarán los tipos de gravamen que corresponda, en función del parentesco y del título jurídico de la adquisición, obteniendo así la cuota tributaria.

La normativa también establece los supuestos de no sujeción (prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, transmisiones entre cónyuges hasta un importe determinado de las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de los cuales sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, subvenciones, becas, premios, etc.) y las exenciones (fincas rústicas o explotaciones en determinadas condiciones, obligaciones y bonos, etc.).

La competencia para la gestión del ISD corresponde a la HTN del Departamento de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra y, más en concreto, al Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales. Este servicio cuenta con la Sección del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; en esta sección, además de la persona que la dirige, trabajan un técnico de hacienda, cinco gestores y tres auxiliares administrativos, quienes tienen encomendada la función del análisis, revisión y comprobación de las declaraciones, solicitud de justificación documental y práctica de liquidaciones tributarias sobre todos los componentes de la deuda relacionados con este tributo, y con el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Asimismo, en la gestión de este impuesto también participan los Servicios de Recaudación, Inspección Tributaria y de Sistemas de Información Tributaria de la HTN.

Análisis comparativo entre comunidades autónomas

En relación con el ISD, destacamos que la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, modificó el Texto Refundido de las disposiciones del ISD, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, con efectos para los hechos

¹ Si no se dieran ninguna de estas circunstancias, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y todos los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o extranjeras.

² Fuera de estos casos, en aquellos en los que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y todos los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro.





imponibles producidos a partir de 1 de enero de 2018; los cambios más significativos referidos fundamentalmente a los tipos de gravamen son los que se reflejan en el siguiente cuadro:

2013-2017	Cambios normativos aplicables a partir de enero 2018			
	Cónyuges o parejas estables		Transmisiones directas padres e hijos	
	Herencias	Donaciones	Herencias	Donaciones
Tributación al 0,8% desde el primer euro y para cualquier cantidad en el caso de herencias y donaciones entre cónyuges o parejas estables y entre padres e hijos	0% hasta 250.000 euros	0,8% desde el primer euro y para cualquier cantidad	0% hasta 250.000 euros	0,8% hasta 250.000 euros
	0,8% a partir de 250.000 euros		2-16% a partir de 250.000 euros	2-8% a partir de 250.000 euros

Los tipos de gravamen, las deducciones, bonificaciones y exenciones varían significativamente entre comunidades autónomas y suponen unas diferencias relevantes en las cuotas tributarias. Al respecto, el Registro de Economistas y Asesores Fiscales³ publica anualmente un estudio en el que se analizan las diferencias entre los tributos denominado “Panorama de la fiscalidad autonómica y foral” que puede ser consultado en:

<https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/REAF%20Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20CCAA-2018.pdf>

En este estudio se presenta un análisis comparativo exhaustivo para las diferentes casuísticas que se pueden dar en el caso de tributación por sucesiones y donaciones en las distintas comunidades autónomas. A modo de ejemplo, incluimos dos supuestos típicos de tributación que muestran las diferencias existentes entre comunidades:

Supuesto sucesiones: soltero de 30 años hereda bienes de su padre por valor de 800.000 € de los cuales 200.000 corresponden a una vivienda⁴

Comunidad Autónoma	Cuota líquida
Aragón	155.394
Asturias	103.135
Castilla y León	81.019
Comunidad Valenciana	63.193
Castilla La Mancha	31.759
Navarra	17.000
Galicia	15.040
Cantabria	14.795
Cataluña	9.797
País Vasco	6.000
Baleares	5.950
La Rioja	3.176
Murcia	1.640
Extremadura	1.588
Madrid	1.586
Canarias	134
Andalucía	0

³ Órgano especializado de asesoría fiscal del Consejo General de Economistas de España constituido actualmente por más de 5.500 asesores fiscales pertenecientes a los 70 Colegios de Economistas y de Titulares Mercantiles de España

⁴ Cuotas líquidas tributarias obtenidas del estudio citado a excepción de las correspondientes a Navarra y País Vasco que han sido calculadas por esta Cámara.





La cuota tributaria más alta corresponde a Aragón con un importe de 155.394 euros frente a Andalucía donde la cuota sería cero; en Navarra, la cuota asciende a 17.000 euros, valor que se sitúa en el sexto puesto respecto al resto de comunidades autónomas.

Anualmente se pueden producir variaciones en la normativa de gestión de los impuestos que pueden provocar cambios en las cuotas tributarias; incluimos a continuación las variaciones en la cuota líquida tributaria en 2018 frente a 2017 para este supuesto para aquellas comunidades autónomas que han modificado la normativa del ISD:

Comunidad Autónoma	Cambios en cuota por modificaciones en normativa		Diferencia cuotas 2018-2017
	Cuota tributaria líquida 2017	Cuota tributaria líquida 2018	
Andalucía	164.049	0	-164.049
Extremadura	158.796	1.588	-157.208
Murcia	65.620	1.640	-63.980
Castilla y León	125.644	81.019	-44.625
Asturias	134.385	103.135	-31.250
Navarra	6.400	17.000	10.600
Cantabria	1.487	14.796	13.309

Existen diferencias significativas en todas las comunidades autónomas, siendo, en general, la cuota líquida de 2018 menor a la de 2017, si bien en el caso de Navarra este importe se ha visto incrementado.

Mostramos a continuación otro supuesto:

Supuesto donaciones: Un hijo de 30 años recibe de su padre 800.000 euros en dinero en efectivo sin un destino específico y sin que tenga ningún grado de discapacidad⁵

Comunidad Autónoma	Cuota líquida
Andalucía	208.159
Castilla y León	200.123
Extremadura	200.123
Cantabria	185.500
Aragón	177.706
Asturias	176.700
Comunidad Valenciana	171.013
Baleares	56.000
Cataluña	56.000
Galicia	56.000
Castilla la Mancha	30.018
Navarra	16.000
País Vasco	12.000
La Rioja	4.002
Murcia	2.081
Madrid	2.000
Canarias	200

⁵ Cuotas líquidas tributarias obtenidas del estudio citado a excepción de las correspondientes a Navarra y País Vasco que han sido calculadas por esta Cámara.





En este caso, la cuota más alta corresponde a Andalucía con 208.159 euros frente a la de Canarias que es de 200 euros; en Navarra el importe alcanza los 16.000 euros y se sitúa en el duodécimo puesto respecto al resto de comunidades.

El cambio normativo de 2018 frente a 2017 motiva que existan las siguientes diferencias en las cuotas líquidas tributarias para este caso concreto:

Comunidad Autónoma	Cuota tributaria líquida 2017	Cuota tributaria líquida 2018	Diferencia cuotas 2018-2017
La Rioja	200.122	4.002	-196.120
Murcia	83.264	2.081	-81.183
Asturias	205.920	76.700	-29.220
Cantabria	200.122	185.500	-14.622
Navarra	6.400	16.000	9.600

Al igual que ocurría en el caso anterior, la tendencia general es que la cuota sea menor, y de nuevo Navarra es el único caso en el que el importe en 2018 sería superior al de 2017.

Datos de gestión del impuesto

En 2017, el ISD generó unos ingresos netos en el presupuesto de 45,77 millones de euros. Las distintas formas de iniciar los expedientes que implican el reconocimiento de ingresos en el presupuesto son:

- El contribuyente realiza una autoliquidación manual, o telemática para el caso de seguros de vida, obteniendo el importe que debe abonar a la HTN, existiendo esta posibilidad tanto para el caso de las sucesiones como para el de las donaciones.
- Liquidación voluntaria presentada por el contribuyente en la que proporciona la información correspondiente, y la HTN determina el importe a pagar; esta opción solo se contempla para el caso de adquisiciones *mortis causa*.
- Liquidación atendiendo un requerimiento de la HTN tras advertir que un contribuyente debería haber tributado y no lo ha hecho y, ante la falta de información, le requiere al contribuyente que lo haga, así como aquellos requerimientos derivados de hechos imposables contenidos en el documento de aceptación de herencia presentado a liquidación. Esta opción, al igual que en el caso anterior, solo es aplicable para los casos de sucesiones.
- Liquidación de oficio en la cual la HTN tiene conocimiento de alguna de las causas que originan el devengo del impuesto, dispone de información suficiente para obtener la cuota del impuesto y la realiza ante la no actuación del contribuyente; esta opción es aplicable para sucesiones y donaciones.





Si bien existen todas estas opciones, la más habitual desde 2012 es la autoliquidación manual. De hecho, en 2017, esta fue la forma de iniciar los expedientes en un 90 por ciento de las ocasiones, posibilidad seguida por las liquidaciones voluntarias, que originaron el ocho por ciento de los expedientes, tal y como se ve en el siguiente cuadro:

	Nº expedientes 2017	Importe cuota tributaria
Sucesiones:		
Autoliquidaciones	15.601	32.234.399
Liquidaciones voluntarias	1.774	10.913.128
Liquidaciones voluntarias requeridas	196	305.968
Liquidaciones de oficio	122	819.080
Autoliquidaciones telemáticas seguros vida	57	105.233
Total sucesiones	17.750	44.377.809
Donaciones:		
Nº autoliquidaciones	4.535	5.102.900
Nº liquidaciones de oficio	54	72.254
Total donaciones	4.589	5.175.154
Total	22.339	49.552.963

El importe aquí indicado de 49,55 millones de euros difiere del registrado en el presupuesto debido, fundamentalmente, a la falta de una conexión adecuada en el tiempo entre las distintas aplicaciones informáticas que intervienen en la gestión de los tributos; este hecho ha sido puesto de manifiesto de forma reiterada en los informes de esta Cámara sobre las Cuentas Generales de la Administración de la Comunidad Foral en los últimos años.





III. Objetivos, alcance y limitaciones

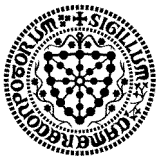
Los objetivos de este trabajo son los siguientes:

- Analizar la evolución de los ingresos presupuestarios y del número de expedientes correspondientes al ISD en el periodo 2013-2017.
- Revisar el procedimiento de gestión del ISD desde su devengo hasta su cobro.
- Verificar las actuaciones de control llevadas a cabo sobre este impuesto, si se han derivado sanciones de las mismas, y si estas han sido efectivamente cobradas.
- Comprobar el procedimiento empleado en una muestra de expedientes del ISD analizando su adecuación a la normativa vigente.
- Para realizar nuestro trabajo hemos analizado la siguiente información:
 - Ejecuciones de las partidas presupuestarias relacionadas con el ISD en el periodo 2013-2017 en el sistema contable SAPGE21.
 - Información sobre este impuesto contenida en el sistema de Contabilidad Auxiliar de Terceros (CAT) y en el Sistema de Información de Tributos (SIT) de la HTN.
 - Procedimiento de gestión del impuesto del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales.
 - Muestra de 117 expedientes del ejercicio 2017 por un importe de 17,22 millones de euros, lo que supone el 38 por ciento del total de ingresos del ISD en ese año.
 - Normativa tributaria que afecte a este impuesto.

El trabajo se ha ejecutado de acuerdo con los principios y normas de auditoría del Sector Público aprobados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos del Control Externo del Estado Español y desarrollados por esta Cámara de Comptos en su manual de fiscalización, aplicándose fundamentalmente la ISSAI-ES 300 “Principios fundamentales de la fiscalización operativa” y la 400 “Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento de legalidad”.

La limitación que ha afectado a la realización de nuestro trabajo se debe a los problemas derivados de la falta de una conexión adecuada entre el CAT y la aplicación informática de contabilidad SAPGE21; este hecho motiva que la recaudación neta contabilizada en el presupuesto según SAPGE21 no sea coherente con el principio de devengo, ya que incluye los cobros originados por derechos del ejercicio actual y de anteriores.





Por este motivo, con la información proporcionada por CAT se realiza una estimación de lo que serían cobros de este ejercicio y los que procederían de años anteriores; sobre estos cálculos, desde el Servicio de Contabilidad del Departamento de Hacienda y Política Financiera se realiza otra estimación de lo que supondrían estas cifras. Esta segunda estimación es la que finalmente figura como recaudación neta de cada impuesto. Por lo tanto, las cifras que se incluyen en nuestro trabajo corresponden a estas estimaciones, sin que se pueda realizar una cuantificación más aproximada de las mismas.





IV. Conclusiones y recomendaciones

A continuación presentamos las principales conclusiones del trabajo realizado y las recomendaciones que consideramos oportunas para mejorar la gestión del ISD.

IV.1. Evolución de los ingresos presupuestarios y número de expedientes del impuesto de sucesiones y donaciones (2013-2017)

Derechos reconocidos netos y recaudación neta

En los últimos cinco años, los derechos reconocidos netos y la recaudación neta del ISD registrados en el presupuesto son:

	2013	2014	2015	2016	2017	% variación 2017/2013	% variación 2017/2016
Previsión ingresos	40.436.000	40.436.000	52.646.634	48.205.000	47.823.000	118	-1
% ejecución	224	131	110	89	96	-	-
Derechos Reconocidos Netos	90.661.944	53.050.496	58.086.629	43.051.133	45.771.673	-50	6
% DRN ISD./DRN cap.1 ingresos	6	4	4	3	3	-	-
Recaudación neta	91.529.018	49.937.413	54.947.129	44.792.600	46.373.887	-49	4
% cobro s/ DRN	101	94	95	104	101	-	-

Los ingresos netos presupuestarios en 2017 alcanzaron los 45,77 millones de euros, importe que se corresponde con la mitad de los derechos reconocidos en 2013; esta variación tan significativa se debe a que, en 2013, tres expedientes supusieron el devengo de la mitad de los ingresos. Si no tenemos en cuenta el efecto de estos hechos extraordinarios, en 2017 los ingresos hubieran sido un 0,7 por ciento superiores a los de 2013. Respecto a 2016, los derechos se han incrementado en un seis por ciento.

Los ingresos correspondientes al ISD en 2017 supusieron el tres por ciento del total de ingresos del capítulo 1 del presupuesto; este porcentaje es similar en todo el periodo analizado, salvo en 2013 que alcanza el seis por ciento por el motivo indicado anteriormente.

En cuanto a la recaudación neta, en tres de los cinco años analizados el importe es superior a los derechos reconocidos netos; esta incoherencia se debe, entre otras causas, a los problemas mencionados en el epígrafe anterior sobre la falta de una conexión adecuada entre las aplicaciones informáticas que intervienen en la gestión de los impuestos, que supone la contabilización habitual de los cobros de manera previa al reconocimiento del derecho, pudiendo corresponder éstos a derechos del ejercicio en curso o a ejercicios anteriores.





Infracciones tributarias

Las infracciones tributarias pueden acarrear sanciones e intereses que deben ser contabilizados en el capítulo 3 de ingresos; hemos verificado que los importes derivados del devengo de las sanciones se registran en el capítulo 1 y alcanzan las siguientes cifras:

	2013	2014	2015	2016	2017	% variación 2017/2013	% variación 2017/2016
Ingresos por sanciones incluidos en el capítulo 1	289.771	135.428	192.773	108.748	171.737	-41	58

Los ingresos devengados de los intereses de las infracciones tributarias relacionadas con el ISD contabilizados en el capítulo 3 fueron los siguientes:

	2013	2014	2015	2016	2017	% variación 2017/2013	% variación 2017/2016
Ingresos intereses	380.059	324.489	350.913	425.006	183.808	-52	-57

Número expedientes ISD

En 2017 hubo 22.339 expedientes por un importe total de 49,55 millones según la información contenida en el SIT. Los expedientes se han incrementado un 15 por ciento respecto a 2013, si bien el importe ha disminuido un 46 por ciento, debido a los hechos extraordinarios ocurridos en 2013.

Teniendo en cuenta los dos hechos básicos que pueden originar este impuesto (mortis causa/inter vivos), los ingresos fundamentalmente provienen de las sucesiones; así, en 2017, estos ingresos suponen el 90 por ciento y el 10 por ciento restante corresponde a donaciones. En el conjunto del periodo analizado estos porcentajes son del 94 y del seis por ciento respectivamente.

Por otro lado, las autoliquidaciones son la forma más común elegida por los contribuyentes para tributar por este impuesto; en el periodo 2013-2017, el 82 por ciento del total de expedientes se originaron de esta forma, frente al 16 por ciento que supusieron las liquidaciones voluntarias. En 2017, estos porcentajes fueron del 90 y del ocho por ciento respectivamente.

Mostramos a continuación el número de expedientes y el importe de la deuda tributaria del ISD generado en cada año del periodo analizado (sin incluir sanciones e intereses) en función del tipo de actuación realizada por el contribuyente o por la HTN:





INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES (2013-2017)

	2013		2014		2015		2016		2017	
	Nº exped.	Importe	Nº exped.	Importe	Nº exped.	Importe	Nº exped.	Importe	Nº exped.	Importe
Sucesiones:										
Autoliquidaciones	9.693	12.672.289	12.578	20.111.148	15.432	28.311.105	15.104	27.704.861	15.658*	32.339.632
Liquidaciones voluntarias	5.939	75.592.074	3.842	26.690.865	3.013	21.728.590	2.478	12.747.215	1.774	10.913.128
Liquid. voluntarias requeridas	412	579.593	419	595.896	439	644.276	396	1.044.608	196	305.968
Liquidaciones de oficio	51	63.335	142	1.872.808	78	641.159	105	415.829	122	819.080
Total sucesiones:	16.095	88.907.291	16.981	49.270.716	18.962	51.325.131	18.083	41.912.513	17.750	44.377.809
Donaciones:										
Autoliquidaciones	3.744	16.095	3.489	2.233.936	4.509	3.778.254	4.210	3.032.333	4.535	5.102.900
Liquidaciones de oficio	0	0	28	51.868	13	50.961	32	42.630	54	72.254
Liquid. voluntarias requeridas	2	259	0	0	0	0	0	0	0	0
Total donaciones	3.746	2.537.186	3.517	2.285.804	4.522	3.829.215	4.242	3.074.962	4.589	5.175.154
Total	19.841	91.444.477	20.498	51.556.520	23.484	55.154.346	22.325	44.987.475	22.339	49.552.963

* Se incluyen 57 autoliquidaciones telemáticas de seguros de vida por un importe de 105.233 euros.

Los importes anuales del cuadro anterior no coinciden con los derechos reconocidos en el presupuesto por los hechos previamente citados: falta de una conexión adecuada entre las aplicaciones informáticas y momento de reconocimiento del cobro y del derecho, así como inclusión en el capítulo 1 de ingresos de las cantidades correspondientes a las sanciones.

Si consideramos las presentaciones de este impuesto de carácter voluntario (autoliquidaciones y liquidaciones voluntarias), el porcentaje de expedientes sobre el total en el periodo analizado es del 98 por ciento, y los ingresos generados alcanzan el 97 por ciento del total.

Los contribuyentes asociados a estos expedientes de ISD son:

	2013		2014		2015		2016		2017	
	Nº exped.	Nº contribuyentes	Nº exped.	Nº contribuyentes	Nº exped.	Nº contribuyentes	Nº exped.	Nº contribuyentes	Nº exped.	Nº contribuyentes
Sucesiones	16.095	13.610	16.981	14.193	18.962	16.036	18.083	14.917	17.750	14.736
Donaciones	3.746	3.268	3.517	3.114	4.522	3.743	4.242	3.496	4.589	3.822
Total	19.841	16.878	20.498	17.307	23.484	19.779	22.325	18.413	22.339	18.558





Al respecto, hemos analizado el año de traspaso de estos expedientes del ISD del SIT de la HTN, al CAT y a la aplicación informática SAPGE21, y los resultados son:

	Año presentación expedientes					Total expedientes
	2013	2014	2015	2016	2017	
Año paso de SIT a CAT y SAPGE21						
2013	6.589	0	0	0	0	6.589
2014	10.730	10.676	0	0	0	21.406
2015	1.890	9.244	18.547	0	0	29.681
2016	563	452	4.734	19.345	0	25.094
2017	21	59	178	2.968	19.713	22.939
2018	48	67	25	12	2.626	2.778
Total expedientes	19.841	20.498	23.484	22.325	22.339	108.487

Como se observa, en 2013, de los 19.841 expedientes presentados solo se traspasaron en el ejercicio al sistema contable 6.589 (un 33 por ciento), si bien en 2017, este porcentaje fue del 88 por ciento, lo que muestra una mejora significativa en el traspaso de la información al sistema contable.

IV.2. Revisión del procedimiento de gestión del impuesto de sucesiones y donaciones

A continuación describimos el procedimiento de gestión del ISD teniendo en cuenta si se ha producido una sucesión (en función de si el contribuyente ha presentado una autoliquidación o una liquidación) o una donación.

IV.2.1. Procedimiento de gestión en sucesiones

Los ingresos procedentes de este impuesto originados “mortis causa” son los más frecuentes y suponen aproximadamente el 94 por ciento del total; los expedientes se inician fundamentalmente a través de autoliquidaciones, en un 88 por ciento de los casos, y por liquidaciones voluntarias en un diez por ciento de los casos.

Expedientes de sucesiones originados por autoliquidaciones

El anexo 2 que acompaña a este informe describe de forma detallada las fases del procedimiento en este tipo de expedientes, de las cuales incluimos un resumen a continuación:

- 1) Tras el fallecimiento del causante, el causahabiente prepara la documentación pertinente y confecciona la autoliquidación y la declaración, todo ello en un plazo máximo de seis meses, salvo prórroga o aplazamiento.
- 2) El contribuyente abona la cantidad resultante mediante carta de pago en su entidad bancaria.





Quincenalmente, estos cobros se transfieren de las entidades bancarias a CAT y se aplican posteriormente a SAPGE21, reconociéndose el derecho en el presupuesto de forma provisional.

3) El contribuyente presenta la autoliquidación, declaración, documentación y carta de pago en las oficinas de la HTN. Toda esta información es recogida diariamente por la empresa pública TRACASA que se encarga de grabar estos datos en las tablas del SIT, archivándose físicamente la documentación.

4) Sobre los datos grabados, el SIT realiza validaciones numéricas y técnicas sobre correspondencia de nombres y DNI, posibles duplicados, datos económicos y operaciones aritméticas, etc.

5) Si el resultado de estas validaciones es satisfactorio, los datos se transfieren a CAT. En caso de que se detecte algún error, se consulta y revisa la documentación y se procede, en su caso, a corregir el importe de la deuda notificando al contribuyente este cambio. Posteriormente, los datos se transfieren a CAT y a SAPGE21.

Expedientes de sucesiones originados por liquidaciones

El anexo 3 recoge las fases del procedimiento en este tipo de expedientes que son las siguientes:

1) Tras el fallecimiento del causante, el heredero prepara la documentación pertinente y confecciona la declaración, debiendo hacerlo en un plazo máximo de seis meses, salvo prórroga o aplazamiento.

2) El contribuyente entrega en las oficinas de la HTN los documentos anteriores.

3) Se introducen los datos en la aplicación informática “base de datos de gestión de derechos reales” que calcula el importe correspondiente al impuesto que debe abonar el contribuyente. Esta información se carga en la aplicación SIT a diario y de aquí se traspa a CAT.

4) Se elabora una propuesta de liquidación que se notifica al contribuyente para que proceda a su abono. El contribuyente puede aceptar la liquidación o presentar alegaciones que serán revisadas, pudiendo producirse modificaciones en caso de que se detecten errores.

En caso de que el importe declarado coincida con el enviado, se envía directamente la liquidación sobre la cual no se podrán presentar alegaciones pero sí recurso de reposición.

5) Aceptada la liquidación, el contribuyente abona el importe en la entidad bancaria y entrega el justificante de pago en las oficinas de la HTN; en ocasiones el pago se puede ver sustituido por una solicitud de aplazamiento o suspensión.





Quincenalmente, estos cobros se transfieren de las entidades bancarias a CAT y posteriormente se transmiten a SAPGE21.

IV.2.2. Procedimiento de gestión en donaciones

Los ingresos originados por las donaciones *inter vivos* suponen aproximadamente el seis por ciento del total del ISD; los expedientes se presentan en este caso a través de autoliquidaciones sin que esté prevista la liquidación voluntaria.

El anexo 4 incluye el detalle de este procedimiento que en resumen es el siguiente: tras producirse la donación, el donatario prepara la documentación y confecciona la autoliquidación en un plazo máximo de dos meses.

A partir de este momento, las fases del procedimiento son las mismas que en el caso de las sucesiones por autoliquidación.

De la revisión de estos procedimientos podemos concluir que, en general, son razonables y se adecúan a la normativa aplicable, si bien señalamos los siguientes aspectos:

- La nomenclatura de los modelos de autoliquidación en el sistema CAT y SAPGE21 es la misma para las sucesiones y donaciones, por lo que no es posible distinguir entre ambos hechos imposables.
- En los casos de sucesiones en los que se tributa mediante autoliquidación, al entregar en las oficinas de la HTN la declaración, autoliquidación y resto de documentación, se entrega un justificante al contribuyente con la fecha de entrada pero sin indicar los documentos aportados.
- Los cobros procedentes de las autoliquidaciones se aplican al presupuesto quincenalmente con la información procedente de las entidades bancarias a pesar de que aún no se haya reconocido el derecho. Se crea un contraído ficticio hasta que se reciben los datos de los expedientes tras la grabación de TRACASA, momento en el cual se anula ese hecho simulado y se registra el real al cruzar toda esta información.

Al respecto hemos identificado un elevado número de anulaciones manuales en los datos correspondientes a 2016 y 2017 derivados de la imposibilidad de identificar el cobro recibido con la declaración posterior. Este hecho se produjo porque cuando el contribuyente realizó los pagos por el impuesto en el caso de las autoliquidaciones, en algunas entidades bancarias, en lugar de introducir el número de carta de pago correspondiente, se registra otro diferente que el SIT no puede identificar.

- Tracasa graba los datos de las declaraciones y tarda más de un mes en llevar a cabo esta tarea, siendo este momento cuando se registra o nace ese derecho en la HTN. Hasta entonces este organismo desconoce que el contribuyente





haya presentado la declaración, existiendo el riesgo de pérdida o desaparición de parte de la documentación en este intervalo de tiempo.

- Existe un código para la documentación en el SIT que implica únicamente recoger los datos generales de las escrituras, pero no su contenido que no es grabado. En nuestra opinión, existe riesgo de que no se incluya en la declaración todo lo que figura en la escritura y de que la HTN no lo detecte, ya que este cotejo o comprobación no se realiza sistemáticamente.

En relación con este hecho indicamos que la grabación de los bienes de la escritura y de la tasación, se realizan exclusivamente si se llevan a cabo revisiones técnicas puntuales.

IV.3. Actuaciones de control e imposición de sanciones

El Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales realiza las siguientes actuaciones de control en relación con el ISD:

- Como ya hemos citado en el epígrafe anterior, si el SIT detecta alguna incoherencia en los datos de los expedientes, el personal analiza y examina la documentación y se procede, en su caso, a corregir el importe de la cuota notificando al contribuyente este cambio.

- Este servicio realiza controles periódicos informáticos para analizar las situaciones pendientes de anulación de contraídos ficticios una vez que TRACASA ha grabado los datos.

- Añadido a lo anterior, se realizan las siguientes revisiones técnicas, si bien estas no tienen una periodicidad establecida y no están sistematizadas:

a) Respecto a las declaraciones presentadas, se analizan, entre otras, las siguientes: las de contribuyentes colaterales, especialmente si existen declaraciones complementarias; las que alegan prescripciones del impuesto con cuota cero; aquellas en las que se alega algún tipo de minusvalía para disfrutar de la exención; los casos de transmisión de viviendas con tarifas reducidas, etc.

Con la información obtenida, y si procede, se gira la liquidación de la cuota adicional que corresponda más el recargo o sanción y/o intereses.

b) En cuanto a las posibles declaraciones no presentadas, periódicamente se recibe información de la Seguridad Social sobre personas fallecidas; estos datos se cruzan con los datos proporcionados por los contribuyentes que han presentado declaración con el fin de verificar si no se ha iniciado algún expediente que debiera haber comenzado. A posteriori, se verifica si la persona causante reside en Navarra o si tiene condición de navarro, identificando a continuación a los posibles herederos. Tras un análisis preliminar por este servicio, TRACASA, a través de un encargo, analiza toda esta información y envía a la HTN los datos necesarios para hacer un requerimiento al contribuyente, originando, en





función de la información disponible, una liquidación voluntaria por requerimiento o una autoliquidación.

Asimismo, el servicio recibe trimestralmente, a través de la Plataforma Tecnológica del Notariado, las escrituras referidas a transmisiones de bienes que permiten verificar si los contribuyentes obligados a tributar lo han hecho en el plazo establecido. En el caso de que no se haya realizado, se lleva a cabo una liquidación de oficio con sanción.

c) Si la cuota del impuesto supera un determinado importe, el SIT deja la autoliquidación en situación de revisión urgente sin que se llegue a contabilizar en el CAT. Periódicamente se realiza una revisión de estos expedientes examinando la documentación aportada por el contribuyente. Una vez revisados, se pasa la información al CAT, dando por correcta la cuota del impuesto, o modificándola en su caso y notificando este cambio al contribuyente.

d) Respecto a las posibles comprobaciones que se podrían hacer sobre si se han incluido todos los bienes en las autoliquidaciones, estén o no en Navarra, y si estos se han valorado adecuadamente, existen fuentes de información, como el catastro, con las que se podría cruzar esta información; actualmente este co-tejo informático no se puede realizar de forma automática, y las revisiones que se hacen son para casos concretos.

Todas las actuaciones anteriores tienen consecuencias que el Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales incluye en su memoria de actividad anual donde constan los siguientes datos:

	2013		2014		2015		2016		2017	
	Sucesiones	Donaciones	Sucesiones	Donaciones	Sucesiones	Donaciones	Sucesiones	Donaciones	Sucesiones	Donaciones
Nº actuaciones	484	43	516	18	534	12	578	19	351	25
Importe total	1.329.951	48.635	908.088	13.708	1.097.380	40.098	2.368.973	12.304	1.545.742	44.585
Cuota	1.156.467	41.510	775.476	12.258	1.004.050	36.417	2.031.458	11.717	1.373.684	38.543
Intereses	173.484	7.125	132.612	1.450	93.330	3.681	337.515	587	172.058	6.042

En 2017 se realizaron 376 actuaciones que generaron unos ingresos netos de 1,59 millones de euros; respecto a 2013, el número de actuaciones disminuyó un 29 por ciento, si bien los ingresos generados aumentaron un 15 por ciento.

Los datos anteriores se corresponden con el reconocimiento de derechos, siendo el porcentaje de recaudación efectiva de estos importes generados, a la fecha de redacción de este informe, el que se presenta a continuación:

% recaudación efectiva sobre deuda tributaria (suma del importe declarado, el derivado del control tributario y el de recaudación ejecutiva)*	2013	2014	2015	2016	2017
	Sucesiones	99	96	98	91
Donaciones	100	88	93	100	77

* Fuente: Información proporcionada por la HTN durante el periodo de alegaciones.





IV.4. Revisión de una muestra del impuesto de sucesiones y donaciones

Hemos revisado el procedimiento, tramitación y cálculos utilizados en la gestión de 117 expedientes por un importe total de 17,22 millones, siendo cero la cuota del impuesto en 37 casos, según el siguiente desglose:

Tipo expediente	Número expedientes	Cuota tributaria
Herencia	66	16.048.919
Donación	50	1.166.660
Extinción usufructo	1	4.010
Total	117	17.219.589

De la revisión realizada concluimos que, en general, los expedientes tramitados se han adecuado a la normativa aplicable y al procedimiento descrito en el epígrafe anterior, y su liquidación y recaudación han sido correctamente calculadas, si bien señalamos las siguientes deficiencias:

- Los gastos correspondientes a los actos derivados de la muerte del causante son deducibles hasta un determinado límite; en cuatro casos no consta el justificante de los mismos.

- Es frecuente que se produzcan donaciones no solo de bienes inmuebles sino también de valores mobiliarios; si bien la normativa no exige que el contribuyente los aporte, en ocho casos revisados no constan los justificantes bancarios de las transmisiones dinerarias.

- En dos expedientes de donación no consta el certificado de los valores bancarios; en otro, no consta el certificado de la valoración de la sociedad mercantil donada.

- Los expedientes revisados con cuota cero reflejan fundamentalmente dos situaciones:

a) Expedientes que se presentan como prescritos por parte del contribuyente para formalizar adecuadamente la documentación relativa a los bienes; hemos verificado que en algún caso estas declaraciones ya se habían presentado en el momento que correspondía, si bien la información contable disponible no permite realizar esta comprobación en todos los expedientes que se encuentran en esta situación, por pertenecer a ejercicios contables que ya no están en los archivos de la HTN.

b) Expedientes que presentan fundaciones receptoras de los bienes cuya normativa establece que no están sujetas a este impuesto. En el procedimiento de gestión de este impuesto de la HTN no está prevista la comprobación de la actividad llevada a cabo por estas organizaciones, ni la comunicación de estos hechos a los responsables de la gestión de otros impuestos en Navarra o en otras comunidades autónomas.





IV.5. Conclusión final y recomendaciones

En definitiva, el ISD es un impuesto que, en 2017, generó unos ingresos presupuestarios de 45,77 millones de euros y una recaudación neta de 46,37 millones, habiendo sido presentados 22.339 expedientes. Esta Cámara opina que la gestión del ISD es adecuada a la normativa aplicable y razonable teniendo en cuenta los medios personales e informáticos disponibles, si bien la contabilización del ingreso y cobro en el presupuesto muestra algunas incoherencias respecto a los principios contables del Plan General de Contabilidad Pública. Consideramos necesario, además, el refuerzo en el control de determinados aspectos que se concretan en las siguientes recomendaciones:

- *Concluir a la mayor brevedad posible la interconexión entre las aplicaciones informáticas involucradas en la gestión de los impuestos con el fin de mostrar la imagen fiel de los hechos contables de acuerdo a los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública y, obtener datos sobre el origen de la recaudación obtenida.*
- *Automatizar las autoliquidaciones del ISD para facilitar la presentación de la documentación necesaria por parte del contribuyente.*
- *Comprobar si todos los bienes han sido incluidos en las declaraciones y si sus valoraciones son adecuadas y establecer para ello las conexiones informáticas adecuadas entre las aplicaciones informáticas que corresponda.*
- *Registrar en el capítulo 3 de ingresos los importes correspondientes a las sanciones relacionadas con el ISD.*
- *Solucionar los problemas derivados de la incorrecta introducción de los datos de las cartas de pago de las autoliquidaciones por parte de las entidades bancarias para evitar las correcciones manuales que pueden derivar en errores en las cifras de contabilización del impuesto.*
- *Incluir en el modelo de autoliquidación la relación de documentación exigible con expresión concreta de los documentos entregados.*
- *Agilizar la grabación de los datos correspondientes al ISD con el fin de evitar desajustes temporales entre los cobros y los derechos reconocidos en el presupuesto.*
- *Evaluar la conveniencia de grabar el contenido de las escrituras incluyendo además la valoración de los bienes incluidos en las mismas.*
- *Transmitir la información obtenida en la gestión del ISD a los responsables de otros impuestos de la HTN o de otras comunidades autónomas para coordinar las actuaciones entre administraciones y mejorar la gestión de los tributos.*





- *Incluir en los planes de inspección tributaria a aquellas entidades no sujetas a este impuesto, como las fundaciones entre otras, al objeto de verificar la actividad que efectivamente realizan.*
- *Solicitar los justificantes de aquellos gastos considerados deducibles que soporten las cuantías deducidas por los contribuyentes en las declaraciones realizadas.*
- *Requerir los justificantes de la valoración de los bienes que hayan sido objeto de transmisión independientemente de su tipología.*
- *Analizar la conveniencia de introducir en la normativa la obligatoriedad de aportar el justificante de las transferencias dinerarias inter vivos.*

Informe que se emite a propuesta de la auditora Karen Moreno Orduña, responsable de la realización de este trabajo, una vez cumplimentados los trámites previstos por la normativa vigente.

Pamplona, a 7 de septiembre de 2018
La presidenta, Asunción Olaechea Estanga





Anexos





Anexo 1. Normativa básica que regula el impuesto de sucesiones y donaciones

- Ley Foral 13/2000, de 4 de abril, General Tributaria de Navarra.
- Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios.
- Ley Foral 13/2007, de 13 de abril, de la Hacienda Pública de Navarra.
- Orden Foral 226/2007, de 11 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se crean y se suprimen diversos ficheros informatizados con datos de carácter personal dependientes del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.
- Orden Foral 218/2009, de 21 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda estableciendo autoliquidaciones en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Orden Foral 4/2012, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, sobre el lugar de presentación de los documentos y declaraciones sometidas al régimen de declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Orden Foral 345/2012, de 27 de agosto, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, estableciendo la autoliquidación en los negocios jurídicos “mortis causa” del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Decreto Foral 135/2015, de 28 de agosto, por el que se aprueban los nuevos estatutos del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.
- Orden Foral 103/2017, de 28 de agosto, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se establecen las formas de presentación, la obligación de declarar, el plazo de presentación, la forma de pago, la presentación de la documentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del modelo 652 “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones. Seguros de Vida. Autoliquidación”.
- Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.
- Orden Foral 42/2018, de 19 de marzo, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se modifica la Orden Foral 218/2009, la Orden Foral 345/2012 y la Orden Foral 103/2017.

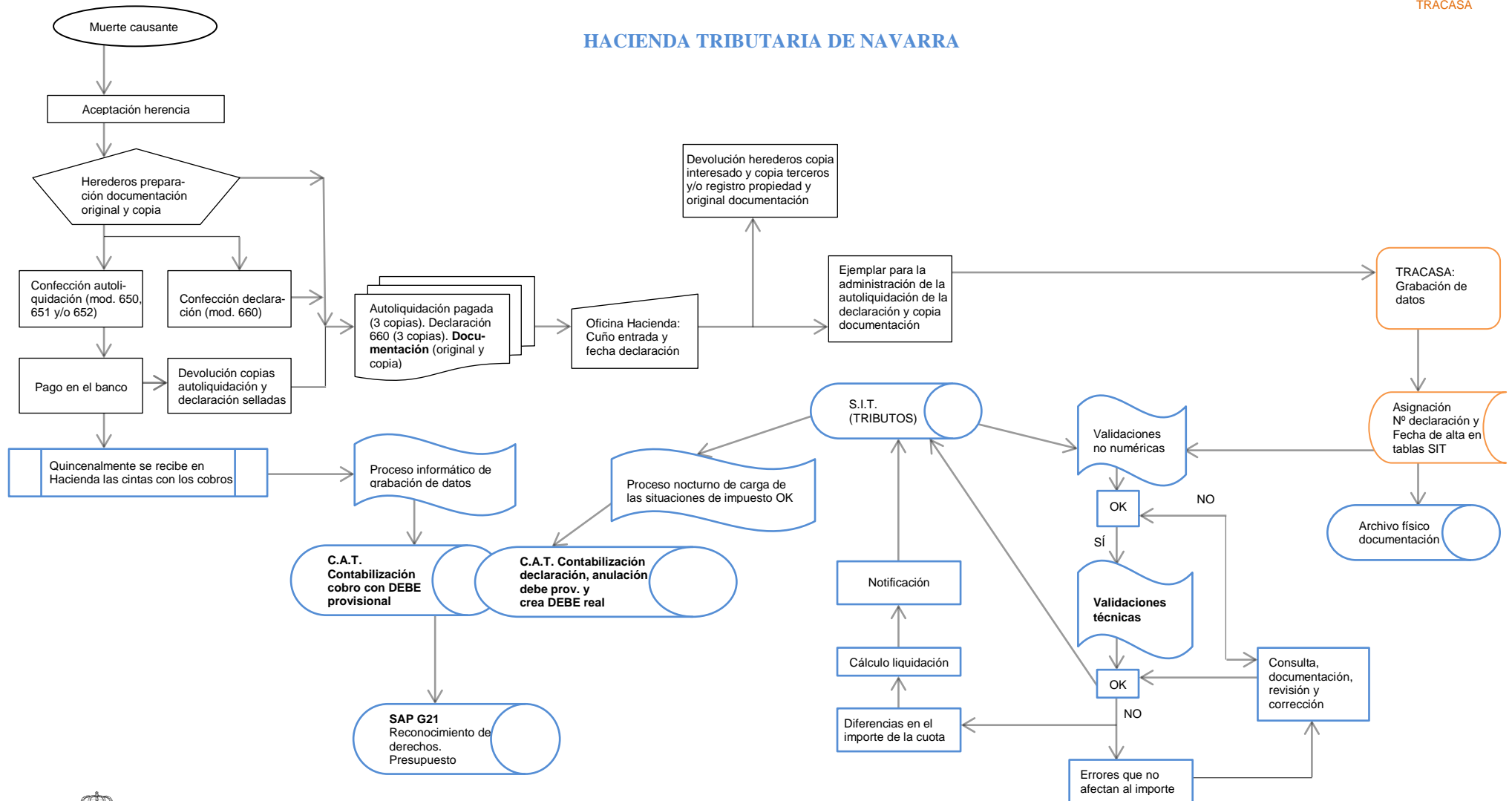




Anexo 2. Procedimiento de gestión de los expedientes de autoliquidación en sucesiones

TRACASA

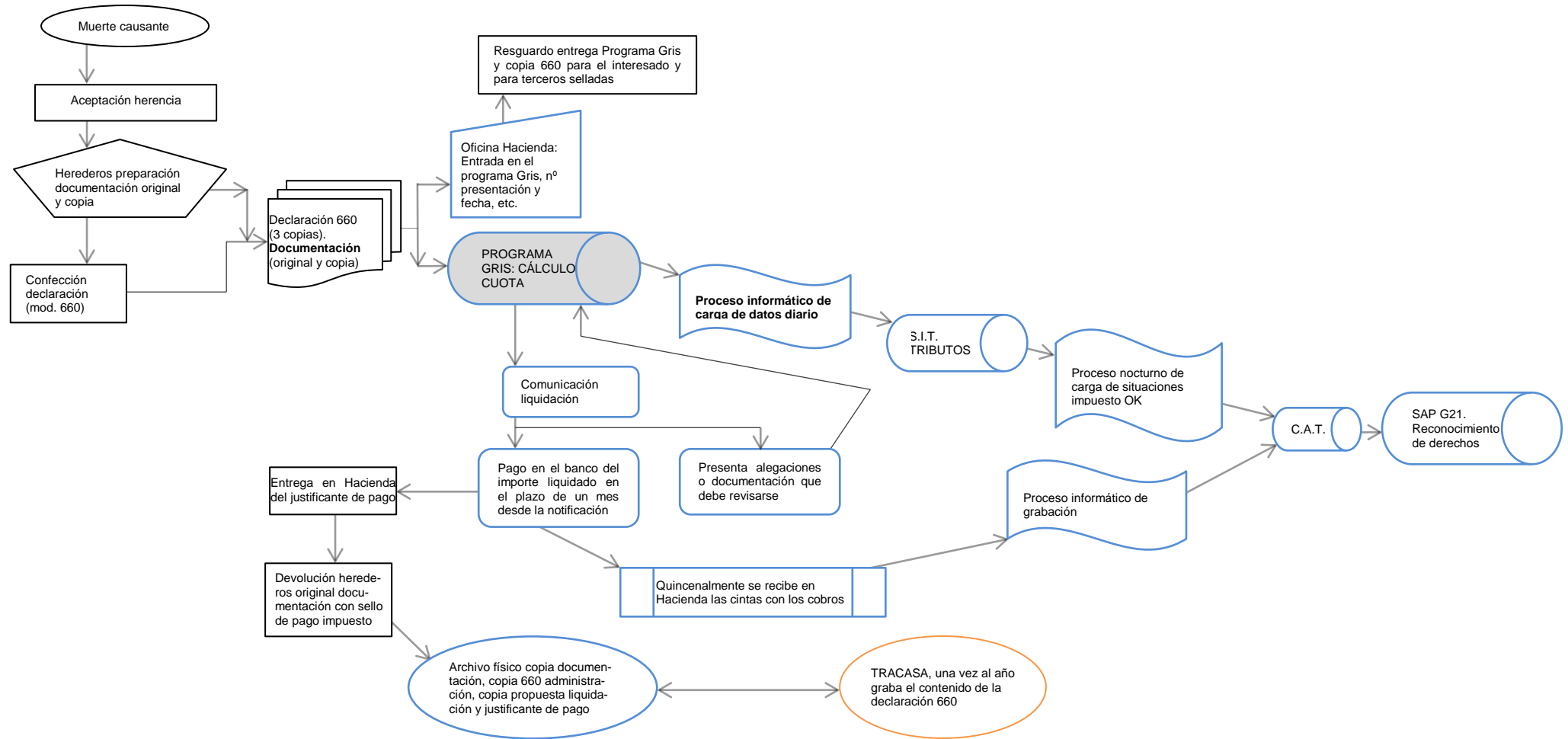
HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA





Anexo 3. Procedimiento de gestión de los expedientes de liquidación voluntaria en sucesiones

HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA





Anexo 4. Procedimiento de gestión de los expedientes de donaciones

HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA

TRACASA

