



Impuestos especiales sobre:

- **hidrocarburos,**
- **labores del tabaco,**
- **electricidad y**
- **primas de seguros**



Glosario

Albaranes de circulación. Los documentos que amparan la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, distintos del documento de acompañamiento, del documento de acompañamiento simplificado, de las marcas fiscales y de los documentos aduaneros.

Almacén fiscal. El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general.

Autoconsumo. El consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo.

Depositario autorizado. La persona titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

Depósito fiscal. El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Depósito de recepción. El establecimiento del que es titular un operador registrado donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden recibirse habitualmente, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otros Estados miembros.

Documento de acompañamiento. El documento establecido por el Reglamento (CEE) número 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre (LCEur 1992, 3003), para amparar la circulación en régimen suspensivo, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Puede consistir bien en un documento de acompañamiento administrativo, según el modelo que figura como anexo del citado Reglamento, o bien en un documento de acompañamiento comercial que debe contener los mismos elementos de información exigidos por el documento administrativo, cada uno de los cuales deberá estar identificado con un número que se corresponderá con el de cada una de las casillas del documento administrativo.

Fábrica. El establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Fabricación. La extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 28 de este artículo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley.

Operador registrado. El titular de un depósito de recepción.

Régimen suspensivo. Régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo, y, en consecuencia, no es exigible el impuesto.

Índice

	PÁGINA
GLOSARIO.....	2
I. INTRODUCCIÓN	4
II. DESCRIPCIÓN DE LOS IMPUESTOS.....	6
II.1. Impuesto sobre hidrocarburos.....	6
II.2. Impuesto sobre labores de tabaco.....	6
II.3. Impuesto sobre la electricidad.....	7
II.4. Impuesto sobre primas de seguros.....	7
III. OBJETIVO	9
IV. ALCANCE, METODOLOGÍA Y LIMITACIONES.....	10
V. OPINIÓN	11
V.I. Ejecución presupuestaria.....	11
V.II. Legalidad.....	11
V.III. Organización y control interno.....	11
V.IV. Sobre la eficacia, eficiencia y economía	11
VI. ANÁLISIS.....	13
VI.1. Impuesto especial sobre las labores del tabaco.....	14
VI.2. Impuesto sobre las primas de seguros.....	14
VI.3. Impuesto sobre la electricidad.....	15
VI.4. Impuesto sobre los hidrocarburos.....	16

I. Introducción

De acuerdo con la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), Navarra mantiene los derechos originarios e históricos con arreglo, entre otras, a la Ley de 25 de octubre de 1839, y a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841.

La actividad tributaria y financiera se regula por el sistema tradicional de Convenio Económico.

El último fue firmado en el año 1990.

En la actualización realizada en octubre de 1997 y publicada en junio de 1998, Navarra asume la gestión de los siguientes tributos:

- Impuesto especial sobre hidrocarburos.
- Impuesto especial sobre las labores del tabaco.
- Impuesto especial sobre la electricidad.
- Impuesto sobre las primas de seguros.

Estos impuestos se rigen básicamente por:

- La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, sobre impuestos especiales. Modificada por la ley 40/1995, de 19 de diciembre.
- La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, sobre medidas fiscales administrativas y del orden social que introduce el impuesto sobre las primas de seguros.
- La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, sobre medidas fiscales, administrativas y del orden social, que introduce el impuesto sobre la electricidad.

Se transfiere, por tanto, a Navarra la gestión de los impuestos especiales ya existentes sobre hidrocarburos y labores del tabaco, y de los nuevos de primas de seguros, en vigor desde enero de 1997 y de electricidad, en vigor desde enero de 1998.

La gestión de estos impuestos la realiza la Sección de impuestos especiales, impuestos sobre las primas de seguros y tasas dependiente del Servicio de Tributos del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

La sección está organizada en dos negociados y cuenta con un técnico de hacienda, un gestor de hacienda, dos administrativos y además están contratados un gestor de hacienda y dos administrativos.

Los ingresos contabilizados por estos impuestos en los años 1998 y 1999 son:

(en millones)

Concepto	1998	1999
Primas de seguros	2.523	1.673
Tabaco	10.154	10.490
Hidrocarburos	26.130	28.477
Producción de electricidad	1.486	2.033
Total	40.293	42.673

II. Descripción de los impuestos

Vamos a realizar en este epígrafe una breve descripción de las principales características de estos impuestos. Para algunos conceptos nos remitimos al glosario incluido antes de la introducción.

II.1. Impuesto sobre hidrocarburos

- a) **Hecho imponible.** Están sujetas a este impuesto la fabricación e importación de hidrocarburos.
- b) **Devengo.** Se produce, básicamente, en el momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal, salvo que se efectúe en régimen suspensivo.
- c) **Sujeto pasivo.** El sujeto pasivo es, en general, el depositario autorizado.
- d) **Base imponible.** Está constituida por el volumen de productos expresados en miles de litros.
- e) **Tipo.** Se establece en pesetas por unidad (mil litros). Hay tipos reducidos (gasóleo-agrícola).
- f) **Otros.** El sujeto pasivo está obligado a presentar declaración-liquidación periódica (mes natural)

Existen operaciones exentas como, por ejemplo, el carburante para la navegación aérea.

II.2. Impuesto sobre labores de tabaco

- a) **Hecho imponible.** Similar al caso de los hidrocarburos, pero con las labores del tabaco.
- b) **Devengo.** Similar al caso de los hidrocarburos.
- c) **Sujeto pasivo.** Igual que hidrocarburos.
- d) **Base imponible.** En el caso de tipos proporcionales, el valor de las labores calculado según su precio máximo de venta al público.
En el caso de tipos específicos, por el número de unidades.
- e) **Tipo.** Coexisten tipos proporcionales (un porcentaje sobre el valor), y específicos (pesetas por unidad).
- f) **Otros.** El sujeto pasivo está obligado a presentar declaración-liquidación.

A la fecha de redactar este informe no se había constituido ningún depósito fiscal en Navarra.

II.3. Impuesto sobre la electricidad

- a) **Hecho imponible.** La fabricación e importación de energía eléctrica.
- b) **Devengo.** Cuando resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica o facturado a título oneroso.
- c) **Sujeto pasivo.** Es, en general, el depósito autorizado. Tienen la consideración de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, quienes realicen los suministros de energía eléctrica a título oneroso.
- d) **Base imponible.** *“Está constituida por el resultado de multiplicar por el coeficiente 1,05113 el importe total que, con ocasión del devengo del impuesto, se habría determinado como base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas, conforme a lo establecido en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este último impuesto” (sic).*
- e) **Tipo.** El porcentaje es del 4,864.
- f) **Otros.** El sujeto pasivo está obligado a presentar declaración-liquidación periódica de las cuotas devengadas, que será trimestral o mensual según su facturación. Existen también operaciones exentas

II.4. Impuesto sobre primas de seguros

- a) **Hecho imponible.** Las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial, a las que se refiere el art. 3 de la Ley 30/95, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, concertados por entidades aseguradoras que operen en España (vida, vehículos, incendios, etc.), aunque hay que señalar que existe una amplia gama de exenciones
- b) **Devengo.** Se devenga el impuesto en el momento en que se satisfagan las primas relativas a las operaciones gravadas.
- c) **Sujeto pasivo.** Son las entidades aseguradoras.
- d) **Base imponible.** El importe total de la prima o cuota satisfecha, excepto los recargos del Consorcio de Compensación de seguros y demás tributos que recaigan directamente sobre la prima.

- e) **Tipo.** El seis por ciento de la prima.
- f) **Otros.** Los sujetos pasivos están obligados a presentar mensualmente declaración-liquidación de este impuesto.

III. Objetivo

De acuerdo con la Ley foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra – Nafarroako Kontuen Ganbara, se ha incluido en su plan de actuación la fiscalización de la gestión los impuestos cedidos con la última actualización del Convenio Económico (impuestos sobre labores del tabaco, hidrocarburos, electricidad y primas de seguros).

Con la realización de este trabajo se persiguen los siguientes objetivos:

- Contrastar que la ejecución presupuestaria recoge los ingresos que le son imputables.
- Verificar el cumplimiento de la legalidad aplicable a la gestión de estos tributos.
- Analizar y evaluar los sistemas de control interno implantados proponiendo, en su caso, las recomendaciones que se consideren oportunas en orden a su mejora.
- Analizar el grado de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la gestión de estos impuestos.

IV. Alcance, metodología y limitaciones

Para realizar este trabajo se ha revisado la actividad correspondiente al año 1999, comprobando, en algunos casos, la de la parte del año 1998 en que Navarra inicia la gestión de estos impuestos.

Se han analizado tanto los registros contables existentes como la organización, control interno y procedimientos de gestión existentes.

El trabajo se ha realizado de acuerdo con las guías de auditoría de la Cámara de Comptos de Navarra, que siguen los principios y normas de fiscalización aprobados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español.

La cesión en 1998 de estos impuestos a Navarra, así como la reciente creación de alguno de ellos, dificulta la realización de comparaciones históricas suficientes para valorar su eficacia.

El informe contiene los comentarios y recomendaciones que estimamos necesarios para la mejora de la gestión de estos tributos.

El trabajo de campo se desarrolló durante los meses de febrero y marzo de 2000 por un equipo compuesto por un auditor y dos técnicos de auditoría, contando con la colaboración de los servicios jurídicos, informáticos y administrativos de la Cámara de Comptos.

Agradecemos al personal de la Sección de impuestos especiales, impuestos sobre las primas de seguros y tasas del servicio de Tributos del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra la colaboración prestada para la realización del presente trabajo.

V. Opinión

De acuerdo con los objetivos relacionados en el epígrafe III del informe, nuestra opinión se estructura como sigue:

V.I. Ejecución presupuestaria

La liquidación de ingresos del año 1999 refleja de manera razonable la actividad realizada.

V.II. Legalidad

Del análisis realizado se observa que, en general, la actividad se realiza de acuerdo con el principio de legalidad.

V.III. Organización y control interno

La Sección de Impuestos Especiales, que ya gestionaba los impuestos sobre el juego, alcoholes etc., se hace cargo a partir de junio de 1998, de los impuestos cedidos por la actualización del Convenio. Entre ellos se encuentran los de reciente creación sobre primas de seguros y sobre la electricidad. Por eso, durante este tiempo la principal labor realizada ha consistido en el desarrollo de los procedimientos administrativos de gestión. Podemos señalar que están en avanzada fase de implantación.

Asimismo, es preciso señalar que al no haberse creado un depósito fiscal sobre el tabaco dicho tributo no se ha gestionado por la Comunidad Foral.

V.IV. Sobre la eficacia, eficiencia y economía

El poco tiempo en que la gestión de estos impuestos recae en la Hacienda Tributaria de Navarra nos impide obtener conclusiones sobre la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de estos tributos.

Por todo ello, recomendamos:

- *Agilizar la fase de puesta en marcha en la gestión de estos tributos. A este respecto, consideramos como aspectos prioritarios terminar la realización de los diferentes censos de contribuyentes y establecer el depósito fiscal de tabaco.*
- *Completar la sistemática de gestión de estos impuestos que debe contemplar, entre otros aspectos, cuestiones como: el mantenimiento de censos, el control de las declaraciones y, en su caso, la sistemática de reclamaciones y el desarrollo de las labores de intervención.*

- *Coordinar entre el Servicio de Inspección y la Sección de Impuestos Especiales los criterios para incluir estos impuestos en los diferentes planes de inspección.*

VI. Análisis

En este epígrafe efectuaremos para cada impuesto aquellos comentarios que nos parecen más relevantes para su mejor comprensión o que tienen incidencia en su gestión

Antes de realizar el análisis individualizado vamos a efectuar unas consideraciones de carácter general por afectar a varios de estos impuestos.

Al tratarse de impuestos indirectos la legislación es estatal. Así se regula que la Comunidad Foral aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En este tipo de impuestos se produce una elevada recaudación con muy pocos sujetos pasivos, si comparamos con otros como el IRPF o el IVA.

No obstante, hay que señalar que genera un considerable trabajo de control o de intervención que no da lugar a recaudación: entregas en régimen de suspensión, operaciones exentas, supervisión de los controles administrativos que deben llevar los diferentes operadores, efectuar recuentos de existencias...

Existe en estos impuestos, principalmente en el de hidrocarburos, un sistema especial de infracciones y sanciones que afecta, por ejemplo, al uso del gasóleo bonificado para otros fines diferentes. Estos expedientes de sanción se inician generalmente por denuncias de la policía.

En la legislación estatal, en los impuestos especiales “las funciones de inspección e intervención se ejercerán por los servicios de inspección dependientes del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. En Navarra, la inspección de estos tributos la ejercerá, como en el resto de los tributos, el Servicio de Inspección, así como otras personas designadas al efecto. Por orden foral del año 97, se habilitó a un técnico de la sección de impuestos especiales para realizar labores de inspección e intervención.

Hay que señalar que por la reciente transferencia de estas competencias a Navarra no se han realizado labores de inspección en el ámbito de estos impuestos.

VI.1. Impuesto especial sobre las labores del tabaco

En Navarra no hay ninguna fábrica de tabaco ni se ha establecido ninguna instalación como depósito fiscal.

Actualmente, el suministro a la zona norte se hace desde un depósito fiscal localizado en La Rioja.

Está previsto constituir un depósito fiscal para Navarra, pero para la autorización de los depósitos fiscales es necesario el acuerdo preceptivo de la Comisión Coordinadora (art. 30 del Acuerdo de Modificación del Convenio).

Nos encontramos por tanto en una situación provisional hasta que se resuelvan los procesos administrativos para la constitución del depósito fiscal.

Por este motivo la recaudación actual se realiza de la misma manera que antes de asumir las competencias de gestión de estos impuestos, es decir, por la vía del ajuste al Convenio.

En los años 98 y 99 se han recaudado por este concepto 10.153 y 10.490 millones respectivamente. El saldo del año 99 corresponde a los importes de los cuatro ajustes trimestrales del año 99 y a la liquidación final del año 98.

Recomendamos agilizar en la medida de lo posible los trámites necesarios para poder implantar el depósito fiscal de Navarra.

VI.2. Impuesto sobre las primas de seguros

Este impuesto entra en vigor en el Estado en enero de 1997 con el fin de adecuar el sistema impositivo español con el de la Unión Europea. Grava en fase única las operaciones de seguro y capitalización.

Al recibir la competencia se formó un censo de sujetos pasivos a partir de los datos de los que tributaban al Estado

Para gestionar el impuesto se envían a los sujetos pasivos del censo ejemplares de "carta de pago" y de la "declaración resumen anual".

El sujeto pasivo debe ingresar mensualmente los importes y en el mes de enero realizar el resumen del año anterior.

La recaudación en los años 98 y 99 es la siguiente:

(en millones)			
Concepto	1998	Concepto	1999
Aportación año 97 s/ convenio	1.075	Cuotas diciembre 98 a noviembre 99	1.655
Ingresos enero-noviembre 98	1.448	Cuotas anteriores	18
Total	2.523	Total	1.673

Como puede verse, a partir del año 1999, se contabilizan las cuotas correspondientes al mes de diciembre del año anterior y las de los once primeros meses del año.

Del análisis realizado se desprende:

- Se observan variaciones en el censo ya que éste se encuentra en fase de actualización. A esta situación hay que añadir las continuas fusiones que se producen en el sector y la propia organización de las compañías según firmen las pólizas en las delegaciones o en las oficinas centrales, lo que produce, a veces, duplicidades o posibles confusiones.
- El impuesto es “complejo” ya que se requiere que la compañía controle “la localización del riesgo o compromiso en las operaciones de seguro y capitalización producida en territorio navarro” que es el criterio para determinar si la administración tributaria competente es navarra.
- Al tener la mayoría de los sujetos pasivos su sede social fuera de Navarra la labor de inspección se hace más complicada y puede ser precisa la coordinación con otras administraciones tributarias.
- En el año 1999, sobre un total de 95 contribuyentes, los diez de mayor importe aportan el 60% de la recaudación, esto es 1.010 millones, mientras que 34 contribuyentes aportan únicamente 11 millones, que representan menos del uno por ciento.

Por todo ello, recomendamos:

- *Establecer una sistemática para el mantenimiento actualizado del censo de contribuyentes.*
- *Elaborar un plan de reclamaciones para aquellas sociedades que figurando en el censo no presentan declaraciones o viceversa. La misma actuación deberá realizarse respecto de las que ingresando las cuotas periódicas no presentan la declaración resumen anual.*
- *Sin perjuicio de las competencias que la legislación le asigne a la Hacienda Tributaria de Navarra en materia de inspección de tributos, las características de este impuesto hacen conveniente el establecimiento de colaboraciones con el resto de administraciones tributarias.*

VI.3. Impuesto sobre la electricidad

Este impuesto se introduce en el Estado en enero de 1998. Su objetivo básico es la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de “coste específico asignado a la minería del carbón”, que giraba sobre la facturación eléctrica. Asimismo, la implantación de este impuesto permitiría la adaptación a la propuesta de la directiva comunitaria por la que se reestructuraba la imposición de los productos energéticos.

Al tratarse de un nuevo impuesto los trabajos realizados hasta ahora pueden considerarse de puesta en marcha. Por ello, se han centrado en la confección del censo, para lo que se ha partido de la relación de autorizaciones facilitadas por el Departamento de Industria.

La recaudación por este impuesto en los años 98 y 99 asciende a 1.485 y 2.033 millones, respectivamente.

Hay que resaltar que estas cifras no son comparables ya que la primera parte del año 98 se liquidó provisionalmente en el ajuste del Convenio y en 1999 se imputan 13 meses. Además se produjeron cambios en las fechas de control de los consumos por parte de las empresas suministradoras de energía.

El 99% de la recaudación corresponde a una empresa, existiendo un elevado número de declaraciones con cuota cero.

Como consecuencia, *recomendamos agilizar lo máximo posible la terminación de la fase de implantación del impuesto, para iniciar lo que puede denominarse la fase de gestión normal del impuesto.*

VI.4. Impuesto sobre los hidrocarburos

Los sujetos pasivos de este impuesto están obligados a presentar una declaración-liquidación e ingresar mensualmente los correspondientes importes.

Las fábricas y depósitos fiscales de hidrocarburos tienen que presentar periódicamente su declaración de operaciones.

Las salidas del depósito fiscal no acogidas al régimen suspensivo llevarán un “documento de acompañamiento” si se aplica algún supuesto de exención o un tipo reducido o un “albarán de circulación” si se aplica el tipo general.

Los principales supuestos exentos, según su importancia en Navarra, corresponden a la utilización como carburante para navegación aérea, excepto en los casos de la aviación privada de recreo; la producción de electricidad en centrales eléctricas o la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas; y la utilización como carburante en el transporte por ferrocarril.

Para la gestión del impuesto se utiliza la aplicación “ARIES”, que es un programa estatal compartido por las administraciones tributarias de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Navarra.

La recaudación por este impuesto ha sido en los años 1998 y 1999 de 26.130 y 28.477 millones respectivamente. En 1999, se contabilizan doce meses, uno del 98 y once del ejercicio, y la liquidación final del ajuste de 1998.

Prácticamente, el cien por cien de la recaudación procede de una única empresa.

Las empresas que exporten productos objeto de estos impuestos tienen derecho a la devolución del impuesto. En Navarra este importe devuelto asciende en 1999 a 17 millones de pesetas.

Recomendamos establecer una sistemática para poder realizar las labores de intervención e inspección.

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, 21 de junio de 2000

El Presidente,

Luis Muñoz Garde