

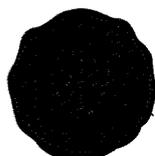


Ambito de la
Administración Foral

Impuestos sobre
sucesiones y sobre
transmisiones
patrimoniales y
actos jurídicos
documentados



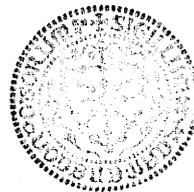
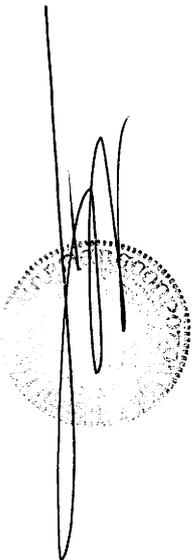
Diciembre 1998



CÁMARA DE
COMPTOS
DE NAVARRA
NAFARROAKO
KONTUEN
GANBARA

Índice

	<i>PÁGINA</i>
I. Introducción.....	3
II. Objetivo.....	6
III. Alcance y limitaciones	7
IV. Conclusiones y recomendaciones	8
IV.1. Sobre las cifras más significativas.....	8
IV.2. Sobre el procedimiento.....	11
IV.3. Sobre los colaboradores externos.....	12
IV.4. Sobre el procedimiento de autoliquidación.....	13
IV.5. Sobre el cobro de los honorarios de liquidación.....	13
IV.6. Recomendaciones.....	14



CÁMARA DE
COMPTOS
DE NAVARRA
NAFARROAKO
KONTUEN
GANBARA

I. Introducción

En el programa de fiscalización de la Cámara de Comptos para el año 1998 se incluyó la fiscalización de la gestión de los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados pertenecientes al programa presupuestario "Gestión de tributos" y gestionados por la sección del mismo nombre.

El Servicio de Tributos tiene entre sus funciones la gestión, liquidación y revisión de los tributos, por lo que la sección de sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados tiene esos mismos cometidos en relación con esos impuestos.

El impuesto sobre sucesiones, de naturaleza directa, y los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de naturaleza indirecta, gravan las siguientes operaciones:

- 1.- Sucesiones.
- 2.- Transmisiones patrimoniales onerosas.
- 3.- Operaciones societarias.
- 4.- Actos jurídicos documentados.

1.- Sucesiones

Grava las adquisiciones patrimoniales mortis-causa o intervivos a ellas asimiladas (gratuitas). Los casos más típicos son la herencia y la donación.

2.- Son consideradas transmisiones patrimoniales gravadas, entre otras, las siguientes:

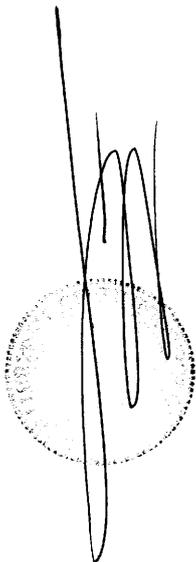
- Transmisiones onerosas intervivos de toda clase de bienes y derechos.
- Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.
- Adjudicaciones en y para el pago de deudas.
- Excesos de adjudicaciones declaradas.
- Expedientes de dominio y reconocimiento de dominio.

3.- Son operaciones societarias sujetas, entre otras, las siguientes:

- Constitución, escisión y disolución de sociedades.
- Aumento y reducción de capital.
- Fusión y escisión de sociedades.
- Aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales.

4.- Son actos jurídicos documentados sujetos los formalizados en:

- Documentos notariales (escrituras).
- Documentos mercantiles (letras de cambio).
- Documentos judiciales (anotaciones preventivas de embargo).



El sujeto pasivo es generalmente el adquirente del derecho o bien.

La base imponible es el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

La Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso de la operación societaria o del acto jurídico documentado, cuando la base liquidable venga determinada en función de dicho valor real, por los siguientes medios: valores según registros fiscales (catastro), precios medios de mercado, precio de venta que aparezca en la última enajenación de los mismos bienes situados en igual zona, dictamen de Peritos de la Administración, etc.

Los indicadores, en relación con esa sección, según los presupuestos de 1997 y 1998 son:

	1997	1998
Presentación, liquidación, control y contabilidad de los documentos presentados	9.000	40.000
Revisión de autoliquidaciones	18.000	-
Atención al público (consultas, etc.)	8.000	8.000
Resolución de expedientes	1.700	2.000

Dentro de los objetivos se señala "conseguir la implantación del sistema de autoliquidación para los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y por sucesiones y donaciones".

El presupuesto del año 1998 preveía unos ingresos de:

	Presupuesto 1998	Presupuesto 1997	Ejecutado 1997
Sucesiones	1.000	620	1.400
Transmisiones patrimoniales	5.300	4.300	5.101
Actos jurídicos documentados	4.200	4.700	4.372
Total	10.500	9.620	10.873

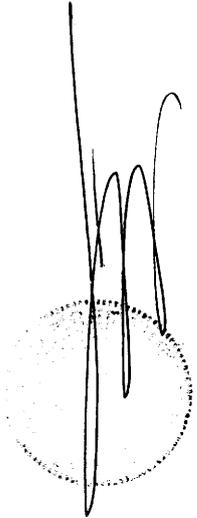
Para lo que cuenta con el siguiente personal:

	Número
Jefe de sección	1
Técnicos de Hacienda	4
Gestor de Hacienda	1
Administrativos	11
Jefe de negociado	1

En esta labor, además colaboran los tasadores del Servicio de Riqueza Territorial. La gestión se comparte entre las oficinas de la Hacienda en Pamplona y los Registros de la Propiedad (Tudela, Estella, Tafalla y Aoiz), donde los registradores también son liquidadores del impuesto. Este hecho lleva consigo que la cuota final del impuesto se recargue con los honorarios de liquidación, tanto si la liquidación la realizan los registradores como si la realizan funcionarios en las oficinas de la Hacienda en Pamplona.

La normativa básica que rige en estos impuestos está constituida por:

- Acuerdo del Parlamento Foral de 17 de marzo de 1981, por el que se aprueba la Norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Decreto Foral 27/1982, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Acuerdo de la Diputación Foral, de 10 de abril de 1970, que aprueba las normas para la exacción del Impuesto sobre sucesiones.

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The signature consists of several loops and a long vertical stroke. The stamp is a dotted circle, partially obscured by the signature.

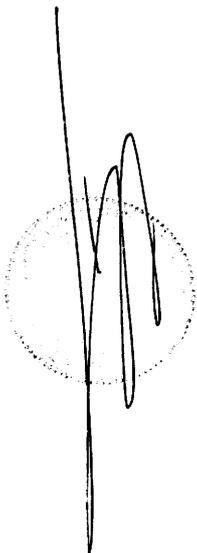
II. Objetivo

De acuerdo con la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra, se ha incluido en su plan de actuación para 1998 la fiscalización de la gestión de los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Con la realización del presente trabajo la Cámara de Comptos pretende la consecución de los siguientes objetivos:

- Ofrecer las cifras más significativas sobre la gestión de los impuestos: número de documentos, importes, recursos, etc.
- Comprobar el procedimiento de gestión de los impuestos, analizando sus puntos fuertes y aquellos susceptibles de mejora.
- Analizar la labor de los organismos ajenos al Servicio de Tributos, que participan en la gestión de los impuestos.
- Valorar la eficacia conseguida en el nuevo sistema de autoliquidación.

Como resultado del trabajo realizado, el informe incluye aquellas recomendaciones que se estiman necesarias para la mejora de la gestión de los impuestos.

A handwritten signature or stamp, possibly a circular seal, is visible on the left side of the page. The signature is written in black ink and appears to be a stylized name or set of initials. The circular seal is faint and partially obscured by the signature.

III. Alcance y limitaciones

Teniendo en cuenta los objetivos anteriores, el trabajo se ha centrado en la revisión de la gestión actual del impuesto, analizando los datos relativos tanto al ejercicio del año 1997 como los parciales del ejercicio actual.

Se ha circularizado a los liquidadores de las oficinas (registradores de la propiedad), solicitando una serie de datos sobre su actividad.

Para analizar la actividad de los tasadores se han mantenido entrevistas con los responsables del Servicio de Riqueza Territorial.

El actual sistema administrativo nos ha limitado la posibilidad de efectuar comprobaciones de carácter global ante la práctica imposibilidad de efectuar cuadros de un elevado número de documentos sin tener relacionados informáticamente los diferentes registros.

Como metodología se han aplicado los programas habitualmente utilizados por esta Cámara de Comptos de Navarra recogidos en sus guías de Auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra y desarrollados dentro de los Principios y Normas de auditoría elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

El informe se estructura en cuatro apartados que incluyen la introducción, los objetivos, el alcance y limitaciones, y las conclusiones y recomendaciones.

El trabajo de campo se ha desarrollado durante los meses de agosto y septiembre por un equipo integrado por un técnico de auditoría y un auditor, contando además con la colaboración permanente de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara de Comptos de Navarra.

Queremos agradecer al personal del Departamento de Hacienda y al de las oficinas colaboradoras su colaboración en la realización del presente trabajo.

IV. Conclusiones y recomendaciones

Como resultado de nuestro trabajo se desprenden las siguientes conclusiones:

IV.1. Sobre la actividad desarrollada

IV.1.1. La ejecución presupuestaria en los últimos años se muestra en el siguiente cuadro:

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	% Var. 97/96	% Var. 97/92
Sucesiones	443	640	387	687	719	1.400	95%	216%
Transm. Patr.	3.009	3.227	3.674	4.744	4.044	5.101	26%	70%
A.J.D.	3.213	2.543	4.463	4.800	4.258	4.372	3%	36%
Total	6.665	6.410	8.524	10.231	9.021	10.873	21%	63%

Como se desprende de estos datos la evolución en la ejecución de estos impuestos es dispar, como en parte corresponde a su carácter no periódico, si bien en el conjunto del periodo se produce un incremento de la recaudación del 63 por ciento.

IV.1.2. Las liquidaciones realizadas en el año 1997 por las oficinas liquidadoras es la siguiente:

	Nº de liquidaciones					
Liquidaciones al 31/12/1997	Tudela	Tafalla	Estella	Aoiz	Pamplona	Total
Número liquidaciones (T.P. y A.J.D.)	7.786	4.288	7.053	5.589	55.604	80.320
Número liquidaciones Sucesiones	135	731	217	116	1.896	3.095
Total liquidaciones	7.921	5.019	7.270	5.705	57.500	83.415
Número transmisiones vehículos					14.171	14.171

Como puede apreciarse, en la oficina de Hacienda en Pamplona se realizan más del doble de liquidaciones que en el resto de oficinas.

La evolución en los últimos años de las liquidaciones realizadas en Pamplona es la siguiente:

Documentos por tipos oficina liquidadora de Pamplona

	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Número liquidaciones (T.P. y A.J.D.)	44.362	44.669	42.981	67.776	67.361	55.604
Número liquidaciones Sucesiones	714	928	966	1.248	1.753	1.896
Total liquidaciones	45.076	45.597	43.947	69.024	69.114	57.500
Número presentaciones	38.273	38.976	42.177	38.774	42.032	46.453
Número transmisiones vehículos	12.219	11.652	11.701	11.664	13.370	14.171

El número de documentos presentados en 1997 es superior en un 21% a los presentados en 1992, y el número de liquidaciones, comparando el mismo periodo, es un 28% mayor.

IV.1.3. En relación con los plazos de liquidación de los impuestos

A partir del análisis de una muestra seleccionada, en las oficinas de Pamplona, sobre dos días de mayo, obtenemos los siguientes resultados:

- El tiempo medio transcurrido desde la presentación del documento hasta la liquidación del impuesto era de 16 días. Sin embargo, oscilaba entre los 33 días para los documentos que se tasaban y los cuatro días para los no necesitados de tasación.
- El tiempo medio empleado en la tasación es de 22 días, si bien había siete documentos pendientes de tasación tras haber transcurrido 96 días.
- El envío a tasación se hace a los cuatro días, aproximadamente, de la presentación
- Posterior a la liquidación viene la notificación de la misma. El tiempo empleado en notificar varía, aproximadamente, entre 15 días y un mes. A partir de ahí, una vez pagado el impuesto, se pueden retirar los documentos.

Por lo tanto, el tiempo empleado desde la presentación a la liquidación del impuesto se puede considerar razonable en la mayoría de los documentos presentados. La tardanza que se puede producir en la liquidación no es imputable a la sección de transmisiones, siendo debida a la posible complejidad de la tasación a realizar, a la necesidad de pedir tasaciones en otros puntos del Estado...

IV.1.4. En relación con el trabajo de tasación realizado por el Servicio de Riqueza Territorial

Se nos han facilitado los datos referidos a las tasaciones de la zona de Pamplona que son los que se encuentran mecanizados, presentando el siguiente desglose:

	COMPRAVENTAS		HERENCIAS		RESTO		TOTAL	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Sin declarar valor	28	1%	42	7%	124	19%	194	4%
Valor comprobado < valor declarado	127	3%	38	6%	23	3%	188	4%
Valor comprobado = valor declarado	2.184	62%	146	22%	123	19%	2.453	50%
Valor comprobado > valor declarado	1.203	34%	426	65%	385	59%	2.014	41%
Total documentos	3.542	73%	652	13%	655	14%	4.849	100%

De este cuadro deducimos que sólo de Pamplona se tasaron 4.849 inmuebles durante 1997, siendo los valores declarados igual a los compro-

bados en el 51 por ciento de las escrituras, inferiores a los comprobados en el 41 por ciento de los casos, un 4% no declaraba valor y en un 4% de las ocasiones el valor declarado era superior al comprobado.

Si analizamos las diferencias entre el valor comprobado y el declarado por cada tipo de escritura obtenemos el siguiente cuadro:

ANÁLISIS DIFERENCIAS Valor comprobado - Valor declarado	COMPRAVENTAS		HERENCIAS		RESTO		TOTAL	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
De 0 a 500.000 pesetas	372	31%	29	7%	22	6%	423	21%
De 500.000 a 1.000.000	172	14%	27	6%	37	10%	236	12%
De 1 a 2 millones	195	16%	55	13%	41	11%	291	15%
De 2 a 5 millones	236	20%	138	32%	113	29%	487	24%
De 5 a 10 millones	121	10%	87	20%	80	21%	288	14%
Más de 10 millones	107	9%	90	21%	92	24%	289	14%
Total	1.203	60%	426	21%	385	19%	2.014	100%

Se observa que las diferencias son superiores al millón de pesetas en el 67% de los casos en que el valor tasado es superior al declarado, estando comprendidas entre 2 y 5 millones de pesetas en el 24% de los casos y en el 14% de los casos son superiores a los 10 millones de pesetas.

Las reclamaciones recibidas contra las tasaciones de bienes inmuebles radicados en Pamplona durante el año 1997 han sido:

Recursos recibidos: 61

Contestaciones modificando el valor inicial: 20. (33%)

Contestaciones sin modificar el valor inicial: 41. (67%)

IV.1.5. En relación con los recursos planteados ante el Órgano de Resolución en Materia Tributaria (puede verse el informe elaborado por la Cámara de Comptos en 1998 y publicado en el BOPN n° 61, de 13 de agosto de 1998)

El número de recursos pendientes de resolver en septiembre de 1998 era:

Recursos por Impuesto	1994	1995	1996	1997	1998	Total Impuesto	% Var. 97/96
Sucesiones	1	9	9	17	10	46	89%
Transm. Patrim.		21	53	56	31	161	6%
A.J.D.	1	16	25	25	30	97	0%
Total año	2	46	87	98	71	304	13%

IV.1.6. En relación con los deudores por estos impuestos

Los deudores que por estos impuestos figuran en el balance del Gobierno de Navarra a 31-12-97 son:

Deudores por Impuesto	31/12/96	31/12/97	Variación
Total	1.747.870	5.496.583	3.748.713

En el informe sobre las cuentas generales de Navarra se concluye que el saldo es incorrecto en un 84% y se corrige en 1998. No obstante, hay que tener en cuenta que este saldo representa el 0,05% de los ingresos presupuestarios.

Además de estos saldos, en las oficinas liquidadoras quedan saldos pendientes de traspasar a la Hacienda, ya que no hay una sistemática para su envío a la Hacienda.

IV.2. Sobre el procedimiento

El procedimiento de gestión de estos impuestos presenta las siguientes características

- La administración tributaria conoce el hecho imponible ya que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se exige para efectuar determinadas actuaciones en otros organismos (registros, etc.).
- El contribuyente debe acudir varias veces a las oficinas de la Hacienda para cumplir con sus obligaciones tributarias.
- El personal de la sección revisa todos los documentos y efectúa las liquidaciones en unos plazos razonables teniendo en cuenta el volumen de documentos presentados a liquidar.
- El sistema informático para la gestión de estos impuestos no está integrado con el general de los tributos. Esto unido a que las tres bases de datos utilizadas para la gestión de estos impuestos, de presentación de documentos, de registro de liquidaciones y de control de pagos, no están totalmente relacionadas dificulta una eficaz gestión de estos impuestos que se manifiesta por la:

a) Necesidad de introducir los mismos datos varias veces en las bases de datos con el consiguiente riesgo de errores.

b) Dificultad para obtener de forma sistemática y rápida informaciones útiles para la gestión (tipos de documentos presentados, plazos, etc.).

c) Dificultad para efectuar cuadros globales informatizados entre las liquidaciones y su cobro.

d) No separación de los importes recaudados en concepto de impuesto, intereses, sanciones y honorarios de liquidación.

e) Traspaso de las deudas a recaudación de forma manual.

- Control insuficiente de determinados aspectos de la gestión tributaria referentes al papel timbrado, a los recibos bancarios y las comunicaciones externas.

- La contabilización se efectúa en función de este procedimiento, siguiendo el criterio de caja.

En definitiva, podemos concluir que se trata de un procedimiento que mediante la liquidación administrativa establece la deuda tributaria de todos los documentos en unos plazos razonables.

No obstante, estos procedimientos administrativos, que obligan al contribuyente a acudir varias veces a las oficinas de la Hacienda, generan una excesiva carga de trabajo y dificultan la gestión eficaz de los impuestos.

IV.3. Sobre los colaboradores externos

IV.3.1. Respecto a la actividad de las oficinas liquidadoras.

Se observa que no todos siguen los mismos procedimientos, ya que mientras en algunas se utilizan los programas de la Hacienda, en otras se mantienen sistemas anteriores, existiendo, en la práctica, diferencias en la gestión realizada por las diferentes oficinas.

IV.3.2. Con respecto a la labor de los tasadores

En la primera conclusión se han presentado los datos principales de su actividad.

La normativa establece que la base imponible vendrá determinada por el *valor real*. Dicho valor real será el que resulte de la comprobación administrativa, si fuere mayor que el declarado. Esta comprobación puede realizarse por varios métodos: registros, precio de mercado, precio de venta de operaciones similares, la valoración que formule un funcionario técnico de la Diputación designado a tal fin, etc.

Este concepto de valor real, vago e indeterminado, y la posibilidad de establecerlo por diferentes métodos crea una situación de inseguridad jurídica que origina que el contribuyente no puede conocer con exactitud el importe de los impuestos que debe pagar.

Situación que además choca con el derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles recientemente establecido por el Estatuto del contribuyente del régimen común.

Incluso puede darse el caso de que una misma operación sujeta a IVA y a este impuesto tenga valoraciones diferentes en cada tributo.

IV.4. Sobre el procedimiento de autoliquidación

El Decreto Foral 51/1998, de 16 de febrero implantó el régimen de autoliquidación para las siguientes operaciones del ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

- a) Actos no sujetos.
- b) Primera transmisión de viviendas, plazas de garaje y trasteros sujetos a IVA.
- c) Constitución de préstamos hipotecarios otorgados por entidades financieras.
- d) Anotación preventiva de embargos.

Es decir, es una implantación muy limitada, que entró en vigor el 18 de mayo de 1998 y cuya utilización evita el devengo de los honorarios de liquidación.

Según los datos proporcionados referidos al 15 de agosto, se habrían presentado 310 declaraciones, que habrían originado 64 cartas de pago por un importe de 2,8 millones de pesetas.

Por lo tanto, su incidencia puede calificarse de mínima.

IV.5. Sobre el cobro de los honorarios de liquidación

Los honorarios de liquidación deben considerarse como una prestación patrimonial de carácter público y por ello están sujetos al principio de reserva de ley. Su regulación viene recogida en el Reglamento del Impuesto y no en la Norma Foral. Si bien en principio pudiera dudarse de la legalidad de este devengo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado por su adecuación a la legalidad al considerar "que no puede exigirse a las normas fiscales aprobadas por la Diputación el mismo grado de concreción respecto a los elementos esenciales de cada figura tributaria que sería necesario tras la promulgación de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de 10 de agosto de 1982".

La posición del Tribunal Supremo presta cobertura legal al devengo de los honorarios; no obstante, debemos señalar que la legislación de estos impuestos fue en Navarra paralela a la del Estado hasta que dejó de converger con las reformas estatales de los años 80 y 93. La falta de actualización de esta antigua normativa nos permite afirmar que se mantiene una gestión de estos tributos totalmente alejada de los modernos sistemas de gestión, ya que constituye el único caso en que se practica la liquidación administrativa, y en la que resulta chocante imputar al contribuyente los gastos originados en las operaciones liquidadoras de los impuestos.

IV.6. Recomendaciones

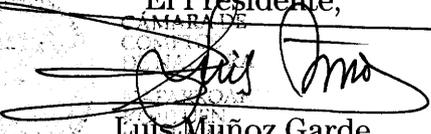
Por todo ello, recomendamos:

- *Actualizar la normativa de los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ya que la actual es, en parte, anterior al nuevo marco jurídico establecido tras la promulgación de la Constitución española y de la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Fuero (LORAFNA).*
- *Suprimir el devengo de los honorarios de liquidación, de forma que la cuota tributaria comprenda el conjunto de lo que la Hacienda pretende recaudar, sin perjuicio de que desde Hacienda se indemnice o retribuya a las oficinas liquidadoras por los gastos que las liquidaciones les originan.*
- *Ampliar el ámbito de aplicación del sistema de autoliquidación en estos impuestos, posibilitando, en todo caso, la opción, a elección del contribuyente, por el actual sistema de liquidación.*
- *Agilizar al máximo posible la implantación del nuevo procedimiento informático que permita:*
 - * *Integrar la gestión de los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados con la general del Departamento.*
 - * *Facilitar una información sobre la actividad de estos impuestos que favorezca su mejor gestión.*
 - * *Contabilizar según el criterio del devengo.*
 - * *Ser utilizado en todas las oficinas liquidadoras.*
- *Implantar un método sistemático de control sobre los recibos bancarios, las comunicaciones externas, y los arqueos de papel timbrado.*
- *Modificar la normativa que establece como base imponible el valor real por un sistema que aporte garantía al contribuyente y conocimiento previo del importe a ingresar.*

A este respecto, la base imponible podría referirse al importe declarado de la operación y supletoriamente a valores preestablecidos, como en el caso de los vehículos usados, o bien referenciarse al valor catastral.

Informe que se emite a propuesta del auditor D. Jesús Muruzábal Lerga, responsable de la realización de este trabajo, una vez cumplimentados los trámites previstos por la normativa vigente.

Pamplona, 9 de diciembre de 1998

El Presidente,

Luis Muñoz Garde