ivap
Gizartegintzan bidelagun

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO



Mikel Aranburu Urtasun

Convenio / Concierto

El sistema financiero y tributario de las Haciendas Forales

Iura Vasconiae

ivap
Gizartegintzan bidelagun

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

Mikel Aranburu Urtasun

Convenio / Concierto

El sistema financiero y tributario de las Haciendas Forales

Oñati, 2024

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
Administrazio Publikoaren Euskal Institutua

La Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia
Euskal Herriko Zuzenbide Historikoa eta Autonomikoa Aztertzeko Fundazioa

ISBN: 978-84-7777-694-9 (paperezko edizioa)
ISBN: 978-84-7777-695-6 (edizio digitala, web orria)

Fotocomposición e impresión: Grafo, S.A., Avda. Cervantes, 51-edificio 21 - 48970 Basauri (Bizkaia)

ISBN: 978-84-7777-695-6

Índice

Introducción 9

Primera parte

Capítulo 1. El germen 19

La sombra alargada de la Ley de 1841 19
La fiscalidad foral, impermeable a la reforma de Mon y Santillán 25
Un régimen singular 29

Capítulo 2. Formación 33

La involuntaria y decisiva aportación de Cánovas del Castillo al fortalecimiento del Convenio/Concierto 33
El Convenio Económico de Tejada Valdosera 38
El primer Concierto Económico 40

Capítulo 3. Desarrollo 45

Una lenta y costosa pero progresiva consolidación 45
La Gamazada 50
El cambio de siglo. Arreglos que fortalecen el modelo 53
La reforma fiscal de Fernández Villaverde 54
El cuarto Concierto Económico 59

ISBN: 978-84-7777-695-6

Segunda Parte

Capítulo 4. **Reconocimiento y crisis** 67

Primo de Rivera y el firme reconocimiento del Convenio/Concierto 67
El Convenio/Concierto de Calvo Sotelo. Estudio comparado 74
Armonización tributaria 77
Otros impuestos 82
El Convenio/Concierto en la Segunda República 84
Incidentes 87
Franco 89

Capítulo 5. **Letargo** 93

La reforma tributaria de Larraz y el Convenio Económico de 1941 93
El Concierto Económico con Álava de 1942 101
Otras disposiciones 103
El Concierto Económico con Araba/Álava de 1952 104
Armonización tributaria de «la Renta de las Sociedades» 110

Capítulo 6. **Travesía** 113

El Convenio Económico de 1969 113
Criterios de armonización tributaria en el Convenio del 69 119
Cupo contributivo y compensaciones 123
El Concierto Económico con Araba/Álava de 1976 124

Tercera Parte

Capítulo 7. **Respaldo constitucional** 133

La Reforma fiscal de Fernández Ordóñez 133
La Constitución de 1978 y el Estatuto de Gernika 137
El Concierto Económico de 1981 140
El Convenio Económico de 1990 148

Capítulo 8. **Resiliencia. Tres décadas de adaptaciones o renovaciones** 155

Las adquisiciones intracomunitarias, nuevos impuestos y criterios de armonización 156
Nuevo siglo y nueva crisis política 160
Las modificaciones de 2007 169
Nuevos impuestos y nueva actualización del Concierto y Convenio 171
La modificación del Convenio en 2015 175
La última década 177
Las novedades de 2023 180

Capítulo 9. Episodios destacados 183

El *blindaje* del Concierto. La Ley Orgánica 1/2010 183
La Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. El artículo 135 de la Constitución 186
El asunto Volkswagen 190
La participación en el ECOFIN 192
La discutida modificación del artículo 2.2 del Convenio 194

Cuarta Parte

Capítulo 10. Órganos del Convenio/Concierto 199

Las diferentes Comisiones 199
La Junta Arbitral o las *Juntas Arbitrales* 207
Otros órganos del Concierto Económico 216

Capítulo 11. La Potestad Normativa y sus límites 219

La Potestad normativa 219
Normas y principios generales de armonización tributaria 224
Los cuatro criterios generales de armonización 229
La presión fiscal *efectiva global equivalente* 235

Capítulo 12. Peripecias en los tribunales 245

¿Ayuda de Estado? 250
Inoportuna LOFCA 257
Culto católico, plusvalías y funcionarios 262
El *blindaje*, constitucional 264

Capítulo 13. La Aportación y el Cupo 267

Metodología para el cálculo del Cupo y de la Aportación 267
La negociación de la Aportación Económica para el quinquenio 2015-2019, en primera del singular 273
Determinación de la Aportación año base 2015 277
Entre tanto, el Cupo: los acuerdos de 2017 282
Una breve e incómoda comparativa 283

Capítulo 14. Los ajustes a la recaudación por la Imposición Indirecta 287

Adquisiciones intracomunitarias 296
El Convenio pierde prerrogativas 298
El IVA de Volkswagen 303
El triste final de una fórmula incomprendida 306

ISBN: 978-84-7777-695-6

Reflexiones finales 311

Apéndice. La armonización tributaria 319

La residencia habitual y el domicilio fiscal 322
Impuestos directos 325
Impuestos Indirectos 360

Bibliografía seleccionada 389

ISBN: 978-84-7777-695-6

Introducción

El modelo de Convenio o Concierto Económico proporciona el máximo nivel de autonomía financiera conocido en derecho comparado a un territorio dependiente de un Estado. Constituye un ejemplo singular de federalismo fiscal en el que se invierte el sentido del flujo financiero de tal modo que es la región la que transfiere fondos a la Hacienda estatal. Las Haciendas Forales recaudan la casi totalidad de los impuestos y pagan al Estado una aportación o *cupo* en concepto de sostenimiento de las cargas generales no asumidas por ellas y de los mecanismos de solidaridad territorial. Como he defendido en muchas ocasiones, no se comprende bien el Convenio Económico de Navarra sin conocer el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco y viceversa. Una posición que inspira y caracteriza esta obra en la que pretendo ofrecer una historia del Convenio/Concierto Económico desde un amplio punto de vista financiero y tributario, sin eludir el político. Contemplo a ambos, al Convenio y al Concierto, de manera comparada, conjunta e interrelacionada, algo inusual en los estudios sobre la materia pero a mi juicio muy necesario. Además abarca todos sus aspectos, una pretensión quizá excesiva, pero también útil.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Somos herederos de la larga y continua gestación de un instrumento, de una institución, que ha evolucionado creciendo y reforzándose tanto en su configuración jurídica como en su alcance práctico. A lo largo de su larga historia, el Convenio/Concierto ha fraguado para los territorios de la Vasconia peninsular un modelo de financiación basado en el pacto y la relación bilateral con el Estado español. Bilateral pero desigual. Es un régimen controvertido que, en contra de lo que en origen se esperaba y pretendía —la igualación fiscal de los territorios forales al resto de las provincias—, se ha convertido en un sistema de financiación propio y singular. No obstante, como veremos, las dificultades de ayer, hoy y mañana son muchas y diversas. Las encontramos en la potestad normativa, en las cuantías de los flujos financieros, en los criterios de armonización y puntos de conexión o en el deslinde de competencias. También los ataques que, con mayor o menor agresividad, recibe el Convenio/Concierto han sido constantes. Y lo siguen siendo. Tras la acusación de privilegio, predominante, se oculta la envidia, porque lo que molesta de verdad es la singularidad, la diferencia.

El Convenio/Concierto presenta dos caras, una muestra un residuo de soberanía de los Países Vascos y la otra, su sometimiento al Estado español. La autonomía fiscal nos permite decidir el cuánto y el cómo de la carga fiscal y el destino de los recursos obtenidos. La capacidad normativa en materia tributaria, con los límites que estudiamos, nos faculta para diseñar una política fiscal propia y coherente con la presupuestaria. Todo ello acarrea una elevada responsabilidad fiscal que ejercida con talento e integridad posibilita atender las necesidades sociales y los servicios públicos de una manera más eficiente que otras comunidades. Un compromiso ineludible porque nadie acude en auxilio de las Haciendas Forales obligadas a afrontar en solitario el siempre creciente gasto presupuestario, incluida la parte alícuota al Estado.

Las Haciendas Forales disponen hoy de más medios técnicos y humanos, pero el reto de lograr y sustentar una gestión tributaria responsable es tan intrincado que podrían ser desarzonados. Una gestión que ha cambiado tantísimo en pocos años. La que conocí en mis comienzos era manual, artesanal, muy acolchada. Las liquidaciones por el Impuesto de Sociedades, por ejemplo, se registraban en amarillentas fichas de cartón en una dependencia cuyo rótulo rezaba *Utilidades,* en referencia a un antiguo impuesto desaparecido hacía más de dos décadas. Mediante aquellas humildes cartulinas se podía acceder y llegar al sujeto pasivo que el funcionario conocía. Había cercanía al hecho im-

ponible. El novicio consultaba al veterano y este, tras echar un vistazo, sentenciaba: «¿Fulano? Mal contribuyente». Tiempos en los que las *páginas amarillas*, los anuncios y rótulos comerciales o las esquelas de los difuntos sin descendientes directos inspiraban el quehacer de los actuarios de la Inspección. Hoy nuestras Haciendas Forales gestionan, inspeccionan y recaudan veinticuatro figuras tributarias. Su capacidad es más amplia que la del resto de comunidades autónomas e incluso que la de la Hacienda estatal porque esta ha cedido impuestos a las anteriores. Y en la CAPV mayor que la de la propia Comunidad Autónoma porque, en este caso, las competencias tributarias residen en las Diputaciones Forales.

La gestión tributaria foral, en cualquiera de sus fases y territorios, viene determinada por el perímetro que dibuja el Convenio/Concierto. Para el sujeto pasivo y para el funcionario. Al primero le basta —y no es poco— saber a qué ventanilla debe acudir. El segundo resuelve los expedientes aplicando las normas tributarias y procedimentales y da por hecho que si le han sido asignados le competen. Pero puede ocurrir que le toque en suerte estudiar el Convenio/Concierto bien para informar, asesorar e incluso negociar. Sean los aspectos de la armonización tributaria, fundamentalmente jurídicos, o sean los financieros, de índole económica. O ambos, ya que están interrelacionados. Entrar al servicio de la Hacienda Foral es sumergirse, sin saberlo, en el Convenio/Concierto. En mi caso en la de Navarra en 1980 con 24 años y a la que serví durante treinta y nueve. En este tiempo he vivido de cerca los cambios en el Convenio/Concierto y he visto cómo repercuten en la frágil administración foral. Los nuevos impuestos, puntos de conexión, censo de contribuyentes, exigen refuerzos urgentes, estrategias, aplicaciones informáticas, reformas en los organigramas con sus tensiones y marejadas. La Hacienda Foral es, permitan la alegoría, como el pequeño circo de gira por los pueblos en el que la taquillera es luego la trapecista, el flamante director embutido en un buzo desmonta las jaulas y entre todos levantan la carpa y sostienen el tinglado.

En la volátil economía global los viejos hechos imponibles aparecen bajo nuevas formas a los que se suman negocios complejos, resistencias y enrevesadas argucias jurídicas fruto de una ingeniería fiscal que daña a todos los sistemas fiscales del mundo impelidos a coordinar sus respuestas. Para contener la evasión fiscal y procurar que el tributo logre su objetivo y beneficie al erario hay que concertar medidas que arañan la soberanía fiscal. Esta es una realidad y preocupación uni-

ISBN: 978-84-7777-695-6

versal que afrontan, entre otros, el foro internacional denominado G20 o Grupo de los Veinte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y los grupos de trabajo del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN). Así, los programas internacionales de intercambio automático de información —informe país por país, *tax rulings* e información sobre cuentas financieras (FATCA y CRS)—, de lucha contra los paraísos fiscales y coordinación de las políticas fiscales, supresión del secreto bancario, convenios de doble imposición, precios de transferencia, inspiradas en el ahorro de costes económicos para las administraciones y también para los contribuyentes. Todo ello supone un reto en la gestión del Convenio/Concierto. Técnicos de nuestras haciendas forales asisten a los grupos de trabajo del ECOFIN para implantar aquellas acciones derivadas del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) que, en su caso, aprobarán los respectivos legislativos.

La primera y segunda parte del libro nos remiten a un pasado algo lejano. Desde la Ley de 1841 hasta la Constitución de 1978. En los seis primeros capítulos me apoyo en fuentes bibliográficas y documentales para repasar las vicisitudes que explican su desarrollo y evolución hasta la concepción del modelo vigente. Y observo que el Convenio/Concierto es una herramienta en construcción permanente y su versión en cada momento histórico ha sido tanto consecuencia de las tensiones políticas como de la fuerza de los derechos adquiridos. Esta irrepetible figura jurídico-política es el pausado resultado de casi dos siglos de bilateral juego de soberanías en liza. Con sus luces y sombras. Su peculiar evolución se caracteriza por el involuntario y fructífero amparo mutuo de ambos instrumentos ante el Estado. El cual gracias en parte a este singular régimen se aseguró el control pacífico de unos territorios anexionados en su día por la fuerza de las armas.

Explico cómo el germen depositado en la Ley de 1841 sirvió de fundamento al Convenio de 1877 y éste fue sólido sustento del Concierto de 1878 que se enriqueció en las subsiguientes renovaciones hasta su consolidación con el Reglamento de 1926, un avanzado texto que copiará meses después el Convenio navarro de 1927. Ambos llegan en plano de igualdad al periodo republicano hasta la abolición del régimen para Bizkaia y Gipuzkoa. En 1937, Francisco Franco abolió el Concierto Económico con Bizkaia y Gipuzkoa, pero lo mantuvo en Álava y Navarra (Convenio), un hecho que permitiría su revitalización cuatro décadas más tarde con amparo constitucional. En ese tiempo se suceden de manera independiente pero complementaria las reformas de ambos ins-

trumentos: el Convenio Económico de 1941, la adaptación del Concierto con Álava de 1942, el Concierto 1952, el Convenio Económico de 1969 y el Concierto Económico con Álava de 1976. La Constitución de 1978 consintió este modelo más por reparar el agravio franquista cometido con Gipuzkoa y Bizkaia que por reconocer un derecho en el que, a mi juicio, no creían los constituyentes.

En la tercera parte —*capítulos* 7 a 9— la historia me es cercana pues en ella ha transcurrido mi vida profesional al servicio de la Hacienda Foral. Con respaldo constitucional y estatutario (Estatuto de Gernika, primero y *Amejoramiento* después) surge el actual modelo adaptado primero a la Reforma fiscal de Fernández Ordóñez y, más tarde, al nuevo régimen de la imposición indirecta. Hablamos del Concierto Económico de 1981 y del Convenio Económico de 1990. Dedico el *Capítulo 8* a la resiliencia del Convenio/Concierto durante tres décadas de adaptaciones o renovaciones como consecuencia de las innovaciones tributarias y las tensiones políticas. Alguno de los episodios más destacados son objeto de atención en el *Capítulo 9. A*sí el conocido como *blindaje* del Concierto, la Ley Orgánica 1/2010, las leyes de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y el artículo 135 de la Constitución; el asunto Volkswagen en Navarra, la participación en el ECOFIN y la controvertida modificación del artículo 2.2 del Convenio.

La cuarta y última parte abarca un amplio abanico de asuntos. El *Capítulo 10* fija la atención en los Órganos esenciales del modelo, en particular: las Comisiones Negociadora y Coordinadora del Convenio Económico y las Comisiones Mixta y de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico y la Junta Arbitral o Juntas Arbitrales. Un efecto secundario del carácter bilateral provoca que el territorio de la Comunidad Autónoma Vasca sea para Navarra territorio de «régimen común» y viceversa. Lo que ocasiona problemas de armonización tributaria pendientes de solución como, por ejemplo, el diseño independiente de las dos juntas arbitrales cuyas competencias colisionan. El *Capítulo 11* analiza un sustancial elemento: las restricciones a la potestad normativa mediante las normas y principios generales de armonización tributaria, los criterios generales de armonización e incluye una reflexión sobre el resbaladizo concepto de «presión fiscal efectiva global equivalente». A las peligrosas peripecias en los tribunales de justicia dedico el *Capítulo 12* con examen del impacto de las *Ayudas de Estado*, del efecto de la LOFCA y el comentario de notables sentencias y pronunciamientos.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Los aspectos financieros, sin abuso de datos, quedan para el final. En el *Capítulo 13* hablo de la Aportación y del Cupo y de la metodología para su cálculo. Me detengo en la negociación de la Aportación Económica para el quinquenio 2015-2019 y me permito explicarla en primera persona del singular como Consejero de Hacienda y Política Financiera. Una negociación que afrontamos bajo dos premisas: la lealtad institucional y la transparencia. Aplicando con rigor la metodología porque asumíamos la complejidad política con la que nos íbamos a encontrar para alcanzar acuerdos. Debíamos contar con datos fidedignos en los que apoyar nuestra posición negociadora y asegurar la transparencia. El esfuerzo nos permitió eliminar obsoletas rutinas y defender los cálculos de la aportación y de los ajustes a la recaudación por la imposición indirecta. Y de paso facilitar la tarea a quienes nos sucedieran.

Y en el último capítulo explico los Ajustes a la Recaudación por la Imposición Indirecta. La coexistencia de dos soberanías tributarias en el mismo territorio precisa de unas reglas que determinen con precisión el modo de reparto o atribución de los sujetos pasivos o los hechos imponibles. No siempre estas reglas o puntos de conexión alcanzan plenamente su objetivo. Así ocurre cuando el sujeto pasivo no es quien soporta finalmente el tributo (es el supuesto habitual en la imposición indirecta). Y es en estos casos cuando se prevén en el mismo Convenio/Concierto mecanismos de ajuste financiero de las recaudaciones cuyo funcionamiento hay que vigilar. Asunto esencial y poco comprendido en las relaciones financieras con el Estado que, en Navarra, me lleva a detenerme en el suceso del IVA de Volkswagen para concluir con el triste final de una fórmula incomprendida.

Por ser más técnico y de lectura más árida he separado en un **Apéndice** el estudio, muy resumido, de la Armonización tributaria en cuanto a los criterios, reglas y puntos de conexión. La armonización tributaria y sus puntos de conexión es una materia muy estudiada. Y no es nueva pues hallamos criterios en la vigente legislación positiva que ya fueron fijados hace un siglo. Pero muy cambiante. Al examinar las reglas de armonización tributaria encontramos nuevos retos que se agigantan tratándose de una administración humilde.

Eta euskaraz amaitzen dut. Hitzaurre oro epilogo bat dela esaten da. Kasu honetan, liburu osoa epilogala da eta bere helburua, dibulgazioaz gain, nire bizitza Foru Ogasunaren zerbitzura bultzatu zuen gaztetasunaren ilusioa azpimarratzea da. Bidaia 1980an hasi eta 2019an amaitu zen.

Erretiroa hartu eta lau urtera liburu hau idatzi dut datuekin, bibliografiarekin, dokumentuekin eta, batez ere, memoria oraindik freskoarekin. Etorkizuna ez da berdina izango. Liburua esperientziaren, hausnarketaren eta irrika akademikoaren emaitza da. Nire atzetik datozenak zerbitzatzea da nire asmoa. Bide hori lankide, irakasle eta profesional zintzoen gidaritzapean egin dut. Denak gogora ekartzean, egiaztatu dut ia berrogei urtez Foru Ogasunari zerbitzua eman izana ez dela sakrifizio bat izan, ohore bat baizik.

Primera parte

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 1
El germen

LA SOMBRA ALARGADA DE LA LEY DE 1841

No es fácil trasladar los primarios sistemas fiscales de la Edad Moderna a nuestro actual modo de entender la fiscalidad en el mundo occidental. Tampoco lo pretendemos. Baste saber que la parte alícuota de las necesidades de la Corona española se cubría, mediante expresa petición de fondos, por el *donativo foral* que Navarra satisfacía tras recaudar entre sus súbditos los *cuarteles* y las *alcabalas*. La extensión de la hidalguía fue argumento de exención que no evitó tener que atender los requerimientos del rey. En ningún territorio de la vieja Vasconia existió una exención fiscal propiamente dicha, pues siempre contaron, bien que embrionario, con un sistema impositivo propio. Pese a todo, el siglo XVIII las conoció como Provincias Exentas.

Los Decretos de Nueva Planta de Felipe V mantuvieron el estatus de los históricos territorios vascos, incluido el Reino de Navarra, y conservaron el espacio tributario que las aduanas sitas en el Ebro venían a

ISBN: 978-84-7777-695-6

configurar. Es un hecho que trasciende lo fiscal y que ha sido considerado como causa misma de la foralidad[1].

La fiscalidad del Antiguo Régimen se caracterizaba por la pluralidad de sujetos activos (la Corona, los Señores, la Iglesia...), la desigualdad estamental y geográfica y el predominio de la imposición indirecta. Aunque ya la Monarquía había dado muestras de beligerancia hacia el régimen foral, los conflictos surgen con fuerza en los movimientos constitucionales del XIX cuyo espíritu innovador chocaba con el rancio fuero. Las posiciones reformistas y abolitorias pueden apreciarse con anterioridad a la guerra carlista, pero es tras ella cuando alcanzan sus objetivos. A la burguesía local le viene estrecho el marco político propio de la sociedad campesina que beneficia a la oligarquía agraria por medio del sistema censitario y anhela una más libre circulación de bienes y servicios con eliminación de trabas aduaneras por lo que no ve con malos ojos la posición centralista y uniformadora del gobierno liberal. Los liberales españoles acabaron con la pluralidad de perceptores atribuyendo al Estado la competencia para la exacción de los tributos[2]. Suprimieron los diezmos y eliminaron las distinciones geográficas excepción hecha de los territorios vascos.

La derrota carlista fue ocasión aprovechada por el Gobierno. Pero tras ella el sentir mayoritario en los cuatro territorios vascos, y no exclusivamente entre los vencidos, aboga por el mantenimiento de los fueros, o al menos una parte de ellos. En 1841 se trasladan las aduanas a la costa y los Pirineos[3] —hecho que favoreció al comercio constreñido por las trabas arancelarias para la salida de los productos excedentes y a la Hacienda del Estado[4]— y se promulgan la Ley de 16 de agosto y el decreto abolitorio de Espartero de 29 de octubre que nivela a Bizkaia, Gipuzkoa y Araba/Álava al resto de las provincias españolas.

---

1 ZABALTZA PÉREZ NIEVAS, Xabier, *Mater Vasconia. Fueros, lenguas y discursos nacionales en los países vascos*. Donostia-San Sebastián: Hiria, 2005.

2 FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, «Haciendas forales y desarrollo económico en el País Vasco (1841-1920)». En: DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998, págs. 171-172.

3 Las de la costa se ubicaron, en concreto, en Donostia-San Sebastián, Pasaia, Irún, Hondarribia, Getaria, Deba, Bermeo, Plencia y Bilbao.

4 El traslado de las aduanas reportó grandes beneficios a la Hacienda del Estado, pues, de unos 6 millones, la aduana bilbaína pasó a rentar alrededor de 25 millones de reales al año, al igual que la de San Sebastián-Irún. En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba, «Resiliencia de las Haciendas Forales durante la Revolución Liberal en el marco homogeneizador del Estado español», pág. 84.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La Ley de 1839, consecuencia del compromiso de Espartero en Bergara, vino a confirmar los fueros sin perjuicio de la unidad constitucional que supuso la obligación general de todos los españoles de contribuir a los gastos del Estado y de servirle con las armas. La ley, sometida a muy contradictorias interpretaciones, fue aprobada con resistencia parlamentaria en el marco jurídico de la Constitución de 1837 que alentaba una concepción centralista y uniforme del Estado-nación[5]. En su tramitación, el marqués de Viluma denunciaba que «encierra dos disposiciones contradictorias e incompatibles» en referencia al propósito de conciliación de la Constitución Foral y la Constitución española de 1837[6].

Como es sabido, los cuatro territorios vascos eligieron representantes y se intentó un frente común negociador. Sin embargo, mientras los representantes de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa defendían la conservación íntegra de los fueros, en Navarra una Diputación favorable al acuerdo —en buena parte por los intereses mercantiles y financieros de sus integrantes, acuciados por la incertidumbre de la liquidación de la deuda pública— aceptó la vía de la unidad constitucional prevista en la ley de 25 de octubre de 1839 y, separándose de los otros tres territorios, negoció por su lado una reforma particular que significaba la consolidación del régimen liberal, el reconocimiento legal de las compras de bienes eclesiásticos realizadas por las elites liberales y logró que el Estado asumiera su deuda pública para llegar en 1840 al acuerdo que sustentó la Ley de 16 de agosto de 1841, conocida posteriormente como *Paccionada,* cuyos efectos jurídico-políticos son la reducción de Navarra de reino a provincia y la limitación a la esfera económico-administrativa —la fiscalidad— de su diferencia foral. Hizo tabla rasa de cualquier legalidad anterior y desmontó el sistema institucional navarro suprimiendo las competencias de su soberanía que pasa a ser únicamente la española. Entre ellas, las judiciales y administrativas. Estableció una diputación provincial semejante a las demás de España, impuso el servicio militar obligatorio y la unificación económica con el traslado de las aduanas al Pirineo y la implantación de la Hacienda española y sus estancos,

---

5 Hoy mismo persiste un debate jurídico acerca de su derogación efectiva para Navarra. Véase HUCHA CELADOR, Fernando de la, *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2006, pág. 18.

6 AGIRREAZKUENAGA, Joseba, «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.,* pág. 81.

ISBN: 978-84-7777-695-6

como el de la sal, que multiplica el precio de productos de primera necesidad[7]. La ley de 16 de agosto de 1841 que contempla muy diversas materias no es ni de lejos un Convenio Económico pero sus disposiciones aduaneras y fiscales, concretamente sus artículos 16 a 26, se aceptan como el germen de su naturaleza material[8]:

> Artículo 16. Permanecerán las aduanas en la frontera de los Pirineos, sujetándose a los aranceles generales que rijan en las demás aduanas de la Monarquía.
>
> Artículo 17. La venta de tabaco en Navarra se administrará por cuenta del Gobierno, como en las demás provincias del Reino, abonando a su Diputación, o en su defecto reteniendo ésta de la contribución directa, la cantidad de 87.537 reales anuales con que está gravada, para darle el destino correspondiente.
>
> Artículo 18. Siendo insostenible en Navarra, después de trasladadas las aduanas a sus fronteras, el sistema de libertad en que ha estado la sal, se establecerá en dicha provincia el estanco de este género por cuenta del Gobierno, el cual se hará cargo de las salinas de Navarra, previa la competente indemnización a los dueños particulares a quienes actualmente pertenecen y con los cuales tratará.
>
> Artículo 19. Precedida la regulación de los consumos de cada pueblo, la Hacienda pública suministrará a los Ayuntamientos la sal que anualmente necesitaren al precio de coste y costas, que pagarán aquellas Corporaciones en los plazos y forma que determine el Gobierno.
>
> Artículo 20. Si los consumidores necesitaren más cantidad que la arriba asignada, la recibirán a precio de estanco de los toldos que se establecerán en los propios pueblos para su mayor comodidad.
>
> Artículo 21. En cuanto a la exportación de sal al extranjero, Navarra disfrutará de la misma facultad que para este tráfico lícito gozan las demás provincias, con sujeción a las formalidades establecidas.
>
> Artículo 22. Continuará como hasta aquí la exención de usar de papel sellado de que Navarra está en posesión.
>
> Artículo 23. El estanco de pólvora y azufre continuará en Navarra en la misma forma en que se halla establecido.
>
> Artículo 24. Las rentas provinciales y derechos de puertas no se extenderán a Navarra mientras no llegue el caso de plantearse los

---

7 SORAUREN, Mikel, *Historia de Navarra. El Estado Vasco*. Pamplona: Editorial Pamiela, 2008, págs. 328-329.

8 Una ley, la de 16 de agosto de 1841, que según buena parte de la doctrina estaría vigente en la actualidad en virtud de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

ISBN: 978-84-7777-695-6

nuevos aranceles y en ellos se establezca que el derecho de consumo sobre géneros extranjeros se cobre en las aduanas.

Artículo 25. Navarra pagará, además de los impuestos antes expresados por única contribución directa, la cantidad de 1.800.000 reales anuales. Se abonarán a su Diputación provincial 300.000 reales de los expresados 1.800.000 por gastos de recaudación y quiebra que quedarán a su cargo.

Artículo 26. La dotación del culto y clero en Navarra se arreglará a la Ley general y a las instrucciones que el Gobierno expida para su ejecución.

El antiguo donativo foral se convierte en «única contribución directa» concepto por el que «Navarra pagará, además de los impuestos antes expresados, la cantidad de 1.800.000 reales anuales». De los que debía descontar 300.000 reales por gastos de recaudación y quiebra. Es decir, 1.500.000 reales de importe neto. El Estado se reservaba la recaudación y administración de los ingresos producidos por los impuestos de carácter indirecto: así, la renta del tabaco, aduanas —en el Pirineo, desde el 1 de marzo de 1841— y estanco de la sal. Pero se comprometió a pagar los intereses de la deuda pública Navarra[9], las obligaciones consignadas en las viejas tablas o aduanas del antiguo Reino y a indemnizar con 87.537 reales el traspaso de la renta del tabaco.

El importe de las cuantías a favor de la Diputación superaba en cerca de 300.000 reales la cifra de 1.500.000 reales, según los cálculos de ésta para la liquidación de 1841. Navarra debía percibir del Gobierno:

	Reales
Para el vínculo	295.509
Para bagajes	18.854
Para caminos generales	1.271.572
Para el camino de Vitoria	134.879
Para la casa de la Inclusa	76.004
	1.796.818

9 Que de la contribución directa se separe a disposición de la Diputación provincial, o en su defecto de los productos de las aduanas, la cantidad necesaria para el pago de réditos de su deuda y demás atenciones que tenían consignadas sobre sus tablas, y un tanto por ciento anual para la amortización de capitales de dicha deuda, cuya cantidad será la que produjeron dichas tablas en el año común del de 1829 al 1833, ambos inclusive.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El Gobierno no acepta esta liquidación y Navarra se niega a satisfacer el cupo contributivo que destina a las necesidades de la deuda pública y a los gastos de sus competencias[10]. El rendimiento de ese quinquenio fue, según la Diputación, superior al importe fijado por la contribución directa de donde la liquidación resultante del trienio 1841-1843 era favorable a la hacienda foral con un saldo de 400.000 reales que debía pagar el Estado. Naturalmente, hubo discrepancias en los cálculos que el Gobierno zanjó acordando el equilibrio de las partidas de modo que en el futuro no habría reclamaciones económicas recíprocas[11].

Adviértase que la Ley de 1841 no determinó el importe a satisfacer en concepto de culto y clero. Su artículo 26 se limitaba a decir que «*La dotación del culto y clero en Navarra se arreglará a la Ley general y a las instrucciones que el Gobierno expida para su ejecución*». Esta imprecisión fue aprovechada por el Estado para extraer recursos de la provincia hacia la hacienda central. Así, en 1846 elevó el cupo por este epígrafe a tres millones de reales y en 1849 añadió otros seiscientos mil más. Sin embargo, en este caso calificó el cupo de invariable y extendió el calificativo a la aportación por contribución directa dotándolo de un escudo protector que la ley del 41 no había previsto.

En lo que aquí nos interesa, el denominado «arreglo de los fueros» vino a revalidar la coexistencia en Navarra de dos soberanías tributarias que va a permitir el desarrollo de una hacienda foral propia. Desde la perspectiva del gasto, la actividad principal de la administración provincial se centró en las obras públicas, la instrucción, la beneficencia, y el fomento de la agricultura, el comercio y la industria. En este sentido, las competencias de la Diputación no eran muy diferentes a las asumidas por las diputaciones de las provincias de régimen común, pero su ventaja residía en la autonomía financiera y en el control de las haciendas municipales[12].

---

10 POSTIGO, Carmen, *Los Conciertos Económicos*. Donostia-San Sebastián: Haranburu, 1979, pág. 26.

11 DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario, «Hacienda foral y crecimiento económico en Navarra durante el siglo XIX». En: DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998, págs. 190-191.

12 DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.*, pág. 196.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Entretanto, los territorios de Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, desacordes con la reforma a la baja aceptada por Navarra, transitaron hasta la ley de 21 de julio de 1876 en una indeterminación de posiciones favorecida por un indeciso Gobierno central. Aunque fueron varios los intentos del Gobierno de exigir a las provincias el cumplimiento del artículo 2.º de la ley de 1839[13], durante más de tres décadas ambas partes evitaron la negociación por el temor recíproco a modificar el frágil *statu quo*. Un tiempo muerto que vendría a fortalecer las haciendas forales necesariamente activas.

LA FISCALIDAD FORAL, IMPERMEABLE A LA REFORMA DE MON Y SANTILLÁN

El ejecutivo presidido por Narváez emprendió una reforma tributaria impulsada por su ministro de Hacienda, Alejandro Mon, que se basó en el dictamen de una comisión en la que jugó un papel fundamental Ramón de Santillán. La reforma de 1845 estableció las bases de un moderno sistema fiscal que rompía con el esquema del Antiguo Régimen tratando de incorporar los principios tributarios liberales de legalidad, suficiencia y generalidad. El nuevo sistema tributario, que perduró hasta 1900, fue la base de la recuperación de la Hacienda durante el reinado de Isabel II. Su inspiración racional, francesa, daba más importancia a los impuestos directos que a los impuestos indirectos y descansaba en cinco principales figuras:

Impuestos directos

Contribución sobre bienes inmuebles, cultivos y ganadería, de gran potencia recaudatoria, que según las previsiones presupuestarias debía cubrir aproximadamente el 25% de los ingresos del Estado.

Subsidio industrial y del comercio: Gravaba las actividades industriales y comerciales, dividiéndose en dos partes, una fija y otra variable proporcional. Suscitó numerosas protestas y dio lugar a un alto nivel de fraude. La Administración no estaba preparada para la gestión de este

[13] Véanse, por ejemplo, el Real Decreto de 4 de julio de 1842 o el de 25 de enero 1871. El proyecto de ley de modificación de 1842 era más restrictivo. En calidad de única contribución directa las Provincias Vascongadas pagarían 3 millones de reales anuales y dejaba a merced de las Diputaciones la adopción del medio que creyeran más conveniente para contribuir al servicio militar. El consumo de sal y tabaco será libre pero regulado por el Gobierno. Los gastos de culto y clero alrededor de los 6 millones de reales anuales, corrían de cuenta de la Diputación, mientras en el resto de la Monarquía lo asumía el Estado.

ISBN: 978-84-7777-695-6

nuevo sistema tributario y ésta se encomendó a los ayuntamientos y a los gremios, utilizándose el sistema de reparto de cupos.
Derecho de inquilinato, cuya vigencia apenas llegó a un año.

Impuestos indirectos
Impuesto de *consumos* de especies determinadas, rentas de estancos y monopolios (tabaco, sal y loterías) y el gravamen del consumo de bebidas alcohólicas, el aceite de oliva, el jabón y la carne. Este tributo perjudicaba a las clases más modestas y pronto se hizo muy impopular.
Derecho de hipotecas, gravaba la transmisión, arrendamiento y el establecimiento de cargas sobre bienes inmuebles.
Junto a estos impuestos también tenían importancia destacada las *rentas de aduanas*.

Para el éxito de la reforma, era absolutamente necesario lograr la *unidad fiscal* y desmantelar el *sistema tradicional* vigente no solo en los territorios forales sino también, aunque muy diferente, en los Reinos de la antigua Corona de Aragón y de Castilla. El Gobierno trataba de implantar el nuevo sistema fiscal de modo unificado para todo el país eliminando las trabas al crecimiento económico como las aduanas interiores, los viejos tributos y, claro está, los molestos regímenes forales. Y lo hizo mediante la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845. Se propuso refundir la contribución directa de Navarra y la aportación por culto y clero en la nueva contribución territorial y equipararla al resto de provincias en los repartos correspondientes. La Diputación sostuvo que, de acuerdo con la ley de 1841, Navarra solo pagaba las contribuciones directa y la de culto y clero aunque, concedía, su importe fuese el mismo que el señalado por el encabezamiento de la nueva figura; pero con la posibilidad de hacer el repartimiento conforme a su criterio porque en el fondo se trataba de mantener el *statu quo* a salvo de las modificaciones unilaterales que el Estado podría introducir en el nuevo impuesto con efectos en Navarra[14].

Por Real Orden de 30 de noviembre de 1845, el Gobierno atendió la demanda de la Diputación estableciendo como únicas contribuciones la directa y el importe de la dotación del personal y gastos del culto y clero, que formarían el cupo anual que Navarra debía contribuir al Es-

[14] DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.,* pág. 191.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tado como parte de los 300 millones de reales de la nueva contribución territorial, asumiendo que la recaudación del reparto corriera a su cargo. El cupo total se entendió que se integraba por 1.800.000 reales de contribución directa más el importe de las obligaciones del clero de 6.227.514 reales, con un total de 8.027.514 reales, que sería el cupo de Navarra por contribución territorial.

Entendiendo que no se respetaba el pacto en cuanto a la contribución territorial, la Diputación de Navarra encomendó a los Sres. Bezunartea y Fernández la negociación con el gobierno del cupo por contribución del culto y clero. El nuevo acuerdo se recogió en la Real Orden de 22 de abril de 1846 que conoció la Diputación en sesión de 4 de mayo, fijando de forma transitoria la contribución de culto y clero en 3.000.000 de reales, siendo la Diputación encargada de su distribución y la Intendencia del cobro, aunque con el deber de notificar a Hacienda los repartimientos y los datos estadísticos pertinentes. Nuevamente rechazó la Diputación en sesión de 16 de marzo de 1847 la interpretación que hacía el Ministerio de Hacienda, haciendo constar cuál era el régimen fiscal de Navarra:

> que se procede con error en suponer que la provincia de Navarra está sujeta a la contribución de inmuebles ni a ninguna otra, excepto las que se estipularon en la Ley de 16 de agosto de 1841; una de ellas es la única contribución directa que expresa el artículo 25 equivalente al antiguo donativo voluntario que solían conceder las Cortes de Navarra a sus monarcas, y la otra la de Clero según el artículo 26, la cual se fijó de acuerdo con los comisionados de la Diputación en tres millones de reales por Real Orden de 22 de abril de 1846 [...] bajo este principio todo cuanto manifiesta dicha Dirección es inadmisible en Navarra, y nada necesario para el gobierno; porque la forma del repartimiento sólo interesa a los naturales del país; y su Diputación siguiendo la índole de sus costumbre y arreglándose al texto de su legislación particular, lo verificó por los medios más equitativos, sencillos y menos costosos que hoy se han conocido.

El rechazo de la Diputación a la imposición indirecta originó nuevos conflictos que se fueron resolviendo por vía de hecho y, en general, a favor de su establecimiento y exacción por la Diputación. Por su parte, en el eterno y soterrado enfrentamiento, el Gobierno mediante la R.O. de 22 de abril de 1846 había fijado la cuantía a pagar por culto y clero en tres millones de pesetas.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En cuanto a las *Provincias*, de la conversación que sostuvieron con Alejandro Mon el 14 de enero de 1845 los comisionados concluyeron que «*se camina a pasos rápidos a una centralización niveladora y mortal para las instituciones de nuestro país*». Los informes elaborados por José Sánchez Ocaña desde la dirección general de Hacienda sostenían y difundían la idea de que no se habían realizado contribuciones desde 1824 y que el total de los impagos entre 1835 y 1845 por los siguientes conceptos, ascendía a 56.896.972 reales: donativos anuales, las contribuciones extraordinarias de 1838 (600 millones Ley de 30 de junio de 1838) y 1840 (180 millones, Ley de 30 de julio de 1840) y la Ley de 14 de agosto de 1841 para el culto y clero. En opinión de los burócratas y políticos de la Hacienda central el objetivo era «*traer dichas provincias al caso de la de Navarra*». Se propuso fijar como cupo a pagar al Estado los donativos que Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia entregaban a la Monarquía en las décadas precedentes, al modo como Navarra lo había aceptado en 1841. La propuesta no fue aceptada y las tres provincias se limitaron a responder de las obligaciones en materia de culto y clero[15]. El argumento principal de las Diputaciones era que ejercían facultades y asumían cargas que en el resto de la Monarquía correspondían al Gobierno del Reino. Como queda dicho, esta nula contribución de las *Provincias* se prolongó hasta 1876.

En 1848 Álava y Gipuzkoa aprobaron unas bases para el arreglo definitivo de los fueros que fueron rechazadas las Juntas Generales de Bizkaia partidarias de la reintegración foral. Ante la falta de apoyo, no quisieron aquellas arriesgarse a una negociación separada y abandonaron el proyecto[16].

---

15 MONREAL ZIA, Gregorio y JIMENO ARANGUREN, Roldán, «El Concierto económico: génesis y evolución histórica». En: *Iura Vasconiae*. Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2009, n.º 6, pág. 662.

16 «Las Provincias Vascongadas y sus Diputaciones generales auxiliarán a las necesidades públicas del Estado con un donativo anual de millón y medio de reales, para cuya distribución proporcional se entenderán entre sí, como se han entendido hasta ahora, arbitrándolo y recargándolo entre sus pueblos del modo más equitativo que estimen en la forma de Fuero y costumbre. En este millón y medio de reales quedan refundidas las alcabalas u otros derechos que puedan pagarse en algunos pocos pueblos y quedan suprimidos. Este millón y medio de reales será líquido por el Tesoro, quedando al cargo de las Juntas y Diputaciones el suplemento de las costas y gastos que fueren precisos para su imposición y distribución y administración de los arbitrios sobre que recaigan».

ISBN: 978-84-7777-695-6

UN RÉGIMEN SINGULAR

Como consecuencia de la Ley de culto y clero, de 20 de abril de 1849, Navarra hubo de renegociar la cuantía correspondiente que ascendió a 3.600.000 reales. Interesa subrayar que la Real Orden de 22 de septiembre de 1849 aprobatoria del acuerdo confirmaba el carácter invariable del cupo de 1841 *dotándolo de una protección que la ley del 41 no había previsto*[17]. Y autorizaba a la Diputación para incluir la riqueza industrial y comercial, aun cuando debía facilitarse a la administración de Hacienda los datos de los repartimientos. Si bien esta Real Orden no es propiamente un Convenio, los acuerdos que refleja van perfilando y apuntalando el futuro modelo de Convenio/Concierto al modificar y actualizar los términos de la Ley de 1841 conservando su espíritu.

Explicaba la *Estadística administrativa de la Dirección general de contribuciones*, publicada en 1855, cómo:

> *«En las Vascongadas y Navarra se les fija una cantidad de 12.400.000 reales que destinan al pago de las atenciones respectivas de su Culto y clero. Esta situación no ha podido la Administración superior hacerla desaparecer, cual la unidad administrativa reclama, por estar envuelta con la alta cuestión política sobre el arreglo de los fueros de esas cuatro provincias»*[18].

¿Por qué los gobiernos de Madrid seguían tolerando la especial situación de los países vascos? La respuesta puede estar en la permanente amenaza carlista —que terminaría materializándose en una segunda guerra—, los cuantiosos gastos de la guerra civil que el Estado adeudaba y no pagaba a los municipios, la menor inversión que realizaba respecto a otras provincias y la seguridad de consolidar las instituciones y el régimen liberal por medio de representantes leales a su causa. De este modo la burguesía local había conseguido una posición privilegiada en sus relaciones con la Hacienda estatal[19].

---

17 ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «Caracterización y fundamentación jurídica de la Ley de 1841 y de los convenios de Tejada Valdosera (1877) y Calvo Sotelo (1927)». En: *Iura Vasconiae.* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2009, n.º 6, págs. 151 y 561-562.

18 AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales…», *op. cit.*, págs. 87-88.

19 ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «Caracterización…», pág. 565.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Vemos que con el *Acuerdo* de 1849 Navarra reforzó el método de cupo o aportación única como contribución al Estado y conservó las competencias de actuación en su territorio. Entre 1850 y 1874 los principales tributos que pagaban los navarros eran los derechos arancelarios, estancos del tabaco, loterías, y la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería. En conjunto proporcionaron a la hacienda del Estado el 56 % de sus ingresos ordinarios. No estaban sujetos a la contribución por Industria y Comercio, los derechos de consumos ni del uso de papel sellado en la provincia. La inalterabilidad del cupo beneficiaba a los contribuyentes navarros en la medida en que no les afectaban las elevaciones progresivas de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en régimen común[20]. Pero el desfase iba a provocar, tarde o temprano, una reacción igualadora del Gobierno. Esta es una dinámica constante en el devenir del modelo Convenio/Concierto hasta nuestros días. En ese tiempo, el cupo superaba el cuarenta por ciento del presupuesto de la Diputación que destinaba otro veinticinco a la construcción de carreteras y caminos. Una política que, a finales del siglo, le hará contar con el triple de kilómetros lineales por cada mil kilómetros cuadrados que España. La red de carreteras tuvo un efecto de abaratamiento de los costes de transporte que favoreció particularmente a los productos agrícolas de mucho peso y volumen y bajo precio, particularmente en el sur del territorio[21].

Tal como se viene diciendo, la situación de las Provincias Vascongadas seguía siendo atípica. Sus Diputaciones contribuían al Estado con una exigua cantidad (en 1850 pagaron un millón de reales en calidad de donativo que, significativamente, el Gobierno destinó al ejército acantonado en los tres territorios). Pero hay que tener presente, si se quiere imaginar un balance, que el Estado recaudaba directamente en los territorios los impuestos de aduanas, contribuciones directas (obligaciones de compradores, fondo de equivalencias, descuento gradual de sueldos), rentas estancadas (renta de pólvora y papel de multas), tabaco de La Habana, gobernación (ramo de correos) y fomento.

Con motivo de la guerra de África, las tres provincias aportaron cuatro millones de reales y tres mil hombres equipados para la guerra. Para financiar la aportación acordaron aplicar impuestos directos sobre la ri-

---

20 DE LA TORRE, Joseba, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.*, pág. 194.

21 DE LA TORRE, Joseba, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.*, págs. 197-200.

ISBN: 978-84-7777-695-6

queza territorial, industria y comercio[22] que precisaron de mejoras en la gestión tributaria. En 1859 se acordó en Bizkaia la creación de un fortalecimiento burocrático-administrativo de la hacienda foral. El ideólogo y artífice fue Gaminde cuyo modelo de inspiración era el de los Estados Unidos de América[23]. Es la primera noticia que muestra un atisbo de inquietud por parte de las Haciendas forales tendente a mejorar su eficacia sin resignarse a copiar tarde y a menudo mal las iniciativas estatales en materia de desarrollo normativo y organización administrativa.

Conviene explicar para mejor entendimiento de la fiscalidad foral que las Diputaciones repartían la cuantía de los cupos convenidos con el Estado entre los ayuntamientos y éstos lo hacían a su vez entre los vecinos según estimaciones de riqueza. El reparto era siempre muy favorable a las oligarquías locales. Esta injusticia ya era conocida y denunciada en su momento y se agravaba porque los propietarios procuraban repercutir el importe de las cargas a los arrendatarios. Aún así los contribuyentes vascos soportaban una carga inferior a la de los españoles. En opinión de De la Torre y García-Zúñiga, «*una fiscalidad soportable y el fraude generalizado consentido ayudan a explicar que un sistema tributario que reposaba sobre un impuesto claramente regresivo —la capitación— funcionara sin excesivas tensiones*»[24].

La debilidad de las casi inexistentes disposiciones armonizadoras y la intencionalidad de algunas actuaciones unilaterales propiciaba numerosos conflictos de competencia entre las administraciones. Las Diputaciones realizaron en 1875 una relación de las violaciones que a su entender había introducido el Estado: exigencia de sellos de guerra de resultas del decreto de 2 de octubre de 1873, expendedurías de tabacos para el ejército, impuestos del 5 % sobre beneficios de bancos y sociedades mercantiles, impuesto de 10 % sobre billetes de viajeros, beneficencia particular cédulas de empadronamiento personales, desaparición de las Juntas de agricultura, industria y comercio, negación de personalidad y competencia a Diputaciones con los negocios de la jurisdicción contencioso-administrativa, desamortización civil y venta de comunales, guardia rural o civil, sueldos de los médicos de establecimientos de baños minerales, papel sellado que se exija en reclamaciones a

22 AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.,* pág. 88.
23 AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.,* pág. 90.
24 DE LA TORRE, Joseba, «Hacienda foral y crecimiento económico...», *op. cit.,* pág. 201.

ISBN: 978-84-7777-695-6

las oficinas de Hacienda, impuestos a la importación de artículos coloniales desde 1862[25]. La necesidad de dar solución a estos y otros problemas de gestión irá configurando un corpus de criterios de modulación de competencias y actuaciones.

[25] AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.,* pág. 88.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 2
Formación

LA INVOLUNTARIA Y DECISIVA APORTACIÓN DE CÁNOVAS DEL CASTILLO AL FORTALECIMIENTO DEL CONVENIO/CONCIERTO

A comienzos de 1876, el ejército gubernamental concentrado en el frente del norte inició una gran ofensiva que llevó a conquistar Estella en febrero. El 28 de ese mes el pretendiente Carlos VII se vio obligado a cruzar la frontera al tiempo que Alfonso XII entraba en Pamplona. La guerra carlista había terminado. El triunfo de los liberales, que defendían el Estado constitucional basado en la unidad nacional en la monarquía, propició la Ley de 21 de julio de 1876 abolitoria de los fueros. Como se verá, la tentativa de Cánovas del Castillo de establecer la unidad constitucional suprimiendo los restos forales dará origen sin quererlo al *Concierto Económico*. Así, el Concierto no será más que *la culminación de una vieja aspiración del poder central desde 1814 para establecer un cupo contributivo fiscal y otro de hombres al ejército*[26].

[26] AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.,* págs. 88-89.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Por medio de la Real Orden de 6 de abril de 1876, el presidente del Gobierno emplaza a las Diputaciones de Álava, Guipuzcoa y Vizcaya a comparecer el día 1 de mayo de 1876 en Madrid para tratar del cumplimiento de la Ley de 25 de octubre de 1839 que «*hasta ahora, tan sólo se ha llegado a aplicar en su artículo 2.º a la provincia de Navarra, quedando sin ejecución alguna respecto de las de Vizcaya, Guipuzcoa y Álava, que con aquélla están, desde entonces, en una desigualdad de condición, por ningún antecedente justificada*». También quería Cánovas extender a Navarra la obligación de contribuir y convocó a su Diputación «*a fin de preparar la modificación que en la ley de 16 de agosto de 1841 hacen el transcurso del tiempo y las actuales circunstancias, indispensable*»[27]. La Diputación de Navarra, *leal como siempre había coadyuvado espontáneamente a la ejecución de la Ley de 25 de octubre de 1839*, respondía bastante bien al principio de la unidad constitucional, así en los deberes como en los derechos, o sea a las dos grandes obligaciones de acudir al reemplazo del Ejército y a la satisfacción de los gastos públicos»[28].

El Gobierno buscaba la homologación del régimen fiscal aplicando la contribución directa sobre inmuebles, cultivos y ganadería introducida por la reforma de Mon-Santillán en 1845 y propone a tal fin la inclusión de un artículo en el Proyecto de Ley de Presupuestos que le autorizase para realizar las modificaciones necesarias. El artículo 24 de la Ley de Presupuestos, aprobado por 123 votos a favor y dos en contra, autoriza al Gobierno para

> «dar desde luego a la contribución directa sobre inmuebles, cultivos y ganadería en la provincia de Navarra la misma extensión proporcional que en las demás de la Península, y para ir estableciendo en ella, con las modificaciones de forma que las circunstancias locales exijan, una exacta proporción entre los ingresos de aquella provincia por todos los conceptos y los de las demás de la Península».

El Gobierno debía presentar a las Cortes, en uno o varios proyectos de Ley, la resolución total y definitiva *de la gran cuestión constitucional y administrativa a que esta importante disposición se refiere*. Celebradas reuniones separadas y después de oídas las cuatro provincias el mi-

---

27 ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, Miguel, *Cien años de Concierto Económico*. Vitoria: Diputación Foral de Álava, 1977, págs. 8-9; ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, *Los convenios económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*. Gobierno de Navarra, 2009, pág. 165.

28 ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, *Los convenios económicos…*, *op. cit.*, pág. 166.

ISBN: 978-84-7777-695-6

nistro no llegó a entendimiento ni con unos ni con otros. El Gobierno de Cánovas se mantiene firme en su posición apoyada por manifestaciones que se celebran en Zaragoza y Santander a favor de la abolición de los fueros. El debate se recrudece en el Congreso y los diputados vascos defienden con ardor el régimen foral y su naturaleza legal. Se discute con vehemencia sobre la eterna cuestión: derecho singular *versus* prerrogativa o privilegio concedido por el rey.

Los comisionados refieren la gran dificultad de aceptar la elevación del cupo argumentando que la guerra había destrozado los territorios —caminos en mal estado, puentes derruidos, montes expoliados, edificios públicos habilitados para usos de guerra, etc.— y que el estado financiero era lastimoso con las Diputaciones endeudadas y los ayuntamientos tomando préstamos.

Una vez más, los comisionados navarros se separan de las tres provincias y se escudan en la ley de 1841, cuyo pretendido carácter pactado negaba Cánovas, para mantener la interlocución directa de la Diputación con el Gobierno y evitar nuevas reformas legislativas. A cambio, se muestran dispuestos a negociar la cuantía del cupo y presionan con la baza de la proverbial franqueza, lealtad y servicios de la provincia. A los argumentos económicos expuestos añaden la situación fronteriza como generadora de complicaciones y peligros. Además, dicen que ya en 1849 y 1850 se había revisado el quinquenio (vínculo, bagajes, donativo, el camino de Vitoria, la Inclusa de Pamplona) y subrayaban la importancia de la asunción de la deuda pública por el Gobierno. Se trataba, en suma, de salvar los principios de la Ley de 1841, el régimen diferenciado, aceptando la actualización de la cuota de la contribución territorial. El Gobierno decretó un aumento del cupo proporcional al incremento de la riqueza de la provincia desde 1841.

La práctica ya habitual de la dilación del «arreglo de los fueros» había generado una cultura de negociación permanente bilateral entre las instituciones centrales y las vascas que contribuyó al reconocimiento político de las instituciones forales[29]. Sin embargo, en esta ocasión, de forma unilateral, tras *dramática discusión en las Cortes y con una enorme campaña de la prensa se promulga sin atenderse a las razones vascongadas*» la Ley de 21 de julio de 1876[30]. Desaparecen con ella los dos últimos ves-

[29] AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.*, pág. 89.

[30] ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, Miguel, *Cien años de Concierto Económico,* Vitoria: Diputación Foral de Álava, 1977, pág. 10.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tigios del régimen foral: la exención tributaria y de levas al ejército, y culmina la unificación del Estado nacional-español[31]. A partir de aquí, el régimen foral queda reducido a un nuevo fuerismo circunscrito a lo financiero y administrativo regulado por el Concierto Económico. Esta Ley ordena:

> Artículo 1.º: Los deberes que la Constitución política ha impuesto siempre a todos los españoles de acudir al servicio de las armas cuando la ley los llama, y de contribuir en proporción de sus haberes a los gastos del Estado, se extenderán, como los derechos constitucionales se extienden, a los habitantes de las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava del mismo modo que a los de las demás de la Nación.
>
> Artículo 3.º: Quedan igualmente obligadas desde la publicación de esta ley las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava a pagar, con la proporción que les correspondan y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los presupuestos generales del Estado.
>
> Artículo 4.º: Se autoriza al Gobierno para que, dando en su día cuenta a las Cortes, y teniendo presentes la Ley de 10 de setiembre de 1837 y la de 16 de agosto de 1841, y el decreto de 29 de octubre del mismo año, proceda a acordar, con audiencia de las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya si lo juzga oportuno, todas las reformas que en su antiguo régimen foral exijan, así el bienestar de los pueblos vascongados como el buen gobierno y la seguridad de la Nación.

La fuerte oposición a la Ley genera tensiones que se prolongan durante dos años y revelan la naturaleza y alcance del problema de fondo. Las *Provincias* desobedecen y el Gobierno mantiene ocupado militarmente el territorio y suspendidas las garantías. Al negarse las Diputaciones al suministro de pan al ejército, obligación que entendían como castigo, el Gobierno intervino las cajas provinciales y se llevó la mitad de sus existencias. El presidente Cánovas dictó la Ley de 10 de enero de 1877[32] cuyo artículo 5 dispuso la aplicación a las Provincias Vascongadas y Navarra del artículo 6 de la Ley derogatoria de Fueros de 21 de julio de 1876 que hacía extensivos a los habitantes de estos territorios los deberes que la Constitución de la Monarquía imponía a todos los españoles[33].

---

31 POSTIGO, Carmen, *Los Conciertos Económicos.* Donostia-San Sebastián: Ed. Haranburu, 1979, pág. 15.

32 Ley sobre la aplicación del art. 6.º de la Ley derogatoria de Fueros de 21 de julio de 1876, art. 5.º *Gaceta de Madrid*, núm. 11, de 11 de enero de 1877, pág. 81.

33 MONREAL, G., y JIMENO, R., «El Concierto Económico…», *op. cit.,* pág. 663; ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «Caracterización y fundamentación...», *op. cit.,* pág. 586.

ISBN: 978-84-7777-695-6

A comienzos de 1877 Bizkaia mantiene su postura intransigente, avalada por sus Juntas Generales, lo que le acarrea nuevas amenazas del general Quesada que provocan la dimisión de la Diputación. El Gobierno nombró una comisión de jueces de primera instancia que convocaron Juntas Generales para tratar de la aplicación de la Ley de 21 de julio. Bizkaia se mantiene en actitud negativa y el Gobierno, por Decreto de 5 de mayo, disuelve su régimen foral integrando a la provincia en la unidad constitucional lo que implica, *ex* artículo 3.º, el establecimiento de *todas las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios consignados o que se consignen en los presupuestos generales del Estado, verificándose su imposición y cobranza bajo igual forma y condiciones en que se hacen en las demás de la Monarquía*.

El riesgo real de un nuevo enfrentamiento militar favoreció la búsqueda de una salida negociada. A Cánovas se le planteaba el problema de cómo hacer efectiva la obligación de las *Provincias* de pagar sus impuestos cuando no había estructura administrativa ni estadística precisa para ello. Y la solución fue la de concertar el encabezamiento de los impuestos. Es decir acordar un importe a tanto alzado por cada impuesto que los territorios debían satisfacer al tesoro público. Para ello Cánovas sustituyó las Diputaciones Forales por Diputaciones Provinciales constituidas por elementos transigentes, parcialmente dispuestos a colaborar con la Ley de 21 de Julio[34]. Y acelera las negociaciones con la Diputación de Navarra a la que presiona con el artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 1876, que le autorizaba para integrar a la provincia en el sistema tributario común de acuerdo con el principio, sostenido por Cánovas, de que la ley 1841 podía, como cualquier otra, ser modificada por las Cortes.

Este precepto será nuevamente invocado por el artículo 4 del Real Decreto de 4 de noviembre de 1879.

34 En este sentido, el general Jenaro Quesada —jefe del ejército de ocupación— propuso al diputado Salustiano Olózaga unas bases para un acuerdo: fijar una cuota alzada para el pago de las contribuciones y admitir la fuerza de miqueletes para el cupo militar. Serán las Juntas Generales de Gipuzkoa las primeras en aceptar el acuerdo bajo ciertas condiciones en marzo de 1877 lo que supuso la quiebra de la unidad de acción de las tres provincias. Estos movimientos tuvieron consecuencias políticas en la formación de partidos de corte fuerista intransigente —representado por la Sociedad Euskalherria— favorable a la reintegración foral plena. Y como contrapeso, fenómeno corriente en la historia vasca, toma fuerza la posición proclive a la negociación con el Gobierno con el fin de aprovechar las ventajas que pudieran derivarse de la denostada Ley.

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL CONVENIO ECONÓMICO DE TEJADA VALDOSERA

Navarra temió perder su régimen privativo tras perder la guerra en la que se había posicionado a favor de Carlos VII. La Diputación integrada principalmente por hombres del propio Partido Liberal Conservador rechazó la pretensión gubernamental y confió en resolver el problema en negociación directa con el Gobierno evitando a las Cortes. El Gobierno envió a Navarra al conde de Tejada-Valdosera con quien se realizaron las oportunas conversaciones en enero de 1877. El resultado se plasma en el Real Decreto de 19 de febrero de 1877 que es conocido como el *Convenio de Tejada Valdosera*. Pero no lo es. Se trata de un simple acuerdo sobre la elevación del cupo de Navarra, alcanzado con celeridad y publicado a escasos meses de la Ley de 21 de julio. Sin embargo, desde un punto de vista político significa la aceptación por parte del Estado del *statu quo,* del modelo de autonomía fiscal de Navarra al que servirá de apoyo en el futuro y, de manera indirecta, para la solución del conflicto con el resto de provincias vascas bajo la forma de Concierto Económico[35]. Pese a su posición de fuerza al vencer en la guerra, el Gobierno no se sintió capaz de abolir la Ley de 1841. Por el contrario, el Convenio de Tejada Valdosera vino a sancionar la autonomía administrativa y fiscal de Navarra precisamente cuando lo que se pretendía era liquidar los derechos forales de las otras tres provincias vascas. La debilidad del Gobierno y el nervio de Navarra en este episodio sellarán el devenir inmediato del régimen económico financiero para el resto de la Vasconia peninsular que, insistimos, se materializará en el modelo Concierto Económico.

En el Convenio de 1877 la propia Diputación hizo constar que, en su criterio, los preceptos fiscales de la Ley de Presupuestos de 1876 no eran compatibles con las prescripciones de la ley de agosto de 1841, sin embargo transigía con la modificación por «espíritu de concordia». Aceptaba *interpretar latamente el artículo 25 de la expresada ley de 16 de agosto de 1841, admitiendo en su consecuencia el principio de proporcionalidad del impuesto directo o territorial repartible a Navarra*. La cesión no era pequeña desde el punto de vista navarro; tanto que no faltaron voces que negaron que la Diputación tuviese poderes para aceptar lo que en rigor constituía —a juicio de los críticos— no una interpretación lata sino

[35] La reflexión es de MONREAL ZIA, Gregorio, «Convenio y Conciertos Económicos con el Estado en Vasconia». En: *El territori i les seves institucions històriques. Actes*. Ascó, 28, 29 i 30 de novembre de 1997, Separata. Barcelona: Fundació Noguera, 1999, págs. 385-440.

ISBN: 978-84-7777-695-6

una verdadera modificación del pacto foral, en el que constaba la cantidad exacta e inmodificable de 1.800.000 reales. Tampoco para el Gobierno conservador aprobar el Convenio suponía aceptar el carácter paccionado de la ley de 1841. De hecho, en junio de 1877, pocos meses después de suscribir aquel acuerdo, el Gobierno, en un tono moderado distante del de 1876, introdujo en la nueva ley de presupuestos para 1877-1878 otro artículo cuyo propósito final seguía siendo extender la igualdad tributaria.

A la hora de fijar esta nueva cuantía del cupo jugó a favor de la posición navarra la falta de información estadística fiable[36] y se limitó a un incremento de la aportación económica señalando la cantidad de 8.000.000 de reales [2.000.000 pesetas] como cupo por la contribución de inmuebles, cultivos y ganadería. Supone un aumento de 650.000 pesetas respecto de la cantidad que desde 1849 venía figurando en los presupuestos: 1.350.000 pesetas [5.400.000 reales]. Un aumento del 48 por 100 que parece leve si se tiene en cuenta que han transcurrido veintiocho años. Además, el Gobierno reconoce varias deducciones: 1.500.000 reales por intereses de la deuda, el arriendo del tabaco y atenciones sobre las antiguas tablas; 3.600.000 reales por la dotación del Culto y Clero mientras se atienda por la Diputación[37] y un 5 por 100 —400.000 reales— en concepto de recaudación.

No obstante, tras el Convenio de 1877 la hacienda foral debe recurrir al endeudamiento con mayor frecuencia para atender los pagos y necesidades de gasto sin incrementar los impuestos. La deuda *per cápita* aumenta un cuarenta por ciento desde el periodo 1865-1869 al periodo 1880-1884. Finalmente, la Diputación tuvo que elevar la imposición directa que, nuevamente, los propietarios trataron de aligerar tratando de trasladar la carga a los más débiles[38].

El Convenio de 1877 tuvo una vigencia de cincuenta años, hasta que en 1927 fue revisado y actualizado a instancias del Gobierno como consecuencia de la exigua cuantía de la aportación de la provincia tras la evolución económica y fiscal habida en medio siglo. Adelantamos que hay consenso en la doctrina en calificar al de 1927 como el verdadero primer Convenio Económico.

---

36 Ver cuadro comparativo de participaciones regionales por las contribuciones en DE LA TORRE, Joseba, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.,* pág. 195.

37 El Estado se haría cargo de ella a partir del 1 de julio de 1877.

38 DE LA TORRE, Joseba, «Hacienda foral y crecimiento económico…», *op. cit.,* pág. 203.

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL PRIMER CONCIERTO ECONÓMICO

Tras el Convenio navarro van a surgir los Conciertos Económicos para los otros territorios forales que el Estado apalabra, como queda dicho, con Diputaciones adeptas tras disolver sus Juntas Generales. Por Real Decreto de 28 de febrero de 1878 nace el *Concierto* Económico sin legitimación jurídica por falta de sanción de las Juntas Generales. Interesa recordar que en su origen el significado literal del término *concierto* no deriva de la idea de acuerdo o pacto, sino del concepto de orden o armonía que con él lograba el Estado para todo el territorio nacional. La exposición de motivos del Real Decreto dice:

> Establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas; verificada la primera quinta, y estándose llevando a cabo los preliminares de la del presente año con la misma regularidad que en las demás del Reino, faltaban que entrasen aquellas en el concierto económico: faltaba que, cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos generales del Estado, y cuantos gravámenes pesasen sobre la propiedad, la industria y el comercio, afectasen de igual modo a los naturales de aquel país que al resto de los españoles.

Con la mirada puesta en el reciente Convenio con Navarra, la Diputación vizcaína nombrada por el Gobierno llegó a un acuerdo con Cánovas para el pago de los tributos al Estado mediante la técnica del encabezamiento. Acuerdo al que prontamente se adhirieron Araba/Álava y Gipuzkoa. El precedente navarro y la falta de una estructura administrativa suficiente alentó el pago de un cupo o cantidad a tanto alzado equivalente al rendimiento que en el resto del Estado se obtiene de los impuestos concertados. El pago del cupo se haría por cada uno de los tributos concertados y la competencia para su exacción sería de las Diputaciones que además podrían establecer sus propios tributos con los que atender al gasto de las competencias ejercidas. Dice la exposición del citado Real Decreto:

> No será la misma la forma de exacción de las contribuciones, rentas e impuestos en estas provincias que en las demás del Reino; pues autorizado el Gobierno por la Ley de 21 de Julio para introducir en este punto las modificaciones que estuviesen más en armonía con los hábitos del país, no ha tenido presente sólo las conveniencias de éste y lo difícil y arriesgado que es prescindir de un modo violento de instituciones seculares, encarnadas, por decirlo así, en cada uno de los vascongados, y que constituyen su manera de ser social, política y económica, sino que tam-

ISBN: 978-84-7777-695-6

> bién que, alejada la Administración, como ha estado, de aquellas comarcas, a donde su acción nunca se dejó sentir, carecía de antecedentes y noticias, de toda suerte indispensables para que la equidad y la justicia, base de toda tributación aceptable, brillase en sus disposiciones.
>
> Sin catastros de la riqueza rústica y urbana, sin datos estadísticos fehacientes, la Administración había de encontrar en sus gestiones dificultades insuperables al plantear las contribuciones en el modo y forma que se hallan establecidas en las demás provincias, y a nada, por tanto, conducía contrariar el deseo repetidamente manifestado por los representantes de las Vascongadas, y que tiene sólido apoyo en la previsora Ley de 21 de Julio; porque, una vez a salvo los principios en ella consignados, lo cual ha procurado el Gobierno desde el primer momento con decidido y constante afán, tiempo queda de que la Administración se emplee en tan prolija y delicada tarea.

En tan breve texto afloran tres interesantes argumentos para la exégesis del modelo que estudiamos: *lo difícil y arriesgado que es prescindir de un modo violento de instituciones seculares, encarnadas, por decirlo así, en cada uno de los vascongados, y que constituyen su manera de ser social, política y económica*; el histórico alejamiento de la Administración estatal del territorio foral *donde su acción nunca se dejó sentir*; y el reconocimiento de su casi imposible gestión tributaria.

Se concertaron las principales figuras impositivas (contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, la contribución de industria y comercio, los derechos reales y transmisiones de bienes, el papel sellado, los impuestos sobre consumos y cereales y la sal) y quedó en manos de la administración foral su recaudación. Otros impuestos no concertados serían recaudados directamente por la Hacienda estatal (la renta del tabaco, la retención sobre los sueldos de los empleados provinciales y municipales y sobre los honorarios de los registradores de la propiedad, los impuestos sobre las cédulas personales, sobre las minas y sobre las tarifas de viajeros y mercancías y el descuento del 25 por 100 sobre las cargas de justicia). Así, «se puso en marcha un importante residuo de foralidad, que se amplió de hecho con el ejercicio provincial de determinadas competencias administrativas»[39]. Según Agirreazkuenaga, *pese a su afán uniformista Cánovas del Castillo finalmente accedió transitoriamente a un Concierto o Acuerdo económico-*

[39] MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto Económico…», *op. cit.,* pág. 664.

ISBN: 978-84-7777-695-6

hacendístico, en parte porque la presencia de un Estado de inspiración centralista en 1877-78, al margen de su fuerza bruta coercitiva, era ciertamente débil y extraña, en los países vascos[40]». El propio Cánovas dijo:

> «¿Pues qué motivo hay para que ahora no se consientan diferencias semejantes entre las condiciones administrativas de unas Provincias y otras Provincias? ¿Es que a Navarra, a más de igualarse á la cuantía del impuesto con otras Provincias, se le quiere quitar el total de su régimen administrativo? Pues de eso en verdad no he oído yo hasta ahora decir á nadie nada. ¿Es que ha de quedar Navarra como una sola excepción, en esta materia, con cierto particularísimo administrativo? Pues esto es imposible».[41]

En todo caso el Estado juega con ventaja y decide con quién negocia. El Concierto para las tres provincias fue negociado por unas diputaciones designadas mediante Orden Real. Aún así, o precisamente por ello, el modelo sellará su carácter pactado para lo sucesivo. El compromiso que supone el Concierto Económico consiste en responsabilizar a las Diputaciones de la recaudación de los impuestos y de liquidar al Tesoro lo que el Ministerio de Hacienda hubiera podido recaudar por su cuenta. Pero no les obliga a establecer los impuestos concertados. Simplemente se hacían cargo del pago al Estado del encabezamiento con amplia libertad de recaudar estos impuestos, en su caso con las tarifas de su conveniencia, o continuar con su propio sistema tributario, esencialmente basado en los arbitrios de consumo (recargos sobre los precios de los productos alimenticios, combustibles, bebidas alcohólicas, etc.). Así, cada Diputación optó por su propio modelo fiscal distinto del común e incluso del de sus vecinas. El arreglo tuvo un marcado carácter provisional y se determinó que el plazo de vigencia del acuerdo abarcaría ocho años para hacer coincidir su final con el del plazo de diez años que desde la Ley de 1876 se fijó para determinadas medidas coyunturales derivadas del conflicto bélico. Desde aquél indefinido arranque, las Diputaciones tuvieron que configurar una administración tributaria suficiente y atender a las nuevas necesidades derivadas del crecimiento económico y demográfico. Los cupos líquidos respectivos para el año 1878:

---

40 AGIRREAZKUENAGA, J., «Resiliencia de las Haciendas Forales...», *op. cit.*, pág. 93.

41 VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas*. Bilbao: Andrés Cardenal, 1909, pág. 44.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 1

Concierto Económico de 1878						1877
Art.		Bizkaia	Gipuzkoa	Araba	Total	Navarra
1.º	1) Inmuebles, cultivo y ganadería	846.718	727.362	540.000	2.114.080	2.000.000
3.º	Descuento por clero y culto					900.000
3.º	Descuento por exenciones en 1)	296.351	363.681	216.000		
	Recaudación 5%					100.000
	Intereses de la deuda					375.000
3.º	Gastos recaudación de 1): 2,62 por 100	22.184	19.057	14.148	55.389	
5.º	Sostenimiento soldados infantería					
		528.183	344.624	309.852	1.182.659	
2.º	2) Industria y comercio	94.983	54.798	43.194		
4.º	Descuento por exenciones en 2)	71.237	27.399	25.916		
4.º	Gastos recaudación de 2): 3,40 por 100	807	932	587		
		22.938	26.467	16.690	66.096	
6.º	Derechos Reales y Transmisión de bienes	21.312	17.295	13.664		
6.º	Papel sellado	30.721	24.940	19.683		
6.º	Impuesto de consumos y cereales	144.167	140.008	83.289		
6.º	Impuesto consumo sal	139.181	134.101	80.795		
7.º	Descuentos empleados provinciales y municipales					
8.º	Cédulas personales, viajeros, mercancías, cargas de justicia					
14	Renta de Tabacos (Monopolio y Competencia estatal)					
	Sumas	886.502	687.435	523.973	2.097.910	625.000
	Descuentos estimados en función de cuadro evolución cupo	28.702	31.635	5.627	54.710	

ISBN: 978-84-7777-695-6

A este primer Concierto seguirán de forma escalonada los de 1887, 1894 y 1906 sin modificaciones sustanciales, excepto por las actualizaciones del cupo contributivo y la paulatina prolongación de su plazo de vigencia, de ocho, a doce, a veinte y a veinticinco años respectivamente. Las renovaciones del Concierto tuvieron dos causas principales: la caducidad del acuerdo económico prefijado y las modificaciones establecidas en la normativa fiscal del Estado. Huelga decir que con cada acuerdo se lograba una progresiva e irreversible consolidación del modelo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 3
Desarrollo

UNA LENTA Y COSTOSA PERO PROGRESIVA CONSOLIDACIÓN

La todavía endeble redacción de los textos del Convenio/Concierto —que solo hablan de cupos— favorece los desencuentros en materia de armonización tributaria y deslinde de competencias. Monreal y Jimeno aportan referencias documentadas que muestran las perturbaciones que exponemos y cómo se logra finalmente el restablecimiento de las facultades de las Diputaciones[42].

[42] El 4 de noviembre de 1879, Arsenio Martínez de Campos, presidente del Consejo de Ministros, expidió un Real Decreto, cuyo artículo primero ponía fin al período de interinidad abierto desde la Ley de 21 de julio de 1876. El Gobierno renunciaba, respecto de las Provincias Vascongadas, a las facultades extraordinarias y discrecionales que le fueron conferidas por el artículo 6.º de la mencionada Ley de 1876, y el artículo segundo del Real Decreto disponía que: «las Diputaciones que hoy existen en esas provincias continuarán en el desempeño de sus funciones hasta la época en que tenga lugar la primera renovación de las demás del Reino, ajustándose en un todo para esta renovación a la ley provincial vigente de 2 de octubre de 1877, verificándose en la pri-

ISBN: 978-84-7777-695-6

Ante la inminente renovación del Concierto en 1886, recuérdese que su vigencia era de ocho años, la Diputación de Gipuzkoa redactó un estudio detallado sobre la manera de afrontarla en aras a lograr su estabilidad. Estas bases fueron aprobadas por las otras dos Diputaciones. Sin embargo, hay cambio de la situación política. En 1885 fallece Alfonso XII y asume la regencia María Cristina, embarazada del

---

mera vez la elección de la totalidad de los individuos que han de constituir la nueva Corporación.» En 1880 el Banco de España dirigió una consulta a la Dirección general de Rentas estancadas sobre si el impuesto del sello de guerra estaba o no comprendido en Concierto (artículo 6.º del Real Decreto de 28 de febrero de 1878). La consulta originó un expediente de la Sección de Hacienda del Consejo de Estado, resuelto por la Real Orden de 25 de mayo de 1880, que consideró que en el cupo fijado en el Concierto Económico de 1878 para el encabezamiento de las Provincias Vascongadas no debió comprenderse el sello de guerra cuando para nada se le menciona en el preámbulo, y además porque la cantidad asignada en él a cada provincia es inferior a los rendimientos calculados al impuesto extraordinario y sellos sueltos. Por ello, el Real Decreto declaraba que el impuesto del sello de guerra era obligatorio en las provincias de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. El Ministro de la Gobernación, Francisco Romero Robledo, dirigió la Circular de 9 de octubre de 1880 a los Gobernadores civiles de Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, que derogaba la Real Orden de 8 de junio de 1878 y que, en la práctica, ignoraba el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, toda vez que la Real Orden derogada desarrollaba el Concierto Económico. En Gipuzkoa y Araba/Álava no se aplicó íntegramente la Circular, y fue en Bizkaia donde más se extremó su aplicación. La Diputación de Bizkaia —con el apoyo de las otras dos— envió comisionados que solicitaron la derogación al propio Cánovas del Castillo primero, y a Sagasta y a Martínez Campos después. Las negociaciones no fructificaron, y el Gobierno dictó en abril de 1882 cuatro Reales Órdenes relativas a diferentes expedientes incoados en Bizkaia que confirmaron la Circular de 9 de octubre de 1880, reiterando que las Corporaciones provinciales carecían de competencias para aprobar determinados proyectos de obras. 31 de diciembre de 1881, Ley disponiendo que en el impuesto sobre la sal, se acomoden las Provincias vascongadas y Navarra á las disposiciones vigentes. R. D. con el reglamento conteniendo idéntica declaración. Ley declarando no ser de aplicación en las Provincias vascongadas la Ley del Timbre, sino cuando los documentos han de surtir sus efectos fuera de ellas. R. D. sobre aplicación del Reglamento del impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes en las Provincias vascongadas y Navarra. Finalmente, aprovechando el sometimiento a las Cortes de un proyecto de ley provincial, diputados y senadores vascongados lograron confirmar las facultades especiales de las Diputaciones de Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, y lograr, de esa manera indirecta, la derogación de la Circular de 9 de octubre de 1880 y el restablecimiento de las facultades de las Corporaciones provinciales en relación al Real Decreto de 28 de febrero de 1878 y a la Real Orden de 8 de junio de aquel año. La Ley provincial de 29 de agosto de 1882 incluyó una disposición transitoria cuarta que reconocía las atribuciones económico-administrativas de las Diputaciones Provinciales Vascongadas. MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto Económico…», *op. cit.,* págs. 666-668.

ISBN: 978-84-7777-695-6

futuro Alfonso XIII. El ministro Joaquín López Puigcerver pretende que diversos impuestos sean exigidos por la Hacienda estatal. Los comisionados de las Diputaciones forales logran frenar la iniciativa conviniendo la prórroga por un año del Concierto que las Cortes sancionaron mediante la Ley de 12 de enero de 1886, quedando aplazada su renovación hasta 1887. Se trataba, como siempre, de ganar tiempo.

El Concierto Económico fue renovado por primera vez en el año 1887 porque, sin duda, el modelo beneficiaba a ambas partes. Es evidente que en un compromiso de esta naturaleza la *otra parte* también debe obtener ventaja. El Ministerio obtenía sin esfuerzos de gestión unos recursos inmediatos y seguros y las Diputaciones ejercían facultades que les permitían mantener un amplio margen de autonomía[43]. Esta primera renovación o revisión del Concierto supuso básicamente el aumento de los cupos por los impuestos concertados[44].

---

43 Nombraban su propio personal, controlaban las cuentas y presupuestos de los Ayuntamientos, además de no dar cuentas de los suyos propios a nadie (ni al Ministerio de la Gobernación, ni a Tribunal de Cuentas alguno); gestionaban una amplia red de carreteras provinciales, contaban con un cuerpo de policía provincial (en Bizkaia los Miñones, al igual que en Araba/Álava, y en Gipuzkoa los Miqueletes), dotaban a la beneficencia provincial, otorgaban becas de Bellas Artes, sostenían cátedras, como la de euskera del Instituto Vizcaíno, Granjas modelos, etcétera. Este sistema de conveniencia mutua y la imagen de eficiencia que ofrecían las Diputaciones en su gestión reforzaban al propio régimen en la medida en que se veía legitimado por sus buenos resultados. El hecho de que los nuevos partidos de masas desde fines del XIX y comienzos del XX formularan críticas a la gestión de los dinásticos que tradicionalmente controlaban la Diputación no quiere decir que se mostraran contrarios al sistema en sí mismo. Cuando estas fuerzas, socialistas o nacionalistas, alcanzaron una presencia significativa en la Diputación de Bizkaia, de hecho modificaron aspectos concretos de gestión pero en ningún caso estos cambios supusieron una crisis para el régimen concertado como tal.

44 VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, «Los Conciertos Económicos…», *op. cit.,* pág. 97: «El Concierto económico es una forma de pagar los tributos estable, permanente, que existe y tiene que subsistir, aunque al Gobierno le desagradase su conservación; lo único variable, accidental y que puede cambiar, y cambia, a la conclusión de cada Concierto, es la cifra, cuota ó cuantía de cada tributo; que, al terminar cada Concierto, lo que se hace es revisar los cupos, fijar los impuestos; sobre esto versa y puede mantenerse la discusión, toda vez que el encabezamiento, el pago mediante Concierto, es una cosa legalmente establecida y forzosamente respetada».

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 2

Concierto Económico de 1887					
Art.º		Bizkaia	Gipuzkoa	Araba	Total
1.º	1) Inmuebles, cultivo y ganadería	905.008	789.254	575.000	2.269.262
3.º	Descuento por clero y culto				
3.º	Descuento por exenciones en 1)	316.753	394.627	230.000	941.380
3.º	Gastos recaudación de 1): 3,09 por 100	27.965	24.388	17.768	70.120
		560.290	370.239	327.233	1.257.762
2.º	2) Industria y comercio	323.178	229.139	58.194	610.511
4.º	Descuento por exenciones en 2)	242.384	114.570	34.916	391.869
4.º	POR COBRANZA DE Industria 3,075%	12.119	8.593	2.182	22.894
		68.675	105.977	21.095	195.748
6.º	3) Derechos Reales y Transmisión de bienes	95.512	60.564	15.030	171.106
6.º	4) Papel sellado	33.793	24.552	21.651	79.996
6.º	5) Consumos	573.732	478.178	207.000	1.258.910
	Art. 14 Ley de Presupuestos 29/6/1887	1.931.223	1.581.687	876.875	4.389.785
	Miñones y Miqueletes	36.500	41.185	—	77.685
	Para carreteras	567.990	523.851	327.293	1.419.135
	Sumas saldos ingreso real anual	1.286.649	983.670	529.632	2.799.951

En esta ocasión, no se determina límite temporal por lo que, cabe interpretar, que se otorga carácter permanente al régimen de Conciertos. Señala que las provincias «contribuirán en lo sucesivo…» y prevé una duración indefinida de las cuotas hasta que se produzcan «alteraciones sensibles de la riqueza de las provincias o en las bases de imposición consignadas en los presupuestos generales del Estado en la proporción que corresponda a aquellas alteraciones». La revisión total del Concierto no será planteada hasta 1893. Y que a diferencia del pri-

ISBN: 978-84-7777-695-6

mer Concierto, que nada dijo de competencias propias de las Diputaciones, este segundo admite que «*Para el cumplimiento de las Obligaciones anteriormente consignadas, las Diputaciones de las tres provincias, se considerarán investidas, no sólo de las atribuciones establecidas en la ley Provincial, sino de las que con posterioridad al Real Decreto de 28 de febrero 1878 (ya citado) han venido disfrutando*». Este párrafo contiene en germen, el principio de la autonomía administrativa y económica de las actuales Diputaciones.

La crisis en la hacienda de Navarra por la elevada deuda —que llega a ser de cuatro veces el importe de los ingresos ordinarios— se deriva, más que del Convenio, de la política de gasto seguida tras la guerra. La situación obligó a replantear las condiciones de los préstamos, establecer medidas de contención del gasto e incrementar los impuestos directos en un veinticinco por ciento, lo que provocó una crisis política.

Pero la producción normativa en materia tributaria, a modo de hemorragia, continúa imparable y, día a día, es fuente de nuevas fricciones entre el Ministerio y las Diputaciones convenida y concertadas, pero también de reconocimientos y entendimientos que vendrán a reforzar el edificio que un siglo después será el principal derecho histórico[45].

---

[45] La Ley de 26 de junio de 1888 establece un impuesto especial sobre alcoholes y líquidos espirituosos en las provincias y el Real Decreto de 24 de setiembre de 1889 establece un impuesto sobre el consumo. Estas disposiciones estipulan que las importaciones realizadas por las Aduanas se cobrarán por el Estado, del impuesto sobre la elaboración en el País Vasco se encargarán las Diputaciones y los derechos sobre consumo personal de alcohol quedan concertados. La Real Orden de 1 de Febrero de 1890, dictada a consecuencia de la gestión colectiva practicada por las Diputaciones de las Provincias vascongadas en contra de la aplicación en las mismas del R. D. de 16 de Diciembre de 1889, el cual preceptuaba a las Comisiones provinciales y a los Ayuntamientos la obligación de remitir al Ministerio de la Gobernación, en el término de un mes, un inventario comprensivo de todos los bienes, valores y derechos pertenecientes a las provincias y municipios. Por dicha R. O. se obliga tan solo a las Comisiones provinciales y Ayuntamientos de las Provincias vascongadas a la remisión de datos que vengan a completar la estadística de los bienes de todas las provincias y municipios del Reino, dándoseles una cumplida satisfacción en el terreno de los principios, reconociendo nueva y categóricamente la autonomía (VICARIO, pág. 192) reconoce el régimen especial de las provincias, al declarar, sin vacilación de ningún género, que lo mismo las Provincias vascongadas que la de Navarra, se encuentran exentas de toda intervención que altere o interese de algún modo su régimen especial. Ver también las Reales Órdenes de 1 de septiembre de 1890 y de 8 de agosto de 1891. Ley de Timbre de 15 de Septiembre de 1892, disponiendo que los documentos exentos del impuesto de timbre en las Provincias Vascongadas y Navarra, lo satisfagan cuando surtan sus efectos fuera de ellas; R. D. de 25 de Septiembre, deter-

ISBN: 978-84-7777-695-6

LA GAMAZADA

El 11 de diciembre de 1892 es nombrado ministro de Hacienda Germán Gamazo, cargo al que accede con el propósito de suprimir el régimen foral. A las tres semanas, mediante una Real Orden de 5 de enero de 1893, el Gobierno Central invitaba a las Diputaciones provinciales vascongadas a celebrar conferencias encaminadas a la revisión del Concierto Económico aprobado por la Ley de Presupuestos de 1887 recordando que así lo exigía la Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1892 y debido a las modificaciones tributarias en la contribución industrial y en los impuestos de alcoholes, Derechos reales y Timbre y a la necesidad de armonizar los nuevos impuestos. En definitiva, se trataba de elevar las aportaciones económicas y replantear la forma de exacción de los impuestos. En esta línea ve la luz el Real Decreto de 16 de febrero de 1893 respecto al impuesto sobre pago de créditos provinciales y municipales, derechos reales, contribución industrial, Timbre del Estado y alcoholes afectó directamente al Concierto Económico.

La Ley de Presupuestos para el año económico de 1893-1894, de 5 de agosto de 1893, autorizaba al Gobierno a revisar los Conciertos de las Provincias Vascongadas y la concertación con la Diputación de Navarra. Su artículo 41 rezaba así:

> El Gobierno procederá a revisar, ateniéndose a las reglas establecidas en el art. 14 de la Ley de Presupuestos de 1887-88, los conciertos celebrados con las provincias Vascongadas, quedando facultado para comprender en ellas las contribuciones e impuestos que actualmente se recaudan por la Administración; entendiéndose que en ningún caso la cifra de los conciertos ha de ser inferior a la de la recaudación por estos conceptos obtenida. El Gobierno podrá también concertar con la Diputación de Navarra sobre los extremos a que se refiere este artículo, cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la Nación.

---

minando la aplicación del Reglamento del impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes en las provincias Vascongadas y Navarra. R. O. de 4 de marzo de 1893, del Tribunal de Hacienda disponiendo que las Provincias Vascongadas y Navarra vienen obligadas a satisfacer el impuesto de viajeros y mercancías. Por el art. 1.º del R. D. de 5 de agosto de 1893, aprobando un Reglamento orgánico de la Administración económica provincial, se declaran exceptuadas las Provincias Vascongadas y Navarra, de la organización del servicio económico del Estado, que preceptuaba para las demás provincias del reino.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Y en concreto incluía en el artículo 16 un primer párrafo, que se remitía al artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876, ordenando al Gobierno el inmediato uso de la autorización para aplicar a la provincia de Navarra las contribuciones, renta e impuestos que actualmente rigen, y las que por la presente Ley se crean en las demás provincias del Reino. Por Real Orden de 30 de enero de 1894 se dispuso el inicio de conversaciones con Navarra para ejecutar la citada autorización al Gobierno de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893.

La pretensión gubernamental chocaba frontalmente con los intereses de Navarra. Además, llegaba en situación de crisis económica. A la natural y firme reprobación institucional de la Diputación navarra, «la protesta», se unió una masiva respuesta popular concretada en las manifestaciones celebradas y en el libro editado con las ciento veinte mil firmas que respaldaban un escrito de protesta. Conocida con el nombre de Gamazada, la llamada recibió la adhesión de la Vasconia occidental. Como acontecimiento histórico ha adquirido una gran fuerza simbólica que surge del movimiento popular pacífico de los navarros, con la Diputación a la cabeza, en un éxito de movilización que triunfó. *Fue la primera movilización pacífica de masas de la Edad contemporánea*[46]. En palabras de Juan Cruz Alli «*una vez más quedó sentado que la autonomía fiscal de Navarra hacía imposible cualquier aplicación de los tributos estatales en Navarra en tanto no fueran objeto de un acuerdo con la Diputación, siendo esta quien los estableciera y recaudara»*. El conflicto se zanjó con un nuevo artículo sustitutivo del anterior. Pero no se resolvió[47].

> Art. 35.2.º El Gobierno podrá también concretar con la Diputación de Navarra sobre los extremos a que se refiere este artículo, cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la nación.

El Gobierno llegó a temer una sublevación en Navarra que contaría con el apoyo de las provincias Vascongadas y quizá otros territorios. Sacrificó a Gamazo pero persistió en su propósito último por ser cuestión de Estado. El estancamiento de las posiciones presentaba muy difícil arreglo y solo se enfriaría al estallar los conflictos de Filipinas y las colonias americanas[48].

---

46 MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto…», *op. cit.,* pág. 673.
47 ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «Caracterización…», *op. cit.,* pág. 585.
48 SORAUREN, Mikel, *Historia de Navarra. El Estado Vasco*, *op. cit*., págs. 378-379.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Por su lado, las negociaciones entre los comisionados vascongados y el Gobierno culminaron en el tercer Concierto Económico sustentado en el Real Decreto de 1 de febrero de 1894. El acuerdo incorporaba las últimas modificaciones introducidas en el sistema tributario y volvía a establecer el criterio de temporalidad, disponiendo una duración de doce años que vencía el 1 de julio de 1906. Hasta entonces, los cupos permanecerían inalterados. Y después de esta fecha podrían modificarse en determinadas circunstancias. Las Diputaciones provinciales de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba/Álava continuarían investidas en los órdenes administrativo y económico de todas las atribuciones que venían ejerciendo. Desde ese momento, el Ministerio de Hacienda reconoció explícita y oficialmente el respeto a la «independencia económica y administrativa» de las Diputaciones. El Proyecto de Ley de Presupuestos de 1895 previó un incremento del cupo de Navarra que no llegó a materializarse al no aprobarse por la disolución de las Cortes.

La necesidad financiera derivada de los gastos de la guerra de Cuba llevó al Gobierno a recaudar dinero en Vascongadas mediante el establecimiento de recargos en el cupo evitando así alterar el Concierto[49]. Los representantes forales fueron comprensivos con el motivo y admitieron los pagos requeridos pero se ocuparon de que constase como un donativo voluntario y extraordinario circunscrito al año 1898 de forma que no afectasen a los siguientes ejercicios. La fórmula fue aceptada y se concretó en sendas Reales Órdenes de 9 de agosto por las que se aceptaba el Donativo de las Diputaciones provinciales Vascongadas y el ofrecimiento hecho por la Diputación de Navarra por necesidades de la guerra dando con ello por cumplida la Ley de Presupuestos que estableció el recargo transitorio y de guerra[50].

---

49 La Ley de presupuestos de 28 de junio de 1898 en su artículo adicional, preceptuaba que el Gobierno, de acuerdo con las Provincias Vascongadas y Navarra, y en armonía con su respectiva situación legal, fijara la cantidad con que estas provincias, análogamente a las demás, habrán de contribuir a los gastos de la guerra, como por la presente Ley se establece.

50 La citada Ley de presupuestos ordenaba en el art. 8.º que el Gobierno concertara con las Provincias Vascongadas y Navarra, y en armonía con su respectiva situación legal, el pago del recargo del 20 por 100 establecido en el art. 6.º y el impuesto que crea en el artículo anterior. El impuesto del artículo 7.º a que alude es un impuesto de consumo, creado con carácter transitorio, sobre los petróleos y demás productos minerales destinados al alumbrado, y sobre el consumo de luz eléctrica y luz de gas, que se exigirá con arreglo a la tarifa que en el mismo se establece.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La salvedad y la excepción de los Territorios Forales en las normas tributarias estatales aludiendo a su régimen especial y a la necesidad de acuerdos de armonización será ya la tónica general. Podemos certificar que en los años noventa del siglo XIX el sistema estaba asentado[51].

EL CAMBIO DE SIGLO. ARREGLOS QUE FORTALECEN EL MODELO

Fruto de la evolución del Convenio/Concierto, a comienzos del siglo XX el esquema competencial de Vasconia en materia tributaria, siendo complejo y necesitado de mejor deslinde, va dibujando un perfil que, con avatares, se desplegará en la siguiente centuria. La contribución única e invariable de Navarra comprende la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería; la industrial y de comercio; el impuesto de derechos reales y transmisión de bienes; el impuesto de consumos, salvo el de azúcar y alcoholes; el impuesto del timbre; el de sueldos de empleados provinciales y municipales, y el de fabricación de pólvora y de naipes. Las Provincias vascongadas tienen concertados: la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería; la industrial y de comercio; los derechos reales; el papel sellado; los consumos; el uno por cien sobre los pagos; los transportes por la vía terrestre y fluvial; los carruajes de lujo; la asignación de las empresas de ferrocarriles para gastos de inspección; el impuesto de casinos y círculos de recreo; el impuesto sobre el alumbrado de gas, electricidad y carburo de calcio.

La Hacienda del Estado cobra directamente en Navarra y en las Provincias Vascongadas los siguientes impuestos: impuestos mineros, las

51 En un Real Decreto de 29 de marzo de 1894, sobre el impuesto de los vinos, se exceptúan desde luego de sus disposiciones a las Provincias Vascongadas y podrá exceptuarse la de Navarra, conforme al art. 41 de la vigente Ley de Presupuestos. Véase el Real Decreto de 28 de junio de 1898 declarando que no tiene aplicación a las Provincias Vascongadas y Navarra el Reglamento del Impuesto sobre tarifas de viajeros, transportes terrestres y fletes marítimos, mientras no salgan de sus límites jurisdiccionales; y la Real Orden de 10 de mayo de 1899, que vino a confirmar el régimen especial vasco en cuanto al nombramiento de personal de archivos provinciales y municipales se refiere. El fundamento de esta Real Orden radicaba en la excepción del régimen tributario y administrativo de las Diputaciones, que estaban facultadas para la designación del personal que había de servir a sus órdenes (MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., *El Concierto…*, pág. 675). Real Decreto de 12 de mayo de 1899. Según Zurita es la primera vez que se conviene por separado con cada provincia vascongada (ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, Miguel, *Cien años…*, pág. 55).

ISBN: 978-84-7777-695-6

cédulas personales; la renta de Aduanas; el impuesto sobre alcoholes[52]; el tabaco, las cerillas fosforinas, la lotería, el giro mutuo y la Casa de la Moneda[53]; el producto de la *Gaceta;* el de apartado de correos, telégrafos y teléfonos y el de la redención a metálico del servicio del Ejército y de la Armada[54].

Además de los anteriores, cobra en Navarra: el de grandezas y títulos; sueldos del Estado, donativos del clero y monjas; de pagos al Estado; de consulados; sobre el azúcar que se exporta fuera de la provincia; de tarifas de viajeros y mercancías; sellos de correos y telégrafos; de fabricación y venta de naipes y de pólvora. Y en las Provincias Vascongadas: la contribución de utilidades, en la parte no concertada y el impuesto del timbre, en la parte no concertada. Las competencias estatales en Navarra son más amplias que en las *Provincias* por ser menor, en ese momento, el cuadro de impuestos convenidos.

LA REFORMA FISCAL DE FERNÁNDEZ VILLAVERDE

En 1900 el Concierto se volverá a modificar parcialmente, incorporándose la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria. En esta ocasión no sólo se añadió un impuesto a los ya concertados, sino que se estableció una cláusula por la que las empresas vascongadas fundadas hasta entonces y que operasen en el resto del país sólo pagarían impuestos a las Diputaciones.

El año anterior, Raimundo Fernández Villaverde había sucedido a López Puigcerver en la cartera de Hacienda y en 1900, obligado por la deuda de 11.500 millones tras el desastre de la guerra en Cuba y Filipinas, acometió una ambiciosa reforma fiscal para tratar de cubrir la brecha abierta entre la economía real y la recaudación tributaria que había supuesto medio siglo de apuros financieros para el Estado en un escenario de florecimiento de la riqueza del país. De ella destacamos, la implantación de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que recaía sobre las rentas del trabajo y del capital y sobre los beneficios de las sociedades[55].

---

52 En Navarra concreta: *que no se consuman dentro de la provincia.*

53 Se trata de monopolios explotados por el Estado.

54 Para las Vascongadas excepciona: *Salvo lo correspondiente á los hijos de los voluntarios vascongados que defendieron, con las armas en la mano, la causa de la legitimidad.*

55 Según Gabriel Solé: «Villaverde se enfrentó eficazmente al problema del déficit crónico del Presupuesto reduciendo la carga financiera de la Deuda en circulación (1899),

ISBN: 978-84-7777-695-6

Cobrar a las sociedades mejoró la recaudación y la gestión tributaria al crearse un Registro de Sociedades. Supuso el fin de los impuestos territoriales y hubo que acomodar el Concierto Económico. A tal fin, Manuel Allendesalazar, sucesor de Fernández Villaverde, negoció con los comisionados de las tres Diputaciones las nuevas contribuciones relacionadas con los cupos ya concertados más otras nuevas que no estaban sujetas a Concierto. Fue concertada la mayor parte de los impuestos que recaían sobre los rendimientos procedentes del trabajo personal, del capital (dividendos, intereses de empréstitos, obligaciones y de cédulas y préstamos hipotecarios) y de los empresariales (bancos de emisión, sociedades por acciones…) lo que supone un nuevo paso en la constante evolución del modelo de Convenio o Concierto.

El Impuesto sobre Utilidades, que las Diputaciones decidieron no aplicar en sus territorios, era una figura tributaria más avanzada que gravaba la renta de personas físicas y jurídicas por medio de tres tarifas. La primera de ellas era un impuesto sobre los rendimientos del trabajo que recaía sobre los sueldos de empleados por cuenta ajena; la segunda lo hacía sobre los ingresos del capital y la tercera sobre las rentas obtenidas conjuntamente del capital y el trabajo, lo que hoy denominaríamos *rendimientos empresariales*. Como es obvio, generó de inmediato un inevitable conflicto de armonización en cuanto al criterio de sujeción o punto de conexión aplicable a la renta de las sociedades domiciliadas o constituidas en un territorio y que operaban también en el otro. Un conflicto que, en cierto modo, pervive en la vigente armonización del Impuesto sobre Sociedades. Consecuencia de todo ello fue el Real Decreto de 25 de octubre de 1900, cuyo preámbulo respetaba la inalterabilidad del cupo hasta el 1 de julio de 1906 y explicaba las circunstancias que habían obligado a su modificación. El texto incorpora al Concierto, como queda dicho, la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria que retiene el Estado. Sin embargo, interesa subra-

mediante un recorte de los intereses y la suspensión de las amortizaciones, y, en segundo lugar, acometiendo, de forma personal y en lucha contra el tiempo, una Reforma tributaria (1900) de alcance general aunque sin profundidad, de lo que se recuerda la refundición de la Contribución de Utilidades y se olvida el intento de introducir la progresividad en las herencias. La estabilización económica que consiguió fue base de un sólido proceso de crecimiento económico (1901-1908), que terminó al reaparecer el déficit presupuestario (1909)», en SOLÉ VILLALONGA, Gabriel, «La Reforma de Raimundo Fernández Villaverde». En: *Hacienda Pública Española,* 1999, n.º extra, págs. 21-31.

ISBN: 978-84-7777-695-6

yar la cláusula por la que las empresas vascongadas ya constituidas que operasen en el resto de España, tributarían exclusivamente a las Diputaciones. Sobre la Contribución sobre Utilidades, el Real Decreto de 29 de abril de 1902 dijo que:

> Las reglas contenidas en el artículo 2.º de la Ley y 2.º también de este Reglamento, respecto de los nacionales y extranjeros sujetos a esta contribución y del territorio en que se obtengan o se paguen utilidades gravadas con ella, serán aplicables, por razón de analogía, a las Provincias Vascongadas y Navarra, que no se hallan sometidas al régimen fiscal común de las demás de la Nación, y se tendrán en cuenta al celebrar con aquellas Conciertos económicos, o revisar los existentes, para que no se incluyan en tales Conciertos las utilidades sobre las cuales ha de percibir directamente la Hacienda esta nueva contribución, por tratarse de utilidades obtenidas en territorio de las demás provincias, o que sean satisfechas por personas o entidades domiciliadas en el mismo, o que, por ultimo, se paguen en el, aunque radique en las Provincias Vascongadas o en Navarra la persona o entidad deudora.

Hallamos dificultades para determinar si desde la perspectiva financiera el sistema de Convenio/Concierto favorecía a los territorios vascos pues no preveía ajustes a la recaudación que equilibrasen el desfase entre sujeto pasivo —el que ingresa el tributo— y contribuyente final —quien lo soporta— de un impuesto determinado y se establecían además diversas deducciones sobre el cupo bruto vinculados a gastos de gestión o por competencias asumidas. Autores como Fernández de Pinedo defienden que un residente en las Provincias Vascongadas pagaba menos que uno de territorio común en los dos impuestos de mayor peso[56].

La complejidad del sistema tributario y la gestión de figuras idénticas por las diferentes administraciones competentes obligan, paulatinamente, a perfeccionar y afinar los puntos de conexión e incluso a introducir ajustes a la recaudación real basados en macromagnitudes. Por ejemplo, el R. D. de 16 de octubre de 1900 estableció el impuesto sobre la producción y el consumo de azúcar en la provincia de Navarra, reconociendo a la Diputación foral la facultad para cobrarlo sobre la cantidad que se consumiera en la provincia. Se fijó en 400.000 pesetas el

[56] FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, «Haciendas forales y desarrollo…», *op. cit.*, págs. 176-177.

ISBN: 978-84-7777-695-6

impuesto calculado al consumo probable de los habitantes de la provincia. La Diputación cobraría directamente las cuotas a los fabricantes, en metálico o en pagarés a noventa días, a medida que se despachara el azúcar de las fábricas, pudiendo establecer en ellas la intervención que estimara conveniente. Una vez que la Diputación percibiese la cantidad convenida, el impuesto sobre el resto del azúcar producido debía ingresarse en la Hacienda estatal.

También es ilustrativa la armonización prevista para el Impuesto del alcohol en Navarra según las Bases acordadas en 1.º de agosto de 1904.

> 1. El impuesto de alcohol creado por la Ley citada, se establecerá y cobrará por el Estado en la provincia de Navarra con sujeción al reglamento que se dicte y órdenes posteriores sobre la cantidad producida que se consuma fuera de ella y por la Diputación provincial en virtud de la Ley de 16 de Agosto de 1841 sobre el alcohol y derivados que se fabriquen y sobre los que se consuman en la provincia.
>
> 2. Se fija por ahora en 400.000 pesetas anuales la cantidad que debe cobrar la provincia de Navarra por los conceptos indicados en la base anterior.
>
> 3. La Diputación de Navarra, al efecto de facilitar la recaudación de la parte de impuesto que corresponde al Estado y la que debe percibir la provincia, cobrará directamente de los fabricantes la cantidad expresada en la forma que disponga el reglamento que se dicte para la ejecución de la Ley, a medida que se extingan los productos de las fábricas. Una vez cubierta la cantidad de 400.000 pesetas asignadas a la Diputación, la Hacienda percibirá en la misma forma el producto del impuesto sobre el resto del alcohol en concepto de consumo exterior.
>
> 4. La Diputación de Navarra podrá establecer en las fábricas de alcohol la intervención que estime conveniente.
>
> 5. El Gobierno dará cuenta a las Cortes de estas disposiciones.

Pero el ejercicio de nuevas facultades nunca fue pacífico. En el mismo año, por ejemplo, la Diputación foral acordó exigir un impuesto del 10 por 100 de los intereses de la Deuda provincial que provocó la protesta y reclamación de algunos acreedores ante la propia Corporación. La Diputación ratificó su decisión y adoptó otra en el mismo sentido[57]. Y

[57] Contra ambos acuerdos acudieron los interesados al Tribunal provincial de lo Contencioso-Administrativo, que se declaró incompetente. Los actores apelaron, y el Central

ISBN: 978-84-7777-695-6

afecta a la propia Organización de la Administración provincial que debe adaptarse al especial régimen de los territorios vascos. Así, el Reglamento orgánico de la Administración económica provincial de 4 de septiembre de 1902 dispuso que:

> La autoridad económica superior de las provincias, excepto en las Vascongadas y Navarra, se ejercerá por un representante del Ministro del ramo, que se titulará Delegado de Hacienda. En las provincias de Álava, Guipuzcoa, Bizkaya y Navarra habrá Administraciones especiales de Hacienda, Intervenciones y Depositarias-pagadurías, refundiéndose en las Administraciones todos los servicios, excepto los que son propios de la Intervención y de la Caja[58].

El último recargo realizado al Concierto llegó con la Ley de 19 de julio de 1904 que establecía impuestos especiales sobre la fabricación y sobre el consumo de alcoholes. En la tarifa del impuesto de consumos la Ley suprimía la partida de Trigo y sus harinas. El Gobierno y las Diputaciones discutieron sobre si los nuevos impuestos tenían o no relación con los incluidos en el Concierto Económico. Para las Diputaciones existía esa relación, extremo negado por el Gobierno cuyo criterio prevaleció en las negociaciones y fue plasmado en la Real Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de septiembre de 1904. Esta fijaba las cantidades que habían de deducirse de los cupos concertados por consumos, patentes y contribución industrial por la aplicación de la Ley de Alcoholes. La Hacienda central se reservaba directamente el cobro del impuesto relativo a Alcoholes.

El Estado, y esto es una constante histórica, parece resignado a tolerar el modelo Convenio/Concierto pero no ceja en su más o menos silenciosa laminación que procura por cualquier medio: recortando competencias forales, implantando nuevas figuras impositivas sin acuerdo armonizador, mediante injerencias *de facto* en la gestión tributaria o a través del poder judicial.

---

confirma la parte dispositiva del auto del inferior, con imposición de costas de la segunda instancia a la parte apelante, porque en los acuerdos de la Diputación de Navarra objeto de la demanda, no concurren los requisitos que para poder ser impugnados en vía contenciosa según exige el art. 1.º de la Ley de 22 de junio de 1894, porque, siendo susceptibles de alzada en vía gubernativa, no habían causado estado» (VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos…*, *op. cit.,* pág. 319).

58 VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos…*, *op. cit.,* pág. 320.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Los problemas acumulados en este tiempo hacían pensar, a medida que se acercaba el 1 de julio de 1906, que la renovación del Concierto no sería factible. Las negociaciones con el ministro de Hacienda, el liberal antiforalista Juan Navarro Reverter que ya lo había sido diez años antes con Cánovas, fueron especialmente difíciles y bordearon la ruptura. Hubo manifestaciones populares, se publicaron artículos de prensa y se editaron folletos antiliberales[59]. De ahí que el Real Decreto de 8 de mayo de 1906 prorrogase el Concierto Económico de 1894 hasta el 31 de diciembre de 1906. Por fin, el cuarto Concierto Económico ve la luz en el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906. Escarmentados unos y otros por la dureza de las negociaciones, el preámbulo constata la conveniencia de evitar frecuentes reformas: «*Conviene a la paz de los pueblos que no sean frecuentes las renovaciones de estos conciertos tributarios*» lo que justifica la extensión del plazo de vigencia del Concierto hasta veinte años, aunque dispone un aumento automático del cupo a partir del décimo.

EL CUARTO CONCIERTO ECONÓMICO

El cuarto Concierto Económico contempla ya como impuesto concertado la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria aunque el Estado lo venía considerando competencia exclusiva desde su implantación[60]. Y también los cupos de papel sellado (papel timbrado común y judicial; pólizas y otros documentos de Bolsa; efectos de comercio; timbres especiales móviles; contratos de inquilinato; espectáculos públicos; y papel de pagos al Estado, con excepción del destinado al pago de matrícula en los establecimientos de enseñanza oficial). El artículo sexto fija los cu-

59 *El Eco de Navarra* dedicó un artículo a la cuestión en el que decía, entre otras cosas: «Vasconia tiene, no privilegios, sino derechos sacratísimos, como todos los derivados de instituciones veneradas y seculares; Vasconia tiene en Madrid los representantes más legítimos y autorizados de su autónoma personalidad, sus prestigiosos Diputados forales; que es insensato el empeño de ciertos Diputados de Madrid el querer ver mayor o igual cantidad de legítima representación en otros que no tienen igual investidura; Navarra sigue con interés esa hermosa peregrinación que los vascos realizan de despacho en despacho, de Ministerio en Ministerio, en holocausto de algo que es la esencia de nuestra vida, porque representa el mantenimiento de una personalidad autónoma, símbolo de una administración perfecta y de una organización intachable (VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos…*, *op. cit.,* pág. 388).

60 Exposición de Motivos del Real Decreto de 25 de octubre de 1900.

ISBN: 978-84-7777-695-6

pos por los impuestos de transportes de las tres provincias, y el séptimo hace referencia a las cantidades concertadas por la asignación de las empresas de ferrocarriles para gastos de inspección y vigilancia. Y prevé, artículo octavo, que las contribuciones e impuestos que no fueran objeto de Concierto serían administradas y recaudadas directamente por la Hacienda pública en la forma que disponen sus respectivos reglamentos. La tributación de las sociedades vascas que operaban en el resto de España fue retenida por el Estado a través del artículo noveno:

> No se consideran comprendidas en este concierto, y, por lo tanto, quedarán sujetas a las contribuciones que según su naturaleza puedan afectarles, las Sociedades y Compañías que desde la promulgación de la Ley de 27 de marzo de 1900 se hayan constituido o se constituyan para explotar industrias fuera del territorio de las Provincias Vascongadas, aunque en éstas tengan establecido o establezcan su domicilio social.

Las Diputaciones obtuvieron un amplio reconocimiento en cuanto a exacción de tributos, pues no se les imponía más límites que los marcados por los tratados internacionales. Límite que consta en el artículo 15 del Real Decreto cuando dispone que las Diputaciones continuarían investidas de todas las atribuciones que vienen ejerciendo tanto en el orden administrativo como en el económico. Si bien «no podrán adoptar disposición alguna tributaria que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España con las naciones extranjeras». Restricción vigente y muy real en la actualidad.

Para recaudar las cantidades que había que satisfacer por el cupo más las necesarias para sufragar las partidas de gasto de las propias competencias ejercidas (administración y servicios generales, asistencia social, instrucción pública, establecimientos penitenciarios, carreteras, servicio de la propia deuda, puertos…), las haciendas forales recurrieron principalmente a la imposición indirecta —que recaía sobre el consumo de vino, sidra, champán, licores, alcoholes, aceite, perfumes y conservas alimenticias[61]— desechando el más moderno Impuesto de Utilidades lo que, entre otros efectos de justicia redistributiva, provocó que el coste de la vida fuese considerablemente más alto que en España. En particular en las ciudades donde el obrero a diferencia del campesino no podía eludir el sobreprecio de la cesta de la compra.

---

61 FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, «Haciendas forales y desarrollo...», *op. cit.*, pág. 177.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 3

Presupuesto provincial de Bizkaia	1906	1910
Consumos	2.902.000	2.800.000
Portazgos	163.000	185.000
Repartimiento	712.000	712.000
Impuesto sobre sueldos de empleados municipales y provinciales	91.166	
Tarifas de ferrocarriles, derechos reales, timbres, alumbrado, etc.	1.013.240	
Derechos reales, timbre, utilidades, alumbrado, casinos, etc.		2.806.428
Total	4.881.406	6.503.428

A medida que el sistema fiscal se perfecciona, la gestión tributaria exige una administración más especializada y mejor dotada. Es el camino que se vieron obligadas a seguir las entumecidas haciendas forales. Hasta nuevo acuerdo los cupos eran invariables. Y como queda dicho, las Diputaciones podían mantener su propio sistema tributario (dentro de los impuestos concertados y una genérica autorización del Estado), recaudar o no los impuestos sujetos a acuerdo, o incluso otros diferentes que no tenían equivalentes en el resto del país (como la Hoja de Hermandad en Álava, o las tasas sobre Bares en Bizkaia), y tras pagar el cupo al Ministerio de Hacienda, llevar adelante su propia política de gasto sin permiso previo del Gobierno, gozando, en definitiva, de un amplio grado de autonomía administrativa.

No obstante son muchos los factores económicos y de eficacia en la gestión que empujan a una homogeneización de los sistemas tributarios, máxime cuando coexisten dentro de un mismo Estado y espacio fronterizo. Este proceso siguió en la época a distintas velocidades en los cuatro territorios forales marcadas por sus respectivas pautas de desarrollo económico y estructura productiva. La pujante economía de Bizkaia contaba con empresas con importantes cifras de negocios fuera de su territorio que, ante la imprevisión del Concierto, generaron conflictos de doble imposición con la Hacienda del Estado en cuanto a las utilidades obtenidas en territorio común. Por lo general el sistema tributario estatal ha sido siempre, y lo es hoy, el modelo a seguir por los legisladores forales. Ya lo observó Gascue en las *provincias*:

ISBN: 978-84-7777-695-6

> «Ha entrado Álava también por implantar los derechos reales, pero conserva como fundamento firme de sus ingresos, lo que, repito, podemos llamar la forma lógica actual de la foguera. En cambio, Vizcaya y Guipúzcoa, han ido, año tras año, día tras día, copiando tranquilamente hoy uno y mañana otro de los impuestos del Estado, no solo en cuanto al principio general o esencial de cada uno, sino, lo que acaso es aún más lastimoso, calcando su reglamentación. Varía solamente en algunos impuestos, como por ejemplo en los derechos reales, el número de conceptos; varían las cuotas contributivas; se eliminan del reglamento unos cuantos artículos aquí innecesarios etc. Cuestión de detalles; en lo esencial se copia tranquila y sosegadamente».[62]

Y así ponderaba la organización administrativa foral Nicolás Vicario de la Peña en 1909:

> «La Diputación foral y provincial de Navarra tiene una organización, una constitución y un funcionamiento especial, como no hay otra en España, nacida de la ley pactada en 1841; la constitución y la organización de las Diputaciones vascongadas es la misma que las del resto de España; su funcionamiento, sin embargo, es muy distinto, acomodado a los usos y tradiciones del País y a las necesidades del Concierto económico. La constitución y organización de los Ayuntamientos navarros y vascongados son idénticas a las que tienen los del resto de España; su esfera de acción es más amplia y su funcionamiento distinto al de éstos».

Que tras enumerar las competencias respectivas, concluye:

> «Con tan escasas y sencillas diferencias del régimen tributario de Vasconia y de Navarra del general de España, las Provincias vascon-

---

62 Explica Gascue: «Álava, por medio de sus estadísticas, calcula lo que los vecinos de cada pueblo habían de tributar por cada concepto. Hace la suma de las partidas y asigna a cada Municipio la suma total que ha de entregar a la Diputación, quedando luego el Ayuntamiento en libertad de recaudarla como mejor lo parezca, dentro de ciertas amplias reglas que las ordenanzas dictadas al efecto contienen. Es decir que Álava sigue con sus Municipios, el mismo exacto procedimiento que el Poder central con las Diputaciones en el Concierto económico.» GASCUE MURGA, Francisco, *El Concierto Económico con el Estado. Nuevos cupos tributarios de Guipúzcoa. Tributación total de Guipúzcoa a la Hacienda Pública*, Donostia-San Sebastián: Martín, Mena y Cía, 1907. Reed. facsímil con introducción a cargo de Eduardo J. Alonso Olea, Colecc. Clásicos de la Hacienda Foral, núm. 6, Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia; Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, 2003, págs. 82 y 84.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> gadas durante la vigencia de los Conciertos económicos, y Navarra desde su ley paccionada, cumpliendo las obligaciones constitucionales á que se hallan sujetos todos los españoles, han desenvuelto y perfeccionado una administración ejemplar, superior á la general de España y á otras extranjeras muy ponderadas».[63]

El urgente nuevo acuerdo actualizador tuvo lugar en 1906 previendo un plazo de veinte años, tiempo más largo que el fijado hasta entonces. Sin embargo, por razones económicas hubo que adelantar a 1916 la actualización del cupo ya que la Primera Guerra Mundial favoreció de forma muy extraordinaria al sector industrial y naviero de la economía vasca de tal modo que las utilidades dejaban muy desfasado el cupo pactado en 1906. La Diputación vizcaína obtuvo una ingente recaudación procedente de las tarifas de Utilidades. Los resultados fueron evidentes: se crearon escuelas de barriada, aumentaron las dotaciones en caminos, se redujeron los arbitrios sobre productos de primera necesidad, se establecieron y financiaron instituciones culturales como la Sociedad de Estudios Vascos Eusko Ikaskuntza, Euskaltzaindia, etc.

En esta aligerada historia del Concierto Económico tiene especial relevancia el Real Decreto de 6 de marzo de 1919 porque aclaró el concepto jurídico y político de la institución y reafirmó su carácter de pacto bilateral entre las provincias y el Estado. Sus artículos 1.º y 2.º apuntaban en esa dirección:

> Art. 1.º Las cuestiones que surjan entre el Gobierno y la legítima representación de las Provincias Vascongadas, con motivo de la interpretación del vigente concierto económico contenido en el decreto-ley de 13 de diciembre de 1906 se resolverán siempre de acuerdo entre el Ministro de Hacienda y la representación de las Provincias, y cuando a él no pudiera llegarse, por expediente en que habrán de ser oídas con la mayor amplitud las representaciones vascongadas, quienes podrán evaluar la audiencia oralmente o por escrito. En el primer caso, se levantarán actas de lo que suceda y acuerde en las conferencias que celebren los representantes del Ministerio y de las Provincias, haciendo constar siempre en la última la determinación del trámite con o sin acuerdo. Cumplidos estos requisitos y oyendo siempre al Consejo de Estado en pleno, el Ministro de Hacienda dictará en de-

63 VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos…*, *op. cit.,* págs. 582-585.

ISBN: 978-84-7777-695-6

finitiva la resolución que crea procedente. Contra ella cabe en su caso, para las Diputaciones, el recurso contencioso-administrativo.

Art. 2.º: Ni la Administración ni las Diputaciones provinciales vascongadas podrán tomar por sí válidamente iniciativas que se refieran a la aplicación del concierto económico, y si las adoptasen, quedarán en suspenso mientras se substancie el expediente por el procedimiento definido en el artículo anterior.

En palabras de Monreal y Jimeno, el pacto como elemento rector del Concierto ha sido siempre un principio sagrado para el fuerismo vasco que las instancias del Estado no han compartido[64].

64 MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto…», *op. cit.,* pág. 678.

Segunda parte

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 4
Reconocimiento y crisis

PRIMO DE RIVERA Y EL FIRME RECONOCIMIENTO DEL CONVENIO/CONCIERTO

El general Miguel Primo de Rivera dio un golpe de Estado el 13 de septiembre de 1923 con el apoyo de diversos sectores de la sociedad española —monarquía, militares, patronal y sectores conservadores en general—. Suspendió la constitución de 1876, prohibiendo la libertad de prensa y disolviendo el Gobierno y el Parlamento, e instauró un régimen dictatorial dirigido por un Directorio Militar que él mismo presidió.

Se enfrentó en lo financiero a un grave endeudamiento con déficit presupuestario causado por la cuantiosa inversión en infraestructuras debiendo recurrir a la venta de los monopolios y combatir la evasión fiscal mediante normas contra la ocultación de la Riqueza Territorial, sobre la Contribución Industrial y sobre el Registro de Arrendamiento y Fincas Territoriales. Logró aumentar la renta nacional y la producción industrial pero no mejoró la situación de una Hacienda Pública cada vez más en-

ISBN: 978-84-7777-695-6

deudada (un endeudamiento que llegaría a condicionar la política económica de la Segunda República). Era indispensable implantar una política fiscal más avanzada.

En política territorial, Primo de Rivera disolvió las Diputaciones provinciales de toda España por Real Decreto de 12 de enero de 1924 salvo las de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra donde encomendó a los Gobernadores civiles la designación de los nuevos diputados provinciales entre *personas de solvencia y prestigio sociales, que a ser posible residan habitualmente, uno cuando menos, en cada partido judicial*[65]. Y, en lo que nos ocupa, designó por Real Decreto de 9 de junio de 1925 la Comisión Mixta que debía redactar el Quinto Concierto (o, si se prefiere, su cuarta renovación). José Calvo Sotelo, que asumió la cartera de Hacienda cuando Primo de Rivera procedió a la institucionalización del régimen con la sustitución del Directorio militar por otro civil, se hizo cargo de las negociaciones junto con el almirante Antonio Magaz y Pers. Como advierten Monreal y Jimeno «*ni uno ni otro eran entusiastas de la institución, pero contribuyeron paradójicamente a juridificarla y a garantizarla*»[66]. E indirectamente sentarían las bases firmes y duraderas del Convenio Económico con Navarra.

El nuevo Concierto necesitó un desarrollo reglamentario que se ocupó con detalle de la armonización tributaria con una escrupulosidad hasta entonces desconocida. Este sustancial complemento, que reconocía la libertad de las Diputaciones para establecer su propio sistema tributario e innovaba en cuestiones de cogestión y arbitraje, fue aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 como *Reglamento del Concierto económico de las Provincias Vascongadas*. Con las peculiaridades que luego se explican, el texto volvería al boletín oficial siete meses después como Real Decreto de 20 de agosto de 1927 aprobando el Convenio Económico con Navarra. De modo que el Convenio de 1927, tan ensalzado por los panegiristas como el primer verdadero Convenio Económico es mera copia del Concierto Económico; concretamente, de su Reglamento.

---

65 MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*. Donostia: Diputación Foral de Gipuzkoa, 2005, págs. 258-260.

66 MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto…», *op. cit.,* pág. 680.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Los técnicos del Ministerio acusaban de «gran desigualdad entre el sacrificio tributario de Vasconia y el del resto de España». Y calcularon las recaudaciones que la Hacienda estatal obtendría en 1926 por los impuestos concertados si rigiesen en las provincias forales las leyes comunes: de los 39.990 miles de pesetas estimados por las Diputaciones llegan a un rendimiento que obtendría el Estado de 102.441 miles de pesetas. De la diferencia de 62 millones habría que deducir los gastos de gestión y recaudación correspondientes que deben cifrarse en 12 millones. De ser así lo que las tres provincias dejarían de pagar al Estado aproximadamente eran cincuenta millones de pesetas. Señalaban que «gran parte del capital mobiliario español en acciones radica en las tres provincias ya que está domiciliado el 42 por 100 del capital mobiliario nacional»[67].

Se dispuso que su duración fuese de veinticinco años, a contar desde el 1 de enero del próximo 1927 —es decir hasta el año 1951— y se previó un aumento progresivo del cupo por quinquenios, que obviamente no se llegó a verificar, que afectaba proporcionalmente a la cuantía de los encabezamientos y cupos parciales respectivos de cada contribución.

Periodo	Cupo (millones de ptas.)
1927 - 1931	40,0
1932 - 1936	40,5
1937 - 1941	41,0
1942 - 1946	42,5
1947 - 1950	45,0
1951 -	50,0

El reparto de cupos entre las provincias y por conceptos era el siguiente:

67 CALVO SOTELO, José, *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Imprenta Clásica Española. Madrid, 1931, pág. 93.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 4
Concierto de 1926. Reparto de Cupos

	Bizkaia	Gipuzkoa	Araba	Total
Territorial	1.072.288,44	379.721,60	59.319,68	1.511.329,72
Industrial	2.501.477,17	885.829,65	138.383,34	3.525.690,16
Utilidades	11.923.628,01	4.222.426,40	659.622,84	16.805.677,25
Derechos reales	5.111.622,85	1.810.141,30	282.778,28	7.204.542,43
Timbre	5.167.996,96	1.830.104,62	285.896,95	7.283.998,53
Consumos	1.064.250,00	376.875,00	58.875,00	1.500.000,00
1,2 por 100 s/ pagos	102.182,36	36.185,10	5.652,78	144.020,24
Transportes	577.917,11	204.653,51	31.970,77	814.541,39
Carruajes de lujo	13.341,46	4.724,51	738,06	18.804,03
Alumbrado	467.401,97	165.517,61	25.856,98	658.776,56
Casinos	60.354,08	21.372,74	3.338,83	85.065,65
Impuesto s/ minas	286.409,52	101.424,10	15.844,35	403.677,97
Inspección F.C.	31.130,07	11.023,86	1.722,14	43.876,07
	28.380.000,00	10.050.000,00	1.570.000,00	40.000.000,00

Sin embargo, el reglamento daba libertad a las Diputaciones de las provincias para, de común acuerdo y manteniendo intacta la distribución proporcional por conceptos, alterar la proporción que el aumento del cupo parcial les correspondería en cada uno de los años base del incremento [es decir, 1931, 1936, 1941, 1946 y 1950].

Avanzadas las negociaciones con los representantes de las Vascongadas, el Gobierno, que necesitaba elevar el cupo a los navarros para reforzar su posición negociadora, comunicó a la Diputación de Navarra el deseo de entablar conversaciones previas para fijar un nuevo cupo contributivo que había de sustituir al actual, fijado por el Real Decreto de 19 de febrero de 1877. Arguye que resulta muy bajo e inadecuado por el incremento de las necesidades del Estado, por la elevación de las rentas públicas en el resto de la Nación, el progreso de la riqueza navarra y la alteración mundial del precio de las cosas y del valor de la moneda, motivos que demandaban la revisión de todos los tipos fijos. Asegura el Gobierno que abriga el propósito firme y resuelto de elevar el cupo contributivo de Navarra, estableciendo que tiene también el ardiente deseo

ISBN: 978-84-7777-695-6

de no lesionar en poco ni en mucho, el régimen especial de gobierno y administración establecidos en esta provincia. Terminó reiterando la disposición del Directorio Militar a negociar la cuantía de la cuota que Navarra ha de contribuir en lo sucesivo al sostenimiento de las cargas del Estado.

A semejanza de lo actuado en el Concierto, el cálculo de los técnicos del Ministerio de los rendimientos que para 1927 debería producir la aplicación de las leyes tributarias nacionales en Navarra arrojaba un total de 28.412.858,34 pesetas. Los ingresos de todas clases, incluidos conceptos no fiscales, obtenidos por el Estado en Navarra en 1925-1926, aparte del cupo concertado, importaron 6.963.927 pesetas. Y, por su parte, lo gastado en dicho año por la Diputación de Navarra en servicios propios del Estado, no llegó a cinco millones de pesetas. Teniendo en cuenta que los presupuestos del Estado entre 1877 y 1927 habían aumentado en un 400 por 100 (los Ingresos, de 734 millones a 3.076 millones y los Gastos de 734 millones a 3.139 millones), Calvo Sotelo estimó que el cupo debería oscilar entre 10 y 12 millones de pesetas. «Y ésta fue la primera cifra que sigilosamente insinuamos al oído a los diputados navarros. Se suscitó una grave cuestión política, que habría degenerado en problema de orden público si el Gobierno no dispusiese de resortes extraordinarios. El General Primo de Rivera, animoso y resuelto siempre, fue en persona a Pamplona, y abiertamente expuso sus aspiraciones» (…) «No se trataba de barrenar el régimen foral. Simplemente, de elevar la aportación fiscal navarra. Los sectores políticos de antaño quisieron promover polvareda, azuzando a sus gentes a la negativa sediciosa. Por fortuna, los elementos directivos del país se percataron de su deber, y comprendieron que la razón nos asistía plenamente»[68].

Es cierto que, en todo este tiempo, el Convenio navarro de 1877 no había sufrido modificación alguna de modo que su validez se había prolongado inalterada durante cincuenta años. Lo cual no quiere decir que tal paralización fuera *per se* beneficiosa para Navarra. La Comisión designada por la Diputación, reticente a la aspiración gubernamental, planteó una posición basada en tres puntos, la cuantía del cupo, su carácter único y la reivindicación de facultades tributarias que no perjudicaran la condición de los navarros respecto de los ciudadanos de cualquier otra región española:

68 CALVO SOTELO, José, *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Imprenta Clásica Española. Madrid, 1931, pág. 95.

ISBN: 978-84-7777-695-6

1.º La elevación del cupo se realizaría dentro de la vigencia de la ley de 1841 manteniendo el concepto de única contribución directa de la provincia e invariable unilateralmente.

2.º Entendían que era necesario establecer previamente la reglamentación necesaria para garantizar la autonomía de Navarra y para coordinar esta autonomía con el régimen tributario del Estado. Para ello era preciso entrar en la reglamentación tributaria que permitiera conocer el criterio del Gobierno sobre los problemas de la misma y, una vez establecida y fijada la cifra del cupo, entendían que sería posible la declaración de principios. De este modo se definirían las esferas propias del Gobierno y de Navarra en el cobro de los impuestos generales que afectaban a ambos territorios para evitar que por este medio pudieran aumentarse indirectamente las cargas de la provincia.

3.º Conformidad en computar en el cupo las cantidades que actualmente percibe el Estado de los impuestos que a consecuencia del Convenio se haga cargo para lo sucesivo la Diputación.

Calvo Sotelo, que se confiesa unitarista —si bien no centralista— y poco proclive a la foralidad, tan solo pretendía mejorar la Hacienda estatal con la elevación del cupo y la extensión del régimen fiscal general a Navarra, se mostró dispuesto a negociar la aportación económica y la reglamentación tributaria. Para suavizar la tirantez suscitada, el General Primo de Rivera, como se ha dicho, visitó Navarra el día 22 de diciembre de 1926. Bajo su presidencia se celebró una reunión en la Diputación a la que asistieron el Ministro de Fomento, el Gobernador Civil, la Corporación en pleno y sus asesores. Según la Diputación la sesión fue larga y cordialísima, tratándose de la cuestión de la invitación para elevar el cupo, exponiéndose con toda lealtad y franqueza las posturas, llegándose a la conclusión que la Diputación iría a Madrid para tratar del cupo y de las reclamaciones forales.

Primo de Rivera consintió que el cupo fuese pactado e invariable unilateralmente. Y así el Convenio de 1927 reconoce, por vez primera, su carácter pactado, la autonomía fiscal de Navarra y la inalterabilidad unilateral. El cupo aumentó de dos a seis millones de pesetas —la mitad de aquella primera cifra susurrada al oído— y se adoptaron las nuevas y más perfeccionadas normas armonizadoras introducidas por el reciente Concierto Económico. «Fue casi obra de romanos» confiesa el entonces Ministro «Y son siempre vidriosos los roces con el Fuero; pero más cuando llegan también al huevo» y relata que:

ISBN: 978-84-7777-695-6

> «Los representantes del Ministerio de Hacienda, que ya estaban fogueados por la polémica precedente con los diputados vascongados, realizaron una labor ímproba y meritísima, y tampoco he de ocultar que los de Navarra prodigaron tesón, inteligencia y celo en la defensa de sus intereses. Transigencia hubo por las dos partes; quizá más por la nuestra que por la de Navarra. En realidad, nuestra aspiración no era pecuniaria, sino jurídica. Por eso el Gobierno accedió a una moderadísima elevación, y el cupo nuevo se elevó a seis millones de pesetas»[69].

La aprobación del documento se produjo tras conocer el Consejo Foral, en sesión de 23 de julio de 1927, la Memoria sobre el desarrollo y estado de las negociaciones elaborada por los comisionados, e informar favorablemente el acuerdo para elevar a seis millones de pesetas, dentro de su vigente régimen jurídico económico, el cupo de dos millones de pesetas señalados hasta ahora. También en lo relativo a la armonización de contribuciones e impuestos —territorial, industrial, de utilidades, derechos reales, timbre, azúcar, alcohol, cerveza, achicoria, carburo de calcio, transportes, cédulas personales, impuestos de minas, etc.— y de la incorporación de la fórmula sobre su modificación por el mismo procedimiento que para su adopción. El Real Decreto-Ley de 15 de agosto de 1927 explica Calvo Sotelo, «construye el verdadero Estatuto fiscal de Navarra, regulando en sus menores detalles las relaciones tributarias entre dicha provincia y el Estado, y asegurando a éste, en lo posible, contra el riesgo de evasión, que es el más grave de los que acaso acompañan a todo régimen económico 'excepcional' y que los comisionados navarros, con correcta severidad, eran los primeros en execrar»[70].

---

69 CALVO SOTELO, José, *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Imprenta Clásica Española. Madrid, 1931, pág. 95.

70 CALVO SOTELO, José, *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Imprenta Clásica Española. Madrid, 1931, págs. 95-96.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 5
Cupo concertado líquido. 1878-1937 (miles de pesetas)

Año	Bizkaia	Gipuzkoa	Araba	Total	Navarra
1878	857,80	655,80	529,60	2.043,20	625,00
1887	1.286,60	983,70	529,60	2.799,90	
1894	2.557,00	1.446,10	597,70	4.600,80	
1898	3.006,00	1.706,30	693,70	5.406,00	
1899	2.617,00	1.486,30	602,70	4.706,00	
1900	2.703,70	1.490,60	603,70	4.797,90	
1904	2.553,10	1.373,90	548,10	4.475,10	
1906	4.984,00	2.066,50	623,20	6.988,10	
1913	4.388,40	2.066,50	623,20	7.078,10	
1916	4.709,40	2.226,50	642,10	7.578,10	
1920	6.999,40	2.411,50	667,10	10.078,10	
1926	28.380,00	10.050,00	1.570,00	40.000,00	
1927					6.000,00
1932	28.734,00	10.177,00	1.589,00	40.500,00	6.000,00

La Diputación Foral de Navarra editó un folleto con el contenido del nuevo Convenio y dulcificó el prólogo del Decreto, limitándose a hablar de peculiaridades tradicionales y de la elevada y patriótica concordancia con los comisionados de la Diputación, convirtiéndolo en un canto a las bondades del Convenio, insistiendo en su carácter pactado e inalterable de manera unilateral, suavizando el impacto presupuestario y evitando las satisfactorias alusiones del Gobierno en cuanto a las ineludibles exigencias aplicadas a Navarra. La lectura de ambos textos desvela la diferente visión del Convenio que cada una de las partes implicadas quiere mostrar[71].

EL CONVENIO/CONCIERTO DE CALVO SOTELO. ESTUDIO COMPARADO

Por su indudable interés histórico, mayor a las puertas de su centenario, estudiamos aquí de modo conjunto el *Reglamento del Concierto econó-*

[71] El prólogo es del 15 de agosto de 1927 y el folleto fue editado el 20 de agosto de 1927. Los textos pueden verse en ESARTE, Pedro, *Navarra frente al Estado*, *op. cit.,* págs. 216-219.

ISBN: 978-84-7777-695-6

mico de las Provincias Vascongadas aprobado por el Real Decreto de 24 de diciembre de 1926, que desarrolla las Bases aprobadas por R.D. de 9 de junio de 1925, y el Convenio Económico con Navarra, aprobado por Real Decreto de 20 de agosto de 1927, que en buena parte es reproducción del anterior y que «*construye por primera vez la arquitectura de la armonización sobre una lógica económica y jurídica más que aceptable para su tiempo*»[72].

Ambos entran en vigor el día 1 de enero de 1927 pero, como queda dicho, mientras el Convenio no tiene fijado un límite temporal, el Concierto prevé una duración de veinticinco años, es decir hasta 1951. El cupo conjunto establecido para las Provincias Vascongadas es de cuarenta millones de pesetas y de seis millones para Navarra que recibirá por gastos y quiebras doscientas cincuenta mil pesetas. Para las tres provincias, el reglamento fija el reparto interno del cupo por territorios y conceptos. Además, como ya se ha anotado, prevé y determina el aumento de los importes a lo largo del calendario de vigencia del acuerdo. El ingreso de los cupos se debía verificar en la Delegación especial de Hacienda o Cajas del Tesoro.

Se ocupan de las disposiciones generales los artículos 44 a 51 (último) del Reglamento del Concierto y el artículo 3.º del Convenio Económico. Coinciden en reconocer a las Diputaciones forales amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente siempre que no se oponga a los pactos internacionales ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado. Una cláusula de alcance para la consolidación del modelo y que, con otra redacción, sigue vigente en la actualidad y encabeza los respectivos articulados[73]. Y reafirmando las potestades reconocía a las Diputa-

---

72 GARDE, Javier, «Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido». En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías*, año II, núm. 1. Pamplona, 1990, pág. 73.

73 El art.º 1.º del vigente Convenio Económico (1990) dice: «En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario» y el art.º 1.º del Concierto: «Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario». Convenio, art.º 2.ºc) «Los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas»; Concierto, art.º 2.º quinto: Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacio-

ISBN: 978-84-7777-695-6

ciones las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública para la fiscalización y exacción de los tributos por ellas establecidos[74]. Esta fórmula a la que la mayoría de estudiosos atribuyen singular importancia por manifestar expresamente el principio de autonomía fiscal no es del todo novedosa pues, con similar redacción, ya se utilizaba desde el Concierto de 1877[75].

También reconoce expresamente el nuevo Convenio/Concierto la competencia de las Diputaciones para someter a revisión en la vía contencioso-administrativa sus propios acuerdos o resoluciones, si los declarase lesivos a los intereses provinciales, en los términos y plazos que señala la ley de dicha jurisdicción, pero sin que quepa proceder contra el Estado ni le puedan afectar las sentencias que se dicten.

A las dichas hay que añadir otras disposiciones generales específicas que no tienen correlación en el texto hermano. La disposición general sexta del Convenio quiere que «*la modificación del régimen establecido en el presente Decreto deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción*». Esta precaución procesal ha sido considerada por los panegiristas del Convenio Económico como muy relevante por explicitar el reconocimiento de la naturaleza pactada. Sin embargo es una idea que ya se recogía en anteriores disposiciones. Por su parte, el Concierto recuerda que los impuestos no concertados serán administrados y recaudados conforme al régimen común, que las

---

nales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas».

74 Una declaración hoy también vigente. Ver Convenio art.º 4.º: «Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado». Y Concierto, art.º 1.Tres: «Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocida la Hacienda Pública del Estado.»

75 Vicario de la Peña refiere la Real Orden de diciembre de 1877 por la que se reconocían a las Diputaciones atribuciones especiales para poder cumplir con los cupos marcados unilateralmente por el Gobierno por el Real Decreto de 13 noviembre de ese mismo año. En esta Real Orden de 12 de diciembre encuentra Vicario «la raíz y primera fuente de las atribuciones especiales que disfrutan las Diputaciones». En: *Los Conciertos…*, págs. XXIII y 36.

ISBN: 978-84-7777-695-6

respectivas Diputaciones provinciales responderán de sus cupos parciales o que las nuevas figuras tributarias establecidas por las leyes y que no tengan relación con las concertadas obligarán también a las Diputaciones.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

Contribución territorial

Es competencia exclusiva de las Diputaciones forales dentro del territorio en cuanto al repartimiento y cobranza de la contribución que grava las riquezas urbana, agrícola y pecuaria.

Contribución industrial

Corresponde a las Diputaciones por las industrias, comercio y profesiones que se ejerzan en su territorio con validez bilateral, es decir que cada administración reconoce la cuota satisfecha en el otro territorio. Pero cuando los contribuyentes pasen a operar en otro territorio se abonará a la otra Administración la diferencia si las tarifas son distintas. En ningún caso las fábricas situadas en territorio de régimen especial podrán tener almacenes exceptuados en territorio de régimen común y viceversa. Para acudir a concursos o subastas bastará acreditar la correspondiente condición de industrial. Pero si el servicio hubiere de realizarse en territorio distinto del que figure matriculado, al ser adjudicado deberá matricularse en el lugar del servicio. Los viajantes y agentes de Casas matriculadas en un territorio podrán ofrecer sus artículos al comercio establecido en el otro; pero no podrán ofrecer a los particulares ni vender a éstos ni al comercio sin pagar como tales vendedores, con sujeción al régimen del territorio en que operen, excepción de lo estipulado para los vendedores ambulantes.

Contribución de utilidades

La **Tarifa 1.ª** del Impuesto gravaba los rendimientos del trabajo personal. El Estado la cobraba sobre las utilidades obtenidas en Navarra por personas o entidades domiciliadas en el resto de España y por los suel-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dos, retribuciones o utilidades que se percibiesen en Navarra y se pagasen por aquellas, y negaba el derecho recíproco de Navarra a percibir el impuesto por los rendimientos obtenidos fuera de la provincia por los domiciliadas en ella. Finalmente, el punto de conexión acordado fue el ejercicio de la actividad en el territorio foral. La dicción de Reglamento del Concierto es, en este caso, mucho más prolija que la del texto de Convenio ya que el primero detalla los criterios armonizadores para cada uno de los siete epígrafes —más uno adicionado— de la tarifa (hay que decir que el quinto y el séptimo quedaron sin concertar).

En cuanto a la **Tarifa 2.ª**, que gravaba los rendimientos del capital, la redacción de ambos textos presenta coincidencia plena en las reglas o disposiciones armonizadoras de los siguientes conceptos: *Otros préstamos* que siguen al lugar donde radiquen los inmuebles en caso de garantía hipotecaria y al domicilio del acreedor en los préstamos simples; *Arrendamientos de minas* que se establece según el lugar de su demarcación; los *intereses de títulos correspondientes a Empréstitos* de las Diputaciones y Ayuntamientos que tributan a la Diputación correspondiente en tanto que los emitidos por el Estado o los Ayuntamientos de régimen común tributarán al Tesoro Nacional; y las *rentas vitalicias* que siguen la vecindad de los beneficiarios. No obstante, el Convenio nada dice de los dividendos de acciones y participaciones en los beneficios de las empresas o de los intereses y primas de amortización de las obligaciones empresariales que el Concierto atribuye según cifra relativa porque, como se verá a continuación, la solución arbitrada para Navarra es diferente.

Pero es a la hora de regular los puntos de conexión de los hechos imponibles gravados por la denominada **Tarifa 3.ª**, la que recae sobre los beneficios de las Empresas —lo que hoy conocemos, valga la comparación, como Impuesto sobre Sociedades—, donde los negociadores navarros se separaron de la guía que marcaba el Reglamento del Concierto acordado y aprobado apenas unos meses antes. En esta materia, el Concierto opta por una ingeniosa pero compleja metodología basada en la tributación por *cifra relativa de operaciones* para las sociedades que tuvieran negocios en ambos territorios inspirada en convenios internacionales. La cifra relativa debía ser fijada por unos Jurados Mixtos que debían establecerse en cada provincia integrados por tres miembros designados por el Ministerio y otros tres por la Diputación. Hay que decir que el Convenio/Concierto del siglo XXI mantiene el criterio de reparto de cuotas tributarias basado en la cifra relativa de negocios para

ISBN: 978-84-7777-695-6

las principales figuras impositivas que afectan a las personas jurídicas: el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como es obvio, los comisionados navarros conocían la solución del Concierto y los representantes del Ministerio la habrían puesto sobre la mesa. Sin embargo, empecinados desde la implantación del gravamen en 1900 y apoyados en cálculos económicos, entendieron que el sistema de cifra relativa podría perjudicar la recaudación de la Hacienda Foral y renunciaron a ella. Defendieron, por contra, el criterio del domicilio por el cual las entidades tributarían a la administración de su domicilio con independencia del lugar de realización de las operaciones, de modo que las sociedades navarras tributarían íntegramente a la Diputación incluso por sus negocios en territorio común (y foral vascongado, obviamente). Es evidente que un criterio de armonización tan distinto al establecido en el Concierto provocaría conflictos en su aplicación al chocar entre sí y no proporcionaría un reparto justo de la recaudación. Sin embargo, el Gobierno accedió a la pretensión de los navarros y las reglas armonizadoras para este importante Impuesto, llamado a serlo más en el futuro, serán diferentes en Navarra y en Vascongadas (solo Álava desde 1937) durante más de seis décadas. Este criterio armonizador estuvo vigente en Navarra hasta el Convenio de 1990 momento en que se modifica y copia el del Concierto de 1981 adoptando la Comunidad Foral el punto de conexión de cifra relativa vigente que ya se había perfilado en el Concierto de Calvo Sotelo.

El criterio fijado para la tributación exclusiva a Navarra por las tarifas segunda (rendimientos del capital) y tercera (beneficios empresariales) de Utilidades exigía que la mayoría del capital social desembolsado perteneciera a persona de condición Navarra; que la mayoría de los negocios de la empresa se realizaran dentro de Navarra y que estuvieran en territorio navarro la mayoría de las inmovilizaciones de la Sociedad. El requisito de la titularidad del capital exigía que las acciones o participaciones fuesen nominativas, un factor restrictivo para la inversión empresarial que fue pronta y largamente burlado mediante la interposición de testaferros.

Para las sociedades domiciliadas en Navarra después del 1 de enero de 1927 cuyo capital fuera propiedad de personas de condición civil Navarra en más del sesenta y cinco por ciento bastaba que realizaran en Navarra el veinte por ciento de los negocios o que tuvieran en este territorio el treinta por ciento del inmovilizado. Además Navarra aplicaría

ISBN: 978-84-7777-695-6

el criterio de cifra relativa de negocios previsto en el Concierto para el resto de entidades, es decir, aquellas que no cumplieran los requisitos de tributación por domicilio pero realizasen operaciones en territorio común y navarro. A Navarra se le escaparían de su competencia las grandes compañías mercantiles creadas en el Estado. Cada vez más numerosas y de mayor facturación.

Es importante señalar que a efectos del Convenio Económico el territorio común incluye los territorios forales de Gipuzkoa, Bizkaia y Araba/Álava, y que Navarra es territorio común para el Concierto Económico. Sin embargo, las sociedades con domicilio en territorio común con negocios en Navarra, cualquiera que fuese la composición de su capital, el volumen de negocios en territorio foral o el importe de sus inmovilizados sitos en éste, debían tributar íntegramente al régimen del Estado e ingresar en el tesoro Nacional sus cuotas por las tarifas 2.ª y 3.ª de Utilidades. He aquí una importante diferencia con el criterio del Concierto que, merced a la cifra relativa desechada por Navarra, atrae para las Diputaciones forales la recaudación proporcional de las operaciones realizadas en territorio foral por las sociedades domiciliadas en territorio común.

Como consecuencia de esta diferente solución armonizadora, la práctica de la liquidación del Impuesto era distinta en Navarra y en las Provincias. En Navarra el contribuyente presentaba los documentos a la Diputación que tras examinarlos remitía a la Delegación de Hacienda estatal aquellos que debían tributar al Estado para que esta fijara la cifra relativa. Debía remitir también una relación de aquellas entidades que tributaban exclusivamente a Navarra. En las vascongadas los obligados tributarios debían presentar la declaración a ambas administraciones y cada administración practicaba una liquidación como anticipo a cuenta de acuerdo con las reglas de conexión. Tras las comprobaciones, los expedientes eran enviados al Jurado mixto provincial que fijaba la cifra relativa.

En las provincias vascongadas, para auxiliar al dual procedimiento de liquidación, el Concierto instituye tres Jurados mixtos provinciales a los que dota de competencias pre-liquidatorias y liquidatorias de la Tarifa 3.ª de Utilidades y un Jurado Mixto Central como segunda instancia. Compete a los primeros determinar si una empresa domiciliada en uno de los dos territorios realiza o no negocios en el otro y, si es así, asignar la cifra relativa e incluso fijar las bases imponibles cuando alguna empresa ofreciere resistencia, excusa o negativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Sus acuerdos eran recurribles ante el Jurado

ISBN: 978-84-7777-695-6

Mixto Central y los de éste ante el Ministerio de Hacienda. Las sociedades domiciliadas en territorio común con negocios en los territorios forales presentaban los documentos ante su delegación de Hacienda y a la vista de los datos serían los Jurados mixtos los que fijaban la correspondiente cifra relativa.

Por su parte el Convenio crea la denominada Junta Arbitral ante la que podría acudir la Diputación para la revisión de los acuerdos de la Dirección de Rentas públicas en relación con la cifra relativa de negocios y con *cualquiera de los fines del presente Decreto.* La Junta Arbitral estaba formada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación provincial y un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno, que la presidía. Será el origen remoto de las actuales Juntas Arbitrales.

Impuesto de Derechos Reales

El Impuesto grava las transmisiones de toda clase de bienes y derechos a título oneroso y lucrativo y la constitución, modificación o extinción de los derechos reales sobre la propiedad inmueble, préstamos, fianzas, arrendamientos, concesiones, etc. Es un impuesto concertado en los territorios forales y fue reconocido a Navarra en el Convenio aunque todavía no lo había implantado. El Real Decreto de 28 de febrero de 1927, aprobatorio del Texto refundido del Impuesto, primero, y luego su Reglamento de 26 de marzo, respetaban a efectos de su aplicación *el régimen especial tributario establecido, o que se establezca, para las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra*. Convenio y Concierto recogen las mismas reglas armonizadoras básicas. Para su reparto, los decretos estudiados siguen la condición de territorialidad de los inmuebles y la personal del causante en las herencias o del adquirente en los contratos de bienes muebles a los que exige, para su exacción por la respectiva Hacienda foral, tener derecho al correspondiente régimen foral. Para las sociedades, el Convenio prevé un régimen que se aproxima al diseñado en la Contribución por Utilidades.

Impuesto del Timbre

El Convenio/Concierto de Calvo Sotelo mantiene el régimen de exención del Impuesto a los documentos que se otorguen en los territorios

ISBN: 978-84-7777-695-6

forales y que surtan efecto dentro de sus respectivos territorios siempre que estuviera directamente interesada en los mismos cualquier persona o entidad que tuviere su vecindad o domicilio en la provincia. El Convenio añade de manera específica criterios de armonización que no contempla el Concierto referentes a cuentas de crédito, artículos envasados, emisión de títulos, acciones y otros valores y establece que serán aplicables al Impuesto del Timbre las reglas armonizadoras previstas para la Contribución de Utilidades. Gravaría los documentos públicos y privados por los que se transmitieran bienes, se reconocieran o extinguieran Derechos Reales, documentos del comercio (libros, facturas, letras, pagarés, recibos, títulos, pólizas, seguros, etc.) y actos en que interviniera alguna autoridad administrativa, judicial o eclesiástica.

OTROS IMPUESTOS

Consumos

El Impuesto de Consumos queda concertado en las mismas condiciones que hasta la fecha y expresamente reconocido a favor de la Diputación de Navarra en el Decreto de 20 de agosto.

1,20 por 100 de pagos al Estado

También este impuesto queda concertado y reconocido a la Diputación de Navarra en cuanto se refiere a pagos que se realizan con cargo a los créditos consignados en los presupuestos ordinarios, extraordinarios o adicionales de las Diputaciones o Ayuntamientos del territorio.

Transportes terrestres y fluviales

La redacción es similar en ambos textos que con criterio territorial reconocen la competencia foral para el cobro del Impuesto en los transportes, tanto de mercancías como de viajeros, que se realicen dentro del territorio y además por la parte del recorrido que discurre por la geografía provincial de las líneas ferroviarias y que, a mayor claridad, cada uno de los dos decretos detalla.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Carruajes de lujo

Es competencia de las Diputaciones en cuanto que los que se usen se hallen (se domicilien según el Convenio) en el territorio foral.

Alumbrado de gas y electricidad

Para armonizar el Impuesto de alumbrado de gas o de electricidad se atiende al lugar del consumo, prescindiendo del lugar de su producción o transformación.

Casinos y círculos de recreo

Competencia foral sobre los locales existentes en el territorio con las excepciones, señaladas expresamente para las Provincias, de las Sociedades de obreros y las dedicadas a la enseñanza o beneficencia previstas en la ley de creación del Impuesto.

Impuesto sobre el producto de las explotaciones mineras

Exacción del Impuesto por las haciendas forales por el mineral que se extraiga de concesiones *radicantes* en su territorio. El reglamento del Concierto regula la obligación de guía para el transporte de los minerales con más detalle que el Convenio que remite a las disposiciones generales sobre la materia.

Impuestos sobre azúcares, alcoholes, cerveza, achicoria y carburo de calcio

Para Navarra, el Convenio de 1927 prevé la asignación de cupos a favor de la Diputación que se calculan de acuerdo con la parte relativa del consumo de la provincia determinada sobre la base de su población y en función de los coeficientes medios de consumo asignables al habitante del territorio nacional. Los cupos acordados debían revisarse quinquenalmente y el propio Decreto fija los importes para el primer quinquenio hasta el 31 de diciembre de 1931. La recaudación debía hacerla la Diputación directamente de las fábricas productoras hasta el cupo se-

ISBN: 978-84-7777-695-6

ñalado. Si la recaudación fuera insuficiente, el estado debería compensar el déficit y, como es natural, el sobrante sobre el cupo correspondía al Estado[76].

El Concierto guarda silencio sobre los impuestos sobre azúcares, alcoholes, cerveza y achicoria lo que debe entenderse como no concertados. Únicamente contempla el Impuesto sobre el carburo de calcio, que a diferencia de Navarra, se cobrará *en el lugar de la fábrica que lo produzca*, sin ajuste al consumo.

Impuesto de cédulas personales

Las cédulas personales, emitidas por las Diputaciones provinciales, fueron el origen de los documentos de identidad. Creadas en 1854 su faceta contributiva las llegaría a configurar como un impuesto sobre la renta muy elemental[77]. El Convenio cede este Impuesto a la Diputación de Navarra, con su administración y cobranza en virtud del artículo 226 del Estatuto provincial. Las cédulas adquiridas en Navarra surten efectos fuera de ella. Para las provincias vascongadas el Impuesto queda sin concertar.

Quedan fuera del Convenio/Concierto los epígrafes 3.º, 5.º y 7.º de la Tarifa 1.ª de Utilidades (haberes de clases pasivas del Estado, de generales, jefes y oficiales del Ejército, de los registradores de la propiedad); los epígrafes 1.º y adicional de la Tarifa 2.ª (intereses de la deuda del Estado, rendimientos de la propiedad intelectual) y las Empresas de Seguros en la Tarifa 3.ª; y nada se dice del Impuesto sobre los naipes.

EL CONVENIO/CONCIERTO EN LA SEGUNDA REPÚBLICA

La Segunda República respetó y mantuvo intacto el sistema de Convenio y Concierto. El Gobierno Provisional declaró subsistentes los Decre-

---

76 En 1907 se había fijado en 485.000 pesetas anuales el impuesto calculado según el consumo probable de los habitantes de Navarra durante cinco años que se revisaría á partir del quinto contando desde la zafra de 1907 á 1908 inclusive, ó sea antes de la zafra ó campaña de 1912 á 1913 (Real decreto de 10 de diciembre de 1907).

77 MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Cien años de fiscalidad en Navarra (1841-1941)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998, pág. 215.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tos de 9 de junio de 1925 y 24 de diciembre de 1926 sobre el Concierto Económico con las Diputaciones Vascongadas y el de 15 de agosto de 1927 del Convenio Económico con Navarra. Lo hizo con prontitud mediante el Decreto de 21 de abril de 1931. Este hecho debe interpretarse como una excepción al planeado régimen de financiación regional del futuro Estado descentralizado. En la misma línea, el Decreto de 18 de mayo de 1931 normaliza el acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y las Diputaciones como modo de resolver las cuestiones sobre la interpretación y aplicación del régimen de Convenio Económico *(sic)*. La exposición de motivos de este Decreto decía:

> «Desde que se estableció el Concierto Económico entre el Gobierno y las Diputaciones Vascongadas, ha venido entendiéndose que las dudas surgidas para la aplicación de las disposiciones legales concernientes a dicho régimen habrían de dilucidarse de común acuerdo entre ambas partes, si el acuerdo era posible, pero nunca sin dar audiencia a los representantes de las citadas Corporaciones».
>
> Este procedimiento, aplicado casi sin interrupción a partir de la ley de 21 de julio de 1876, y al que no se opuso reparo en ninguno de los Decretos dictados en diversas fechas para sancionar las renovaciones de cupos, lo solemnizó legalmente el Decreto de 6 de marzo de 1919, en el cual, y para evitar rozamientos inútiles y enojosos, se establecieron muy discretas reglas. Pero después de la última renovación de cupos, sancionada por Decreto-ley de 9 de junio de 1925 y reglamentada por el de 24 de diciembre de 1926, parece ha caído en desuso el trámite de audiencia previa a las Diputaciones Vascongadas, como lo revela el hecho de no haber logrado ser atendidas en las diversas solicitudes formuladas para que se las oyera.
>
> El Gobierno estima de estricta justicia mantener el trámite de audiencia previa a las Diputaciones para todo cuanto al Concierto Económico se refiere, y por ello, sintiendo, además, la satisfacción de rendir tributo de simpatía al País Vasco, cuya administración pública es verdaderamente ejemplar, decide restablecer y ampliar las reglas contenidas en el Decreto de 6 de marzo de 1919.

No obstante, el borrador de la nueva Constitución española defendía con firmeza un único régimen tributario para todo el Estado sin lugar a las excepciones provinciales que suponían los regímenes forales. Así, en su artículo 116:

ISBN: 978-84-7777-695-6

> «Los impuestos (…) serán exigidos a toda la Nación en los mismos tipos y con las mismas modalidades y por las mismas autoridades y funcionarios de la administración general del Estado, quedando en consecuencia prohibido el establecimiento de cupos, conciertos y contingentes»[78].

Frente a esta pretensión centralizadora las Diputaciones de las cuatro provincias vascas, pese a estar controladas por republicanos, exigieron al Gobierno la supresión del artículo. Las negociaciones culminaron con éxito pocos días antes de la aprobación del texto constitucional que, no obstante, no hizo referencia alguna a los regímenes forales. En su artículo primero afirma que: *Los poderes de todos sus órganos emanan del pueblo. La República constituye un Estado integral, compatible con la autonomía de los Municipios y las Regiones*. Configuró un estado integral aceptando una cierta autonomía regional con un ánimo descentralizador no bien definido. España tendrá que esperar a la Constitución de 1978 para avanzar en dicho espíritu. Así, Convenio y Concierto continuaron vigentes durante el periodo republicano. Incluso se mantuvo inalterado el cupo contributivo fijado por Calvo Sotelo.

Por aquellas fechas ya se trabaja en el borrador del Estatuto de autonomía y tanto el Anteproyecto de Estatuto elaborado por la Sociedad de Estudios Vascos como el Proyecto de Estatuto de la Asamblea de Municipios Vascos celebrada en Estella, mantuvieron el principio de que las relaciones financieras entre las provincias y el Estado se regirían por los Conciertos Económicos tradicionales. Ambos se basaron en el Convenio/Concierto entonces vigente, es decir el de Calvo Sotelo. El de Estella los declaraba vigentes y emplazaba a los dirigentes del futuro Estado Vasco a proponer una nueva regulación de las relaciones tributarias manteniendo los cupos. El de 1932 desarrolla con mayor amplitud la cuestión a la que dedica el Título VI, *Régimen de relaciones tributarias y económicas,* en el que preveía la cesión de tributos hasta entonces de competencia estatal (artículo 47) y sorprendentemente, a efectos de la armonización de las Utilidades, extendía a todos los territorios el criterio del Convenio de 1927 (artículo 48).

---

[78] MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad…*, *op. cit.*, pág. 113.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Artículo 47: a) La contribución de Utilidades, en sus tarifas 2.a y 3.3 que actualmente cobra la Hacienda pública por las Sociedades y Empresas domiciliadas en las Provincias Vascongadas. b) Los conceptos gravados por la Ley del Timbre que en la actualidad cobra el Estado en el Pais Vasco-Navarro, excepción hecha de los sellos de Correos, Telégrafos, Teléfonos y pólizas de los pasaportes. c) El canon sobre superficie de minas y los impuestos sobre alcoholes, azúcar, achicoria. rajas de seguridad, pólvora y mezclas explosivas.

Artículo 48: El impuesto de Utilidades correspondiente a las Sociedades que se constituyan o domicilien en territorio concertado después de aprobado este Estatuto, pertenecerá totalmente a la Hacienda de la región autónoma cuando las Sociedades reúnan el primero y uno de los dos últimos requisitos de los tres que a continuación se indican: 1.º Que la mayoría del capital desembolsado pertenezca a personas de condición vasco-navarra. 2.º Que la mayoría de los negocios de la Empresa se realicen desde Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. 3.º Que estén en territorio vasco-navarro la mayoría de las inmovilizaciones de la Sociedad.

INCIDENTES

Desde el punto de vista de la estabilidad y la seguridad jurídica hay que señalar la Ley de 9 de septiembre de 1931 porque añadió convicción formal al Convenio/Concierto ya que a partir de ese momento la institución se sustentaría en una Ley Formal. El artículo 1.º de esta ley dice «se aprueban y ratifican con fuerza de ley, desde el momento de su respectiva vigencia, los siguientes decretos, dictados por el Ministerio de Hacienda: …Decreto de 29 de abril (…) Concierto económico con las Vascongadas y Navarra (…) y el artículo 2.º señala que «Se mantienen en vigor los siguientes Decretos dictados por el Ministerio de Hacienda:… el decreto de 18 de mayo dictando normas relativas a las cuestiones que surjan entre el Gobierno y las Diputaciones vascongadas con motivo de la aplicación e interpretación del régimen de concierto económico (…)».

Pero como ya iba siendo habitual, la imparable actividad normativa en materia tributaria alteraba las reglas del juego convenidas que con mayor o menor diligencia deben adaptarse a la realidad jurídica. Así, la Ley de 17 de marzo de 1932, crea el nuevo impuesto sobre la gasolina *a beneficio exclusivo del Estado*, obviamente no concertado ni conve-

ISBN: 978-84-7777-695-6

nido y el Decreto de 18 de abril de 1932 sobre aplicación de la Ley del Timbre establece reglas especiales para *las Provincias Vascongadas y Navarra* para los productos gravados cuando circulen solo dentro del territorio concertado o tengan como destino estas provincias. El Decreto de 18 de abril de 1932 que desarrolla la Ley del Timbre del Estado establece una reducción del 50 por 100 para las tarifas aplicables a los medicamentos y otros productos sanitarios que circulen por dentro del territorio de las Provincias Vascongadas y Navarra.

La pretensión de gravar los artículos de lujo en concepto de timbre con el 3 por 100 en los territorios forales provocó el rechazo de las cuatro Diputaciones que presentan una instancia el día 25 de noviembre de 1932 solicitando que no se exija este impuesto en la región vasco-navarra por estar incorporado al Concierto y Convenio vigentes. El Ministerio desestimó la instancia por Orden de 9 de febrero de 1933 y el Impuesto sería administrado y recaudado directamente por la Hacienda Pública.

La Ley de 20 de diciembre de 1932 estableció la Contribución General sobre la Renta como un tributo superpuesto a los ya existentes y el Gobierno de la República, al puro estilo de sus predecesores y sucesores, pretende aplicarlo directamente en los territorios forales pues su artículo 1.º disponía expresamente su exigencia en todas las provincias de la Nación. Las Diputaciones Vascongadas y la de Navarra se opusieron y, como cabía esperar, el Ministerio resolvió a favor a la universalidad territorial de dicha contribución argumentando que no está comprendida en el Convenio ni en el Concierto y que por tanto las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra están obligadas al pago de la contribución que se administrará, liquidará y recaudará directamente por el Estado en la misma forma que las demás provincias de España. Y así la Orden Ministerial del 2 de diciembre de 1933 argumentando la «*inevitable consecuencia de un régimen de notoria injusticia, de verdadera iniquidad en beneficio de los aforados vascos y en evidente daño del resto de los españoles, pues aquéllos no quedarían afectados por las nuevas contribuciones y éstos sí»,* impuso «*Por tanto las provincias están obligadas al pago de aquella contribución, que se administrará, liquidará y recaudará directamente por el Estado en la misma forma que en las demás provincias de España*»[79]. Pero, a pesar de esta Orden, ni se actualizó el cupo ni el Gobierno fue capaz de recaudar la Contribución General sobre la Renta en los cuatro territorios.

[79] MONREAL ZIA, G. y JIMENO ARANGUREN, R., «El Concierto...», pág. 684.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En los primeros diez años de vigencia del Convenio/Concierto de Calvo Sotelo, entre 1927 y 1936, se sucedieron frecuentes conflictos entre las Diputaciones y el Ministerio de Hacienda. En la República se agravaron durante el proceso de discusión del Estatuto de Autonomía porque cuando los obstáculos políticos estaban ya aparentemente resueltos aparecieron los fiscales. En efecto, en el verano de 1936 la discusión del apartado de la Hacienda autónoma y su combinación con el Concierto había atascado el Proyecto. En julio, se produjo la insurrección militar contra la República que provocó la Guerra Civil.

Luego el Estatuto de 1936, aprobado en octubre en plena guerra y sin la participación de Navarra, evitó la referencia expresa al modelo de Convenio/Concierto y mudó de manera desvaída los derechos de *las Provincias Vascongadas* al nuevo sujeto activo, el *País Vasco*: *el País Vasco podrá adoptar el sistema tributario que juzgue justo y conveniente*. Pero mantuvo la singularidad territorial y la referencia oculta al Concierto al disponer que: *Álava, Guipúzcoa y Vizcaya continuarán haciendo efectiva su contribución a las cargas generales del Estado en la forma y condiciones sancionadas con fuerza de ley por las Cortes Constituyentes en 9 de septiembre de 1931*.

FRANCO

En plena guerra civil (1936-1939), tras la toma de Bilbao por las tropas insurrectas, Franco dictó la abolición del Concierto Económico con Bizkaia y Gipuzkoa como castigo a sus habitantes. La derogación fue promulgada mediante el Decreto-ley de 23 de junio de 1937, y contenía argumentos que aún se escuchan en voz de los detractores del modelo:

> «El sistema concertado que en materia económica rige en las Provincias Vascongadas, entraña un notorio privilegio con relación al resto del territorio nacional sujeto al régimen común, no sólo por la amplísima autonomía de que gozan en este respecto las Diputaciones de dichas provincias, sino por el menor sacrificio con que el contribuyente atiende en ellas al levantamiento de las cargas públicas, tanto más sensible cuanto que de antiguo han sido manifiestas y frecuentes las evasiones de carácter fiscal realizadas al amparo de ese sistema, en perjuicio siempre del Estado.
>
> Olvidando muchísimos de los favorecidos por el Concierto esta prodigalidad que les dispensó el Poder público, se alzaron en armas

ISBN: 978-84-7777-695-6

> en Guipúzcoa y Vizcaya contra el Movimiento Nacional iniciado el 17 de julio último, correspondiendo así con la traición a aquella generosidad excepcional, sin que los constantes requerimientos realizados en nombre de España para hacerles desistir de su actitud, lograsen el efecto pretendido. No es, pues, admisible que subsista ese privilegio sin agravio para las restantes regiones que, con entusiasmo y sacrificio sin límites, cooperaron desde un principio al triunfo del Ejército, y sin mengua también de aquellas normas de elemental y obligada justicia en que ha de inspirarse el nuevo Estado.
>
> Mientras la singularidad de régimen fiscal y administrativo sirvió en algunas provincias, como en la lealísima Navarra, para exaltar cada día más su sentimiento nacional y el fervor de su adhesión al común destino de la Patria, en otras, por el contrario, ha servido para realizar la más torpe política antiespañola, circunstancia ésta que, al resultar ahora hasta la saciedad comprobada, no ya aconseja, si no que imperativamente obliga a poner término, en ellas, a un sistema que utilizaron como instrumento para causar daños tan graves».

Sin embargo, el régimen continuó vigente en Álava y en Navarra, un hecho incoherente con lo argumentado pero estimable porque más de cuatro décadas después servirá de rescoldo para su avivamiento en las sancionadas provincias. Hasta el reconocimiento constitucional de los derechos históricos de los territorios vascos (1978), el modelo subsistió en las dos citadas provincias con las vicisitudes que pasamos a estudiar.

El Convenio Económico con Navarra había llegado a la época franquista con importantes discrepancias no resueltas durante la República. Por ejemplo, en 1935, en el ejercicio de lo que estimaba facultades propias, la Diputación Foral de Navarra implantó en su territorio el Impuesto General sobre la Renta. El Gobierno pidió explicaciones a la Provincia por Orden Ministerial de 10 de enero de 1936, y concluyó que la Diputación Foral carece de tales facultades. Esta conclusión se recogió en otra Orden Ministerial que lleva por fecha el 17 de julio de 1936 y que fue publicada en el *Boletín Oficial de Navarra* el día 20 de julio, un día después del «Alzamiento» en la provincia.

Durante la guerra, Navarra mantuvo su régimen tributario creando impuestos extraordinarios para subsidiar a las familias de los combatientes sublevados o recargos en los existentes como el del tabaco o el aplicado al billetaje de los espectáculos (el estatal no era aplicable a Vascongadas y Navarra según la R.O. de 18 de enero de 1911). Pese al

ISBN: 978-84-7777-695-6

absoluto perfil franquista de la Diputación, los conflictos con la administración del Estado continuaron tras la guerra y se ponían de manifiesto cuando este olvidaba o conculcaba las competencias forales, como sucedió con el Impuesto sobre la gasolina o del Impuesto sobre beneficios extraordinarios. En junio de 1938, el diputado Arturo Monzón, al tiempo que solicitaba una reunión, denunció que el Gobierno de Franco *no guardaba el debido respeto a nuestro régimen foral privativo*[80]. Esta inquietud de la Diputación por conocer si el régimen de Franco iba a respetar el sistema fiscal de Navarra se manifestaría en diversas ocasiones. En el muy largo periodo de la dictadura franquista Navarra conocerá dos Convenios Económicos: el de 1941, tras la reforma fiscal de Larraz, y el de 1969 también como consecuencia de las reformas tributarias en régimen común. Por su parte, el Concierto con Álava se acomodó a los cambios de la normativa tributaria estatal (Concierto de 1942) y se renovó en 1952 y 1976 por el vencimiento del plazo de veinticinco años de vigencia del acuerdo de 1926.

[80] MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad…*, *op. cit.*, pág. 115.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 5
Letargo

LA REFORMA TRIBUTARIA DE LARRAZ Y EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1941

Terminada la guerra civil, los problemas económicos y la apremiante necesidad de recursos obligaron al régimen de Franco a implantar nuevas figuras impositivas. Algunas de ellas *sui géneris* como el impuesto de plato único; el subsidio al combatiente; las multas a desafectos; el auxilio de invierno; el impuesto sobre beneficios extraordinarios; los descuentos en el sueldo de los funcionarios según cuantía; las incautaciones mineras, de vehículos y medios de comunicación, de bienes y efectos de los partidos y sindicatos; la suscripción nacional o la entrega de oro. Pero todo fue insuficiente. Era necesaria una reforma tributaria que llegaría con la Ley 16 de diciembre de 1940 y que fue conocida como *Reforma tributaria de Larraz*.

La ley perseguía un triple objetivo: el mejor conocimiento de las bases tributarias, la elevación de los tipos de gravamen, y la sistematización de la imposición sobre el gasto mediante la refundición de los tri-

ISBN: 978-84-7777-695-6

butos indirectos hasta entonces dispersos en la Contribución de Usos y Consumos. Fue una reforma general que alcanzó a todos los tributos del Estado excepto al canon de superficie de minas y la renta de aduanas. Fracasó. Se esperaba de ella un alza notable de la recaudación fiscal pero en la práctica el aumento de los ingresos públicos fue mucho menor debido al correlativo incremento del fraude fiscal y al incumplimiento que, en parte, fue alentado por el propio Estado por conceder abundantes moratorias que contribuían a su generalización, a la falta de una administración tributaria suficiente y adecuada y al efecto de las muchas deducciones, desgravaciones y amnistías. Ante las dificultades para poner en práctica la reforma y sus discrepancias con la política económica de la dictadura, Larraz dimitió en 1941 alegando motivos de salud.

El artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria preveía la adopción de *medidas convenientes* para aplicarla en las provincias de Álava y Navarra. Durante la dictadura de Franco, será Navarra la que marque el camino en este periodo. En mayo de 1941 se constituyó la Diputación elegida por el Consejo Foral e integrada por destacados franquistas. Ocupó la Vicepresidencia Domínguez Arévalo, conde de Rodezno. Tras breve negociación, el nuevo Convenio se publicó como Ley de 8 de noviembre de 1941 *por la que se fija el nuevo cupo contributivo de Navarra, dentro de su especial régimen jurídico-económico*. Se trata de una Ley de Prerrogativas del Jefe del Estado. Un hecho significativo porque en 1941 no se habían creado las Cortes (no lo harían hasta 1942 mediante la Ley Fundamental de 2 de julio) y en ese momento el propio Franco ostentaba el poder legislativo pleno. Años más tarde, el Convenio de 1969 se publicará como Decreto-Ley como consecuencia de la reforma introducida por la última ley Fundamental, la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967.

El análisis del Convenio de 1941 requiere volver la vista al Convenio de 1927, verdadero origen del modelo de financiación aplicado durante el periodo que estudiamos y fuente de sus principales innovaciones, que va a continuar vigente en lo no alterado por aquel. Recuérdese que el Convenio Económico de 1927 fue copia casi literal del Concierto Económico de 1925 desarrollado por su reglamento de 1926. Una de las modificaciones más significativas del Convenio de 1941 respecto del texto de 1927 fue la considerable elevación del cupo de 6 a 21 millones de pesetas que se mantiene como único y permanente. Se trató de un incremento de quince millones tras catorce años de quietud (para la liquidación del cupo de 1941 solo se exigió a Navarra la mitad de este incremento, 7,5 millones, que sumada a los seis ya fijados daba un re-

ISBN: 978-84-7777-695-6

sultado de 13,5 millones). Otra destacada novedad fue la urgente introducción del nuevo Impuesto de Usos y Consumos que requería nuevas normas de armonización y ajustes financieros:

> «La reforma tributaria de Larraz había logrado imponer la revisión de las relaciones jurídico-fiscales entre Navarra y el Estado. Con la firma del Convenio de 1941 se ajustaba de forma casi inmediata la política fiscal Navarra al marco legislativo de las provincias de régimen común. La obra de Larraz sentaba así un hecho sin precedentes, teniendo en cuenta que ni la reforma de Mon y Santillán en 1845 ni la de Villaverde en 1900 habían logrado ser introducidas de forma directa en Navarra, pues la Diputación consideró en su momento que atentaban frontalmente contra el régimen privativo, amparado por la Ley de modificación de fueros de 1841»[81].

Desde la perspectiva financiera, en 1940 el cupo de seis millones supuso el 20 por 100 de los ingresos presupuestados de la Diputación Foral (30.222.333 pesetas). En 1942, primer año completo de vigencia del nuevo Convenio, el cupo de veintiún millones se llevaba nada menos que el 38 por 100 de los ingresos previstos (55.995.838 pesetas). La aportación de 1941 llegó a suponer el 42 por 100 de los ingresos presupuestados (13,5 millones sobre 32.364.525 pesetas). Aunque en un escenario de continua depreciación monetaria la invariabilidad de la cifra convenida juega a favor del deudor, el impacto financiero del nuevo acuerdo en las cuentas de la provincia fue muy significativo.

Las normas de armonización tributaria del Convenio de 1941 mantienen el territorio como punto de conexión en la Contribución Territorial y el del lugar donde se realiza la actividad para la Contribución Industrial (excepto el canon superficie minas que se reserva el Estado) y la Tarifa 1.ª de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria[82] (excepto el caso de los funcionarios cuya tributación sigue a la Administración de la que dependen, de modo que aunque los funcionarios residan en Navarra y tributen a la Hacienda Foral sus retenciones son ingresadas en la estatal[83]. También se mantienen los criterios armonizadores

---

81 MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad…*, *op. cit.*

82 Reforma Fernández Villaverde (1900), tres tarifas (trabajo personal, capital mobiliario y beneficio de Sociedades).

83 Una singularidad que continúa en la actualidad y que exige un arreglo financiero cuyo método ha sido objeto de una reciente modificación en 2022 con efectos desde 2020.

ISBN: 978-84-7777-695-6

para las Tarifas 2.ª y 3.ª en similares términos a los fijados en el Convenio de 1927. Así, en el caso de intereses de préstamos hipotecarios el impuesto corresponde a Navarra cuando los bienes hipotecados se hallan en Navarra (con posible prorrateo en el caso de bienes sitos en ambos territorios) y si son de préstamos simples o de cuentas rige la vecindad civil del acreedor. En el arrendamiento de minas, cuando radican en Navarra; en las rentas vitalicias y la propiedad intelectual de nuevo hay que atenerse a la vecindad foral del beneficiario; y en los intereses de empréstitos se hace depender de la naturaleza del emisor (por ejemplo, los devengados por empréstitos emitidos por la Diputación o los Ayuntamientos navarros tributarán a Navarra).

Para el beneficio de las sociedades, el Convenio prevé un régimen que se aproxima al diseñado en la Contribución por Utilidades. Es un impuesto que presenta elementos personales (el domicilio, el capital de propiedad navarra) y elementos territoriales (el lugar de obtención de los beneficios) por lo que la coexistencia de dos administraciones competentes exige establecer criterios correctores de carácter territorial para las empresas que operan en ambos territorios.

Para la tributación exclusiva a Navarra por las tarifas segunda (rendimientos del capital) y tercera (beneficios empresariales) de Utilidades se exigía que la mayoría del capital social desembolsado perteneciera a persona de condición Navarra; que la mayoría de los negocios de la empresa se realizaran dentro de Navarra y que estuvieran en territorio navarro la mayoría de las inmovilizaciones de la Sociedad. El requisito de la titularidad del capital reclamaba que las acciones o participaciones fuesen nominativas, un factor restrictivo para la inversión empresarial esquivado mediante testaferros. Una práctica consentida. Para las sociedades domiciliadas en Navarra después del 1 de enero de 1927 cuyo capital fuera propiedad de personas de condición civil Navarra en más del sesenta y cinco por ciento bastaba con que realizaran en Navarra el veinte por ciento de los negocios o que tuvieran en este territorio el treinta por ciento del inmovilizado.

Además, Navarra aplicaría el criterio de cifra relativa de negocios previsto en el Concierto para el resto de entidades, es decir aquellas que no cumplieran los requisitos de tributación por domicilio pero realizasen operaciones en territorio común y navarro. Para la liquidación del impuesto las sociedades domiciliadas en Navarra debían presentar la documentación a la Diputación y esta la remitía a la Delegación de Ha-

ISBN: 978-84-7777-695-6

cienda que fijaba la cifra relativa. Ante una eventual discrepancia, decidía la Dirección General competente. Respecto de aquellas sociedades que estimaba exclusivas, la Diputación debía remitir una relación con detalle de las liquidaciones practicadas. La Inspección del Estado era competente para investigar a las empresas navarras, algo que nunca gustó a la Hacienda Foral.

El Impuesto sobre Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, que grava las transmisiones de toda clase de bienes y derechos a título oneroso y lucrativo y la constitución, modificación o extinción de los derechos reales sobre la propiedad inmueble, préstamos, fianzas, arrendamientos, concesiones, etc., era un impuesto concertado en los territorios forales y reconocido a Navarra en el Convenio de 1927 aunque todavía no lo había implantado. El Real Decreto de 28 de febrero de 1927, aprobatorio del Texto refundido del Impuesto, y luego su Reglamento de 26 de marzo respetaban a efectos de su aplicación el régimen especial tributario de las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. Convenio y Concierto establecían las mismas reglas armonizadoras básicas. El Convenio 1927 había armonizado por primera vez los impuestos sobre las adquisiciones patrimoniales a título lucrativo.

En derecho comparado las transmisiones «*mortis causa*» se regían por el estatuto personal del causante de la sucesión (ley personal del fallecido o *de cuius*); las transmisiones «inter vivos» de bienes inmuebles por la ley del lugar donde radican, *lex rei sitae;* y las de bienes muebles por la ley personal del adquirente[84]. Sin embargo, el Convenio sigue la condición de territorialidad de los inmuebles (ley de estatuto real o *lex rei sitae*) y la ley personal del causante en las herencias o del adquirente en los contratos de bienes muebles a los que exige, para su exacción por la respectiva Hacienda foral, tener derecho al correspondiente régimen foral. Por consiguiente, en la transmisión *mortis causa* había que distinguir por tipo de bienes. En toda esta materia el Convenio 1941 copia literalmente el de 1927 sin modificar nada.

Por la Contribución sobre la Renta debían tributar a Navarra las personas naturales con derecho al régimen foral navarro (según lo previsto en el artículo 15 del Código Civil) que acreditasen una residencia

84 VIGURIA, Francisco, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías*, año II, núm. 1. Pamplona, 1990, págs. 94-102.

ISBN: 978-84-7777-695-6

en el territorio de seis meses sin interrupción (o de ocho meses en otro caso). Al perder la condición civil tributarían al Estado y al ganarla tributarían a Navarra pero aplicando la normativa estatal durante diez años. Se establecía la obligación de informar a la Diputación Foral y a la Delegación de Hacienda (estadística) y de colaborar con el Registro de Rentas y patrimonios. Las discrepancias acerca del domicilio efectivo (residencia) o de la condición civil las conocía la Dirección General de Contribución sobre la Renta que debía resolver y contra cuya decisión la Diputación debía recurrir ante la Junta Arbitral. También el Impuesto sobre el timbre se armoniza de manera similar a la del Convenio/Concierto de Calvo Sotelo[85].

La novedad, como se ha adelantado, se daba en la armonización de la nueva Contribución sobre Usos y Consumos cuya implantación en Navarra vendría obligada a acordar la Diputación Foral. Afectaba a los impuestos del artículo 72 menos los de uso teléfono, más los que gravan el alcohol, el azúcar, la achicoria y el carburo de calcio y el denominado «subsidio».

La nueva Contribución introdujo un cambio en el plano financiero de gran interés y de efecto para el futuro. Las reglas de armonización determinan la Hacienda competente que cobra el impuesto devengado según un criterio de producción territorial y no de consumo. Este «desnivel entre producción y consumo» —quien soporta el impuesto no es quien lo repercute e ingresa en Hacienda— obliga a efectuar un ajuste financiero en las recaudaciones. Un arreglo cuyo cómputo se irá afinando en el futuro Convenio de 1969 y más en particular con el Acuerdo de 1985 previo a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido e incorporado al Concierto de 1981 y luego al Convenio de 1990.

---

85 El Convenio/Concierto de Calvo Sotelo mantuvo el régimen de exención del Impuesto a los documentos que se otorguen en los territorios forales y que surtan efecto dentro de sus respectivos territorios siempre que estuviera directamente interesada en los mismos cualquier persona o entidad que tuviere su vecindad o domicilio en la provincia. El Convenio añade de manera específica criterios de armonización que no contempla el Concierto referentes a cuentas de crédito, artículos envasados, emisión de títulos, acciones y otros valores y establece que serán aplicables al Impuesto del Timbre las reglas armonizadoras previstas para la Contribución de Utilidades. Gravaría los documentos públicos y privados por los que se transmitieran bienes, se reconocieran o extinguieran Derechos Reales, documentos del comercio (libros, facturas, letras, pagarés, recibos, títulos, pólizas, seguros, etc.) y actos en que interviniera alguna autoridad administrativa, judicial o eclesiástica.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En aquél momento, lejos de las complejas fórmulas actuales, el Convenio se limitó a garantizar a la Diputación una recaudación de 9,5 millones de pesetas por esta Contribución. Y estableció que si recaudaba más debía ingresar la diferencia en el Tesoro mientras que si recaudaba menos el Tesoro le abonaría la diferencia pero con un máximo de 3,5 millones. Para evitar la congelación de la cifra convenida, preveía una revisión quinquenal del importe basada en el coeficiente obtenido de dividir el promedio de recaudación nacional de los cinco últimos años por la población de hecho en España. Este coeficiente se aplicaría a la población de Navarra según el último censo disponible. El desarrollo de la actividad económica, el aumento del consumo y la depreciación monetaria motivaron un incremento de la recaudación imprevisto por los negociadores que influyó negativamente en los ingresos de la provincia. Un notable efecto en sentido contrario al provocado por la congelación del cupo de veintiún millones.

Tabla 6

	Recaudación Usos y Consumos	Cupo para Navarra por Usos y consumos	Exceso para el Tesoro
1941	6.307.012	6.307.012	—
1942	9.410.486	9.500.000	89.514
1943	13.945.516	9.500.000	4.445.516
1944	18.395.884	9.500.000	8.895.884
1945	17.882.489	9.500.000	8.382.489
1946	16.881.774	9.500.000	7.381.774
1947	21.414.377	13.256.350	8.158.027
1948	23.829.236	13.256.350	10.572.886
1949	30.491.929	13.256.350	17.235.579
1950	31.817.623	13.256.350	18.561.273
1951	38.156.411	13.256.350	24.900.061
1952	44.757.057	23.464.163	21.292.894
1953	42.725.439	23.464.163	19.261.276
1954	52.338.627	23.464.163	28.874.464
1955	61.042.353	23.464.163	37.578.190
1956	68.383.040	23.464.163	44.918.877

Fuente: MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990).*

ISBN: 978-84-7777-695-6

La Contribución sobre Usos y Consumos por otros conceptos contempla primero el Impuesto sobre Transportes terrestres y fluviales que se armoniza en función del territorio recorrido en la provincia; segundo, el Producto bruto de las explotaciones mineras cuya exacción sigue al lugar de la mina; tercero, la Patente nacional de Circulación de Automóviles que corresponde a la Diputación por los vehículos empadronados en Navarra pertenecientes a personas con condición civil Navarra que valida para circular por territorio común cuando la patente satisfecha en Navarra no fuera inferior a la establecida en régimen común pues de lo contrario debían pagar la diferencia al entrar este territorio; cuarto, el Impuesto sobre el consumo de Gas y Electricidad corresponde a Navarra cuando se realice en la provincia; quinto, los Monopolios tributan al Estado (Gasolina, gasoil) pero Navarra tenía derecho a un canon (que el Estado nunca pagó). Navarra retiene la competencia para la exacción del impuesto sobre la venta del tabaco y también sobre el uso y consumo de teléfono *teniendo en cuenta el esfuerzo hecho por la Diputación para la expansión de la Compañía Telefónica en la provincia*[86].

La parte armonizadora termina con la disposición décima que reconoce a favor de la Diputación varios impuestos menores: Aprovechamientos forestales, Pesas y medidas y Cédulas personales.

Mayor interés tiene la redacción de las llamadas disposiciones generales en particular la primera de ellas por la que se reconoce a Navarra amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, o la presente Ley ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado.

La Junta Arbitral, que había surgido en el Convenio/Concierto de Calvo Sotelo circunscrita a los desacuerdos respecto a *Utilidades*, se extiende ahora a todos los conflictos derivados de la interpretación aplicación del Convenio reforzando, en teoría, la posición de la Administración tributaria foral. La Junta iba a estar integrada por tres miembros: un Magistrado del Tribunal Supremo elegido por el Gobierno como presidente más un representante de Ministerio y otro de la Diputación Foral. Lo que parecía un avance propio de un instrumento que se presume

[86] MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad…*, *op. cit.*, pág. 257.

ISBN: 978-84-7777-695-6

bilateral nunca tuvo efecto. Ni siquiera se constituyó. Tuvo que esperar casi ochenta años para hacerlo.

EL CONCIERTO CON ÁLAVA DE 1942

Decíamos que la Ley de Reforma Tributaria de 1940 preveía la adopción de medidas convenientes para aplicarla en las provincias de Álava y Navarra. Como se ha visto, la Ley de 8 de noviembre de 1941 fijó el nuevo cupo contributivo de Navarra y adaptó la armonización tributaria al nuevo escenario normativo. Faltaba hacerlo con la provincia de Álava que el 23 de mayo había nombrado una Comisión especial para la práctica de las negociaciones. Desbrozado el camino por los navarros y en apenas unos meses se incorporaron al Concierto con Álava las reformas fiscales implantadas por las leyes de 16 de diciembre de 1940 y de 17 de octubre de 1941 mediante el Decreto de 9 de mayo de 1942. Sin alterar la tradicional mecánica financiera trabada sobre cupos por impuestos, se adiciona al Concierto de 1925 la gestión del Impuesto de consumos de lujo, la Contribución sobre usos y consumos y la Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios. Además, se transfería a la Diputación alavesa la exacción del Impuesto sobre la Renta que debía regularse con la misma norma que en territorio común. Por último, se le requiere a la Diputación alavesa una aportación extraordinaria de 700.000 pesetas que «acepta de buen grado». Lo explicaba así el propio Decreto de 9 de mayo de 1942 que refiere como básicos el Concierto de Calvo Sotelo y el Decreto-ley de 1937:

> Imposible concertar cupos fijos por los impuestos creados posteriormente a la vigencia del concierto actual, por la naturaleza de los mismos y por su novedad, se encomienda a la Diputación alavesa la gestión de los tributos que en la parte dispositiva se especifica, sin merma de los intereses legítimos del Estado, manteniendo así, en su esencia, lo dispuesto en el artículo cuarenta y seis del Reglamento de 24 de diciembre de 1926 y el artículo cuarto del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937. (…) La Diputación alavesa acepta de buen grado una aportación extraordinaria de setecientas mil pesetas anuales, aumentando así sus cupos concertados.

Además de esta aportación extraordinaria, el decreto incorporó al Concierto de 1925 los recargos, ampliaciones y modificaciones que la Ley de Reforma Tributaria de 1940 establecía respecto a las contribuciones territorial, industrial y de utilidades de la riqueza mobiliaria y a los impuestos de

ISBN: 978-84-7777-695-6

derechos reales y transmisión de bienes de timbre, de transportes terrestres y fluviales, de consumo, electricidad y carburo de calcio, patente de circulación de automóviles, y sobre el producto bruto de las mismas.

Expresamente reconoce a la Diputación de Álava la competencia para la exacción del Impuesto sobre consumos de lujo (antiguo subsidio), Contribución sobre usos y consumos, Contribución sobre la renta y Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios. Para el primero, el decreto distingue entre epígrafes residuales del Concierto de 1925 para los que concierta un monto de un millón quinientas mil pesetas y concede libertad de normas y tarifas y los nuevos establecidos por la reforma que la Diputación exigirá con arreglo a la normativa de régimen común. El mismo criterio se aplica a los nuevos impuestos indirectos creados por la reforma de Larraz.

La Contribución sobre la Renta sería exigida por la Diputación de Álava a todas las personas naturales que, conforme al artículo catorce del Código Civil, ostenten la vecindad alavesa, pero carecía de competencia normativa y debía «aplicar las normas fijadas por el Estado, así como los tipos y escala de imposición vigente en cada momento en territorio de régimen común».

El cupo a pagar por Araba/Álava conjuntamente por el Impuesto sobre los consumos de lujo y por la Contribución sobre la renta quedó fijado en 2.500.000 pesetas y llevaba prevista una cláusula de ajuste financiero, similar a la introducida en el Convenio unos meses antes, de modo que si la recaudación obtenida por los mismos sobrepasase de dicha cantidad, el 95 por 100 del exceso sería para la Hacienda del Estado y, en caso contrario, la diferencia sería abonada a la Diputación (debemos entender que por el Estado). En todo caso la Diputación percibía 100.000 pesetas en concepto de gastos de administración y cobranza. Adviértase que la Hacienda foral actuaba como mera oficina de gestión con un precio por su servicio más un modesto incentivo.

La contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios, que había sido establecida por la reforma de Larraz, se concertó con Álava atribuyendo la competencia a su Diputación en cuanto a las Sociedades domiciliadas y a los particulares avecindados en la provincia cualquiera que hubiese sido el territorio donde se obtuvieran los beneficios sujetos. Las normas aplicables debían ser las mismas que en régimen común y las tarifas no podían ser inferiores. Y el cupo a ingresar en la Hacienda Pública por la Diputación, el 90 por 100 de lo recaudado. El

ISBN: 978-84-7777-695-6

Estado se reservaba el poder de realizar a los contribuyentes las inspecciones que juzgase oportunas y las discrepancias entre ambas administraciones sobre la aplicación de las normas se sometían a la Dirección General del Ramo contra cuyas resoluciones podía la Diputación recurrir ante el Ministro de Hacienda pues ni siquiera preveía una instancia imparcial como la Junta Arbitral del Convenio. La Diputación de Álava, en su sesión de 29 de mayo de 1942, aprobó la memoria redactada por la Comisión especial para la negociación del Concierto. Este diseño del Concierto Económico perfila un modelo descentralizado de gestión tributaria con escasa autonomía y tutelado por el Estado.

OTRAS DISPOSICIONES

Tras el acuerdo, la producción normativa del Estado en materia tributaria continuó afectando a sus contenidos. En diciembre el Estado creó un impuesto sobre la radio-audición que quiso aplicar en Araba/Álava. El 29 de enero de 1944 tuvo que dejar en suspenso su aplicación hasta que finalizaran las gestiones iniciadas para su incorporación al Concierto[87]. Una comisión ministerial mantuvo diversas reuniones con representantes de la Diputación Foral que concluyeron con la publicación del Decreto de 29 de febrero de 1944 que incorpora al Concierto las reformas introducidas en la legislación fiscal por las Leyes de 31 de diciembre de 1942 (reformas en la Contribución de Usos y Consumos) y de 30 de diciembre de 1943 (Impuesto sobre la radio-audición) que ya habían previsto la peculiaridad del régimen de concierto. Este decreto adiciona al Concierto el impuesto sobre los vinos, chacolís y sidras; los aumentos y modificaciones en los impuestos sobre consumo de gas, electricidad y carburo de calcio, sobre consumo interior de la cerveza y de transportes terrestres y fluviales; las reformas en la Contribución de Usos y Consumos en cuanto a conservas alimenticias, sal, pimentón, hilados, calzado, tabaco, muebles y compensación de precios de cereales adquiridos en el extranjero. Elevó la cifra concertada por el Impuesto de Consumos de Lujo a 1.580.000 pesetas anuales. Y para el impuesto sobre radio-audición fijó un cupo de 100.000 pesetas.

La norma 34 de la O. M. de 6 de marzo de 1945, dictada para dar cumplimiento a la Ley de 30 de diciembre de 1944, de unificación del

87 ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, Miguel, *Cien años de Concierto Económico*, Vitoria: Diputación Foral de Álava, 1977, pág. 336.

ISBN: 978-84-7777-695-6

gravamen del Impuesto de Transportes por vías terrestres y fluviales, dispuso: «Régimen especial de Álava y Navarra. En estas provincias continuará en vigor la legislación por que venía rigiéndose en 31 de diciembre de 1944, pudiendo no obstante, adoptar el régimen que se establece en la presente Orden si lo estiman pertinente». La ley de bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 dice en sus disposiciones finales que respeta los regímenes especiales de Álava y Navarra. Y el 15 de junio de 1946 conciertan el impuesto sobre las minutas en hoteles y restaurantes, consumiciones en cafés, bares y establecimientos similares establecido por Decreto de 15 de abril de 1945. La Orden Ministerial de 13 de julio de 1946 en relación con la Ley de bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 mantiene para Álava la obligación del pago de los cupos fijados por los suprimidos Impuestos de Casinos y Círculos de recreo y carruajes de Lujo, así como de Consumos. Suprime el cupo del Impuesto de Pagos provinciales y municipales y el señalado para determinados epígrafes del Impuesto de Consumos de Lujo. Reduce la aportación extraordinaria establecida en 1942 en la cantidad que Álava recibía por compensación del Impuesto sobre gasolina ahora suprimido.

El Reglamento del Impuesto sobre transportes por vías terrestres y fluviales (Decreto de 26 de julio de 1946) prevé un criterio armonizador para Álava proporcional a la parte del recorrido en uno u otro territorio. Como dato curioso señalamos que la norma exceptúa el Condado de Treviño de modo que no lo considera territorio común cuando el transporte lo cruce sin extender el recorrido a otro territorio no concertado.

La Orden Ministerial de 28 de febrero de 1949 habilita a la Abogacía del Estado de Álava para liquidar las escrituras y documentos cuya cuantía exceda de 50.000 pesetas para los casos en que carezca de vecindad foral el adquirente en contratos de bienes inmuebles, el causante en herencia con bienes relictos inmuebles sitos en la provincia o cuando Sociedades constituidas fuera de la provincia de Álava en operaciones sobre bienes radicados en este territorio.

EL CONCIERTO CON ARABA/ÁLAVA DE 1952

Ante la inminente conclusión del plazo de veinticinco años de vigencia del Concierto con Álava (determinado de manera automática para el 31 de diciembre de 1951 por el Reglamento de 1926), se constituye en el Ministerio de Hacienda una Comisión Mixta encargada de estudiar las

ISBN: 978-84-7777-695-6

bases del nuevo acuerdo (Decreto de 28 de setiembre de 1951). El decreto determina la composición de la Comisión[88] y señala que, una vez concertados los impuestos, contribuciones o conceptos, los cupos se acomodarán en cada caso a lo que proporcionalmente resulte para las demás provincias de régimen común, según las bases, tipos y recargos en vigor, computándose en aquéllos, no sólo el premio de cobranza o recaudación cuando proceda, sino el costo de los servicios puramente estatales que en virtud del Concierto queden a cargo de la Diputación. Añade que el Concierto debe apoyarse en el principio de territorialidad y que el Estado se reserva las facultades inspectoras para corregir cualquier aplicación contraria a dicho principio. Quiere que las bases determinen un mecanismo de revisión automático para que las cifras se acomoden al desarrollo de cada figura tributaria y prevé la forma de proceder con los cupos en caso de que se supriman impuestos o se modifiquen.

Con todo ello, el Concierto Económico conocerá su quinta renovación en virtud del Decreto de 29 de febrero, firmado por Francisco Franco, una vez cumplido el plazo de veinticinco años señalado por el de 1926. A diferencia del Convenio Económico que nunca tuvo caducidad expresa, el Concierto renueva el plazo de vigencia por otros veinticinco años, en esta ocasión desde el 1 de abril de 1952 hasta el 31 de diciembre de 1976. Y al igual que en el acuerdo de 1925 establece un mecanismo de revisión automática quinquenal para que ni los cupos ni los gastos compensables quedaran congelados. Esta revisión se haría en igual proporción que la variación de los presupuestos de ingresos del Estado del año de referencia[89]. Desde 1967 se haría una revisión anual.

---

88 La Comisión estaba presidida por el Subsecretario del Departamento e integrada por los Directores generales de lo Contencioso del Estado, Propiedades y Contribución Territorial, Contribuciones y Régimen de Empresas y Contribución de Usos y Consumos, Presidente de la Diputación de Álava, tres Diputados de dicha Corporación y un Secretario, sin voto, designado por el Ministro de Hacienda.

89 Artículo tercero del decreto de 29 de febrero de 1952 «Cada cinco años se revisarán automáticamente los cupos parciales señalados en el artículo anterior, en exacta proporción con el aumento o disminución que las cantidades presupuestadas por el Estado, para el ejercicio en que la revisión deba efectuarse, representen en relación con las presupuestadas para el año mil novecientos cincuenta y dos. Análogamente, los gastos compensables en cada revisión sufrirán también de manera automática el aumento o disminución que proceda, en proporción exacta con el incremento o disminución que las cantidades presupuestadas para cada uno de los servicios compensables experimenten en los Presupuestos Generales del Estado en el ejercicio en que la revisión deba efectuarse, en relación con lo cifrado para el año mil novecientos cincuenta y dos».

ISBN: 978-84-7777-695-6

Se facilitó el tránsito al nuevo sistema fijando un periodo de diez años para llegar a la cifra señalada como importe líquido del cupo.

El nuevo texto, tras señalar las figuras del sistema tributario, separa los impuestos en dos categorías: los concertados por el método de encabezamiento (a tanto alzado) y los que se ceden en forma de gestión administrativa. Eran impuestos concertados: Contribución Territorial, Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones, Contribución sobre Utilidades (las tres tarifas), Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, Timbre del Estado, Impuesto sobre Gas, Electricidad y Carburo de Calcio, Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes, Impuesto de Transportes, Patentes A y D de Automóviles e Impuesto sobre la Radioaudición. Y le será encomendada la gestión de la Contribución general sobre la Renta, del Impuesto sobre Emisión y de la mayor parte de los conceptos de la Contribución de Usos y Consumos[90]. Por último, la Hacienda estatal se reserva la gestión directa del resto de tributos que no son objeto del Concierto en cualquiera de las dos modalidades anteriores.

Para los tributos establecidos por encabezamiento, el Concierto reconoce a la Diputación de Álava amplias facultades para establecer el sistema tributario que estime procedente, con las limitaciones que le impone el propio Decreto y con la de no adoptar disposición alguna «que se halle en contradicción con los pactos internacionales que celebre España con las naciones extranjeras, ni se refiera a las contribuciones, rentas o impuestos, cuya administración se reserva el Estado». El Concierto con Araba/Álava se sitúa a distancia del rango autónomo que consiente el Convenio a la Hacienda Navarra de modo que el Concierto confina la actividad de la Hacienda alavesa a una gestión descentralizada del sistema tributario español. Fuerza a aplicar la normativa estatal en varios impuestos e impone la competencia inspectora del Estado sobre los contribuyentes del territorio foral. También señala expresamente, en su artículo 2.º, los cupos íntegros que debe satisfa-

90 El Decreto cita los siguientes: Conservas alimenticias. Vinos de todas clases, sidras y chacolís, embotellados y con marca. Sal común. Fundición. Jabones ordinarios. Cementos naturales y artificiales. Papel, cartón y cartulina. Bandajes para vehículos. Hilados. Calzados. Muebles. Vidrio y cerámica. Artículos de piel y similares. Teléfonos. Consumo de lujo. Impuestos sobre el producto bruto de las minas; además de cualesquiera otros que se creen como aplicación de esta Contribución y no sean objeto de Concierto en cupo fijo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

cer la Diputación Foral al Estado y los gastos compensables a favor de la primera; y para los segundos —en los que la hacienda foral es mera gestora— establece un régimen provisional hasta que «estabilizado su rendimiento» determine el Gobierno la manera de hacerlos efectivos «oyendo previamente a la misma Diputación». Los cupos parciales por las contribuciones y los impuestos concertados se fijaron en las siguientes cantidades.

Tabla 7
Concierto Económico de 1952. Cupos Parciales

		Pesetas
Contribución Territorial		5.948.775,00
Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones		3.364.000,00
Contribución sobre Utilidades:		
Tarifa Primera	3.525.225,00	
Tarifa Segunda	1.522.294,00	
Tarifa Tercera	12.682.591,00	
Total Contribución Utilidades		17.730.110,00
Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes		6.181.700,00
Timbre del Estado		3.090.850,00
Impuesto sobre Gas, Electricidad y Carburo de Calcio		972.000,00
Impuesto sobre la Cerveza y Bebidas Refrescantes		186.102,00
Impuesto de Transportes Impuesto sobre la		680.000,00
Patentes A y D de Automóviles		336.000,00
Radioaudición		236.000,00
Total		38.725.537,00
A deducir: Compensaciones por los servicios de carácter general realizados por la Diputación en lugar del Estado durante el ejercicio de 1950		13.744.513,24
Cupo líquido anual		24.981.023,76

Fuente: Decreto de 29 de febrero de 1952 (art.º 2.º).

ISBN: 978-84-7777-695-6

No obstante, *para facilitar el tránsito del sistema anterior*, la disposición transitoria primera fijó para la provincia un calendario de exigibilidad gradual del cupo líquido en los siguientes términos:

Tabla 8

Cupo líquido exigible	
Año	Pesetas
1952	15.000.000
1953	20.000.000
1954	21.000.000
1955	21.000.000
1956	22.000.000
1957	22.000.000
1958	23.000.000
1959	23.000.000
1960	24.000.000

En tanto que el Concierto de 1942 fue una adición al de Calvo Sotelo forzada por la reforma de Larraz, el de 1952 es el resultado de un estudio sistemático de cada figura concertada en cuanto a su capacidad recaudatoria y la cada vez más compleja tarea de deslindar los hechos imponibles desde una perspectiva territorial en una economía que supera con facilidad y mayor frecuencia las *mugas* interiores en el Estado. En buena parte sigue al Convenio de 1941 que, a su vez, reproduce los acuerdos de Convenio/Concierto de Calvo Sotelo. Conserva, como se ha dicho, la vieja técnica de cupos parciales por impuestos, limitativa y menos beneficiosa para el territorio foral que la holgada fórmula del cupo único e inamovible del Convenio con Navarra, además de la importante restricción en materia de resolución de las discrepancias interpretativas entre administraciones que se mantiene en el Ministerio sin incorporar, como lo hizo Navarra aunque sin efecto, la figura de la Junta Arbitral.

Apenas hay variación en las reglas de armonización tributaria que se siguen aplicando en algunos casos desde 1925 pasando, como se

ISBN: 978-84-7777-695-6

ha dicho, por el Convenio de 1941. Así, hay equivalencia con lo dicho por el Convenio en cuanto a los puntos de conexión en la Contribución urbana, rústica y pecuaria y en la Contribución Industrial. La de los rendimientos del Trabajo Personal (tarifa primera de la Contribución sobre Utilidades) fue una figura concertada en su totalidad salvo el gravamen correspondiente a los funcionarios públicos que quedan sujetos a la Administración de su entidad pagadora. Añade el nuevo texto que «para las comisiones se atiende al domicilio de la casa representada que las abone. Igual criterio se seguirá para las particulares y dietas de los Consejeros».

Los puntos de conexión previstos para los Rendimientos del capital inmobiliario (Tarifa segunda de la Contribución sobre Utilidades) seguían los criterios ya establecidos en el Concierto y Convenio precedentes. Debía aplicarse la cifra relativa de negocios para la tributación proporcional al Tesoro nacional y a la Diputación por los dividendos de acciones y demás participaciones en los beneficios de las Empresas y por los intereses y primas de amortización de obligaciones, sean o no hipotecarias, satisfechos por Empresas que realicen negocios en uno y otro territorio. El resto de préstamos, si se trata de préstamos con hipoteca tributan, como se dijo, al lugar donde radiquen los bienes objeto de la misma, con prorrateo de los intereses según el valor de los bienes afectados por la hipoteca si radicasen en parte en territorio común y en parte en territorio concertado. Si hubiese especial asignación de garantía, será ésta la cifra que sirva de base al prorrateo. En todo caso, quedaban exentos de contribuir al Estado los intereses correspondientes a los bienes radicados en la provincia de Álava. En los préstamos simples y en los intereses de cuentas corrientes era preciso, para aplicar el régimen de concierto, que el acreedor obligado al pago del impuesto se hallara domiciliado en la provincia de Álava. En los productos del arrendamiento de las minas se atiende al lugar de su demarcación. Los títulos correspondientes a empréstitos efectuados por la Diputación y Ayuntamientos de la provincia de Álava quedan en su totalidad comprendidos en el Concierto, y los que correspondan a empréstitos realizados por el Estado y demás Corporaciones del territorio común, totalmente excluidos del mismo. En las rentas vitalicias se atiende a la vecindad del beneficiario.

Dentro del cupo señalado para la Contribución Industrial quedaban comprendidas sus cinco Tarifas y la Sección Primera de la Tarifa adicional referente a la Patente de Circulación de automóviles industriales. Se

ISBN: 978-84-7777-695-6

reconoce pleno efecto en ambos territorios a las cuotas y Patentes satisfechas por razón de la Contribución Industrial siempre que el industrial, comerciante o profesional que pase a operar de uno a otro territorio satisfaga la diferencia de cuotas o Patentes a que hubiere lugar en aquel que las tuviese más elevadas. En ningún caso las fábricas situadas en territorio alavés podrán tener almacenes exceptuados en territorio de régimen común y viceversa. Para acudir a concursos o subastas bastará acreditar la correspondiente condición de industrial. Cuando las obras, servicios o suministros se ejecuten, presten o realicen en territorio concertado, pagarán el tributo correspondiente a la Diputación, cualquiera que sea la naturaleza o condición del contratista o concesionario, y cuando se ejecuten, presten o realicen en territorio común, tributarán al Estado, cualquiera que sea también la naturaleza o condición del contratista o concesionario. Los viajantes y agentes de casas matriculadas en un territorio podrán ofrecer sus artículos al comercio establecido en el otro, pero no podrán ofrecer a los particulares, ni vender a éstos ni al comercio, sin pagar como tales vendedores con sujeción al régimen del territorio en que operen, excepción de lo estipulado para los vendedores ambulantes.

La Contribución sobre la Renta corresponde a la Diputación por las personas naturales que, conforme al artículo quince del Código Civil, ostenten la vecindad alavesa. Es cierto que no exige, como el Convenio, el requisito de la residencia de más de seis meses al año sin interrupción (o más de ocho en otro caso), pero en su gestión la Diputación alavesa estaba obligada a aplicar las normas fijadas por el Estado, los tipos impositivos vigentes en cada momento en territorio de régimen común y tolerar la competencia inspectora del Estado sobre los contribuyentes forales.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA DE «LA RENTA DE LAS SOCIEDADES»

Dado su creciente peso recaudatorio y la permeabilidad territorial de sus hechos imponibles en una actividad empresarial cada vez más extendida, preocupa al Concierto ajustar minuciosamente los puntos de conexión de la Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades (la renta de las Sociedades) y afinar el cálculo de la imprescindible «cifra relativa» de negocios. Esta es la materia en que Convenio y Concierto mantienen las diferencias de criterio armonizador desde que los navarros, como se

ISBN: 978-84-7777-695-6

ha dicho, en cálculo interesado del momento optaron en 1927 por atender a la titularidad del capital societario. Las aportaciones técnicas de esta quinta renovación del Concierto estarán presentes en los futuros textos de 1976 y 1981 para, finalmente, ser recogidas por el Convenio de 1990. Veámoslas sucintamente.

El principio básico de reparto territorial quiere que las Sociedades establecidas en la provincia de Álava y que operan exclusivamente en su territorio tributen íntegramente a la Diputación. Y que si operan también en territorio común, lo hagan a las dos administraciones en la proporción que corresponda a la cifra de negocios. De manera recíproca, también tributan en cifra relativa, las Sociedades establecidas en territorio común y que operan en Álava. El criterio, recuérdese, es diferente al preferido por los representantes navarros en las negociaciones del Convenio de 1927 y que mantendrán hasta la renovación de 1990.

Para saber cuándo una sociedad opera en uno u otro territorio son necesarias unas reglas que el Concierto[91] concreta separando las de carácter fabril de las dedicadas al comercio o las ejecuciones de obra. Si la empresa, social o individual, es de carácter fabril se entiende que opera en los dos territorios cuando tenga en ambos *oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representantes autorizados o no para contratar*. En consecuencia, se entenderá que una Empresa de fabricación no opera en uno o en otro territorio, aun cuando en él realice ventas, si éstas son en virtud de pedido directo a la fábrica por el propio cliente o consumidor. A efectos del cálculo de la cifra relativa, a estas empresas se les asignará, como mínimo, una cifra de negocios del sesenta y cinco por ciento a la fabricación, distribuyéndose en proporción del valor de las instalaciones o inmovilizaciones fabriles de cada territorio. El resto, treinta y cinco por ciento, se repartirá entre las ventas en proporción a las efectuadas en cada territorio. Las exportaciones al extranjero se imputarán al territorio donde radique la fábrica.

Si la empresa es comercial o dedicada a la ejecución de obras se entiende que opera en los dos territorios cuando tenga en ambos oficinas, instalaciones, almacenes, tiendas, establecimientos, sucursales, agencias o representaciones. O también cuando las ventas o suminis-

91 Véase Decreto de 29 de febrero de 1952, art. sexto, tarifa tercera, reglas e) y f) y art. séptimo letras a) y b).

ISBN: 978-84-7777-695-6

tros que realice y las obras que ejecute en el otro territorio exceden del treinta y cinco por ciento del total. La cifra relativa de negocios de estas sociedades comerciales o de ejecución de obras se fija en proporción a las ventas en cada territorio con un mínimo del treinta y cinco por ciento al territorio en que radique la administración o gerencia.

Las cifras relativas de negocios se debían fijar por acuerdo conjunto del Presidente de la Diputación de Álava y del Delegado de Hacienda. Era necesario instruir un expediente trimestral para cada Empresa con las comprobaciones oportunas. Ante la falta de acuerdo, correspondía resolver al Director General de Contribuciones y Régimen de Empresas y contra su resolución podía recurrir la Diputación ante el Ministro de Hacienda.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 6
Travesía

EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1969

Avanzada la década de los cincuenta, quiso el Gobierno racionalizar la política fiscal reordenando los gastos y modificando los ingresos y lograr, desde Hacienda, una estabilización presupuestaria. La Ley de Reforma Tributaria, de 26 de diciembre de 1957, impulsada por el ministro Navarro Rubio, arbitró un reajuste que en la práctica se limitó a efectuar ciertos retoques y cambiar la denominación de los impuestos vigentes[92]. La Contribución industrial, de comercio y profesiones fue sustituida por el *Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales.* Las tres Tarifas de la Contribución de Utilidades fueron sustituidas por tres impuestos: el *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*, el *Impuesto*

92 ALBIÑANA, César, «La nueva Ley de reforma tributaria de 1957». En: *Revista de Derecho Mercantil*, XXV, 1958, n.º 68, pág. 375.

ISBN: 978-84-7777-695-6

sobre las rentas del capital y el *Impuesto sobre las rentas de Sociedades y demás entidades jurídicas*. En la imposición indirecta, la reforma fue nominal: se creó una figura denominada *Impuestos sobre el gasto*, que integraba todos los conceptos gravados por la anterior *Contribución de Usos y Consumos* y que se subdividía en tres: *Impuesto general sobre el gasto*, *Impuestos sobre el lujo* e *Impuestos de compensación.*

En cualquier caso, el nuevo cuadro tributario tropezaba con el frágil armazón del viejo Convenio de 1941 y del remozado Concierto de 1952. Con Navarra hubo un intento de actualización del Convenio que, aún contando con la aceptación de la Diputación y el Consejo Foral, no llegó a buen fin *porque no siguió el Ministerio en la línea iniciada para ello, quizá hubiera sido un escalón que aligerase la fuerte subida que después tuvo que remontar veintiocho años de caminos separados*[93]. El día 1 de agosto de 1958, a falta de acuerdo, la Diputación Foral se ve obligada a implantar en Navarra los nuevos tributos y las cosas quedan como están. No hay adaptación ni renovación y las consecuencias de la reforma se subsumen en los textos vigentes del Convenio y del Concierto acordados. Ahora bien, el hecho de que las sucesivas reformas tributarias en régimen común, graves o leves, y la incesante producción normativa en la materia choque, con mayor o menor fricción administrativa pero sin derribarlo, con el modelo de Convenio/Concierto explica su paulatino fortalecimiento.

En 1963, la necesidad de sistematizar los principios y las disposiciones relativas a la aplicación de los tributos llevó al Gobierno a promover la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria que formula los primeros bajo la forma de reglas jurídicas comunes a todos los tributos y dota de garantías jurídicas a los procedimientos para su establecimiento y exacción. El efecto práctico de la LGT sobre la gestión tributaria en los territorios forales es indudable y hoy mismo deben adecuar la normativa tributaria a la LGT «en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades que puedan establecerse» tal como mandan el Convenio y el Concierto. La LGT proclama que la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes (artículo 2.º). Sin embargo en su exposición de motivos reconocía que:

---

93 TRONCOSO, Miguel, Prólogo a DEL BURGO TAJADURA, Jaime Ignacio, *Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*, Pamplona: Editorial Gómez, 1972, pág. 12.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> Tanto el sistema tributario del Estado como los de las Corporaciones locales y los de las provincias con regímenes fiscales especiales no resultan en consecuencia, alterados en sus fundamentos, ya que la Ley no afecta a su estructura ni a sus respectivas facultades, sino que, al contrario, el establecimiento de un orden general, común para todos los tributos, proporcionará a las Entidades citadas una consolidación y fortalecimiento en su actual actividad fiscal, dentro de un cuadro igualmente general de garantías para el contribuyente.

Por su parte, la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, hacía un llamamiento expreso al Gobierno para que regulara las aportaciones al sostenimiento de las cargas generales de Navarra y Álava y para que, de acuerdo con las Diputaciones, «se adoptaran las medidas conducentes a asegurar la realización de los criterios distributivos, sociales y económicos, en que se inspire la política nacional».

A partir del 1 de julio de 1964 la Diputación de Navarra, sin haberlo convenido con el Estado y a pesar de anunciar que no era de aplicación en Navarra, se ve obligada a implantar el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (ITE) —un impuesto general sobre las ventas que en otros países occidentales ya proporcionaba la cuarta parte de los ingresos tributarios y que España adoptó con retraso— y suprimir el Impuesto sobre Usos y Consumos a la espera de una futura negociación del Convenio que tardaría un lustro en llegar. El ITE era un tributo de carácter indirecto que gravaba las ventas, obras, servicios y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, y también las importaciones. Este impuesto tenía carácter general y se aplicaba en cascada, es decir a lo largo de todas las operaciones de transformación y comercialización de bienes y prestaciones de servicios, exigiéndose en cada una de ellas por lo que la carga se trasladaba de manera acumulativa al precio final del bien o servicio.

En 1965 se iniciaban las negociaciones para el nuevo y necesario Convenio que se prolongarían hasta 1969. Al mismo tiempo, el Ayuntamiento de Tolosa emprendió una campaña en pro de la derogación del Decreto-Ley de 23 de junio de 1937 a la que se adhieren diversas instituciones encabezadas por la Diputación de Gipuzkoa y que continuará en los años sucesivos con frecuentes llamadas al gobierno pidiendo el restablecimiento del Concierto para las dos provincias «castigadas». Tres años más tarde, este movimiento lograría un primer efecto meramente palia-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tivo con el Real Decreto Ley 6/68, de 6 de junio, que suprime los párrafos 2.º a 5.º del preámbulo del Decreto-Ley de abolición de los conciertos con Bizkaia y Gipuzkoa por considerarlos injuriosos sin modificar la parte dispositiva, es decir, sin restablecer el Concierto. Habrá que esperar a la muerte de Franco para culminar el recorrido con el Real Decreto-Ley 20/1976, de 30 de octubre de 1976, por el que se deroga el Decreto-ley de 23 de junio de 1937, sobre régimen económico-administrativo de las provincias de Guipúzcoa y Vizcaya, *dictado en circunstancias que difieren de las actuales.* Hito que permitió, cinco años después, la recuperación del Concierto Económico para los castigados territorios forales.

El Estado que no accedía a la petición de restablecer el Concierto para las *provincias traidoras*, sí respetaba formalmente el Convenio y el Concierto de Navarra y Álava en su incesante producción normativa. Por ejemplo, cuando por Decreto de 2 de marzo de 1967 refunde los Impuestos Especiales y los declara aplicables a todo el territorio reconoce que:

> Art. 2.º 6ª: En Álava y Navarra los Impuestos Especiales se aplicarán conforme a las disposiciones contenidas en los respectivos convenios económicos y en el artículo 229 de la Ley de 11 de julio de 1964 (LGT).

O cuando al hablar de la aplicación territorial del denominado arbitrio o recargo provincial sobre Impuestos especiales, dice (artículo 56):

> El Arbitrio no se exigirá en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. En Álava y Navarra se adoptarán por el Gobierno, de acuerdo con las respectivas Diputaciones, las medidas conducentes a asegurar la realización de los criterios distributivos, sociales y económicos en que se inspira la política nacional, de conformidad con lo previsto en el artículo 229 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario.

Tras un largo periodo de cuatro años de estudios y tensas negociaciones en las que se escenificó el desacuerdo entre centralistas y foralistas, todos adictos al régimen de Franco, se firmaba en Madrid el 19 de julio de 1969 el Acta del acuerdo y su instrumento anexo, el Convenio Económico, que fue publicado como Decreto Ley 16/1969, de 24 de julio (*BOE* n.º 180, de 29 de julio de 1969)[94].

[94] «Casi cinco años duraron dichas negociaciones, cientos de sesiones de trabajo, miles de papeles, docenas de comisionados que vienen y otros que se van, un ministro al empezar

ISBN: 978-84-7777-695-6

No todo el periodo fue de la misma intensidad, hubo tres etapas en la negociación: la primera desde el 21 de abril a julio de 1965; la segunda, en octubre y noviembre de 1966; y la tercera desde octubre de 1968 al 19 de julio de 1969. *Siempre en un ambiente de incomprensión cuando no de intensa campaña en contra del régimen de Navarra*. A los negociadores navarros les sorprendía de sus interlocutores el absoluto desconocimiento del fuero, el exacerbado centralismo y la cerrazón en el constreñido y obsoleto marco del Convenio de 1941[95]. Proclamaba el preámbulo del Decreto-ley 16/1969:

> Las mismas causas que motivaron el texto de mil novecientos cuarenta y uno justifican hoy su renovación y puesta al día, y esa labor se ha llevado a cabo con la Diputación Foral, que ha respondido con su tradicional dignidad y patriotismo.
>
> De una parte, la profunda y notoria alteración que han experimentado, en especial en estos últimos años, las circunstancias económicas del país, y de otra, las importantes modificaciones que introdujeron en nuestro sistema fiscal las Leyes de Reforma Tributaria (…) hacen ya inaplazable y acuciante la necesidad de sustituir lo convenido en mil novecientos cuarenta y uno por un nuevo texto en el que, a la vez que se adapte la normativa al indicado cambio de circunstancias, se tengan en cuenta las actuales exigencias de la actividad financiera del Estado con el consiguiente incremento del gasto público. Navarra actualiza su aportación al sostenimiento de las cargas generales del Estado precisamente en los momentos en que toda la actividad estatal se pone en esforzada tensión para alcanzar los fines de nuestro desarrollo en todos los órdenes[96].

---

y otro al terminar, puntos de partida, de vista y de llegada tan diferentes que frecuentemente son inconciliables. Enormes dificultades para llegar a un verdadero acuerdo. Periodos de gran trabajo y otros de gran reflexión. Pronósticos de que solo podrá llegarse a una transacción, con cesiones mutuas, vistos los anteproyectos de una y otra parte. El final, en sprint, no obstante, también con enorme sacrificio de Navarra, fue pasar de hablar dos idiomas diferentes durante años, sin entenderse, al Convenio actual» palabras de TRONCOSO, M., en *Prólogo* a DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Régimen fiscal, op. cit.,* pág. 10.

95 «Te sentabas a negociar con una administración tecnocratizada que lo que quería era sacar dinero y que lo que no podía admitir es que Navarra fuese, según ellos, una especie de Liechtenstein» decía José Ángel Zubiaur, subdirector de la Hacienda Foral y miembro de la comisión técnica primero y luego de la comisión política en ELIZONDO, Antonio, Recuerdos del Convenio de 1969. Entrevista con José Ángel Zubiaur. En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías*, año II, núm. 1. Pamplona, 1990, pág. 138.

96 Aunque lo damos por entendido, el Decreto-ley no emplea la palabra *Convenio*.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El Convenio Económico de 19 de julio, aprobado por este novedoso decreto-ley franquista, supera al modelo alavés de 1952, apuntala el régimen privativo foral, lo adapta a las importantes reformas tributarias habidas en 1957 y 1964 en el Estado y sienta las bases del moderno Concierto Económico y del posterior Convenio Económico. En lo formal, el Convenio de 1969 se caracteriza por el empleo del Decreto Ley con artículo único por el que *se aprueba el texto adjunto*. ¿Se trató de un subterfugio arbitrado por Franco para sortear a sus propias Cortes?[97] La modalidad de ley de artículo único o lectura única, sin posibilidad de modificación parcial en el trámite parlamentario, marcará la pauta para los sucesivos acuerdos de Concierto y Convenio que serán por este medio robustecidos. Además, como señala Del Burgo, introduce una diferencia entre el Convenio propiamente dicho y la norma que lo formaliza[98].

Otro señalado rasgo es su título preliminar que presenta las bases modernas de la autonomía tributaria de Navarra, a la que reconoce «amplias facultades para mantener y establecer en la Provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Convenio o a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado»[99]. Aunque en opinión del ex director general de la Hacienda Foral, Javier Garde, el Convenio de 1969 apenas aporta nada nuevo respecto al Convenio de 1927 porque no hizo sino *perfeccionar y matizar algunos conceptos que se mostraban demasiado abiertos a una interpretación interesada para cada una de las Administraciones y conseguir algunas modificaciones relacionadas fundamentalmente con la necesidad de adaptar el Convenio a la nueva situación económica del momento*[100]. Porque, entre otros méritos, la estructura del convenio de 1927 se había mostrado perfectamente capaz de sus-

97 El propio preámbulo justificó así la decisión: «Si bien, a tenor de lo dispuesto en el artículo doscientos veintinueve de la Ley cuarenta y uno, de once de junio de mil novecientos sesenta y cuatro, de Reforma Tributaria, pudiera considerarse el Gobierno autorizado para aprobar por Decreto el conjunto de normas que integran esta disposición; sin embargo, la trascendencia de las materias que aquí se regulan y la conveniencia de garantizar al máximo la plena eficacia de cuanto aquí se dispone aconsejan la elevación del rango de la norma que se promulga, máxime teniendo en cuenta los precedentes históricos».

98 DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Régimen fiscal de Navarra, op. cit*.

99 Disposición única del título preliminar del Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio.

100 GARDE, Javier, «Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido». En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías*, año II, núm. 1. Pamplona, 1990, págs. 73-74.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tentar las políticas de promoción industrial de los años sesenta, que fueron clave en el desarrollo económico de la provincia, todas ellas lógicamente a costa de una sustancial reducción de su potencial recaudatorio.

CRITERIOS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL CONVENIO DEL 69

En el Convenio de 1969, los criterios armonizadores afectaban a los Impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta, posteriormente derogados en su mayoría por la reforma de 1978. Recuérdense, por ejemplo, los impuestos sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, sobre las Rentas del Capital y sobre Actividades y Beneficios comerciales e industriales. Afectaban al propio Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, igualmente derogado desde 1 de enero de 1979, para cuya exacción por Navarra se exigía el doble requisito de la vecindad civil y la residencia efectiva.

También al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas (derogado al entrar en vigor el Impuesto sobre Sociedades en el año 1979), que requería a las Sociedades domiciliadas en Navarra para tributar a la Diputación Foral que la mayoría del capital desembolsado perteneciese a personas de condición navarra y además que la mayoría de los negocios se realizasen dentro de Navarra o bien que estuvieran en este territorio la mayoría de las inmovilizaciones. Un requisito excesivamente restrictivo, ajeno a la personalidad del sujeto pasivo del tributo y contrario al interés de los negociadores navarros que, sin embargo como hemos adelantado, el capital foráneo siempre esquivó con facilidad. Se avanzó, no obstante, en el cómputo como capital navarro del 50% de las participaciones de capital extranjero con un límite del 25% del capital social de la entidad, mejoró la posición de Navarra en lo que se refiere a las ventas al extranjero al asignarse a territorio navarro el 50 % de las mismas y se aclaró un importante criterio conflictivo: la realización de negocios en Navarra interpretándose en función del destino final de las ventas con la cautela de reprimir la interposición de sociedades comercializadoras entre las sociedades fabriles Navarra y los destinatarios finales de sus productos[101].

[101] «Las ventas efectuadas por una Sociedad domiciliada en Navarra a persona, natural o jurídica, con domicilio en dicha provincia, se imputarán a territorio de régimen común cuando los productos objeto de dichas ventas no fuesen destinados por sus adquiren-

ISBN: 978-84-7777-695-6

Estos criterios condicionaban la autonomía foral, así el carácter personalista (el socio persona física) pudo tener sentido en las sociedades familiares de comienzos de siglo veinte pero ya no en las marcadamente capitalistas; o la acusada asimetría en la distribución de competencias sobre Sociedades que operan en Navarra como la que tiene el domicilio en régimen común pero todo el inmovilizado en Navarra que tributaría al Estado, o la indeseada presión fiscal indirecta sobre las entidades en cifra relativa sometidas a la gestión e inspección de dos administraciones. Adelantemos que el Concierto de 1981 vino a resolver de manera inteligente e imaginativa estos problemas de armonización que luego copió el Convenio de 1990, adaptando los criterios utilizados en la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en 1985.

En el Impuesto General sobre las Sucesiones, al igual que en el Convenio de 1941, se exigía al causante tener derecho al régimen foral de acuerdo con el código civil, salvándose la tradicional exención foral de las herencias directas que tanta desazón provocaba en régimen común hasta la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas. Las herencias que debían tributar a las dos administraciones debían hacerlo con arreglo a la Tarifa progresiva del Estado. La existencia de un único inmueble fuera de Navarra obligaba a tributar por toda la herencia según las tarifas estatales. Porque únicamente tributaban a Navarra, con aplicación de la normativa fiscal propia de la Comunidad Foral, las sucesiones de los navarros de origen —o las de los que hubieran adquirido la vecindad civil Navarra por residencia superior a 10 años— cuya herencia estuviera constituida exclusivamente por bienes muebles o si existiendo bienes inmuebles éstos radicaran en Navarra exclusivamente[102].

En materia de donaciones tributan a Navarra, con normativa foral, las donaciones de bienes inmuebles sitos en Navarra y las de bienes muebles cuando el donatario tuviera la condición civil foral de navarro.

En los Impuestos Indirectos se armonizaba el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con

---

tes a su uso o consumo en Navarra, salvo en el caso de que los productos objeto de las referidas ventas fueren sometidos, en territorio navarro, a un proceso de transformación que aumente ostensiblemente su valor».

102 VIGURIA, Francisco, «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías*, año II, núm. 1. Pamplona, 1990, pág. 98.

ISBN: 978-84-7777-695-6

prolija casuística en los puntos de conexión porque el Convenio de 1969 debía adaptarse a la normativa vigente en régimen común (el artículo 11 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 establece los criterios de armonización) y seguía principios admitidos en el derecho comparado: Actos y contratos sobre inmuebles: estatuto real o *lex rei sitae; a*ctos y contratos sobre muebles: estatuto personal del sujeto pasivo y actos jurídicos documentados: ley del lugar de otorgamiento (*locus regit actum*). Como peculiaridades del Convenio 1969 hay que señalar que ciertos actos traslativos de bienes muebles no siguen la ley personal del adquirente sino la del lugar donde se formalizan (efectos públicos, acciones, derechos de suscripción y obligaciones intervenidos por Corredor Oficial de Comercio). En el hecho imponible por *operaciones societarias* no basta con que la escritura o documento se otorgue en Navarra (como en 1941) sino que además es necesario que la mayoría del capital social pertenezca a personas de condición civil Navarra (sociedades anónimas) o que la mayoría de socios la tengan (resto sociedades). Este criterio estuvo enfrentado al del Concierto de Álava de 1976 y luego al del Concierto de 1981 que atendían al domicilio de la sociedad exclusivamente pues creaba situaciones de doble imposición (constitución de sociedad anónima formalizada en Navarra con mayoría de capital de socios de condición civil foral navarra pero domiciliada en Álava o, luego, País Vasco).

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo se armonizan en los artículos doce y trece respectivamente[103]. Para el primero establece dieciséis normas que distribuyen la competencia tributaria con distintos puntos de conexión: según el territorio donde estén situadas las fábricas, talleres o almacenes respectivos (fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas), donde se ejecute la obra, donde se entreguen los bienes muebles en arrendamiento, donde se presten, realicen o formalicen los servicios incluidas las operaciones bancarias y los de hostelería, restaurante y acampamento, donde tenga lugar la manifestación publicitaria, donde se celebren los espectáculos de todas clases; o según el domicilio de la Aseguradora en operaciones de seguros y capitalización; o donde se inicie el trans-

[103] El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo serían derogados a partir del 1 de enero de 1986 por la Ley Foral 24/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales igualmente derogados pero regulados de nuevo por la Ley Foral 25/1985.

ISBN: 978-84-7777-695-6

porte, aunque éste afecte a varias provincias, en el supuesto de servicios de transportes terrestres, salvo los ferrocarriles de uso público; o donde se efectúe el consumo (suministros de electricidad). Incluso prevé una suerte de *inversión del sujeto pasivo* para las transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas que tributarían a la Administración del territorio donde estén situadas las fábricas, talleres o almacenes de las Empresas que los adquieran. Y una regla para el autoconsumo de modo que «la aplicación que a su producción o comercio al por mayor realicen los industriales, fabricantes o comerciantes mayoristas de los bienes, mercancías o productos que sean objeto de su actividad o comercio, a la Administración del territorio donde se halle situada la fábrica, industria o almacén que realice la aplicación».

El Impuesto sobre el Lujo corresponde a Navarra cuando los hechos imponibles se realicen en el territorio de Navarra, con excepción de los viajes en coches-cama y coches-salón y las consumiciones en medios de transporte, que serán exigidos en todo caso por la Administración del Estado. En el caso del impuesto que grava las adquisiciones de tabaco se liquidará y recaudará por el Monopolio de Tabacos si bien éste ingresará directamente en la Diputación las cantidades correspondientes a las ventas en Navarra. El impuesto sobre la tenencia y disfrute de vehículos se exigirá por la Diputación cuando el titular tenga su domicilio en Navarra. El impuesto sobre la tenencia y disfrute de inmuebles de recreo será exigido por la Diputación, cuando éstos se encuentren situados en territorio navarro. Y el concepto tributario «cuotas de entrada» se exigirá por la Diputación de Navarra cuando los casinos, sociedades o círculos deportivos o de recreo afectados estén situados en territorio navarro.

El Impuesto de Lujo sobre la gasolina supercarburante y el del Especial sobre el petróleo será recaudado directamente por el Estado, el rendimiento del mismo se considera aportación económica de Navarra a sumar a las establecidas en el Convenio. Los impuestos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre la Cerveza y sobre las Labores de Tabaco corresponden a Navarra cuando las fábricas elaboradoras estén situadas en territorio navarro. En 1990 la competencia sobre el impuesto de las Labores de Tabaco pasará al Estado, igual que el de Hidrocarburos, hasta la desaparición de los monopolios pero con un ajuste a la recaudación como compensación por tributos no convenidos calculado de acuerdo al índice de imputación.

ISBN: 978-84-7777-695-6

No había autonomía normativa para estas figuras. En la exacción de los Impuestos General sobre el Tráfico de las Empresas, Lujo, Especiales y Tasas Fiscales, la Diputación de Navarra debía aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengo, bases, tipos y tarifas, vigentes en cada momento en territorio común.

Para la coordinación y armonización de la gestión tributaria, el Convenio de 1969 creó dos comisiones coordinadoras, una para impuestos directos y otra para indirectos. Con sensatez, ambas fueron refundidas en una sola mediante el Decreto 76/1973, de 18 de enero. Y regulaba de nuevo la Junta Arbitral, con el fin de revisar los acuerdos sobre los que las administraciones tuvieran discrepancia. Sin efecto real, como se ha explicado, al no llegar a constituirse.

CUPO CONTRIBUTIVO Y COMPENSACIONES

En su parte financiera, el Convenio de 1969 introdujo una importante novedad que vino a romper la tradición de la cuantía única de la aportación económica o donativo foral, al establecer y distinguir tres conceptos diferentes. De un lado el denominado cupo contributivo, de carácter fijo, que se elevaba de los 21 millones de pesetas que señaló el convenio de 1941 a 230 millones de pesetas. Una cifra desvinculada de cualquier parámetro objetivo de referencia y exclusivamente dependiente del acuerdo político que, parece ser, no satisfizo a nadie: «*Un arbitraje final cifró el cupo. Resultado: insatisfacción en unos y en otros (…) hemos tenido que encajar la carga de unas imponderadas (sic) aportaciones económicas*»[104].

Hay que explicar que en todo este tiempo Navarra no solo aportaba la citada cifra de 21 millones, convenida veintiocho años antes y a todas luces desfasada. Recuérdese que el Convenio de 1941 armonizó la exacción de la Contribución de Usos y Consumos de modo que a la Hacienda Foral se le garantizaban 9,5 millones, pero con obligación de ingresar en el Tesoro el exceso de recaudación sobre esa cifra que cada cinco años era revisada de acuerdo a una fórmula prevista en el Convenio. El extraordinario incremento del consumo en ese período hizo que la recaudación en 1968 en

[104] TRONCOSO, Miguel, Prólogo a DEL BURGO TAJADURA, Jaime Ignacio, *Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*, Pamplona: Editorial Gómez, 1972, pág. 12.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Navarra alcanzase los 157,2 millones de pesetas de los cuales, en virtud de la revisión quinquenal de 1962 correspondían a la Hacienda Foral 97,2 millones de pesetas por lo que Navarra ingresó por este concepto en el tesoro 60 millones de pesetas a añadir a los veintiuno del cupo fijo.

En segundo lugar, se exigía a la Diputación el pago de una compensación anual por la atribución al erario provincial de los rendimientos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas e Impuesto sobre el Lujo (salvo el que recae sobre el petróleo y sus derivados), lo que el propio Convenio denomina *Compensación por impuestos indirectos*. Para los años 1970 y 1971 esta compensación la fijó el propio texto en 390 millones. A partir de esta fecha la cuantía se determinaría según una cláusula automática referida al tanto por ciento de variación de la recaudación total del Tesoro en el ejercicio inmediatamente anterior sobre el precedente. El inesperado comportamiento futuro de esta fórmula repercutiría veinte años después en las negociaciones del siguiente Convenio.

Y por último una compensación anual por la desgravación fiscal a la exportación satisfecha por el Estado a empresas que tributaban a la Diputación. Al igual que en el caso de la compensación por impuestos indirectos, para los años 1970 y 1971 el importe a satisfacer por este concepto fue establecido en el Convenio en 80 millones de pesetas. En lo sucesivo, la cláusula automática de revisión operaría de forma que se mantuviera la proporción existente entre la cifra de 80 millones señalada y los pagos efectivos que por este concepto hiciera el Ministerio de Hacienda durante 1969 a las empresas navarras.

La aportación fija de 230 millones se hizo efectiva desde 1969 y las compensaciones variables a partir de 1970 con cifras preestablecidas para los dos primeros años. En su conjunto, la aportación del nuevo Convenio vino a suponer una cifra de 1.065 millones de pesetas, lo que supuso nada menos que el 41 por 100 del Presupuesto de la Diputación de 1970. Además, el rendimiento del Impuesto de Lujo por la gasolina supercarburante y el del Especial sobre el petróleo se considera aportación de Navarra al Estado.

EL CONCIERTO ECONÓMICO CON ARABA/ÁLAVA DE 1976

Al tiempo que se aproximaba el vencimiento del Concierto de 1952 con Álava en las castigadas provincias resurgieron iniciativas reivin-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dicativas del derecho abolido, como la iniciada por Tolosa en l965. Reseñaremos algunas otras. El 17 de febrero de 1972 los procuradores familiares por Bizkaia, Martín Fernández Palacios e Ignacio Satrústegui Aznar presentaron una enmienda solicitando la reinstauración del Concierto Económico en Gipuzkoa y Bizkaia dentro del proyecto de la primera ley de Régimen Local que fue devuelto al Gobierno. Tiempo después, el 21 de junio de 1974 la reivindicación del restablecimiento del Concierto se escucha de nuevo bajo la forma de enmienda al segundo Proyecto de Ley de Régimen Local firmada por ocho procuradores familiares vascos: Escudero y Zubiaga por Gipuzkoa, Ezponda y Les Floristán por Navarra, Fernández Palacios y Satrústegui por Bizkaia y Marco Tobar e Ibarra Landete por Álava. La enmienda, rechazada en Cortes, fue apoyada por la inmensa mayoría de las corporaciones locales vascas. Un año más tarde se constituyó una comisión para estudiar el régimen especial de Gipuzkoa y Bizkaia (Decreto 7 de noviembre de 1975). Por fin, fallecido el dictador y aprobada la renovación del Concierto con Álava, el presidente Adolfo Suárez firmó el citado Decreto Ley 20/1976, de 30 de diciembre que deroga —por encima de su cadáver— el lesivo decreto de Franco de 1937.

La sexta renovación del Concierto Económico se plasmó en el Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, tan solo para la provincia de Araba/Álava como había querido el Caudillo en su día. Faltaba poco más de un mes para que expirase el Concierto de 1952. En tan sólo seis meses la Comisión Negociadora Mixta, creada por Orden Ministerial de 10 de marzo de 1976, dio por concluidos sus trabajos, un lapso de tiempo brevísimo si se tiene en cuenta el empleado por los negociadores del Convenio de 1969. Este Real Decreto se inspiró plenamente en el Convenio navarro hasta el punto de que toda la parte de potestades y armonización tributaria es una copia casi literal. Una evidencia tan clara como poco publicitada.

La gran diferencia entre ambos instrumentos radicaba en el diseño de la relación financiera y, en concreto, el método de cálculo del cupo o aportación económica. El modelo alavés, decíamos, más parece una descentralización de la gestión tributaria pues carece de la competencia normativa del Convenio y cuantifica la aportación por agregación de cupos parciales por cada una de las figuras impositivas. Estos se determinan según una estimación de lo que el Estado hubiese recaudado por esos conceptos directamente en el Territorio foral. Del montante total

ISBN: 978-84-7777-695-6

de los cupos parciales se descontaba, en concepto de compensación, una cifra por los gastos de la Diputación en la gestión que se ahorraba el Estado. Todas las cifras eran negociadas. La cifra final del cupo a pagar el primer año (1977) fue de 2.989 millones de pesetas con una cláusula de actualización anual.

El Concierto de 1976 así pergeñado será por expreso deseo del Estatuto de Gernika la base jurídica para la novación del Concierto de 1981. Dejando aparte el peculiar modelo de cómputo del cupo, el texto alavés sigue al Convenio a excepción de pequeños detalles en la armonización tributaria. La senda hacia el modelo único es ya muy visible. Los negociadores navarros de 1969 habían asentado, sin sospecharlo, los fundamentos del modelo de Concierto y Convenio del futuro periodo constitucional porque el Concierto de 1976 se convierte en la pieza que los conecta. Inspirado en el Convenio de 1969 sirve de apoyo estatutario al moderno Concierto de 1981 y éste, a su vez, es la fuente del Convenio de 1990.

El sistema de cupos alavés, heredero de los viejos conciertos, además de obsoleto y escasamente objetivo constriñe la autonomía foral. Por eso los negociadores de 1981 lo abandonarán y sustituirán por el actual modelo de cupo, adaptando y perfeccionando la noción del cupo contributivo único con ajustes a la recaudación del Convenio de 1969. El método de cálculo del cupo alavés fijaba una serie de cuantías de cupos parciales, una para cada figura tributaria, en función de su rendimiento. De la suma de estos cupos se restaba una cifra acordada por gastos compensables y la diferencia resultante era el cupo líquido que debía ingresar la Diputación en el Tesoro. El Concierto de 1976 señaló catorce cupos parciales que sumaban 4.359 millones de pesetas y fijó la cuantía de los gastos compensables a favor de la Diputación en 1.370 millones de pesetas. El cupo líquido era, por consiguiente, el señalado de 2.989 millones de pesetas para el año 1977. Este Concierto incorporó un mecanismo de actualización automática de las cifras para cinco años. Cada cupo parcial se actualizaría según el incremento porcentual de la recaudación del Estado por ese tributo en ese año. Sumados todos, el incremento porcentual total resultante se aplicaba a la cuantía de los gastos compensables. De ahí se derivaba el cupo líquido correspondiente. Cada cinco años estaba prevista una revisión especial de las cuantías para lo que debían realizarse los oportunos estudios económicos.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tabla 9

Cupos parciales 1977	Pesetas
Contribución Territorial Rústica	13.800.000
Contribución Territorial Urbana	104.000.000
I. sobre los Rendimientos del Trabajo personal	775.000.000
I. sobre las Rentas del Capital	375.000.000
I. Industrial:	
a) Cuota de Licencia	95.000.000
b) Cuota de Beneficios	105.000.000
I. sobre Sociedades	700.000.000
I. sobre Sucesiones	82.000.000
I. sobre Transmisiones y P. A. J. Documentados:	
a) Transmisiones Patrimoniales	360.000.000
b) Actos Jurídicos Documentados	262.000.000
I. Gral. sobre el Tráfico de las Empresas	1.200.000.000
I. sobre el Lujo	275.000.000
I. sobre la Cerveza y bebidas refrescantes	11.500.000
Tasas Fiscales	700.000
TOTAL	4.359.000.000
Gastos compensables	1.370.000.000
Cupo líquido a ingresar por la Diputación Foral al Estado en el ejercicio de 1977	2.989.000.000

Fuente: Real Decreto 2948/1976, Concierto Económico con Álava.

Las disposiciones generales siguen al Convenio y copian las referentes a las competencias de ambas administraciones. Nos interesa reseñar el reconocimiento expreso a las amplias facultades de la Diputación alavesa «para mantener y establecer, respecto de los Impuestos concertados, el sistema tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a lo dispuesto en el presente Real Decreto, a los pactos internacionales, ni se refieran a rentas o tributos propios del Estado» o a la competencia de la Hacienda Foral para gestionar e inspeccionar «los tributos concertados, pudiendo recabar de los organismos y funcionarios públicos cuantos datos estime precisos para la fiscalización y exacción de los Impuestos que a ella compete. A estos efectos ostentará en

ISBN: 978-84-7777-695-6

Álava las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública en territorio de régimen común».

Las normas de armonización tributaria son traslación literal de las del Convenio del 69 excepto en determinados matices que cada texto mantuvo por diferente motivo siendo el más destacable el distinto criterio o punto de conexión acordado para la exacción del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas que arranca, como hemos señalado, en las negociaciones del Convenio/Concierto de Calvo Sotelo. Navarra había consensuado en 1969, como razón principal del reparto competencial la condición Navarra de los accionistas o partícipes de las sociedades, además de atender a la territorialidad de los negocios o de las inmovilizaciones. En tanto que el Concierto, fiel a sus precedentes, articula el reparto en función del lugar de realización de las operaciones, lo que lleva a un deslinde más minucioso de los diferentes tipos de entregas de bienes y prestaciones de servicios y, en consecuencia, mayor precisión en la determinación de la cifra relativa de negocios aplicable a las sociedades que debían tributar a ambas administraciones por operar simultáneamente en los dos territorios. Este criterio territorial se extiende, por economía de gestión, a varios de los hechos imponibles del Impuesto sobre las Rentas de Capital, en aquel tiempo a cuenta del General sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Concierto no dota de competencia a la administración tributaria alavesa sobre el Impuesto del Tabaco ni sobre los Impuestos Especiales sobre la fabricación de Alcohol que sí eran reconocidos a Navarra en el Convenio pero, en el caso del tabaco, considera su recaudación por la administración del Estado como una aportación más de Álava al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

Aparte de las indicadas, las características más interesantes del Concierto alavés de 1976 fueron la creación de una Comisión Coordinadora de la gestión tributaria, copia de la de Navarra, y el plazo de vigencia dado al texto, según costumbre, de veinticinco años. En concreto, hasta el día 31 de diciembre de 2001. Esta fecha fija de expiración, dada la necesaria conexión legal, fue asumida por el Concierto de 1981 para la CAPV con las imprevistas repercusiones de índole jurídica y política acontecidas al punto de su renovación en el primer año del siglo XXI. Una vez resueltas, la renovación del Concierto del año 2002 le otorgaría duración indefinida equiparándolo al Convenio con Navarra.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El Concierto de 1976 no contempla todavía la institución de la Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos, prevista en el Convenio (pero no constituida). Y prevé que las cuestiones que pudieran surgir entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Álava en orden a la interpretación de las normas del propio Concierto se resolverían siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la expresada Corporación y que, en caso de discrepancia, dictaría resolución el Ministerio de Hacienda contra la que la Diputación de Álava podría interponer recurso contencioso administrativo. Si las discrepancias entre Administraciones tuvieren causa en la interpretación o aplicación de los tributos para los que la Diputación venía obligada a aplicar las mismas normas sustantivas que las establecidas en cada momento en territorio común, la cuestión debía ser sometida a la Dirección General competente que dictaba resolución impugnable por la Diputación ante el Ministerio de Hacienda con posibilidad de interponer recurso contencioso administrativo contra su decisión.

Tras esta travesía, Convenio y Concierto llegarán al puerto protegido por la Constitución de 1978 que rescata el modelo para Bizkaia y Gipuzkoa pero les mantendrá en alerta permanente.

Tercera parte

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 7
Respaldo constitucional

LA REFORMA FISCAL DE FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ

La **reforma fiscal** en España fue una de las promesas electorales de la mayoría de los partidos políticos para las elecciones legislativas del 15 de junio de 1977. Hubo un amplio consenso en querer cambiar la actitud del contribuyente español, proverbialmente incumplidor, y transformarlo en responsable de modo que el pago de los impuestos debía ser título de dignidad ciudadana y fuente de derechos.

En la senda de la recuperación del Concierto para Bizkaia y Gipuzkoa, el proyecto de Autonomía provisional de la Asamblea de Parlamentarios Vascos[105], acordado tras las elecciones, incluyó por unani-

[105] La Asamblea de Parlamentarios Vascos se constituyó el 19 de junio de 1977, en ella se integraron todos los diputados y senadores electos en las cuatro provincias, a excepción de los parlamentarios navarros de la Unión de Centro Democrático (tres di-

ISBN: 978-84-7777-695-6

midad un artículo 8.º que indicaba que *el actual Concierto Económico con Álava recupera su tradicional figura de Concierto Económico con las Vascongadas*. Es evidente que la supervivencia del Convenio y Concierto fue decisiva en su reposición para Gipuzkoa y Bizkaia. Pero también es cierto, como apunta Gregorio Monreal, que resultaba muy difícil tender una cúpula institucional común para los cuatro territorios forales sobre una Álava con su propio Concierto, una Navarra con Convenio y sobre Gipuzkoa y Bizkaia sometidas al régimen hacendista del Estado[106].

Los Pactos de la Moncloa del mes de octubre de 1977 incluyeron un programa fiscal que apuntaba los criterios de la reforma tributaria basado en el modelo de sistemas fiscales del resto de países europeos, aunque la reforma se aplicó con lentitud. El núcleo central del nuevo sistema tributario fue la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, que sustituyó los viejos impuestos por las dos nuevas figuras primordiales que no entrarían en vigor hasta 1979, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. En 1980 se creó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sucesor de los antiguos sobre los *derechos reales*. En la imposición indirecta fue determinante la entrada de España en la CEE en 1986 que supuso la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Ese mismo año también se reformaron los Impuestos Especiales y se adaptaron las Rentas de Aduanas a la normativa de la CEE. En 1987, se creó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La primera fase de la reforma, en 1977, facilitó la acción de control tributario a través de la obligada colaboración de las entidades de crédito levantando el secreto bancario, tipificó el delito de fraude fiscal, y, entre otros, incorporó al sistema tributario el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas como medida de control de las rentas. En compensación, concedió un plazo para la regulación voluntaria y sin sanción de la situación fiscal de las personas físicas y sociedades (amnistía fiscal).

---

putados y tres senadores en la provincia, del total de cinco y cuatro parlamentarios respectivamente que se oponían a la integración de Navarra en una autonomía conjunta).

106 MONREAL ZIA, Gregorio, JIMENO ARANGUREN, Roldán, TAMAYO SALABERRIA, Virginia, *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*, Diputación Foral de Gipuzkoa, Donostia, 2005, pág. 18.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En concreto, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas fiscales urgentes, estableció un impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, exigible *en todo el territorio español,* y un impuesto excepcional y transitorio sobre las rentas del trabajo personal de los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hicieran sus veces, y sobre las demás rentas, en cuanto excedieran de setecientas cincuenta mil pesetas. Modificó el Impuesto sobre el Lujo. Creó el Fomento Fiscal al Empleo por el que las personas físicas sujetas a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, a la Cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y las Entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades podrían deducir de las cuotas de los respectivos impuestos el veinte por ciento de la retribución correspondiente a cada nuevo puesto de trabajo efectivamente incrementado, siempre que su retribución no excediera del doscientos cincuenta por ciento del salario mínimo. Posibilitó, como queda dicho, una regularización voluntaria de la situación fiscal de modo que los sujetos pasivos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas pudieron, dentro del primer trimestre de mil novecientos setenta y ocho, regularizar voluntariamente su situación tributaria por las rentas percibidas en el año mil novecientos setenta y seis, mediante la presentación de la oportuna declaración sin sanción ni recargo alguno incluso por las cuotas que, en su caso, procedía liquidar por los impuestos a cuenta del general sobre la renta. E introdujo, con más entusiasmo que voluntad, el tipo de *delito fiscal* en el Código Penal[107].

Sus disposiciones finales primera y segunda tuvieron en cuenta el régimen de Concierto y Convenio:

> Primera. Se autoriza al Ministro de Hacienda para dictar las disposiciones y adoptar las medidas necesarias para la ejecución y desarrollo de la presente Ley, así como para adaptarlas, con la intervención de su Diputación Foral y conforme a su régimen privativo, a la provincia de Álava.

[107] Por fraude de impuestos en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas penado con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> Segunda. Para la aplicación de los impuestos de la presente Ley en Navarra se estará a lo dispuesto en el vigente Convenio Económico respecto a la armonización de los regímenes fiscales común y foral. La armonización prevista en el citado Convenio deberá ser realizada en el plazo de dos meses a contar desde la publicación de esta Ley.

En consecuencia y siguiendo el procedimiento indicado, mediante la Orden de 26 de enero de 1978, sobre adaptación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal a la provincia de Álava dispuso el Ministerio las normas precisas para regular los diversos aspectos de la referida ley que por su naturaleza así lo exigen, ya que las restantes medidas urgentes no adaptadas por la citada orden se aplicarían en dicha provincia de conformidad con lo establecido con carácter general en el texto regulador del Concierto Económico. No nos consta que hubiese negociación o acuerdo con la Provincia. En Navarra, la Diputación Foral, por Acuerdo de 2 de marzo de 1978, aprobó un Texto para la armonización de los regímenes fiscales común y foral de Navarra sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

El 4 de enero de 1978, el Gobierno de España, mediante un Decreto-ley creó el Consejo General Vasco como institución preautonómica vasca que existió hasta abril de 1980 cuando, una vez aprobado el estatuto de autonomía del País Vasco y realizadas las elecciones autonómicas, se formó el primer Gobierno Vasco. Como recuerda Uriarte, la negociación preliminar del Concierto la inició el Consejo General Vasco el 19 de octubre de 1979. El primer paso se dio en aquella fecha, solo seis días antes de la celebración del Referéndum por el que se aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco. Ese día, el Ministro de Hacienda, Jaime García Añoveros, visitó Bilbao para entrevistarse con el Presidente del Consejo General Vasco, Carlos Garaikoetxea, que pocos meses después sería elegido Lehendakari del Gobierno Vasco[108].

[108] URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, «El Concierto Económico: concepción, negociación y críticas». En: *Iura Vasconiae: Revista de Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia*. Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2014, n.º 11, págs. 71-118.

ISBN: 978-84-7777-695-6

LA CONSTITUCIÓN DE 1978 Y EL ESTATUTO DE GERNIKA

La Constitución española de 1978 abre un nuevo escenario jurídico y político que se topa con el Convenio de 1969 y el Concierto de 1976 vigentes y plenamente activos a los que no reconoce expresamente. Lo explicaba el profesor Monreal: «*En absoluto estaba claro que una posible nueva Constitución reconociera los Conciertos que suprimió Franco*. (…) *Los partidos nacionalistas veían en la devolución del Concierto una mera expresión de la amnistía; mientras que en el conjunto del Estado se hablaba de privilegio intolerable y de institución medieval*[109]». El texto constitucional ni siquiera contiene una habilitación manifiesta para darles cobertura. No cita al Convenio ni al Concierto. Si se entendió que sí lo hacía fue por la vía del reconocimiento de los derechos históricos mencionados en la polémica, incierta y muy estudiada disposición adicional primera que dice:

> La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Esta ambigua redacción no aclara si se permite a las comunidades autónomas del País Vasco y de Navarra ostentar la soberanía tributaria que confiere el Convenio/Concierto y que se niegan a cualquier otra Comunidad Autónoma. Como explican Monreal y Jimeno[110]:

> En otoño de 1978, se desconocía si tales derechos históricos permitirían la recuperación o implantación en Vasconia de instituciones propias. Algo parecía evidente, sin embargo: si algún derecho histórico cabía reivindicar era el Concierto Económico de Gipuzkoa y Bizkaia, suprimido violentamente por el general Franco. La devolución constituiría un acto de pura amnistía. (…) La incertidumbre recaía sobre los dos elementos interrelacionados entre sí que figuran en la disposición adicional primera, es decir, acerca del marco constitucional y acerca de los derechos históricos.

---

109 MONREAL ZIA, Gregorio, JIMENO ARANGUREN, Roldán, TAMAYO SALABERRIA, Virginia, *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*, Diputación Foral de Gipuzkoa, Donostia, 2005, págs. 18-19.

110 MONREAL ZIA, Gregorio y JIMENO ARANGUREN, Roldán, «El Concierto económico: génesis y evolución histórica». En: *Iura Vasconiae*, 6/2009, 647-708. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia. Donostia: 2009, pág. 693.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Aclara Hucha Celador[111]:

> Tan arraigada estaba la identificación subliminal entre la disposición adicional primera y la existencia de un régimen tributario privativo de los territorios forales que ni siquiera los arts. 156 a 158 de la CE (integrados en el bloque de la Constitución financiera) se preocupan de aclarar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pergeñado en dichos preceptos no es de aplicación a los territorios forales o, mejor dicho, a las Comunidades Autónomas o Forales cuando dichos territorios accedieran a la autonomía.

La cuestión fue objeto de diversas interpretaciones y, muchos años después, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1988, vino a reconocer la imagen identificable de la foralidad vasca:

> «La Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma de poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones "históricas" anteriores. En este sentido, y desde luego, la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento, de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues será de la misma disposición adicional primera CE, y no de su legitimidad histórica, de donde los derechos históricos obtendrán o conservaran su validez y vigencia (…) lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su "foralidad", pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía institucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar, tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder, la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos recognoscibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar».

---

[111] HUCHA CELADOR, F. de la, *El Régimen Jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, Donostia-San Sebastián, 2006, pág. 41.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En cualquier caso, Navarra mantuvo sin perturbación el Convenio y Araba/Álava hizo lo propio con el Concierto hasta que el Estatuto de Gernika, aprobado en referéndum el 25 de octubre de 1979, incorporó al ordenamiento jurídico un Concierto Económico para las tres provincias de la Comunidad Autónoma Vasca. Dispuso expresamente que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas por el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios pero respetando el papel tradicional de las Diputaciones forales que *recaudan, gestionan, liquidan e inspeccionan todos los impuestos, salvo la renta de aduanas y los monopolios fiscales*. La gran novedad del nuevo modelo radica en el cambio de titularidad del Concierto Económico, hasta entonces de cada una de las tres provincias y ahora propio y único de la nueva Comunidad Autónoma. Con el Estatuto se iniciaba una nueva etapa, tan dinámica o más que las precedentes pero también muy complicada pues, una vez recuperado, se trataba de definir, materializar y aprobar el Concierto Económico.

Tras la aprobación de la Constitución se había roto el consenso político y en este clima se produce la segunda fase de la Reforma Fiscal que tuvo lugar entre los años 1979 y 1982 con importantes medidas. Vieron la luz los nuevos impuestos directos: sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 44/1978, de 8 de septiembre y sobre las Sociedades, Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que sustituyeron a los Impuestos «generales» sobre la renta de las personas físicas y las sociedades. Se suprimieron las cuotas proporcionales de la imposición de producto a cuenta (absorbidas por el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas) y otras figuras se transforman en tributos de las Haciendas Locales (Cuotas fijas de Contribución territorial rústica y pecuaria, Impuesto industrial y Contribución urbana). También surgieron nuevos impuestos indirectos mediante el régimen transitorio de la imposición indirecta (Ley 6/1979, de 25 de septiembre) los Impuestos Especiales (Ley 39/1979, de 30 de noviembre) y el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Ley 32/1980, de 21 de junio).

En Navarra, como consecuencia de las leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, los rendimientos que a partir de uno de enero de 1979 fuesen obtenidos en territorio foral tanto por personas físicas como jurídicas debían regirse a los efectos tributarios por las normas dictadas el 28 de diciembre de 1978 por la Diputación de Navarra. Era urgente la necesidad de delimitar la actuación del Estado y de la Diputación foral de Navarra en esta materia para la adecuada exacción de estos impuestos con el fin de evitar fenómenos de do-

ISBN: 978-84-7777-695-6

ble o nula imposición. En tanto que se acordarse una adaptación del Convenio Económico, el Estado, de acuerdo con la Diputación, aprobó varias normas con carácter provisional recogidas en el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre, por el que se establecen normas de carácter provisional para la adaptación del IRPF y del IS en territorios de régimen común y foral. Merced al que fue conocido como «miniconvenio» en ámbitos administrativos, Navarra adecua los criterios técnicos de armonización fiscal y se asegura la posición tras la reforma tributaria. Estas normas provisionales no serían derogadas hasta once años más tarde, con la aprobación del nuevo Convenio Económico por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

EL CONCIERTO ECONÓMICO DE 1981

La Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (entrada en vigor 1 de junio de 1981) es el hito trascendental en el proceso, en el que sus negociadores tuvieron como referente indirecto el Convenio navarro. Presidían los Gobiernos respectivos Adolfo Suárez y Carlos Garaikoetxea. A la decidida voluntad política de ambos se atribuye la revitalización del régimen concertado. El artículo 41.1 del Estatuto vasco dispuso que las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrían reguladas mediante el sistema foral tradicional de, subrayemos la dual nominación, Concierto Económico o Convenios. Reflexiona así Garaikoetxea:

> «En cuanto a sus fundamentos conceptuales, el concierto alavés basaba su atractivo en la mejor recaudación de las cifras «concertadas» con el estado para los diferentes impuestos, mientras que el nuevo Concierto Vasco fue reorientado de acuerdo con una meta que siempre me había propuesto por mi experiencia en Navarra, y que Uriarte defendió perfectamente: establecer una auténtica Hacienda autónoma, en la que se calculara una contribución a las cargas generales del Estado por las competencias que éste no hubiera transferido a la comunidad y, hecha esta aportación, disponer de una real autonomía de ingreso y gasto. Era un cambio sustancial que aproximaba la figura del Concierto Económico vascongado al Convenio Económico navarro, estableciendo unas bases conceptuales mucho más interesantes desde el punto de vista del autogobierno»[112].

[112] GARAIKOETXEA, Carlos, *Euskadi: La transición inacabada. Memorias políticas*. Editorial Planeta. Barcelona 2002, pág. 155.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En palabras de Pedro Luis Uriarte:

> La recuperación del Concierto Económico fue consecuencia de una cuidada estrategia del Lehendakari, pues me asignó la misión de recuperar el Concierto Económico para Bizkaia y Gipuzkoa antes de que terminara el año 1980, pues como el Concierto alavés seguía vigente, dado que no lo eliminó la dictadura franquista, la Comunidad Autónoma vasca nacía, en este decisivo ámbito, absolutamente desequilibrada: dos Territorios Históricos sometidos al régimen común y con una Hacienda estatal y el tercero con Concierto Económico y Hacienda Foral[113].

La disposición adicional primera de la Constitución proclama que «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales». Y añade que «La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía». Esta trascendental disposición fue objeto de intenso debate político entre los constituyentes y es hoy, casi cuatro décadas después, generosa fuente de inspiración en los análisis jurídico-políticos. Consecuencia de ella, el artículo 41 del Estatuto Autonomía para el País Vasco o Estatuto de Gernika, Ley Orgánica 8/1979, de 18 de diciembre, establece que las relaciones de orden tributario entre el Estado y la CAPV vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios. Debemos resaltar la mención expresa a la voz Convenio como equivalente a Concierto del texto, aprobado en octubre de 1979, y situarla en su contexto histórico político. Con independencia de si la referencia traía causa de la eventual incorporación de Navarra a la CAPV, interpretación admisible, lo que es claro es que desde el punto de vista técnico puso en evidencia la equivalencia de ambos sistemas. El mismo artículo 41 fijó las bases sólidas del sistema de cupo.

A los pocos meses de la aprobación del Estatuto, en mayo de 1980, se reunieron por vez primera los comisionados de ambas administraciones presididas por el ministro Jaime García Añoveros y el Consejero de Economía y Hacienda Pedro Luis Uriarte:

---

[113] URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, «El Concierto Económico: concepción, negociación y críticas». En: *Iura Vasconiae: Revista de Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia*. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia. Donostia-San Sebastián, 2014, n.º 11, págs. 71-118.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> «Pedro Luis Uriarte, por su lado, ya estaba labrándose un merecido prestigio como consejero de Economía y Hacienda solvente y riguroso, que había sabido dirigir magistralmente la negociación del Concierto Económico, mejorando sustancialmente el concierto preexistente en Araba, tanto en sus principios como en los resultados económicos para el territorio alavés»[114].

Uriarte recuerda que «para hacer realidad ese extenso y complejo texto, hubo que afrontar la negociación más dura, y de mayor significación, para el Estado y el País Vasco, de toda la etapa del desarrollo autonómico»[115]. Las negociaciones no avanzaron como era de desear y terminaba el año sin resultados. La exigencia legal de que el nuevo Concierto debía inspirarse en el modelo alavés de 1976, obsoleto particularmente en el área financiera y mermado en la capacidad normativa para el IRPF —competencia que conservó Navarra al suprimirse el sistema del Impuesto General sobre la Renta y sus Impuestos a cuenta— fue un severo lastre para los negociadores vascongados que percibían el Convenio navarro como umbral mínimo. El presidente del Gobierno, Adolfo Suárez, viajó a la CAPV el 9 de diciembre y su reunión con el lehendakari Garaikoetxea permitió desbloquear la complicada situación negociadora. Ambos dirigentes convinieron en que los comisionados vascos pasasen el mes de diciembre en Madrid para intentar sacar adelante el proyecto.

Los principales escollos se encontraron en la capacidad normativa para los impuestos directos, aceptada para Sociedades y negada para el IRPF, y sobre todo en la metodología del Cupo, el área más deficiente por su arbitrariedad y falta de precisión técnica en los antecedentes próximos, el Concierto Alavés de 1976 y el Convenio de 1969, y que era preciso diseñar *ex novo*. En la recta final de las negociaciones se alcanzaron los acuerdos necesarios en materia de armonización tributaria y en la metodología del Cupo, que se acomodó al esquema esbozado por el artículo 41 del Estatuto. En este momento quedó fijado el famoso índice de imputación del 6,24 por ciento[116]. El 29 de diciembre firmaron el

---

114 GARAIKOETXEA, Carlos, *Euskadi: La transición inacabada. Memorias políticas*. Editorial Planeta. Barcelona 2002, pág. 155.

115 URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, «El Concierto Económico: concepción...», *op. cit.,* págs. 71-118.

116 Explica Uriarte, *op. cit.*: «Tras meses de negociaciones técnicas, lo cerramos, mano a mano, el Ministro de Hacienda y yo, en los últimos días de la negociación. Este por-

ISBN: 978-84-7777-695-6

acuerdo. El Gobierno Vasco y el Consejo de Ministros español aprobaron el texto pactado al día siguiente, el 30 de diciembre de 1980 (aunque el Proyecto de Ley se aprobó el 23 de enero de 1981), y posteriormente lo hicieron las Juntas Generales de Bizkaia, Gipuzkoa y Araba, por este orden, en los primeros días de 1981.

Por tratarse de un pacto cerrado se vio la conveniencia de que el trámite ante las Cortes se hiciese bajo la forma de proyecto de ley de artículo único, ante el que cabe aprobación o rechazo pero no enmiendas parciales. En el posterior debate en las Cortes, en un nuevo e inesperado clima político de involución autonómica y democrática tras la dimisión de Adolfo Suárez y el intento de golpe de Estado del 23 de febrero y la formación de un nuevo gobierno español el 25 de febrero de 1981 presidido por el hasta entonces Vicepresidente Leopoldo Calvo Sotelo, el portavoz del grupo socialista, el navarro Carlos Solchaga, tuvo una dura intervención en contra del trámite del proyecto como ley de artículo único y defendió la posibilidad de enmendar lo pactado por los representantes políticos de los territorios afectados, hasta el punto de que el PSOE presentó una enmienda a la totalidad. La mayoría de UCD permitió aprobar el proyecto. Nueve años después, Solchaga, convertido en ministro de Hacienda del Gobierno socialista, utilizará su denostada figura del proyecto de ley de artículo único para tramitar el Convenio navarro.

En páginas siguientes analizaremos con cierto detalle las características tanto del Concierto de 1981 como del Convenio de 1990, a los que podemos calificar como el modelo vigente. Adelantamos como notas singulares del Concierto de 1981 las que siguen:

— Se consolida como un modelo paccionado, tanto la Ley del Concierto como las Leyes Quinquenales de Cupo. Vino a legitimar demo-

centaje de contribución del 6,24 %, que todavía subsiste, fue establecido tomando como referencia el peso del PIB vasco, a coste de los factores, sobre el PIB total estatal, modulado por la situación de profunda crisis económica que padecía Euskadi que se estaba traduciendo en un desplome muy intenso de su PIB y condicionado por el pobre conocimiento estadístico de la realidad económica territorial del Estado, en 1980. Este es uno de los elementos nucleares del Concierto de 1981, y como resultado de la aplicación de ese porcentaje a las cargas generales del Estado, antes indicadas, resultó un Cupo Bruto provisional para 1981 de 116.979 millones de pesetas. Al dividir esta cantidad entre la de cargas generales del Estado no asumidas por la Comunidad Autónoma, el porcentaje resultante es algo mayor (un 6,29 %)».

ISBN: 978-84-7777-695-6

cráticamente el histórico sistema de financiación de los territorios forales y a apuntalar su futuro, y el del Convenio, consolidando la necesidad de pacto para cualquier modificación futura.

— Se subroga en el plazo de vigencia del Concierto Alavés de 1976, veinticinco años, lo que limitó su vigencia hasta 2001 con las consecuencias que más adelante se comentan.
— Fija nuevos principios generales de armonización.
— Establece la autonomía tributaria en la capacidad normativa propia, si bien una parte debe ser idéntica a la común, y en la de gestión y son sujetos de las competencias los Territorios Históricos que la ejercen a través de las Diputaciones Forales. Las competencias no alcanzan a los tributos que integraban la Renta de Aduanas, los vinculados a los monopolios fiscales y los aplicados a alcoholes. Supuso la necesidad de crear una nueva Administración Tributaria en los territorios de Vizcaya y Guipúzcoa.
— Diseña una nueva metodología para el cómputo de la aportación al sostenimiento de las cargas generales del Estado.
— Cuaja la particularidad del riesgo unilateral, ya que la contribución anual a las cargas generales del Estado no asumidas es una cuantía que no depende de los recursos obtenidos por la CAPV sino de la cifra fijada en los Presupuestos Generales del Estado.
— Define y materializa el principio de equilibrio financiero que inspirará en adelante toda modificación del marco competencial en el marco del Concierto y del Convenio.

Para su principal negociador entonces y hoy apasionado propagandista, Pedro Luis Uriarte Santamaría, el Concierto desde el punto de vista político permitió que el Estatuto de Autonomía fuera políticamente acordado y posteriormente ratificado por referéndum ya que fue una *condictio sine qua non;* decantó el panorama político, diferenciando a los partidos que aceptaron el Estatuto y el Concierto de los que lo rechazaban; supuso un factor de estabilidad al permitir identificar autonomía con bienestar y evitó un grave problema a España, al estabilizar la situación política vasca que sin Concierto hubiera sido explosiva[117].

[117] URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, «El Concierto Económico: concepción...», *op. cit.,* págs. 71-118.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El nuevo marco de la organización autonómica del Estado dibujado por la Constitución de 1978, con la asunción progresiva de competencias por parte de las Comunidades Autónomas que las situaban en niveles similares y aun superiores a Navarra y, particularmente, el impulso que el Concierto Económico de 1981 daba al despegue de la CAPV, dejó a la Comunidad Foral en rezagada posición en la desatada carrera autonomista de la época. Navarra perdió la delantera y sus instituciones quedaron obsoletas. Con el Convenio de 1969 superado y desfasado, tuvo que esperar a contar con su propio «estatuto de autonomía» para lograr su encaje en el nuevo marco constitucional.

Entretanto, la reforma fiscal de Fernández Ordóñez de inspiración europea obligó, como hemos dicho, a adaptar provisionalmente para Navarra los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades mediante el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre. La disposición final primera de esta norma señaló que «en el plazo de tres meses (...) se procederá a iniciar la actualización del Convenio Económico, mediante la correspondiente negociación». Pero previamente, Navarra tuvo que recorrer la peculiar vía por la que accedió al nuevo sistema estatutario constitucional culminada en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA). Se trata del original estatuto de autonomía navarro al que la Hacienda Foral tuvo que esperar para afrontar las negociaciones del nuevo, y ya urgente, Convenio Económico[118]. El artículo 45 de la LORAFNA asegura que en virtud de su Régimen Foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.

Aun así, y pese a que la LORAFNA fue aprobada en 1982, las negociaciones no se iniciaron hasta que en 1983 se ocupó de la administración central un gobierno socialista, y todavía se suspendieron por causa de las elecciones forales. Ello no impidió que en otoño de 1985, ante la inminente implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, Navarra se sumara a la reivindicación vascongada y alcanzase, tras la CAPV, las

[118] La doctrina del Tribunal Constitucional sostiene que Navarra se configura dentro del marco constitucional «como una Comunidad Autónoma», respecto de la que la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento de su Régimen Foral, se erige como una norma equivalente a un Estatuto de Autonomía [SSTC 16/1984, de 6 de febrero, FJ 3; y 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4 a)].

ISBN: 978-84-7777-695-6

competencias de su gestión con acuerdo en las normas armonizadoras y ajustes de la recaudación.

Por otra parte, este excepcional y discutido acceso de Navarra a la autonomía —que se consumó a espaldas de la ciudadanía, sin la intervención de todas las fuerzas políticas ni de las instituciones locales y sin referéndum— había forjado, primero sobre el Real Decreto de 26 de enero de 1979 y luego sobre la LORAFNA, un proceso también especial de transferencias acordado en 1984. Se establecía que, en tanto permaneciera en vigor el Convenio de 1969, Navarra debía asumir completamente la financiación de los servicios que le fueran transferidos. Es evidente que, en tales términos, los gobernantes navarros no tenían ninguna prisa en ejercer a costa del erario foral, por ejemplo, las muy costosas competencias de Salud y Educación. Porque el Convenio de 1969 no preveía ninguna fórmula de ajuste financiero al respecto. No obstante, y dado que la muy reducida cuantía de la aportación (que llegó a ser de signo negativo, como se verá) no comprometía los presupuestos, el Gobierno de Navarra, para mantener la imagen y no quedar descolgada del pelotón, optó por la asunción, a su costa, de algunas competencias de menor relevancia económica.

La LORAFNA establece que «en virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico», en el que se determinarán «los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado». Pero precisa que «Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969», entre los cuales se encuentra, que la Diputación de Navarra «tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Decreto-ley o a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado»[119]. Además, en materia de administración local, corresponden a Navarra «las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en el Real

[119] Apartado 1 de la disposición única del título preliminar del Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Decreto-Ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925 y disposiciones complementarias»[120].

Aprobada la LORAFNA, la maquinaria de la Hacienda Foral se puso en marcha para actualizar el Convenio Económico. Los funcionarios hicimos nuestro trabajo pero el compás político era otro. Mientras, en el ámbito tributario, la tercera fase de la Reforma Fiscal tuvo lugar entre 1983 y 1986 con retoques en la imposición directa como la reforma parcial del IRPF (Ley 48/1985, de 2 de agosto), si bien parte de la reforma, referente a plusvalías y minusvalías, entró en vigor el 2 de octubre de 1985 y que junto a la Ley 5/1983 y la Ley 14/1985, desdibujó el carácter sintético del impuesto; con medidas orientadas a la represión del fraude fiscal, así la modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 10/1985, de 20 de abril), la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Ley Orgánica 21/1985, de 29 de abril) o el Régimen fiscal de determinados activos financieros (Ley 14/1985, de 29 de mayo).

Y de manera destacada la obligada adaptación tributaria por la entrada en la Comunidad Europea el 1 de enero de 1986 con la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 30/1985, de 2 de agosto) y los nuevos Impuestos Especiales (Ley 45/1985, de 23 de diciembre). Estas adaptaciones se dieron en tiempo y forma para el Concierto, por la Ley 49/1985 de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto al nuevo régimen de la Imposición Indirecta y, con injustificable retraso (puesto que fue acordado en otoño y aprobado por el Parlamento Foral el día 10 de diciembre de 1985), la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de Adaptación del Convenio Económico al nuevo régimen de la Imposición Indirecta. Ambas regulan en los mismos términos las competencias en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido con afortunada innovación en los puntos de conexión e introducen, con menor fortuna como se verá, los ajustes financieros al consumo intentando respetar la autonomía en la gestión. Un aspecto de gran interés al que dedicamos un ulterior capítulo.

Acompasados con el Gobierno Vasco, en otoño de 1985 afrontamos en Navarra la adaptación al IVA bajo la dirección de Javier Garde y la guía siempre perspicaz de Javier Muruzábal, *los chicos de Lizarrondo.* Las simulaciones con ordenador de la experta Ana Fernandez Militiño

120 Art. 46.1 a) LORAFNA.

ISBN: 978-84-7777-695-6

nos mostraban un mundo desconocido de la gestión tributaria tan traumático como inevitable. Un cambio trascendental que incluía la insólita opción de devolver dinero a los sujetos pasivos. De embolsar cómodamente las cuotas por el ITE y el Lujo de las grandes empresas Hacienda pasó a recolectar calderilla por todos los rincones de la economía. Una revolución que costó años asimilar y que siempre ha tenido brechas. Así surgieron, o se perfeccionaron, los denominados *Ajustes a la recaudación*, mediante fórmulas que prontamente advertimos imperfectas y sobre lo que paternalmente se nos pidió silencio. Hasta que treinta y seis años más tarde Navarra ha claudicado y resignado a la caja única.

Llegó después la Ley 2/1990, de 8 de junio, de adaptación del Concierto Económico a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos como consecuencia de la nueva regulación del sistema financiero local y, concretamente, del sistema tributario de las entidades locales. Y la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de modificación parcial del Concierto, por la necesidad de actualizar los términos de concertación del Impuesto sobre Sociedades y por ello también en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1990

Fue el Convenio de 1990 el que, con cierto retraso, colocó a la Hacienda navarra en la historia moderna. El consejero José Antonio Asiáin confió la tarea a Javier Muruzábal, director general del Departamento, que formó un grupo leal de técnicos con Pedro Ugalde, Blas los Arcos, Jesús Ugarte, Emilio Casado, Alfonso Telletxea y el autor de estas páginas. Con el Convenio de 1969 bajo el brazo y el Concierto Económico de 1981 sobre la mesa a modo de mapa nos adentramos con ilusión y sentido histórico en un mundo inexplorado que, por vez primera, se abría a nuevas reglas, las de la democracia. Tras año y medio de negociaciones se llegó a un acuerdo y, un día antes de sus vacaciones, el secretario de Estado de Hacienda, un ingeniero aeronáutico llamado Josep Borrell Fontelles, vino a Pamplona con su equipo de altos cargos para la solemne firma. Antes de acceder al Salón del Trono, Borrell visitó la planta noble del Palacio de Navarra y quedó sorprendido de la Historia de Navarra que sucintamente le explicaba el jefe de protocolo, Félix Carmona, «esto no tenemos en Lérida» admitió. Hubo abundante repercusión mediática con prota-

ISBN: 978-84-7777-695-6

gonismo absoluto de los políticos firmantes, ausentes en todo el proceso y desconocedores del asunto.

Es verdad que Navarra copió la metodología del Concierto de 1981, que se apoyó en el Concierto con Álava de 1976 copiado a su vez del Convenio Económico de 1969. Este, el de 1969, fue un texto muy trabajado que requirió más de cuatro años de negociaciones. A Javier Muruzabal Lerga se debe el Convenio de 1990, hoy vigente, como a Javier Lizarrondo Olaiz, otro de nuestros maestros, el de 1969. Parafraseando a Calvo Sotelo, ambos profesionales prodigaron tesón, inteligencia y celo.

Aunque no es del todo cierto, se suele resaltar como característica singular que el Convenio de 1990 es el único en el que la iniciativa para su trámite partió de Navarra y no de Madrid como sucedía ordinariamente en los anteriores convenios. Durante siglo y medio los acuerdos logrados entre ambas administraciones permanecían inalterados durante años, en particular en cuanto a la cifra de aportación económica que pronto quedaba obsoleta a favor de la administración deudora. Causa indubitada de reproche por privilegio. Era por tanto el Estado quien, con mayor o menor dilación, llamaba al orden a Navarra para actualizar el Convenio o, mejor, el Cupo. Si así fue, ¿qué había cambiado en los años ochenta del pasado siglo para que Navarra apremiase la negociación de un nuevo Convenio que, además de obligarle a la financiación a su costa de carísimos servicios como la sanidad y la educación, iba a multiplicar por diez la aportación económica? Como ocurre siempre en estas cuestiones, fueron varios los factores determinantes.

Al menos tres elementos interrelacionados quebrantaron la interesada indolencia del gobierno foral: la presión de los grupos políticos por alcanzar las cotas de autonomía que otras comunidades de menor pedigrí ya disfrutaban, la clamorosa insolidaridad de la Comunidad Foral que conservaba congelado el cupo contributivo desde 1969, y la alarma activada en la administración del Estado al conocer el signo negativo de la aportación económica derivada del imprevisto comportamiento de la fórmula establecida en 1985 para el cálculo de la compensación por impuestos indirectos que revelamos a continuación. De modo que para enero de 1989 se señaló la primera reunión de la Comisión Negociadora. Una Comisión, de naturaleza política y sin soporte jurídico, que culminaría sus trabajos en julio de 1990. En ese mismo tiempo el Gobierno Vasco negociaba a su vez la modificación del Concierto Económico (que se plasmaría en la Ley 2/1990, de 8 de junio), cuyos avances

ISBN: 978-84-7777-695-6

llegaban frescos y apetecibles a la mesa de los negociadores del Convenio Económico.

En este punto conviene detenernos en un aspecto poco conocido de la historia del Convenio Económico que, como se ha anunciado, tuvo gran repercusión en las negociaciones de 1990. Nos referimos al inesperado comportamiento de la citada «compensación por impuestos indirectos».

El Convenio de 1969, se ha dicho ya, rompiendo con la tradición histórica de la contribución de cuantía única y fija, había determinado que la Aportación se compusiera de tres sumandos independientes, a saber: la tradicional aportación fija o donativo foral que se fijó, recordemos, en los célebres 230 millones de pesetas, más una compensación niveladora al consumo de la recaudación de Navarra sobre los impuestos indirectos y la compensación por la desgravación fiscal a la exportación que las empresas navarras recibían del Estado. Recuérdese que este esquema perdió su vigencia a finales de 1985 para dar entrada al nuevo régimen de la imposición indirecta en enero de 1986. En ese año, la suma de los tres conceptos señalados ascendió a 7.200 millones de pesetas lo que supuso un 14 por 100 de los ingresos no financieros presupuestados por la Comunidad Foral. El nuevo régimen de la imposición indirecta, consecuencia de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, trajo consigo la desaparición de un buen número de figuras tributarias que fueron sustituidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido y los reformados Impuestos Especiales. Y con ello la necesaria adaptación del Convenio Económico (que siguió la operada en el Concierto por la ley 49/1985) que, en lo que aquí interesa, suprimió la compensación por la desgravación fiscal a la exportación, ya inexistente, y diseñó una nueva compensación por impuestos indirectos.

La fórmula arbitrada para el cálculo de esta compensación quiso garantizar a Navarra la recaudación que venía obteniendo por los impuestos derogados, para lo cual fijó un coeficiente actualizador de la aquella basado en el incremento promedio anual experimentado en los últimos seis años, en concreto desde el 1 de enero de 1980 hasta el 31 de diciembre de 1985. La cuantía de la compensación era la diferencia entre la recaudación real obtenida por Navarra en la gestión de los nuevos impuestos y la virtual recaudación antigua actualizada según el coeficiente. Si la primera era mayor, porque los nuevos impuestos daban mayor rendimiento que el teórico esperado de los derogados, Navarra entregaría

ISBN: 978-84-7777-695-6

al Estado el exceso; si era menor, porque los nuevos impuestos no alcanzaban el nivel fijado por la actualización de la vieja recaudación, sería el Estado quien compensase a Navarra por la teórica merma. La fórmula así consensuada, que hoy reconoceríamos como hija del principio de equilibrio financiero que rige las negociaciones, perseguía dejar a Navarra en situación igual a la precedente en tanto no se arbitrara un nuevo Convenio Económico.

Sin embargo un hecho, seguramente imprevisto por los negociadores, desestabilizó el propósito del acuerdo. El incremento medio anual de la recaudación por los impuestos derogados del sexenio 1980-1985, una época fuertemente inflacionista, fue del 32,59 por ciento. La aplicación de tan alto coeficiente actualizador, sin corrección alguna de su naturaleza nominal, porque nadie la previó, provocó que el signo de la compensación por impuestos indirectos fuese favorable a Navarra ya desde 1986 con un crecimiento en el tiempo muy acusado. La elevada tasa hizo que los 1.500 millones de pesetas, calculados según la fórmula pactada, para el año 1986 ascendieran a 35.000 millones a favor de Navarra en 1989. Con esta ventaja, es fácil comprender la escasa prisa del gobierno foral en modificar el estatus. Tan comprensible como la creciente premura del Estado en detener aquella bola de nieve cuyo efecto iba a resultar muy costoso al erario y de muy difícil justificación ante las vigilantes Comunidades Autónomas. La sustanciosa cuenta a favor de la CFN en 1990 se consensuó en 70.000 millones de pesetas con un quebranto injusto para Navarra de la importante cuantía correspondiente al primer semestre. Un caudal equivalente a 420,7 millones de euros [algo más de 1.000 millones de euros de 2023] que ayudó a la provincia a hacer frente a la muy elevada factura del nuevo acuerdo.

Por fin, con la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el vigente Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el día 31 de julio de 1990, la provincia abandona el ya desfasado esquema del Convenio Económico de 1969 para acomodarse al Concierto Económico de 1981.

En cuanto al contenido, el nuevo Convenio Económico se aleja sensiblemente del modelo de 1969 para adaptarse al esquema del Concierto Económico de 1981 y su modificación en el mismo año 1990. Recogió también las adaptaciones a la imposición indirecta de 1985, ya mencionadas. Su entrada en vigor fue coordinada con la asunción de los

ISBN: 978-84-7777-695-6

nuevos servicios transferidos (Educación, el 1 de setiembre de 1990 y Salud, el 1 de enero de 1991) y las distintas posiciones cedieron parcialmente llegándose al acuerdo de que la nueva aportación se computase desde el 1 de julio de 1990, punto medio entre ambas pretensiones, mientras el ajuste del Impuesto sobre el Valor Añadido lo haría desde el 1 de enero de 1990 y la armonización tributaria se retrasara al 1 de enero de 1991 (como quería el Estado). El famoso índice de imputación, del que más adelante nos ocuparemos, fue otro de los últimos escollos de la negociación. Mientras los técnicos navarros manejábamos cifras desde el 1,35 por 100 en adelante, el Estado pretendía el 1,62 por 100. La cifra final, ya conocida por histórica, fue el 1,60 por 100 acordada a puerta cerrada en julio de 1990 entre el ministro Solchaga y el presidente Urralburu.

El nuevo Convenio Económico parte de un Título Preliminar bajo la rúbrica disposiciones generales que se desarrolla en seis artículos significativos sobre la potestad tributaria de Navarra y sus límites, la reserva de competencias exclusivas del Estado (incluida la referencia a la aún desconocida alta inspección que ya se reservaba el Estado desde el Convenio 1927), la colaboración mutua en la gestión y el procedimiento para la modificación del propio Convenio.

El texto de 1990 confirma en su artículo 1 que Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, aunque debe respetar los criterios de armonización de régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este Convenio Económico, las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio Económico, corresponden al Estado, así como los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

El texto incorpora los denominados criterios generales de armonización que más adelante glosaremos: 1) adecuarse en terminología y conceptos a la Ley General Tributaria, 2) establecer y mantener una presión fiscal efectiva global no inferior a la existente en el resto del Estado, 3) respetar y garantizar la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español y 4) utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en territorio común, para facilitar el intercambio de información entre administraciones y los datos estadísticos.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Siguen los preceptos que forman el cuerpo de la armonización tributaria propiamente dicha cuya finalidad es establecer unas reglas que, limitando la soberanía de las administraciones competentes, determinen el modo de reparto o atribución de los sujetos pasivos o los hechos imponibles. Este deslinde debe hacerse de tal forma que, facilitando la gestión, su resultado logre un reparto de la recaudación acorde con la finalidad del tributo. En esta parte alumbra el Convenio Económico las principales novedades, que provienen, claro es, del modelo instaurado en el Concierto de 1981. No siempre la regla armonizadora o punto de conexión alcanza plenamente su objetivo. Ocurre, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo no es quien soporta finalmente el tributo (es el supuesto habitual en la imposición indirecta). Y es en estos casos cuando se prevén los mecanismos de ajuste financiero de las recaudaciones. Para los puntos de conexión, destacan los cambios habidos en el Impuesto de Sociedades y en el IRPF. De modo que, para tributar a Navarra por el primero, el anterior Convenio exigía a las entidades tener el domicilio fiscal en Navarra y que la mayoría del capital perteneciera a personas de condición civil navarra y que o bien la mayoría de los negocios se efectuasen en Navarra o bien la mayoría de las inmovilizaciones de la entidad radicasen en territorio navarro, un criterio que hoy vemos como chocante. Para hacerlo por el IRPF se exigía al sujeto pasivo el doble requisito de la vecindad civil foral navarra junto con la residencia efectiva en el territorio.

El nuevo periodo constitucional ampara al viejo modelo de financiación de la Vasconia peninsular alumbrando los vigentes textos del Concierto Económico y del Convenio Económico que, por las muchas y variadas vicisitudes de las tres décadas siguientes, volverán en quince ocasiones a las Cortes y al Boletín Oficial.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 8

Resiliencia. Tres décadas de adaptaciones o renovaciones

Cuadro de leyes 1993-2023		
Modificación	Concierto	Convenio
1993	Ley 11/1993	Ley 12/1993
1997	Ley 38/1997	Ley 19/1998
2002	Ley 12/2002	Ley 25/2003
2007	Ley 28/2007	Ley 48/2007
2014	Ley 7/2014	Ley 14/2015
2017	Ley 10/2017	
2022	Ley 1/2022	Ley 22/2022
2023	Ley 9/2023	Ley 8/2023

ISBN: 978-84-7777-695-6

LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS, NUEVOS IMPUESTOS Y CRITERIOS DE ARMONIZACIÓN

El proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea para instaurar un mercado interior exigía la supresión de las fronteras fiscales y la modificación de la normativa del IVA y de los Impuestos Especiales. Básicamente, se trataba de acomodar las operaciones intracomunitarias e intentar cierta armonización de tipos impositivos. La nueva regulación del IVA quedó plasmada en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la de los impuestos especiales de fabricación, mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Esta última añadió al sistema tributario español el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte como consecuencia de la supresión de los tipos incrementados en el IVA.

Todo ello supuso una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectó a varios de los tributos convenidos y concertados. En aplicación de lo previsto en los respectivos textos, fue preciso adaptar el Concierto y el Convenio a este nuevo escenario, lo que se hizo mediante la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la Ley de Impuestos Especiales y la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, por la que Navarra asume la nueva concertación. Dado que toda la materia afectada por esta ley fue objeto de modificación posterior posponemos su comentario hasta la fecha más reciente.

La siguiente modificación, mucho más extensa, tuvo causa principal en la implantación del Impuesto sobre las Primas de Seguros, junto con otras medidas, llevada a cabo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Esta nueva reforma del ordenamiento jurídico del Estado vino a demostrar de facto la debilidad del argumento que niega la capacidad de éste para establecer en las provincias forales tributos diferentes a los convenidos. Estas reformas unilaterales exigieron modificaciones en los criterios de armonización fiscal, en el régimen de los tributos a los no residentes, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la tributación de los grupos de sociedades. Al desaparecer los Monopolios Fiscales y eliminada la restricción cabía aspirar a la asunción de las competencias sobre los Impuestos Especiales afectados (Hidrocarburos y Tabaco). Eso sí, con la correspondiente armonización y los ajustes recaudatorios

ISBN: 978-84-7777-695-6

que dicta el principio de neutralidad financiera. Se hizo lo mismo con la imposición sobre alcoholes. Todo ello según los acuerdos alcanzados entre la administración central y la vascongada a los que más tarde se sumaría la navarra. Para el Concierto la modificación se plasma en la Ley 38/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la modificación del Concierto Económico. Inexplicablemente, Navarra debió esperar hasta mediados de junio de 1998 para ver dotado de eficacia jurídica el acuerdo de octubre, lo que obligó a un excepcional uso de la retroactividad (Ley 19/1998, de 15 de junio).

La voluntad manifiesta de los negociadores del Concierto en la Comisión Mixta de Cupo fue la de incrementar la capacidad normativa y recaudatoria con el objetivo de acercar su contenido al Convenio con Navarra y valerse de las consecuencias derivadas de la supresión de los monopolios fiscales. En abril de 1996, el Partido Nacionalista Vasco apoyó la investidura del presidente José María Aznar, del Partido Popular. Se inició la legislatura en un clima de entendimiento mutuo que explica la razonable comodidad para alcanzar este acuerdo de modificación previsto en el pacto que permitió al Concierto afrontar y resolver varias cuestiones pendientes que vieron la luz con la citada Ley 38/1997. Se trató de una modificación profunda del mismo que afectó a 31 de 46 artículos protagonizada por el Ministro de Hacienda Rodrigo Rato y el Vicelehendakari Juan José Ibarretxe.

Los cambios afectaron a los principios de armonización fiscal y de colaboración; a la exacción de los tributos que gravan los rendimientos obtenidos por no residentes; a la normativa aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —que pasó de ser común a autónoma—; a la tributación de los grupos de sociedades y la concertación de los impuestos especiales de fabricación. Estos eran exaccionados por parte de los Monopolios Fiscales que recaudaban los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y sobre el Tabaco. Al desaparecer los monopolios se integraron en la potestad foral mediante su concertación. Hubo cambios en el impuesto de Patrimonio, que pasa a ser de normativa foral; en el de Sucesiones y Donaciones, que de estar limitada su normativa a los residentes con diez años o más de residencia, pasa a aplicarse a los residentes con solo cinco o más años; y en el del Juego que será también un impuesto de normativa foral. Y se incorporó como nueva figura el Impuesto sobre las Primas de Seguro. En cuanto a los no residentes, se acordó que quedarían sometidos a la normativa foral y no a la común cuando operasen mediante establecimientos permanen-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tes en territorio foral resolviendo de paso un conflicto que llegó al Tribunal Constitucional (STC 96/2002).

Sin embargo, el cambio nuclear más significativo en el Concierto fue copia del Convenio Económico por el que se redujeron a cuatro los doce principios armonizadores del texto original. Nos referiremos a ellos más adelante.

Siguiendo al Concierto, el Convenio Económico fue objeto de modificación parcial tras el acuerdo alcanzado entre el Estado y la Comunidad Foral el 28 de octubre de 1997, aprobado por el Pleno del Parlamento Foral el día 10 de diciembre (publicado por una sorprendente OF 206/1997, de 10 de diciembre[121]) pero que fue aprobado por las Cortes Generales —con injustificable retraso— mediante la Ley 19/1998, de 15 de junio (*BOE* n.º 143, del 16 de junio de 1998). En Navarra gobernaba Unión del Pueblo Navarro, socio del PP con el que no cabía esperar desacuerdo. Modificó 29 artículos y la disposición adicional cuarta y añadió las disposiciones transitorias sexta, séptima, octava, novena y décima. La mayor parte de estas modificaciones debían surtir sus efectos desde el 1 de enero de 1998, y algunas fueron aplicables a partir del 1 de enero de 1997, año y medio antes de la publicación de la ley. De ahí el temerario abuso de la retroactividad.

En esta resuelta vía de convergencia de ambos textos, los acuerdos tienen las mismas modificaciones sustantivas, sin embargo el concierto avanza pero el convenio retrocede. Porque Navarra aceptó mermas de recaudación por la vía de los ajustes al consumo. Una cortapisa antes inexistente en esta materia.

Añadimos una nota sobre las reglas aplicables al régimen transitorio de los nuevos tributos convenidos según la disposición transitoria séptima del Convenio, añadida por la Ley 19/1998, y la disposición transitoria décima del Concierto añadida por la Ley 1/2022, en idénticos térmi-

---

121 Lo denunció el profesor De la Hucha: «Por ello, resulta peculiar que (…) el acuerdo preceptivo del Parlamento de Navarra propiciase la aprobación de la Orden Foral 206/1997, de 10 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda ordenando la publicación en el *Boletín Oficial de Navarra* del Acuerdo suscrito por las representaciones de la Administración del Estado y del Gobierno de Navarra, aclarando, no obstante, que era para su conocimiento general. Ni la norma es materialmente una Orden Foral ni el Consejero es competente para ordenar la publicación de un acuerdo del Parlamento Foral, ni éste necesita ser publicado salvo en su propio Boletín Oficial, ya que el requisito de la publicación en el BON no se establece por el art. 165 del Reglamento». HUCHA CELADOR, F. de la, *El Régimen Jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, pág. 80.

ISBN: 978-84-7777-695-6

nos si bien con el matiz de los nuevos tributos concertados «con efectos desde el 16 de enero de 2021» (copio la redacción del Convenio, para el Concierto donde dice Comunidad Foral léase Territorios Históricos):

> 1.ª La Comunidad Foral se subrogará en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.
>
> 2.ª Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, correspondientes a situaciones que hubieran estado sujetas a la Comunidad Foral de haber estado convenidos estos tributos, y que se ingresen con posterioridad a la mencionada fecha, corresponderán en su integridad a la Comunidad Foral.
>
> 3.ª Las cantidades devengadas con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras, se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de estos tributos.
>
> 4.ª Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas o que hubieran debido practicarse, con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de estos tributos.
>
> 5.ª Los actos administrativos dictados por la Comunidad Foral de Navarra serán reclamables en vía administrativa foral ante los órganos de la misma. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado. No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.
>
> 6.ª A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas correspondan en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor de la armonización de los tributos a que se refiere la presente disposición.
>
> 7.ª La entrada en vigor de la armonización de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Y un dato financiero de cierre, al mismo que las modificaciones comentadas, el cupo para 1997 fue establecido en 113.906 millones de pesetas por la Ley 37/1997, de 4 de agosto, por la que se aprueba la metodología de determinación del Cupo del País Vasco para el quinquenio 1997-2001. Presidía el Gobierno de España José María Aznar con quien el PNV alcanzó el acuerdo con relativa y precaria comodidad. Retengamos la cifra final.

Tabla 10

Ley 37/1997	CUPO 1997
	Millones de pesetas
PRESUPUESTO DEL ESTADO. GASTOS	23.892.771,60
CARGAS ASUMIDAS	11.386.103,30
TOTAL CARGAS NO ASUMIDAS	12.506.668,30
IMPUTACIÓN DEL ÍNDICE	780.416,10
COMPENSACIONES Y AJUSTES	666.119,50
— Por Tributos no Concertados	30.925,40
— Por Ingresos no Tributarios	121.844,00
— Por Déficit Presupuestario	479.450,70
— Por Impuestos Directos Concertados	33.899,40
CUPO LÍQUIDO	114.296,60
Otras Compensaciones (Álava)	390,60
LÍQUIDO A PAGAR	113.906,00

NUEVO SIGLO Y NUEVA CRISIS POLÍTICA

El Concierto de 1981, al apoyarse en el Concierto alavés de 1976, heredó su vigencia temporal de veinticinco años. Caducaba por tanto el 31 de diciembre de 2001. Llegada la cual, su modificación, la tercera, se produjo tras un muy escabroso y conflictivo periodo de negociaciones que se inició a mediados de 2001 y culminó en marzo de 2002. Las Cortes Generales aprobaron la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, y la ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología del Cupo para el quinquenio 2002-2006 y la Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo, com-

ISBN: 978-84-7777-695-6

plementaria de la Ley del Concierto Económico. La inusitada y virulenta tensión política que rigió las negociaciones llegó al punto de que el Estado dispuso unilateralmente la prórroga de la vigencia del Concierto Económico mediante la Ley 25/2001, de 27 de diciembre. Conviene recordar sucintamente los hechos.

El Partido Nacionalista Vasco, recuérdese, había apoyado la investidura de José María Aznar en su primera legislatura (1996) con el compromiso de actualizar el Concierto Económico. De ahí la relativa fluidez en los acuerdos de 1997 ya comentados. Pero tras alcanzar la mayoría absoluta el Partido Popular en las siguientes elecciones, el Gobierno Aznar emprendió una política contraria a los intereses vascos en varios frentes, uno de ellos el del Concierto hasta el extremo de hacer peligrar la propia institución. Una ofensiva que finalmente tuvo que rectificar por la presión de los empresarios y de su propio partido en la CAPV. De ahí su repentino visto bueno al Concierto Económico el 20 de febrero de 2002 tras un año de conflictivas negociaciones y apenas dos meses después de su ruptura con ley unilateral de prórroga.

En julio de 2001 se produjo un primer contacto entre el Lehendakari y el Presidente del Gobierno español. En septiembre, los negociadores acordaron constituir dos grupos de trabajo, uno en el ámbito tributario y otro en el ámbito financiero. Tras varias reuniones de los grupos, la delegación vasca presentó dos metodologías diferentes para fijar la cantidad de Cupo y el Gobierno español propuso una cifra *que permitiera visualizar un cupo más alto* y que estableció en 188.677 millones de pesetas (1.133 millones de euros) para el año 2002. En noviembre la delegación vasca planteó como «contenido de mínimos necesarios» un Cupo bruto de 174.265,6 millones de pesetas. El Gobierno español remitió un fax al Gobierno vasco y a las Diputaciones Forales en el que señalaba que se habían introducido ya 68 mejoras o acuerdos en el texto del Concierto Económico y consideran que son suficientes. Para la representación vasca la mayoría de las llamadas «68 concesiones» no contenían cuestiones de entidad y trató de evitar la prórroga unilateral del Concierto que la representación del Estado había planteado durante toda la negociación. El 30 de noviembre de 2001 el Consejo de Ministros tramitó un Proyecto de Ley de Prórroga del Concierto con carácter unilateral que, obviamente, tenía preparado. En diciembre continuaron las negociaciones, sin éxito y las Cortes Generales aprueban la prórroga unilateral del Concierto Económico el día 27 de diciembre de 2001. Se trata de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vi-

ISBN: 978-84-7777-695-6

gencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo[122].

Cuatro días después, el Lehendakari dio a conocer una firme Declaración Institucional que hizo pública y remitió al Presidente del Gobierno del Estado español, a la Presidencia de las Cortes Generales, al Ministro de Hacienda y a las Instituciones y Gobiernos Europeos. En ella el Gobierno Vasco denunciaba la ruptura del carácter pactado y bilateral del Concierto Económico, declaraba que, «en una situación de no pacto y de imposición, no nos sentiremos representados por el Gobierno Español en el Consejo de Ministros europeo en materia de Concierto Económico», recordaba que desde el Estatuto de Autonomía las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado que se pactan a través del Concierto Económico «responden a una relación bilateral entre los poderes del Estado y los poderes del País Vasco», consideraba que en una situación de no pacto y de imposición, el Consejo de Política Fiscal y Financiera no es el foro adecuado para la representación de sus intereses en relación con las cuestiones financieras y tributarias, por lo que se reservaba la posibilidad de acudir a sus reuniones.

---

[122] Exposición de motivos de la Ley 25/2001: La Constitución española y el Estatuto de Autonomía para el País Vasco garantizan la existencia de un régimen de Concierto como rasgo esencial de la foralidad. En este sentido la existencia y continuidad del Concierto constituyen la expresión material de la misma. Garantizar en todo momento las condiciones de existencia y continuidad del Concierto y la seguridad plena sobre el mismo es una exigencia para las Instituciones del Estado. El artículo primero del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, señala que: "El presente Concierto Económico acordado entre el Estado y el País Vasco, conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía, durará hasta el día treinta y uno de diciembre del año dos mil uno", sin que se prevea expresamente la posibilidad de su continuidad más allá de esta fecha. Durante el presente año, las representaciones de la Administración del Estado y de las Instituciones del País Vasco han venido desarrollando los trabajos de análisis y valoración de los términos del nuevo Concierto Económico aplicable a partir del uno de enero del año dos mil dos. Estos trabajos, que pueden demorarse más allá de los plazos establecidos para la tramitación y aprobación de la norma con anterioridad al uno de enero del año dos mil dos, no deben culminar sino con el logro de un buen acuerdo para todos. En estas circunstancias, se considera adecuado y oportuno aprobar una norma con rango de Ley que propicie la continuidad del Concierto Económico y refuerce la seguridad jurídica de todos los españoles. Con esta finalidad el artículo único de esta Ley establece la continuidad de la vigencia del Concierto Económico acordado, y aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de diciembre, manteniéndolo temporalmente, durante el año dos mil dos, en todos sus términos, hasta la fecha en que el Estado y el País Vasco alcancen un acuerdo de aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Advertía que el País Vasco, en tanto en cuanto no exista renovación del Concierto Económico y siga vigente la prórroga de la metodología de señalamiento del cupo a través de su normativa específica, «abonará al Estado como cupo durante el ejercicio 2002 aquélla cantidad que resulte derivada de la aplicación de la citada metodología. Esta cuantía es, de acuerdo con estos cálculos, de 151.000 millones de pesetas y será lo que abonemos, y no los 191.000 millones que, solicitados sin soporte alguno, prevé el Estado en sus Presupuestos Generales». Y declaraba que «a partir del uno de enero de 2002 recordará cada día que no se haya renovado el Concierto Económico, que hay un pacto roto y que un pacto no encuentra respuesta en una imposición sino en otro pacto».

El Artículo único de la ley 25/2001 decía:

> El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, será de aplicación en todos sus términos durante el año dos mil dos, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El 20 de febrero de 2002 se celebra una nueva reunión de ambas delegaciones encabezadas por el Ministro de Hacienda y la Vicelehendakari en la que finalmente se llegó a acuerdo. El 6 de marzo de 2002 se celebra la Comisión Mixta de Cupo en la que se aprueba el Concierto Económico y la metodología de señalamiento del Cupo de País Vasco para el quinquenio 2002-2006, así como otros acuerdos en materia tributaria y financiera. El 18 de abril de 2002 se aprueban en el Congreso de los Diputados los Proyectos de Ley correspondientes.

En su exposición de motivos, la Ley 12/2002 del nuevo Concierto Económico recuerda que el primero fue aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, atribuyéndose al mismo, al igual que se hiciera en relación con el Concierto con la provincia de Álava en el que se inspiró, una duración limitada hasta el treinta y uno de diciembre del año dos mil uno. Y que el nuevo, dada la experiencia acumulada en estos últimos veinte años, sigue los mismos principios, bases y directrices que el Concierto de 1981, reforzándose los cauces o procedimientos tendentes a conseguir una mayor seguridad jurídica en su aplicación. Se confiere, por lo demás, al Concierto Económico un carácter indefinido, con el objeto de insertarlo en un marco estable que garantice su continuidad al amparo de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, previéndose su adaptación a las modificaciones que experimente el sistema tributario estatal.

ISBN: 978-84-7777-695-6

De estos acuerdos, la Vicepresidenta del Gobierno Vasco y Consejera de Hacienda y Administración Pública, Idoia Zenarruzabeitia Beldarrain, desatacó el carácter temporal indefinido del nuevo Concierto Económico, «que sin duda dota al propio sistema de mayor estabilidad, que no de rigidez»[123]; el reconocimiento expreso de la autonomía financiera y no sólo tributaria del Concierto Económico reflejado en la modificación de las leyes de Estabilidad presupuestaria; el incremento de la capacidad recaudatoria como consecuencia de la concertación de nuevas figuras (caso de las retenciones de los empleados públicos del Estado en Euskadi o del impuesto sobre venta a minoristas de determinados hidrocarburos); las novedades el Impuesto de Sociedades, la consolidación de grupos fiscales, la concertación de la imposición directa de los llamados «no residentes» en todas sus variantes: rentas, sociedades, patrimonio, sucesiones y donaciones; la participación de las instituciones vascas en las instituciones de la Unión Europea, el compromiso contraído por el Gobierno español acerca de la retirada de todos los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las disposiciones fiscales vascas, las transferencias financieras de la Tesorería General de la Seguridad Social que pasan a deducirse del cupo líquido como cualquier otra competencia asumida, la consolidación del sistema de financiación de la Ertzaintza y la determinación anual del coste de la Policía autónoma.

Por su parte la ley de Cupo para el quinquenio 2002-2006 determinó para el año base 2002 un cupo líquido provisional de algo más de 1.090 millones de euros. Cantidad de la que había que deducir el importe de las transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social y otras compensaciones financieras a raíz de la concertación de los impuestos especiales llevada a cabo en 1997 dejando un Cupo neto de 978 millones de euros en año 2002. Como hemos señalado, el de 1997 había sido de 685 millones de euros [113.906 millones de pesetas].

Casi un año más tarde y en clima político muy distinto, el 22 de enero de 2003, el Presidente del Gobierno de Navarra, Miguel Sanz, y el

123 Disquisición ya superada que no obstante nos invita a traer la reflexión del profesor Fernando de la Hucha: «hay que deshacer un equívoco histórico bastante extendido: ni es característica esencial de los Conciertos (hasta el vigente) su carácter temporal ni es característica esencial de los Convenios su carácter intemporal, aunque esta última afirmación se acerque más a la realidad histórica que la primera». HUCHA CELADOR, F. de la, *El Régimen Jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, pág. 49.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, encabezaron las delegaciones de Navarra y el Estado que firmaron la actualización y modificación del Convenio Económico. Esta actualización del Convenio Económico que firmaron todos los grupos del Parlamento de Navarra excepto el Mixto introdujo importantes modificaciones formales y de contenido y se aprobó seis meses más tarde como Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra[124]. Como en el Concierto, la adaptación se justifica en la articulación del principio de corresponsabilidad fiscal en el ámbito de las comunidades autónomas de régimen común, lo que determinó la introducción de importantes modificaciones en el régimen de los tributos del Estado cedidos a dichas comunidades autónomas, modificaciones éstas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre; y en la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuya implantación se llevó a cabo mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Cabe destacar que **el artículo 2.º** incluyó una corrección significativa respecto a la capacidad de la Comunidad Foral para establecer tributos distintos de los convenidos, respetando los criterios generales de armonización establecidos en el propio Convenio. Se trata de una aclaración y un reconocimiento expreso por parte del Estado, de la que había sido la interpretación de la representación navarra en este apartado. Le dedicaremos atención más adelante.

En la parte de armonización tributaria, que ampliamos en el Apéndice, se crea una nueva sección en el capítulo de Impuestos Directos denominada «Impuesto sobre la Renta de no Residentes» en sustitución de lo regulado en el anterior texto del Convenio. Al igual que en el resto de los tributos, se determina la normativa aplicable y la exacción del impuesto, se recogen los puntos de conexión para determinar

[124] No se trató de una modificación menor desde el punto de vista formal. Dio nueva redacción a los artículos 2.º, 3.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 38, 40, 45, 48 y 61; a las disposiciones adicionales primera, segunda, cuarta y sexta; a las disposiciones transitorias primera, tercera, cuarta, quinta, sexta y octava; a la disposición final; y a la disposición derogatoria. Añadió los artículos 62 (antiguo 56), 63 (antiguo 57), 64 (antiguo 58), 65 (antiguo 59), 66 (antiguo 60) y 67; y las disposiciones adicionales séptima y octava. Y dio nueva numeración a diecinueve artículos. La disposición transitoria cuarta pasó a transitoria segunda y suprimió las disposiciones transitorias novena y décima.

ISBN: 978-84-7777-695-6

cuándo se entiende que las rentas son obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero (modificando el antiguo artículo 14 del Convenio) y se regulan los pagos a cuenta. En lo referente a *retenciones y pagos a cuenta*, tanto en rendimientos de trabajo como en rendimientos de capital mobiliario, se actualizan y modifican determinados puntos de conexión, recogiendo los acuerdos de la Comisión Coordinadora de diciembre de 1998. Por su parte, la exacción del Impuesto sobre Sociedades e IVA corresponderá exclusivamente a la Comunidad Foral cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en Navarra y su cifra de volumen de operaciones del ejercicio anterior sea igual o inferior a 6 millones de euros, lo que supuso un incremento de 3 millones de euros respecto a la situación precedente. Respecto a las actuaciones de comprobación e investigación, se incluyó el mandato para regular un procedimiento relativo al cobro de la deuda resultante de dichas actuaciones, en el supuesto de que el citado cobro corresponda a varias administraciones tributarias. El régimen tributario de los grupos de sociedades se adaptó a las recientes modificaciones del Impuesto sobre Sociedades, manteniendo en Navarra la definición de grupo fiscal, de tal manera que lo formarán la sociedad o establecimiento permanente dominante y todas las dependientes cuando estén sujetos a normativa foral en régimen individual. En cuanto a la exacción de los Impuestos Especiales, para la autorización de la instalación de depósitos fiscales en la Comunidad Foral ya no sería necesario el acuerdo preceptivo de la Comisión Coordinadora, sino la previa comunicación a dicho órgano. Se introdujo un nuevo procedimiento para la resolución de conflictos en los supuestos de cambios de domicilio fiscal y se incorporó en un nuevo artículo los aspectos más relevantes para la presentación de las declaraciones informativas.

La Ley eliminó la figura del presidente de la Junta Arbitral, que hasta entonces recaía en un Magistrado del Tribunal Supremo y redujo el número de vocales de ocho (cada Administración designaba cuatro) a tres miembros que serán designados de común acuerdo entre ambas Administraciones. Y pidió un reglamento que regulase el procedimiento a seguir en la resolución de los conflictos. Tres años más tarde, el reglamento será aprobado por el Real Decreto 353/2006.

También se modificaron las funciones de la Comisión Coordinadora, a saber: intercambio de disposiciones normativas, previamente a su aprobación, para su análisis con el fin de alcanzar un acuerdo sobre posibles discrepancias en relación con el contenido de la normativa tri-

ISBN: 978-84-7777-695-6

butaria; y resolución de consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico. Además, y con el fin de conseguir mayor eficiencia y operatividad, se prevé la posibilidad de crear subcomisiones para delegar en ellas determinadas competencias, y así alcanzar y ejecutar acuerdos adoptados por estas subcomisiones, sin perjuicio de su posterior ratificación por parte de la Comisión Coordinadora.

Por lo que se refiere a la **Aportación económica**, no hubo modificaciones relevantes ni en la metodología para determinación la aportación económica de Navarra a las cargas generales del Estado, ni en la formulación de los ajustes a la recaudación tributarias establecidas en el Título II del Convenio Económico, salvo en lo relativo al procedimiento de valoración de las cargas asumidas en materia de policía. Siguiendo esa metodología, se cuantificó la aportación correspondiente al año base 2000 en 60.055 millones de pesetas (360,9 millones de euros), como resultado de Valoración en 4.000 millones de pesetas (24 millones de euros) de las cargas ejercidas en materia de policía mediante un procedimiento acorde con el despliegue efectivo de la Policía Foral, procedimiento que se seguirá en los años futuros.

La ley 25/2003 dio nueva redacción al apartado 1 de la disposición final quinta de la Ley 18/2001, de 13 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que quedó redactado como sigue:

> 1. En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo, según lo establecido en el artículo 64 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En el Convenio Económico se plasmó la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, fijándose que la determinación del objetivo de estabilidad de Navarra corresponderá a la Comisión Coordinadora prevista en el propio Convenio Económico y formada por seis representantes de cada una de las dos Administraciones, que dará traslado del mismo al Consejo de Política Fiscal y Financiera para su conocimiento. La Comisión Coordinadora será competente también, para el análisis del cumplimiento de estos objetivos y de las posibles medidas para la corrección de situaciones de desequilibrio:

ISBN: 978-84-7777-695-6

> El objetivo de estabilidad de las Comunidades Autónomas de régimen común así como su seguimiento es competencia del Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano en el que toman parte la Administración del Estado y todas las Comunidades Autónomas.
>
> Asimismo se reconoce a la Comunidad Foral las facultades de tutela financiera respecto a las Entidades Locales que en cada momento desempeñe el Estado en esta materia.

Añadió, sin a mi juicio una grande necesidad, la disposición transitoria sexta que se copia de la disposición transitoria segunda de la nueva Ley del Concierto Económico vigente desde 2002:

> Los tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del presente *Convenio Económico / Concierto Económico* se regirán por los puntos de conexión vigentes en el momento de su devengo.
>
> Esta misma regla se aplicará respecto de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados cuando el nacimiento de la obligación de retener, ingresar a cuenta o de realizar el pago fraccionado se hubiera producido, asimismo, con anterioridad a la entrada en vigor del presente *Convenio Económico / Concierto Económico*.
>
> Los procedimientos no finalizados a la entrada en vigor del presente *Convenio Económico / Concierto Económico* se regirán por la normativa vigente en el momento de su inicio.

En diciembre de 2001, el Estado creó un nuevo tributo indirecto, el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que resultó de aplicación a partir de enero de 2002. En el mismo mes de diciembre de 2001, el Parlamento de Navarra rechazó la incorporación del nuevo impuesto al ordenamiento navarro, por lo que dicho tributo ni estaba convenido ni era de aplicación en la Comunidad Foral. Lo cierto es que en el artículo sexto hay una remisión al pacto para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado establezca. Sin embargo el Estado no lo interpretó así y sostuvo que el citado Impuesto es de aplicación en todo el Estado y que, si no hay acuerdo con Navarra, lo recaudará la Agencia Tributaria. La representación navarra siguió las tesis del informe del Consejo de Navarra en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se resumen en que los nuevos tributos que establezca el Estado no rigen en Navarra, y que Navarra y el Estado pueden pactar una reforma del Convenio para que incluya los nuevos tributos establecidos por el Estado. El pacto deberá referirse a los

ISBN: 978-84-7777-695-6

diferentes aspectos del nuevo tributo (normas de atribución de competencias, criterios de armonización, puntos de conexión, posibles ajustes financieros, etc.).

Con esta modificación se convino dicho tributo, y se reguló en la nueva sección 3.ª del Capítulo III la normativa aplicable y la exacción de este impuesto. Al tratarse de un impuesto indirecto, también se modificó la disposición adicional cuarta del Convenio, para recoger que hasta tanto se dicte por la Comunidad Foral una norma específica para la aplicación de este impuesto, se aplicarán las normas vigentes en territorio común. Desde el punto de vista financiero, la recaudación que hubiere realizado la Agencia Tributaria en Navarra por la aplicación de este impuesto sería abonada a la Comunidad Foral.

Los negociadores navarros de 2003 intentaron reformar sin éxito el referido artículo sexto del Convenio Económico. Querían regular el comportamiento que debe adoptar Navarra ante el llamado poder de innovación del Estado, es decir, cuál debe ser la forma de actuar de la Comunidad Foral cuando el Estado establece un nuevo tributo. En el Convenio existen dos previsiones al respecto. Por una parte, este mismo artículo sexto se refiere al supuesto de la armonización del régimen tributario de Navarra a los nuevos tributos que el Estado establezca en el futuro. Por otro lado, la disposición adicional tercera regula la manera de actuar en el caso de que se produzca una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado. La pretensión no fue aceptada por el Estado y se acordó no modificar este artículo.

LAS MODIFICACIONES DE 2007

En los cinco años transcurridos desde la aprobación de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se habían producido una serie de novedades en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que obligaban a su adaptación. Según la disposición adicional segunda, en el caso de darse una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adap-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tación del Concierto Económico. Las modificaciones de 2007 tuvieron como protagonistas políticos al presidente Rodríguez Zapatero y su ministro Solbes, al lehendakari Ibarretxe y la vicelehedakari Zenarrutzabeitia y, en Navarra, al presidente Sanz y su consejero Miranda.

El acuerdo para la modificación del Concierto Económico se alcanzó en la sesión de la Comisión Mixta del Concierto Económico 1/2007, celebrada en Madrid el 30 de julio de 2007 y elevado a rango legal por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Tres meses más tarde, Navarra replica el trámite y alcanza con el Estado el correspondiente acuerdo para modificar el Convenio en los mismos y exactos términos que el Concierto. El acuerdo en la Comisión Negociadora del Convenio Económico (Acta 1/2007) se toma el 5 de noviembre de 2007 y en el debate parlamentario subsiguiente se revela el acostumbrado seguimiento que Navarra hace del Concierto Económico[125]. Habrá que esperar otro mes y medio para ver aprobada la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica el Convenio Económico. De manera singular e inexplicada —como si se tratase de la ley del Cupo—, esta Ley incluyó la parte concerniente a los acuerdos financieros, Aportación y ajustes a la recaudación, que en Navarra son competencia de la Comisión Coordinadora y excusados del requisito de legalidad. La inclusión de los importes acordados para el quinquenio 2005-2009 ha permanecido vigente en el texto del Convenio, de forma notoriamente improcedente, hasta su supresión por la Ley 22/2022. Decía así:

> —Disposición adicional primera.
>
> Se aprueba la Aportación líquida definitiva de Navarra para el ejercicio 2005, año base del quinquenio 2005-2009, que figura en el Anexo I del presente Convenio Económico.
>
> La citada Aportación líquida se ha fijado según la situación real de las competencias asumidas por la Comunidad Foral el 31 de diciembre de 2005.
>
> —Disposición transitoria primera.
>
> Para el quinquenio 2005-2009, el índice de imputación al que se refiere el artículo 57 de este Convenio es el 1,60 por ciento.

[125] Parlamento de Navarra, Diario de sesiones, 8 de noviembre de 2007, págs. 72 y ss.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Los acuerdos, recogidos de manera idéntica en ambos textos, atañen a las siguientes materias que desarrollamos en el apéndice sobre Armonización tributaria: la introducción del régimen del grupo de entidades en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, del incremento de las competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, de la introducción en el sistema tributario estatal del Impuesto sobre el Carbón y de la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos a profesionales, agricultores y ganaderos en determinados supuestos. Asimismo, se mejoró la colaboración en materia de intercambio de información para el cumplimiento de los Tratados Internacionales[126].

Por otro lado, la disposición adicional sexta del Concierto determina que la cifra del volumen de operaciones que deslinda las competencias en la gestión e inspección del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido sea actualizada por acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, al menos cada cinco años. Por este motivo se procedió a la actualización de dicho volumen de operaciones hasta siete millones de euros.

NUEVOS IMPUESTOS Y NUEVA ACTUALIZACIÓN DEL CONCIERTO Y CONVENIO

Las importantes novedades tributarias habidas en el trienio 2011 y 2013 forzaron a una nueva e ineludible adecuación del Convenio y del Concierto. En concreto, estaban pendientes de concertar o convenir los siguientes nuevos tributos de titularidad estatal:

— Impuesto sobre Actividades de Juego, contenido en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.
— Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica; el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado

126 Las ya citadas, Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. [Comisión Mixta del Concierto Económico, Acta 1/2007, celebrada en Madrid el 30 de julio de 2007] y Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. [Acuerdo por la Comisión Negociadora del Convenio Económico, Acta 1/2007, el 5 de noviembre de 2007].

ISBN: 978-84-7777-695-6

y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica.

— Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, introducidos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.
— Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, regulado en el artículo 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.
— Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, establecido por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Era asimismo necesario precisar la competencia para exigir la retención del *Gravamen especial sobre premios de loterías*, creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, gravamen que ya había sido regulado por la normativa tributaria foral. Y pactar la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del *Impuesto sobre Hidrocarburos*, llevada a cabo por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

La actualización del Concierto llegó con la Ley 7/2014, de 21 de abril, e incorporó la concertación de los citados tributos creados en el período 2011-2013 así como una serie de adaptaciones con el objeto de adecuar el Concierto a las reformas del sistema tributario operadas en el período 2008-2014 y otras modificaciones en aspectos institucionales del mismo. Entre tanto, Navarra atosigada por la complicación del asunto Volkswagen y su crisis de gobierno tuvo que esperar más de un año en el banquillo.

El texto incluyó mejoras técnicas y sistemáticas como las adaptaciones en los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la fijación de una regla de competencia en la gestión e inspección de este impuesto en relación con las rentas obtenidas a tra-

ISBN: 978-84-7777-695-6

vés de establecimiento permanente. Y la inclusión en la concertación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de un punto de conexión para las donaciones de derechos sobre inmuebles, las adaptaciones en el procedimiento de cambio de domicilio fiscal y en la presentación de ciertas declaraciones informativas.

Además, se incluyen modificaciones de aspectos institucionales del Concierto. Así, se agiliza la remisión a la Junta Arbitral de las consultas tributarias sobre las que no se haya alcanzado acuerdo en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y se elimina la prohibición de designar por un nuevo mandato a los miembros de la Junta Arbitral. Por último, se incorpora una previsión sobre el ejercicio de competencias en caso de conflictos planteados ante la Junta que estaba contenida hasta ahora solo a nivel reglamentario.

En lo referente a las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos añadió un número tres al artículo 1, que no es sino una mera reordenación del texto legal ya que supone el traslado de lo previsto en la disposición adicional quinta ahora suprimida:

> Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

La estructura del Concierto Económico se adapta así a la del Convenio Económico que contiene un artículo, el cuarto, que regula dicha cuestión dentro de su Título Preliminar «Disposiciones Generales». Una reubicación que, según Zapirain Torrecilla, podría ayudar a clarificar actuaciones que en ocasiones han dificultado la gestión de las Diputaciones Forales, tales como la negativa inicial (posteriormente rectificada) de algún Registrador de la Propiedad a inscribir anotaciones preventivas de embargo de bienes inmuebles situados en territorio común al considerar que las mismas carecían de jurisdicción para embargar bienes fuera de su ámbito territorial[127].

[127] ZAPIRAIN TORRECILLA, Idoia, «Notas sobre las modificaciones a incluir en el concierto económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la comisión mixta del concierto económico. Algunas otras cuestiones pendientes». En: *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, 2014, n.º 47, págs. 109-132.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En 2015 llegaron los acuerdos con la Comunidad Foral. En el conflicto de Volkswagen, el Gobierno de Navarra anunció el miércoles 21 de enero que la Comisión Coordinadora del Convenio Económico «ha suscrito la resolución del conflicto sobre el IVA, que mantenía enfrentados a los Gobiernos central y navarro desde 2012». El acuerdo alcanzado solventaba las discrepancias sobre el abono de las devoluciones realizadas entre los años 2007 y 2011 y extinguía las supuestas obligaciones que el Estado reclamaba a Navarra, de manera que la Hacienda foral no tendría que abonar ninguna cuantía. Dos días después, el viernes 23 de enero, la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional declaraba la inadmisión del recurso presentado por UPyD contra los acuerdos de la Comisión Coordinadora del convenio económico entre Navarra y el Estado en relación con el IVA de Volkswagen por falta de legitimación. Pero no entró en el fondo del asunto[128].

Siguiendo al Concierto Económico, la Administración estatal admitió la capacidad de la CFN en materia tributaria respecto del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y el gravamen sobre depósitos en entidades de crédito. En el caso del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, el Gobierno de Navarra debía tramitar un nuevo proyecto de ley foral similar al que ya envió al Parlamento foral en 2012, pero en el que no se incluyeran las exenciones que después fueron propuestas por los partidos de la oposición y que motivaron el recurso del Estado primero y la anulación y suspensión de la ley por el Tribunal Constitucional después. El impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, aprobado en marzo de 2014, también se armonizaría a la legislación estatal, evitando así el recurso por parte del Estado en esta materia básica. El Gobierno de Navarra se obligaba a

[128] La Sala se basa en la «rotunda» jurisprudencia del Tribunal Supremo que viene a exigir a los partidos políticos la concurrencia de «un claro interés legítimo para poder ejercitar sus acciones». Según la Audiencia, invocar la condición de contribuyentes de los parlamentarios de UPyD representa un interés «excesivamente lejano y nada reconocible que engloba una mera defensa de la legalidad». Las circunstancias alegadas por la formación política basadas en la condición de contribuyentes de los recurrentes o en su intervención parlamentaria en la vía administrativa previa, no son circunstancias que revelen un interés legítimo en el sentido definido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo «como que haya de afectar a su esfera jurídica de intereses del partido recurrente, tanto por el hecho de que Navarra contribuya al esfuerzo financiero derivado del cambio de comercialización de Volkswagen con 25 millones de euros, como por el hecho de que se modifique el sistema de determinación del ajuste de los impuestos indirectos a que se refiere el artículo 67.2 del Convenio Estado-Navarra».

ISBN: 978-84-7777-695-6

aprobar un proyecto de ley para armonizar el tributo, estableciendo los tipos dentro de los límites fijados en el territorio común. En este caso, se daba la circunstancia de que el tipo fijado en el mes de julio por el Estado para este gravamen era del 0,03%, idéntico al aprobado por el Parlamento foral cuatro meses antes.

LA MODIFICACIÓN DEL CONVENIO EN 2015

La Ley 14/2015 fue consecuencia del acuerdo alcanzado por ambas Administraciones en las sesiones de la Comisión Negociadora del Convenio Económico de 17 de febrero y 23 de marzo de 2015. La novedad más discutida fue la del artículo 2.2 del Convenio a la que nos referimos en el capítulo siguiente.

En cuanto al grueso de las modificaciones operadas, todas siguen como es habitual las recogidas por el Concierto Económico. Se incorporan al Convenio los tributos aprobados por las Cortes Generales, en particular, el Impuesto sobre Actividades de Juego, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Nucleoeléctrica y el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas, el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y, por último, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Se precisa la competencia para exigir la retención del nuevo gravamen especial sobre premios de determinadas loterías y apuestas que fue reproducido por la normativa tributaria de Navarra y se adapta el texto a otras modificaciones del sistema tributario estatal como la sustitución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos y la modificación de la configuración del Impuesto Especial sobre la Electricidad. También se adaptan los puntos de conexión del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Además de incorporar algunas mejoras técnicas y sistemáticas en el texto del mismo, se introdujo una regla de competencia en la gestión e inspección de este impuesto en relación con las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El artículo 6 mejora la coordinación y colaboración entre ambas Administraciones para que cuando el Estado apruebe nuevos tributos sea más ágil la armonización y se garantice la capacidad normativa de Navarra en materia fiscal. Así, se establece que cuando se presente un proyecto de ley por el que el Estado establezca un nuevo impuesto, se convocará la Comisión Coordinadora para evaluar y analizar a adaptación del Convenio a la nueva figura impositiva proyectada por el Estado. Ambas partes lo consideraron un avance. En palabras del ministro Montoro[129]:

> Esta modificación va a permitir que cuando se presente un proyecto de ley por el que el Gobierno de España establezca un nuevo impuesto a nivel estatal se convoque la comisión coordinadora, o la subcomisión en la que aquella delegue, para evaluar y analizar la adaptación del convenio a la nueva figura impositiva proyectada en el conjunto del Estado. Dicho en otras palabras: que Navarra podrá conocer y dar su opinión sobre las líneas básicas de la futura convención de las nuevas figuras impositivas que se proyecten, antes incluso de que entren en vigor en el conjunto del Estado.

Algo que nunca se ha cumplido. A este mismo propósito de mejora técnica responden las adaptaciones en el procedimiento de cambio de domicilio fiscal y en la presentación de ciertas declaraciones informativas.

Asimismo, se modifica la regla sobre normativa aplicable a los grupos fiscales, de forma que tendrán que estar integrados por sociedades sometidas a la misma normativa. En relación con otro régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, el aplicable a las fusiones, escisiones y otras operaciones de reorganización empresarial, se prevé que la normativa aprobada por la Comunidad Foral tenga el mismo contenido que la normativa de territorio común.

También se incluyen modificaciones de aspectos institucionales del Convenio. Así, se agiliza la remisión a la Junta Arbitral de las consultas tributarias sobre las que no se haya alcanzado acuerdo en la Comisión Coordinadora a la que se quiere dar mayor operatividad mediante la creación de subcomisiones en las que delegar el ejercicio de competencias.

---

[129] Diario de Sesiones de Pleno y Diputación Permanente, de 28 de mayo 2015, pág. 56.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Por otra parte, se prevé una norma en relación con las deudas tributarias correspondientes a una Administración y que son ingresadas en otra, de forma que el obligado tributario podrá solicitar la extinción de las deudas tributarias por impuestos indirectos que le pueda reclamar una Administración, en la parte equivalente de deuda efectivamente satisfecha en la otra, cuando concurran determinados requisitos.

LA ÚLTIMA DÉCADA

Desde 2015, el legislador español ha actualizado la ley del Concierto en 2017, 2022 y 2023 y la del Convenio en 2022 —que acumula los cambios de 2017 y 2022 del primero— y en 2023. Veamos.

En 2017 el Concierto acogió las novedades tributarias que se habían producido en la normativa estatal destacando la concertación del Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Y lo hizo mediante la Ley 10/2017. Además de concertar el citado nuevo tributo, la ley actualiza los preceptos relativos a grupos fiscales, al Impuesto sobre la Electricidad, a la opción de los no residentes para tributar por el IRPF así como la adaptación de la regulación del delito fiscal de acuerdo con el nuevo régimen establecido en el Código Penal. Atribuyó nuevas competencias a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y reguló nuevos procedimientos en la Junta Arbitral. Unas y otros son reseñados en su apartado correspondiente. Y modifica la regulación de los puntos de conexión en diversos impuestos tal como veremos en el Apéndice dedicado a la Armonización Tributaria.

En relación con la Junta Arbitral del Concierto Económico, se introducen algunos ajustes en el artículo 68 relativo a los procedimientos especiales, en particular respecto a la extensión de efectos regulada en el apartado tres de este artículo, con objeto de que dicho procedimiento especial sea más operativo.

El Gobierno de España, presidido por Mariano Rajoy (PP), con Cristóbal Montoro como Ministro de Hacienda, no mostró interés en atender las demandas del Gobierno de Barkos para actualizar el Convenio. Y tampoco lo hizo bajo la presidencia de Pedro Sánchez (PSOE) a partir del 2 de junio de 2018 con la ministra María Jesús Montero. Los acuerdos llegarían tiempo después con la militante socialista María Chivite al frente del Gobierno de Navarra. Por ello, Navarra tuvo que esperar hasta

ISBN: 978-84-7777-695-6

2022, año en el las Cortes españolas volvieron a modificar las leyes del Concierto y del Convenio aprobando, respectivamente, la Ley 1/2022 y la Ley 22/2022. Los acuerdos con la CAPV se alcanzaron en el verano de 2021 en tanto que con Navarra se cerraron en el seno de la Comisión Negociadora el 20 de diciembre de 2021 y 10 de junio de 2022.

Por su parte, la Comisión Europea acometió una ambiciosa trasformación del Impuesto sobre el Valor Añadido encaminada a modernizar y simplificar el IVA del comercio electrónico transfronterizo sobre la base de la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la aplicación del mecanismo de ventanilla única, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión, lo que ha exigido la transposición de diversas directivas europeas por los Estados Miembros y requiere, asimismo, su traslación a las normas forales en el marco del Concierto y Convenio Económico.

Y en la metodología de determinación del cupo, se adaptó la redacción del artículo 56 del Concierto a la modificación de las compensaciones a deducir del cupo introducida en la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, que aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021.

Con el retraso ya comentado, la Ley 22/2022 incorporó al Convenio, en el mismo paquete, el Impuesto sobre el Valor de la Extracción del Gas, Petróleo y Condensados creado en 2015, los impuestos sobre Determinados Servicios Digitales, y sobre las Transacciones Financieras, del año 2020 y el nuevo Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, de 2022. Actualizó como lo había hecho el Concierto en 2017, con retraso perturbador, la cifra umbral de volumen de operaciones (de 7 a 10 millones de euros) que se utiliza para delimitar la competencia para la exacción y la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades, así como la normativa aplicable en este último tributo. Y modificó los puntos de conexión aplicables a diversos impuestos, al igual que lo hiciera el Concierto, y la regulación de procedimientos tales como el régimen previsto para la asignación, revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal.

Como en el Concierto, se regula el procedimiento de coordinación de competencias inspectoras en el Impuesto sobre el Valor Añadido que a su vez requiere actualizar el precepto regulador de la Junta Arbitral a la que atribuye competencia para resolver las controversias que puedan surgir en los supuestos previstos en el nuevo artículo 46.bis y

ISBN: 978-84-7777-695-6

pide la regulación reglamentaria de un procedimiento abreviado aplicable a la resolución de dichas controversias, así como a los conflictos derivados de la falta de acuerdo en la resolución de consultas relativas a los puntos de conexión del Convenio.

El texto incluye una nueva disposición adicional en la que se prevé la revisión del ajuste del Impuesto sobre las Labores del Tabaco en el supuesto de que se modifique el régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco.

Una parte de la reforma acordada entre Navarra y el Estado fue pacíficamente aprobada por la Comisión Negociadora en sesión de 10 de junio de 2022. La otra parte, polémica, fue aprobada en la reunión de la Comisión Negociadora celebrada lunes 20 de diciembre de 2021, con todos los grupos representados y también por unanimidad. Pero tras las navidades, se desató una áspera discusión en el Parlamento de Navarra que mostró una división no manifestada en el órgano negociador. El motivo de la discrepancia fue la modificación de las funciones de la Comisión Coordinadora por la que se le atribuye la competencia para determinar el índice de imputación. Nos referimos a ella más adelante.

Finalmente, el proyecto de ley fue aprobado por el Consejo de Ministros el 23 de agosto de 2022 y por el Congreso el día 29 de setiembre por el procedimiento de lectura única. El Grupo Vox presentó una enmienda a la totalidad de devolución argumentando que «la igualdad entre los españoles y la Unidad Nacional hacen necesario oponerse a este régimen y a cualquiera de sus renovaciones» que fue rechazada por 293 votos frente a 48 a favor. Rechazada la enmienda y aprobado el proyecto de ley fue enviado al Senado para continuar su tramitación. 262 sí, 51 no (VOX) y 27 abstenciones (Esquerra Republicana, PNV, EH Bildu y otros). No votaron 9 parlamentarios.

Una de las modificaciones más destacada de la Ley 22/2022 fue la eliminación en la metodología del cálculo de la Aportación de la compensación por retenciones que se sustituye por un nuevo mecanismo de ajuste financiero directo. De este cambio en el cálculo de la Aportación, que ilustraremos más adelante, surge un nuevo concepto, el de «*Aportación Neta*», que fue empleado por la Hacienda Foral para explicar la nueva metodología en rueda de prensa pero desconocido para el texto legal.

Y otro a mi juicio más trascendental cambio, empero silenciado, de la Ley 22/2022 fue la nueva redacción al **Artículo 65** que da al traste los deno-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dados intentos de 1985 de articular una fórmula de ajuste a la recaudación que defendiera la buena gestión tributaria (esperada en Navarra). Una fórmula que, debemos reconocer, nunca se aplicó literalmente en sus términos y datos macroeconómicos. El cambio simplifica el cálculo, es evidente, pero *constriñe* la recaudación del Impuesto al importe correspondiente a Navarra según su PIB relativo al del Estado. Desaparece el incentivo a la gestión tributaria. Algo que, por otra parte, quizá no existió nunca. Es muy elocuente el silencio del preámbulo de la Ley. Es, además, un cambio que no se ha producido en el Concierto Económico que mantiene la fórmula original y que Navarra copió en 1985. Lo razonamos en el capítulo dedicado a los Ajustes a la Recaudación por la Imposición Indirecta.

LAS NOVEDADES DE 2023

Los cambios de 2003 han incorporado el *Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables*, el establecimiento de los correspondientes puntos de conexión y la modificación de los aplicables al *Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero*, porque su estructura había sido modificada en la normativa estatal. El nuevo *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas* que, en su caso, se aplicará en la Comunidad Foral y en la CAPV en los mismos términos establecidos para el Impuesto sobre el Patrimonio. Y establece el mecanismo del ajuste a consumo del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero con un singular efecto en el Convenio. Nos referimos a ellos en el Apéndice de Armonización Tributaria.

Las leyes fueron aprobadas en el Congreso los diputados el 23 de febrero y en el Senado el 28 de marzo de 2023. Y finalmente publicadas en el BOE núm. 80, de 4 de abril de 2023 como: Ley 8/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra[130]. Y la ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica

[130] El día 28 de diciembre de 2022 la Comisión Negociadora reunida en Madrid aprobó la última, hasta la fecha, modificación del Convenio y un más tarde, el 31 de enero de 2023, el Consejo de Ministros aprobó el correspondiente proyecto de ley que da nueva redacción a los artículos 36 y 65, y agrega el artículo 35 bis y la disposición adicional octava. Firmaron el Acta 2/2022, por parte de la Administración del Estado: Jesús

ISBN: 978-84-7777-695-6

la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En resumen, los nuevos textos del Convenio/Concierto, al tiempo que modifican determinadas normas tributarias, incorporan el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables[131] y adaptan el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, modificando su estructura y haciendo necesaria la adaptación de los puntos de conexión y el método de ajuste de la recaudación al consumo. Igual que con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Y adecúan al Convenio y Concierto el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y el mecanismo del ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La incorporación de nuevos impuestos al Convenio/Concierto implica la fijación de los puntos de conexión que asignan a cada Administración las competencias de exacción sobre los mismos. Esto determina que, para determinadas figuras tributarias, por su especial naturaleza, no exista una correspondencia adecuada entre el lugar donde se producen los hechos económicos y el ámbito de referencia donde deben de cumplirse las obligaciones fiscales. Por ello, en estos casos resulta necesario establecer un mecanismo de ajuste que perfeccione la imputación de los ingresos que corresponde a cada Administración.

Gascón Catalán, Secretario de Estado de Hacienda y en sustitución de la Directora General de Tributos; Inés Olóndriz de Moragas, Secretaria General de Financiación Autonómica y Local; Soledad Fernández Doctor, Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; Javier Sánchez Fuentefría, Director General de Presupuestos y en sustitución de la Secretaria de Estado de Presupuestos y Gastos; Mónica García Sáenz, Directora General de Estabilidad Presupuestaria y Gestión Financiera Territorial. Y por parte de la Comunidad Foral de Navarra: Elma Sáiz Delgado, Consejera de Economía y Hacienda; José Javier Esparza Abaurrea, en representación del Grupo Parlamentario Navarra Suma; Ainhoa Unzu Garate, en representación del Grupo Parlamentario Socialista de Navarra; Uxue Barkos Berruezo, en representación del Grupo Parlamentario Geroa Bai; Adolfo Araiz Flamarique, en representación del Grupo Parlamentario EH Bildu-Nafarroa; Mikel Buil García, en representación del Grupo Parlamentario Podemos Ahal Dugu Navarra; José Miguel Nuin Moreno, en representación del Grupo Parlamentario Izquierda-Ezquerra y Oscar Martínez de Bujanda Esténoz, Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra.

131 Regulado en los artículos 67 a 83 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Ajustes a la Comunidad Foral de Navarra

$$H = RR_{TC} + RR_{N}$$

Para el Concierto mantiene el valor de H

$$H = \frac{RR_{PV}}{i} \quad si \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \leq \frac{i}{1-i}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-i} \quad si \quad \frac{RR_{PV}}{RR_{TC}} \geq \frac{i}{1-i}$$

Además en el Concierto:

El ajuste mencionado será el resultante de aplicar la siguiente expresión matemática:

$$RFPV = RRPV + a^* RRAD + a^* RRVD + (a - b)^* H$$

Donde RRVD es la recaudación real por los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única.

Concluiremos esta parte del libro relatando algunos episodios singulares que han marcado la historia contemporánea del Convenio/Concierto como lo fueron el *blindaje* de Concierto, los efectos de la Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y la modificación del artículo 135 de la Constitución, el mediático asunto Volkswagen en Navarra, la participación en el ECOFIN y la muy discutida modificación del artículo 2.2 del Convenio Económico.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 9
Episodios destacados

EL *BLINDAJE* DEL CONCIERTO. LA LEY ORGÁNICA 1/2010

La avalancha de recursos interpuestos contra las normas forales de los Territorios Históricos de la CAPV frente a la decena de leyes forales del Parlamento de Navarra recurridas por el Estado, además de una lectura política, tenía una explicación jurídico-procesal. En el caso de la Comunidad Foral, de tales recursos entiende el Tribunal Constitucional ya que a éste corresponde conocer «del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad contra leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley». No así sucedía con las normas aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en quienes reside el poder normativo en la materia en la CAPV, que por su rango *reglamentario* los recursos contra ellas se planteaban ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La Ley Orgánica 1/2010 introdujo importantes cambios en el régimen procesal de impugnabilidad de las normas forales fiscales y tribu-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tarias aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos de la CAPV. Supuso un importante avance en la protección del desarrollo normativo autonómico y fue conocida en el ámbito político y en los medios de comunicación con la bélica expresión «blindaje del Concierto». El desencadenante remoto de esta Ley hay que buscarlo en la Sentencia del Tribunal Supremo que anuló el tipo impositivo foral del Impuesto sobre Sociedades, por ser inferior al tipo impositivo del territorio común y por considerarlo una Ayuda de Estado prohibida por la normativa comunitaria europea (Sentencia de la Sala Tercera de lo Contencioso de Tribunal Supremo, de 9 de Diciembre de 2004). Era un golpe mortal para el sistema de Convenio/Concierto al negar su capacidad normativa. La Diputación de Bizkaia reaccionó proponiendo una reforma legislativa ante sus Juntas Generales que la elevaron al Parlamento Vasco quien, a su vez, presentó la Proposición de Ley a las Cortes Generales que dio origen a la Ley Orgánica 1/2010, coincidente en casi sus exactos términos con la propuesta. El denominado «blindaje» del Concierto mostró que los derechos históricos pueden ser utilizados para avanzar en el autogobierno.

La propia LO recuerda que el origen del problema está en que, por un lado, la Ley de Territorios Históricos, de 25 de noviembre de 1983, reserva en exclusiva al Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de ley pero, por otro, son las Juntas Generales de cada territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la hacienda foral, regulación que realizan mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria. Así, como sabemos, las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas fiscales del Estado o de Navarra, que tienen rango de ley y, por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados.

La LO 1/2010 solventó el problema añadiendo una nueva disposición adicional quinta a la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional para facultar a éste el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios Históricos de Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. Y legitima a sus Diputaciones Forales y Juntas Generales para plantear ante el TC los conflictos en defensa de la autonomía foral frente a normas del Estado con

ISBN: 978-84-7777-695-6

rango de ley. Y dio nueva redacción al párrafo primero del apartado 4 del artículo 9.º de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial en el sentido de excluir del conocimiento, en el orden contencioso-administrativo, los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional.

Esta Ley Orgánica ha incorporado también unos novedosos mecanismos de defensa jurídica de la autonomía foral constitucionalmente garantizada y recogida en la disposición adicional primera de la Constitución, como son los llamados conflictos en defensa de la autonomía foral. En este caso, las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos pueden utilizarlos cuando el legislador estatal invada competencias exclusivas de titularidad foral, de manera análoga a como los conflictos en defensa de la autonomía local, tratan de preservar el ámbito de autonomía local constitucionalmente garantizada, si bien los procedimientos que desarrollan ambos tipos de conflicto, difieren sensiblemente.

Los derechos históricos de los territorios forales no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, que remedie el déficit de protección de la foralidad que resulta de la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva. Resulta que las instituciones forales han de operar en ese espacio exclusivo constitucionalmente garantizado con normas que «al carecer de rango de ley resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental». Para el legislador orgánico esta diferencia es meramente formal y no tiene justificación material alguna y la regulación de los tributos «debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Araba/Álava». Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados no desarrollan ni complementan, por lo tanto, ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Por ello, razona, deben tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquellas.

No obstante, atendiendo a la etimología de la palabra blindaje —del alemán *blenden*, tapar agujeros— advierte Martínez Etxeberria «todavía hoy y a pesar de la aprobación de esta Ley Orgánica se ciernen sobre la institución del Concierto Económico en general y su desarrollo normativo en particular, importantes amenazas que en opinión del autor cuestionan la idea de que la institución del Concierto Económico, está definitivamente blindada»[132]. La LO 1/2010 fue recurrida ante el TC por las Comunidades Autónomas de Castilla-León y La Rioja. La Sentencia TC 118/2016, de 23 de junio, que comentamos más adelante, desestimó los recursos de inconstitucionalidad[133].

LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA. EL ARTÍCULO 135 DE LA CONSTITUCIÓN

La consagración constitucional del principio de estabilidad presupuestaria con sus discutidas reglas para el control del déficit y del volumen de deuda tenía su antecedente mediato en el artículo 4.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea que exige a los Estados miembros unas «finanzas públicas sólidas» y en el artículo 104 del mismo Tratado, que también exige a los Estados miembros que eviten déficit públicos excesivos. La reforma del texto constitucional español en 2011 elevó a ese superior rango los principios financiero-presupuestarios que ya informaban el ordenamiento español desde la Ley General de Estabilidad Presupuestaria de 2001. De acuerdo con el nuevo artículo 135 CE «todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria» y antepuso el pago de la deuda pública a cualquier otro gasto presupuestario. En particular, entre otras obligaciones, el Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros, habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

---

132 MARTÍNEZ ETXEBERRIA, G., «La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sobre el mal llamado "blindaje" del Concierto Económico vasco». En: *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco,* 2014, n.º 47, págs. 209-218.

133 *BOE,* núm. 181, de 27 de julio de 2016.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Como sostiene Arantza González[134], la reforma constitucional no supuso una atribución *ex novo* al Estado de competencias hasta entonces inéditas. La atribución al Estado de la competencia legislativa en la materia de referencia no resulta novedad alguna porque ya estaba en la Ley 18/2001. Y por ley, orgánica u ordinaria, el Estado ejercía las competencias que derivan de los artículos 149.1.11.ª, 13.ª, 14.ª y 156 CE para imponer a todo el sector público el principio de la estabilidad presupuestaria, el mandato de equilibrio presupuestario, de control del déficit público y, subsidiariamente, de la contención del volumen de deuda. La modificación del artículo 135 CE no supuso una auténtica novedad en Derecho español —más allá de la elevación a rango constitucional del principio de estabilidad presupuestaria— ni, desde luego, alteró el régimen de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Se trata de una modificación del texto constitucional un tanto aislada cuyo recto entendimiento exige la interpretación de la norma en necesaria conjunción con los artículos 156.1, 157.3 y con lo dispuesto en la disposición adicional primera CE, sin que en modo alguno resulte admisible su consideración como título competencial autónomo.

Y era obligada la inclusión en la Ley Orgánica de desarrollo del artículo 135 CE de una salvedad referida a las haciendas forales. Así, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera establece, en su disposición final tercera, que:

> «en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo según lo establecido en el artículo 64 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento de Régimen Foral de Navarra, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra».

Cabe defender que si el principio de estabilidad presupuestaria ha de basarse en un determinado nivel de ingresos a obtener por la CAPV (y los Territorios Históricos) o la CFN y aquellos, fundamentalmente, provienen de los Impuestos que integran el sistema tributario derivado del Convenio o Concierto Económico, el compromiso a asumir sobre estabilidad presupuestaria debe derivar de un acuerdo específico entre el

---

134 GONZÁLEZ LÓPEZ, Arantza, «La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en la Ley del Concierto». En: *Revista Vasca de Administración Pública*. Oñati: IVAP, 2012, n.º 92, págs. 57-97.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Estado y la CAPV o la CFN, al margen de lo que en su caso dispongan las Leyes de Estabilidad Presupuestaria.

Este es el argumento que sostienen las tesis más rupturistas, que excluyen a la CAPV y a la CFN del sistema de estabilidad presupuestaria definido en la Leyes estatales. Sin embargo, estas tesis ya encontraban serias dificultades para sobrevivir a la luz de la doctrina constitucional y, más si cabe, tras la reforma del artículo 135 CE, que parece pergeñar —y así deriva también de otros preceptos constitucionales, singularmente, del artículo 149.1.11.ª, 13.ª, 14.ª y 156 CE— un sistema estatal de estabilidad presupuestaria en el que cabe agregar subsistemas en razón de las peculiaridades del sistema financiero de la Comunidad Autónoma, pero del que no cabe excluir a ninguna de ellas, por más singular que sea su sistema de financiación.

Por su parte, el artículo 64 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento de Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), dispone:

> «En virtud de lo establecido en el párrafo primero de la disposición adicional primera de la Constitución y en el artículo segundo de la presente ley, las relaciones entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral referentes a sus respectivas facultades y competencias, se establecerán conforme a la naturaleza del régimen foral y deberán formalizarse, en su caso, mediante una disposición del rango que corresponda».

A su vez, el artículo 45.1 de la propia LORAFNA dice que:

> «En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico».

Como cabía esperar, el Consejo de Estado argumenta que el hecho de que tanto Navarra como el País Vasco tengan garantizado un específico sistema económico fiscal no implica necesariamente que hayan de quedar excluidas del ámbito de aplicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y aunque sus ingresos tengan origen en un sistema específico no es circunstancia de la que deba resultar necesariamente la no aplicación a estas dos Comunidades de las exigencias derivadas del principio de estabilidad presupuestaria. Y argumenta que el Convenio y el Concierto no tienen por objeto fundamental articular el régimen presupuestario por lo que no les excluye de la aplicación de una norma cuya

ISBN: 978-84-7777-695-6

finalidad principal incide en un concreto aspecto de este régimen. Pero admite que, si bien no cabe excluir a tales Comunidades del ámbito de aplicación de la Ley, lo que sí cabría es tomar en consideración la posibilidad de que, en estos dos casos, la fijación de los concretos objetivos de estabilidad presupuestaria se realizase, no en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sino a través de sendas comisiones bilaterales integradas por representantes estatales y de la respectiva Comunidad (que pudieran ser las ya previstas por la legislación aplicable)[135].

Cinco años después, el Tribunal Constitucional respaldó la posición del Consejo de Estado, ya plasmada en el texto legal, dado que su aplicación en la Comunidad Foral de Navarra no se traduce en una vinculación menos intensa a las obligaciones derivadas de las leyes de estabilidad presupuestaria, sino en una participación más directa de la Comunidad foral a través de la Comisión Coordinadora (prueba de ello es la reforma del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra llevada a cabo a través de la Ley 25/2003, de 15 de julio (RCL 2003, 1792 y 2595), que ha atribuido nuevas funciones a este órgano de colaboración[136]:

> La aprobación de la Ley general de estabilidad presupuestaria por parte de las Cortes Generales y de su Ley complementaria tampoco han introducido cambios en este sentido, puesto que las alusiones contenidas en ambos casos a que su. Pero ni el texto del convenio ni una investigación histórica sobre las competencias ejercidas de forma continuada por las instituciones forales con el reconocimiento del Estado (criterios estos reconocidos en las SSTC 76/1988, de 26 de abril, F. 6, y 140/1990, de 20 de septiembre, F. 4) permiten reconocer a la Comunidad Foral de Navarra mayores ámbitos de autonomía de gasto que a las restantes Comunidades Autónomas.

La Comisión Coordinadora suscribió un Acuerdo para revisar los compromisos de coordinación y colaboración en materia de estabilidad presupuestaria entre las dos Administraciones, con base al artículo 67.2.l) del Convenio Económico que establece que es competencia de la Comisión Coordinadora acordar las formas y cauces de la relación bilateral. Mediante Acuerdo Vigésimo y Anejo XV del Acta 1/2007 de la Comisión

---

135 Consejo de Estado: Dictamen 4/2001, de 19 de enero de 2001, sobre el Proyecto de Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

136 STC 148/2006, de 9 mayo, FJ 7.º [RTC 2006\148].

ISBN: 978-84-7777-695-6

Coordinadora se aprobaron los Compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria. Desde aquel momento se han producido importantes modificaciones en la normativa estatal de estabilidad presupuestaria, así como la creación de un nuevo organismo en este ámbito (la Autoridad Independiente Independiente de Responsabilidad Fiscal) que requieren de una revisión de dichos compromisos entre ambas administraciones. Así, el apartado 1 de la disposición final tercera de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera establece que, en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo, según lo establecido en el artículo 64 de la LORAFNA, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Este establece —en su artículo 67.2.l)— que es competencia de la Comisión Coordinadora *acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria en los términos previstos en la Ley Orgánica 2/2012 (…).*

También el apartado 1 de la disposición final sexta de la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la *Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal* prevé que, en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo, según lo establecido en el artículo 64 de la LORAFNA, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Por tanto, ambas administraciones se comprometen a analizar y evaluar la nueva normativa estatal en materia de estabilidad presupuestaria y a revisar para acomodarlos a las nuevas normas, en su caso, los compromisos de coordinación y colaboración en esta materia. Una capacidad más teórica que efectiva ya que las reglas de la estabilidad presupuestaria las fija el Estado. Estamos ante lo que en términos taurinos se llama un «brindis al sol».

EL ASUNTO VOLKSWAGEN

Desde el año 1994 y hasta abril de 2012, Volkswagen Navarra realizaba las operaciones de comercialización de los vehículos que producía en Landaben a través de una sociedad comercializadora, *Volkswagen Audi-España* VAESA, ubicada en Barcelona[137]. En teoría eran operaciones in-

[137] En la actualidad, Volkswagen Group España Distribución.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ternas y Volkswagen Navarra ingresaba en la Hacienda Tributaria de Navarra el IVA repercutido de la facturación de los automóviles que vendía a VAESA. Cuando esta empresa los vendía al exterior desde Cataluña —entregas intracomunitarias—, era la Agencia Tributaria estatal la obligada a devolver el IVA soportado. Una repentina inspección de la Agencia Tributaria —sobre una práctica pública y notoria, tolerada por el Ministerio durante casi veinte años— desveló el artificio y concluyó, con razón, que las entregas intracomunitarias las efectuaba la factoría navarra de donde salían directamente los vehículos al extranjero. La deuda resultante del acta correspondiente se elevaba a más de mil quinientos millones de euros. Volkswagen Navarra aceptó la corrección modificando la operativa y, desde el 1 de abril de 2012, será la Hacienda Tributaria de Navarra la que tiene que hacerse cargo de la correspondiente devolución del IVA que soporta Volkswagen en los vehículos que exporta.

El efecto en la recaudación foral fue demoledor y es permanente. Y también ruidoso el escándalo político, que todavía colea en medios de comunicación y ámbitos parlamentarios. Además de mal interpretado debido al desconocimiento general que la clase política tiene de las reglas de ajuste a la recaudación previstas en el Convenio y en el Concierto desde 1986.

Inicialmente, el asunto fue tratado como una discrepancia jurídico-tributaria, analizada primero por la Junta Arbitral y luego por la abogacía del Estado que anunció la interposición de un recurso ante el Tribunal Supremo. No obstante, la demanda no se llegó a materializar después de que la Comisión Coordinadora acordara la suspensión del recurso y la búsqueda de una solución acordada al conflicto. Los acuerdos en la Comisión Coordinadora para solventar el problema supusieron el encorsetamiento de la recaudación de la Hacienda Foral que, en el lenguaje melifluo de las notas de prensa, el Gobierno de Navarra explicó:

> Con la modificación acordada entre Navarra y el Estado, se amortigua el efecto fiscal que asumirán ambas administraciones por el cambio del sistema de comercialización y exportación de los vehículos fabricados en VW Navarra, que queda limitado en la Comunidad Foral a 25 millones de euros en cada uno de los tres ejercicios presupuestarios que restan del actual quinquenio[138].

[138] Por parte del Gobierno de Navarra integran la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre Navarra y el Estado el Consejero de Economía y Hacienda, Álvaro

ISBN: 978-84-7777-695-6

Esta modificación del Convenio, suscrita por ambas administraciones el 7 de mayo de 2012, pretendía limitar el efecto fiscal de los ajustes en la Comunidad Foral a 25 millones de euros en 2012, 2013 y 2014. Posteriormente se prorrogó al año 2015 en tanto no se firmara la actualización de la Aportación para el quinquenio 2015-2019. Los acuerdos fueron recurridos por el partido Unión Progreso y Democracia (UPyD) ante la Audiencia Nacional para quien se trataba de un rescate encubierto ilegal. El recurso fue inadmitido por falta de legitimidad[139].

Dedicamos más adelante un capítulo al análisis de los **Ajustes a la recaudación** con especial atención a las últimas modificaciones por las que Navarra se ha sometido a la caja única.

LA PARTICIPACIÓN EN EL ECOFIN

La participación directa en los centros donde se dicta la política fiscal europea había sido una vieja aspiración de las Diputaciones Forales de la CAPV, con particular empeño de la vizcaína. Esa pretensión frustrada motivó, entre otras, el muy grave de desencuentro en 2001 entre el Estado y la CAPV ya citado, que provocó la prórroga unilateral del Concierto.

Tanto el Concierto (artículo 4.2) como el Convenio (artículo 5.2)[140] disponen que:

Miranda; la directora gerente de Hacienda Tributaria de Navarra, Idoia Nieves; la Directora General de Política Económica e Internacional, M.ª Jesús Valdemoros; el Director General del Presupuesto, Juan Franco; la directora del Servicio de Economía, Maite Domínguez; y el director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, José Javier Zabaleta Zúñiga. Por parte del Estado, los miembros de la citada Comisión Coordinadora son el Secretario de Estado de Administraciones Públicas, Antonio Germán Beteta; la Secretaria de Estado de Presupuestos y Gastos, Marta Fernández Currás; el Secretario de Estado de Hacienda, Miguel Ferre; la Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Beatriz Gloria Viana; el Director General de Presupuestos, Jaime Iglesias Quintana; y el Secretario General de Coordinación Autonómica y Local, Enrique Ossorio Crespo.

139 UPyD fue un partido político español creado en 2007 que perseguía la abolición de los regímenes forales de Convenio y de Concierto, junto con todos los derechos históricos, estableciendo un régimen común de financiación para todas las comunidades autónomas. Se disolvió en 2020.

140 Este número 2 fue añadido al Convenio por la Ley 19/1998, de 15 de junio, con efectos desde el 1.1.1998.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco / de la Comunidad Foral de Navarra en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto / Convenio Económico.

El artículo 4. 2 TFUE, dispone que «la Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional».

La Comisión Mixta del Concierto acordó en 2001 que, en el plazo de seis meses, se debían establecer los mecanismos necesarios para hacer efectiva la participación de las Instituciones de la CAPV en todos los ámbitos en que se traten asuntos relacionados con el Concierto Económico, al igual que lo hacen otras regiones europeas. Sin embargo, estos no se aprobaron hasta 2010, nueve años después[141]. El objetivo era participar en los grupos de trabajo del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) que se ocupa de la política de la UE en tres ámbitos principales: política económica, cuestiones fiscales y reglamentación de los servicios financieros. El Consejo ECOFIN está formado por los ministros de Economía y Hacienda de todos los Estados miembros.

Aunque Navarra nunca había mostrado especial interés en ello obtuvo del Estado en 2013 la misma autorización. Lo hizo de manera sigilosa y sin convencimiento real mediante una enmienda de UPN a la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 que vio la luz como disposición adicional nonagésima:

> Participación de la Comunidad Foral de Navarra en los grupos de trabajo del ECOFIN.
>
> El Gobierno de la Nación se compromete a iniciar los cauces de diálogo y adoptar los acuerdos oportunos con el Gobierno de la Comunidad Foral de Navarra con el objeto de garantizar la participación de ésta en los grupos de trabajo del ECOFIN, integrada en la delegación correspondiente del Estado, cuando en ellos se traten asuntos vinculados a la singularidad financiero-fiscal de Navarra, derivada de su carácter foral amparado en la Constitución Española, la Ley Orgánica de Amejoramiento y Reintegración del Régimen Foral de Navarra y la Ley que regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

---

[141] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización Fiscal y Poder Tributario Foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Bilbao: IVAP, 2014, págs. 93-96.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El Gobierno de España se comprometió a establecer, con carácter inmediato, los cauces para materializar esta participación. Pero Navarra no hizo nada hasta la llegada del Gobierno de Uxue Barkos iniciándose la participación efectiva de la CFN en los grupos del ECOFIN en el mes de octubre de 2015. En concreto, el representante de la CFN asistió a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 —Cuestiones tributarias— D-5 —Código de conducta— y D-8 —Lucha contra el fraude.

LA DISCUTIDA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 2.2 DEL CONVENIO

Como se ha señalado, la Ley 14/2015 fue consecuencia de los acuerdos alcanzados en las sesiones de la Comisión Negociadora del Convenio Económico de 17 de febrero y 23 de marzo de 2015, ya comentados en el capítulo precedente. Pero el trascendental y controvertido cambio operado por esta Ley fue el del artículo 2.2 del Convenio. Este número 2 del artículo 2.º no existía en el texto original del Convenio de 1990 (Ley 28/1990) y fue añadido por la Ley 25/2003 para reafirmar el poder de innovación tributaria de la CFN en estos términos:

> La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio.

La novedad —de la que de manera harto significativa nada dice la Exposición de motivos— suscitó la controversia porque vino a limitar aquella capacidad, envidiada por el Concierto Económico que carece de semejante reconocimiento, al añadir la restricción *Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado*. Dice:

> Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio.

Téngase en cuenta además que, con una finalidad protectora, el cambio transforma la resbaladiza expresión «tributos convenidos» en «tributos mencionados en el presente Convenio». El texto hasta ahora vigente hablaba de tributos diferentes a los «convenidos», lo que generaba proble-

ISBN: 978-84-7777-695-6

mas en la interpretación del Tribunal Constitucional ya que consideraba que los tributos no convenidos estaban fuera del Convenio Económico y Navarra no tenía capacidad para establecerlos. La nota oficial dijo que se trataba de realizar aclaraciones y precisiones en el texto actual del Convenio «para garantizar la plena capacidad tributaria de Navarra, ya reconocida por la Constitución Española y la normativa vigente, pero cuya aplicación ha sido cuestionada en dos recientes sentencias del Tribunal Constitucional, debido a los problemas que ha generado la interpretación de dicho Tribunal». La palabra «mencionados» quiere evitar esa delimitación interpretativa. Un intento baldío, a juicio del profesor De la Hucha, para escapar del desgarro del Constitucional al que luego nos referiremos[142].

En el debate parlamentario los diputados Uxue Barkos y Pedro Azpiazu manifestaron su rechazo al cambio propuesto[143]:

> [Barkos]: «Lo he dicho en muchas ocasiones, pero es verdad: ha ganado usted, ha conseguido laminar una herramienta fundamental para el autogobierno de Navarra, como es el Convenio Económico, y lo ha hecho a través de la reforma del artículo 2. Anuncio por lo tanto que no vamos a votar —no podemos votar— a favor de esta reforma».
>
> [Azpiazu]: «Consideramos que el acuerdo alcanzado por estas partes, por los Gobiernos, incorpora un cambio legislativo que va en contra de los intereses de los navarros y de las navarras y de la capacidad de actuación normativa de la Comunidad Foral de Navarra. El cambio parece nimio, pero es realmente importante: se modifica el artículo 2.2 del Convenio Económico, incorporando previamente a la actual redacción un texto que señala: sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación del régimen general del Estado, y continúa: la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este convenio. No podemos entender esta modificación sino en clave política, que trata de reducir el margen de maniobra de la Comunidad Foral de Navarra en materia tributaria y, por lo tanto,

142 HUCHA CELADOR, F. de la, «Relaciones con la Administración del Estado y Convenio Económico». En: JIMENO ARANGUREN, Roldán, *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma.* Pamplona: Parlamento de Navarra; Thomson Reuters, 2022, pág. 396.

143 Diario de sesiones del Congreso de los Diputados. Sesión plenaria núm. 267, celebrada el 28 de mayo de 2015.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> no podemos estar de acuerdo con dicho cambio legislativo. En idéntico sentido nos manifestamos cuando apoyamos la proposición no de ley presentada y defendida por Geroa Bai, por la diputada doña Uxue Barkos, cuyo objetivo era precisamente este».
>
> [Barkos]: «Señor Montoro, en esta mi última intervención en esta Cámara le deseo, como a todas sus señorías, la mejor de las suertes. Pero le aseguro que el próximo Gobierno que tenga Navarra va a defender con mucha más firmeza de lo hecho hasta ahora las posiciones, el autogobierno, y la Ley del Convenio de Navarra. En las próximas negociaciones, como digo, va a tener a un Gobierno firme en la defensa del autogobierno, y en ese camino he de decir desde esta tribuna que todas aquellas invocaciones al miedo —las que han sido y las que puedan ser esta mañana— no han de tener recorrido alguno, o si acaso el mismo que han tenido en las urnas el pasado domingo: cero».

Dos meses después la diputada Uxue Barkos fue elegida presidenta del Gobierno de Navarra y formó un ejecutivo plural de profesionales en su mayoría independientes y apoyado por cuatro fuerzas (Geroa Bai, EH Bildu, Podemos e Izquierda Ezkerra) que inició un histórico cambio político en la CFN. Su relación con el Gobierno del Partido Popular fue difícil, en ocasiones tensa y, en lo que nos ocupa, poco propicia para lograr avances. Con gran esfuerzo se acordó la Aportación Económica del quinquenio 2015-2019 pero no se logró actualizar la ley del Convenio, como lo hizo el Concierto en 2017, y hubo que esperar hasta 2022.

En las páginas precedentes nos hemos referido de manera tangencial a los distintos órganos con los que cuentan el Convenio y el Concierto para acordar, coordinar o dirimir los asuntos en su relación bilateral con el Estado. Hora es de explicarlos.

Cuarta parte

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 10
Órganos del Convenio/Concierto

LAS DIFERENTES COMISIONES

Tanto el Convenio como el Concierto han ideado distintas comisiones para ayudar a las administraciones a modular sus relaciones y encauzarlas hacia posiciones de entendimiento y cooperación en las cuestiones que se derivan de la aplicación o interpretación de los propios textos. Son órganos diseñados para la coordinación pero concebidos siempre como bilaterales, con el Estado en una parte, y por tanto de efecto parcial al actuar en un escenario de tres, incluso seis, administraciones interesadas.

El desigual esquema administrativo y político de los territorios forales en el ordenamiento estatal ha propiciado en esta materia instituciones formalmente diferentes. Mientras el Convenio establece una única **Comisión Coordinadora** (regulada en su artículo 67), el Concierto diseña dos: la **Comisión Mixta del Concierto** (en sus artículos 61 y 62),

ISBN: 978-84-7777-695-6

y la **Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa** (en los artículos 63 y 64). Sin que quepa establecer una correspondencia biunívoca, entrambas cubren y superan las competencias atribuidas por el Convenio a la Comisión Coordinadora.

El origen de esta disociación formal hay que buscarlo en los respectivos estatutos de autonomía de ambas comunidades y en el trazado político que prescriben para la aprobación del Convenio/Concierto. Veamos. La LORAFNA quiere que *dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación,* sean *sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.* Se sobreentiende que la negociación política propiamente dicha corresponde al Gobierno de Navarra, pero compete al Parlamento de Navarra su aprobación[144]. Ello exige contar con la mayoría suficiente en la cámara, de ahí que para la negociación del Convenio Económico de 1990 el Gobierno de Navarra ideara una fórmula no prevista y creó una **Comisión Negociadora** integrada por miembros de los grupos políticos con representación en la Cámara. No de todos, porque fue excluido el grupo de Herri Batasuna

144 El Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1989, de 2 de noviembre, en su Fundamento Jurídico noveno, aclara que «Conviene, en este punto, examinar, siquiera sea someramente, las características del Convenio Económico, tal como resultan de su propia historia, y de las previsiones de la LORAFNA. Y a este respecto, difícilmente podría considerarse al Convenio como una «norma del Parlamento de Navarra», y, por ende, la aprobación prevista en los arts. 45 LORAFNA y 165 del Reglamento como la aprobación de una norma por el Parlamento. Desde los inicios del sistema de Convenio Económico, en el procedimiento de su elaboración y aprobación se han distinguido dos fases: por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente: Real Decreto en el Convenio de 1877, Real Decreto-ley en 1927, Ley de la Jefatura del Estado en 1941 y Decreto-ley en 1969. Sólo, evidentemente, a partir de la emisión de la norma estatal cabría considerar al Convenio como una norma vinculante. La LORAFNA, en su art. 45, introduce en este esquema un nuevo elemento: la aprobación del Parlamento de Navarra del acuerdo alcanzado entre el Gobierno de la Nación y el Gobierno Foral. Pero ello no altera el esquema inicial, en el sentido de que el Convenio únicamente se configura como norma con fuerza de obligar en cuanto se aprueba como Ley Ordinaria por las Cortes Generales, como prevé el citado art. 45.4 LORAFNA. La intervención, en consecuencia, del Parlamento de Navarra no se configura como la emisión de norma alguna, sino como un requisito necesario para la ulterior tramitación del Convenio Económico como ley por las Cortes Generales, y la eventual aprobación —y efectiva creación de una norma— por éstas».

ISBN: 978-84-7777-695-6

con siete parlamentarios. De este modo los acuerdos alcanzados en la Comisión asegurarían *de facto* la superación del preceptivo trámite parlamentario. De forma sorprendente, ni la LORAFNA ni el Convenio Económico han previsto y regulado este práctico instrumento.

Por su parte el Estatuto de Gernika dispone, lacónico, que *el Concierto se aprobará por Ley* y, aunque no lo dice, se acepta que tal ley debe provenir únicamente de las Cortes españolas. No exige que el acuerdo deba ser aprobado por el Parlamento Vasco. Una sustancial diferencia con el Convenio. Y añade el Estatuto: *para el señalamiento de los cupos correspondientes a cada Territorio Histórico que integran el cupo global antes señalado se constituirá una Comisión Mixta, integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos por el Gobierno Vasco, y de otra por un número igual de representantes de la Administración del Estado.* La Comisión Mixta es un órgano que nace con una misión determinada, el señalamiento del cupo, que posteriormente será ampliada para ocuparse también de la modificación del propio Concierto Económico y cuya regulación consta en su propio texto. Adviértase que el Parlamento Vasco no interviene en este procedimiento.

Esta es la causa de la diferente configuración orgánica que para estos cometidos distingue al Convenio y al Concierto. En Navarra, la Comisión Coordinadora ha desempeñado sus funciones básicamente en asuntos del propio Convenio, como son la solución de los problemas derivados de su aplicación y los denominados *actos de ejecución*. Su competencia no alcanza, lo hemos dicho, la más alta misión de modificar el texto legal que se reserva a los acuerdos de la alegal *Comisión Negociadora* de expreso carácter político y que actúa, como es obvio, auxiliada por expertos funcionarios.

La **Comisión Coordinadora** tiene origen en el Convenio de 1969 que creó dos: una para impuestos directos y otra para indirectos —la disociación respondía a la estructura orgánica del Ministerio en aquel momento— que luego se fundieron en una sola. Sus acuerdos no son públicos, con una excepción en 2017, como tampoco lo son los de su homóloga en el Concierto Económico.

Las competencias que perfiló el texto de 1990 se han mantenido, corregido y aumentado. Han permanecido intactas las de: realizar los estudios que se estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen foral con el marco fiscal estatal; facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniformes, planes

ISBN: 978-84-7777-695-6

y programas de informática; examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral; emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Economía y Hacienda, el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y por la Junta Arbitral; examinar los problemas de valoración a efectos tributarios y, la más importante y la única real, determinar la aportación económica, tanto del año base como de los restantes de cada quinquenio a fin de elevarla a ambas Administraciones para la adopción del correspondiente acuerdo.

Otras dos han sido atenuadas con una nueva redacción. Una, en cuanto a la cifra del volumen de operaciones que opera como punto de conexión en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, pues antes era competencia de la Comisión *fijar su actualización* y ahora limitada a *realizar los estudios necesarios y, en su caso, proponer su actualización*. Y dos, la Comisión era competente para *establecer el modo de hacer efectivo el resultado del ajuste del Impuesto sobre el Valor Añadido* y ahora lo es para *establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos directos e indirectos*.

Y las nuevas competencias añadidas en estas tres décadas han sido: evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio Económico con carácter previo a su aprobación; resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico; cuantificar la valoración anual, provisional y definitiva, del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía; y acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria en los términos previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Exceptuando los acuerdos en materia de valoración de los costes de la policía a efectos de la Aportación, las otras son teóricas. Las dos primeras nunca se han ejercido en la práctica y la cuarta se limita a asumir las directrices del Ministerio[145].

[145] La Ley 25/2003 modificó las funciones de la Comisión Coordinadora a causa de la aplicación en la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en las leyes, orgánica y ordinaria, de Estabilidad Presupuestaria. En sus disposiciones finales primera y quinta respectivamente, se remitían a una posterior disposición de rango legal, que se decidió que fuera el Convenio Económico. Y así se establece que la determinación del objetivo de estabilidad de Navarra corresponderá a la Comisión Coordinadora que dará traslado del mismo al Consejo de Política Fiscal y Financiera para su conocimiento. En la práctica, como decimos, sólo hay acatamiento de las reglas fiscales del Ministerio.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La Comisión Coordinadora también va a ser competente para el análisis del cumplimiento de este objetivo y de las posibles medidas para la corrección de situaciones de desequilibrio. El objetivo de estabilidad de las Comunidades Autónomas de régimen común, así como su seguimiento, es competencia del Consejo de Política Fiscal y Financiera, órgano en el que toman parte la Administración del Estado y todas las Comunidades Autónomas. En la disposición adicional séptima se reconoce a la Comunidad Foral las facultades de tutela financiera respecto a las Entidades Locales que en cada momento desempeñe el Estado en esta materia en relación con la aplicación de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

La Ley 22/2022 ha modificado de nuevo alguna de las competencias de la Comisión Coordinadora[146]. Así, le atribuye el establecimiento del método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos directos que pudieran establecerse, al igual que le corresponde el establecimiento del método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos indirectos. Ha establecido un nuevo procedimiento abreviado que se desarrollará por vía reglamentaria en los supuestos de falta de acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora sobre la resolución de las consultas que se planteen en relación con la aplicación de los puntos de conexión del Convenio Económico. Y el cambio más importante por su repercusión política: se encomienda a la Comisión Coordinadora la determinación del **índice de imputación**, como elemento intrínseco de la aportación económica. Como hemos explicado, la modificación desató una tan ruidosa como pasajera tormenta política. Para el Gobierno de Navarra, esta modificación está motivada únicamente por criterios clarificadores y por la supresión de la disposición transitoria primera. Sin embargo, y a pesar de haber dado su conformidad en la Comisión Negociadora, los grupos EH Bildu y Geroa Bai votaron en contra de la misma en el Parlamento. Reclamaban para el legislativo la competencia para fijar el índice de imputación. Sin éxito al oponerse la mayoría formada por Navarra Suma y Partido Socialista. En el trámite de aprobación de la ley en las Cortes, los grupos de EH Bildu y PNV se abstuvieron.

[146] Según redacción dada por el Acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 20 de diciembre de 2021 y 10 de junio de 2022, aprobado como Ley 22/2022, de 19 de octubre, con entrada en vigor el día 21 de octubre de 2022.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La composición paritaria de la Comisión acoge a seis representantes de la Administración del Estado y otros seis representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra. No exige que estos pertenezcan a la Administración aunque de hecho todos lo son de la Hacienda Foral.

Como se ha adelantado, en esta materia la comparación con el Concierto ofrece algunas diferencias que tienen por causa el distinto grado de articulación de funciones ya que el Concierto diseña un órgano inexistente en el Convenio cual es la Comisión Mixta (artículos 61 y 62 del Concierto Económico). De ahí que el análisis comparativo de sus funciones deba hacerse teniendo a la vista simultáneamente la Comisión Coordinadora del Convenio y las dos comisiones del Concierto, Coordinadora y Mixta.

La **Comisión Mixta del Concierto Económico** posee un nivel más alto, representativo y competencial que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o que la Comisión Coordinadora del Convenio. Aunque difiere en su composición, se asemeja a la Comisión Negociadora del Convenio —carente insistimos de norma reguladora— en parte de sus funciones. Según el artículo 61 del Concierto, la Comisión Mixta *estará constituida, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado* y exige que *los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico deberán adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes*.

Sus funciones son: acordar las modificaciones del Concierto Económico, los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria, la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio, el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral. Y tomar todos aquellos otros acuerdos que en materia tributaria y financiera resulten necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el Concierto.

Como se ha dicho, a la Comisión Coordinadora del Convenio se le atribuyen algunas competencias que el Concierto reserva para la Comisión Mixta, en concreto determinar la aportación económica del año base, incluido el índice de imputación, así como la aportación líquida de los restantes años de cada quinquenio a fin de elevarla a ambas Administraciones para la adopción del correspondiente acuerdo; y acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad

ISBN: 978-84-7777-695-6

presupuestaria en los términos previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

La **Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa** (CCEN) del Concierto es también un órgano de composición bilateral entre el Estado y el País Vasco de carácter técnico cuyas competencias principales, muy similares a las mencionadas para la Comisión Coordinadora del Convenio, son el estudio de la adecuación de los proyectos de normativa tributaria, la resolución de consultas, emisión de informes o cuestiones relacionadas con la actividad inspectora, entre otras. Es un órgano relativamente reciente de marcado carácter técnico al que se le encomienda asistir a las dos administraciones para una mejor aplicación y ejecución del Concierto. La CCEN fue creada en 2002 y se regula en los artículos 63 y 64 del Concierto Económico. Tuvo como antecedentes la Comisión Coordinadora del Concierto de 1981 (art.º 40) y la Comisión de Evaluación Normativa, creada en los Acuerdos de 18 de enero de 2000, conocidos como *paz fiscal*. De la fusión de ambas figuras surgió la actual CCEN. La Ley 10/2017 le atribuyó competencia para resolver sobre las observaciones que se planteen por alguna de las Administraciones en relación con los procedimientos de coordinación de competencias exaccionadoras e inspectoras en supuestos de regularización de operaciones entre personas o entidades vinculadas y de calificación de operaciones previstos en el artículo 47ter del Concierto.

Su composición, obviamente paritaria, integra a cuatro representantes de la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo son a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales (tampoco se pide que lo sean de sus administraciones). El artículo 63 no determina el modo de adopción de acuerdos de la CCEN ni señala la forma de dirimir los eventuales empates. El carácter no vinculante de sus análisis y decisiones, que carecen de efectos jurídicos, deja en la voluntad de las partes la resolución de los conflictos. Los expertos reconocen que, en la práctica, ha demostrado falta de operatividad[147].

Las coincidentes competencias de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto y de la Comisión Coordinadora del Convenio son en la actualidad las siguientes:

[147] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización fiscal y poder tributario…*, *op. cit.*, pág. 159.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Realizar los estudios que se estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen foral con el marco fiscal estatal.

Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes y programas de informática y (Concierto) articular y acordar los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.

Examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre las dos administraciones así como los problemas de valoración a efectos tributarios.

Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, —o el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra— y la Junta Arbitral.

Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio o Concierto Económico con carácter previo a su aprobación. Incluye normas de procedimiento.

Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Concierto o Convenio Económico. Regula el procedimiento que, de producirse, lleva el desacuerdo a la Junta Arbitral.

En resumen, la lectura en paralelo de los textos del Convenio y del Concierto pone en evidencia que las funciones de la Comisión Coordinadora en Navarra comprenden las atribuidas a los dos órganos del Concierto Económico, excepto los estrictamente políticos de la Comisión Mixta que en Navarra se reservan a la específica Comisión Negociadora, todavía no regulada. En cambio, en el resto de las competencias las funciones de la Coordinadora tan sólo se asemejan a las atribuidas a la Comisión Mixta del Concierto Económico para los aspectos de determinación de la aportación económica y los ajustes, pero no contemplan las decisivas atribuciones de ésta en cuanto al acuerdo de las modificaciones del Concierto Económico, reservado a la comisión política, o el nombramiento de los miembros de la Junta Arbitral, que en Navarra serán designados por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. Pese a las diferencias formales señaladas, y a las más completas definiciones del Concierto, la analogía de ambos modelos es evidente.

Una vez más, el recíproco desconocimiento que Convenio y Concierto hacen el uno del otro afecta a la resolución de los numerosos

ISBN: 978-84-7777-695-6

problemas que surgen en la diaria gestión tributaria. No es preciso extenderse en demostrar cómo problemas que afectan a tres administraciones, o cinco según se cuente, no pueden justamente resolverse mediante comisiones bilaterales en las que está ausente el tercer implicado. La experiencia parece mostrar la necesidad de contar con un órgano de coordinación horizontal entre la CAPV y la CFN de las mismas características que las expuestas en los párrafos anteriores e, incluso, uno que agrupara a las tres, o cinco, administraciones competentes. Bien es cierto que el sujeto pasivo es más perspicaz que el legislador y que solventa la inmensa mayoría de los problemas esquivando la alambicada construcción de la ley, pero frecuentemente los irresueltos conflictos competenciales entre administraciones perjudican al contribuyente que descubre asombrado la inoperante panoplia de órganos presuntamente reguladores.

LA JUNTA ARBITRAL O LAS *JUNTAS ARBITRALES*

El Convenio y el Concierto utilizan el concepto del "punto de conexión" para determinar cuándo corresponde la exacción de un tributo a una u otra administración. En algunos supuestos las discrepancias interpretativas en la aplicación de los puntos de conexión provocan conflictos, no sólo entre la Administración General del Estado y la de la CFN o de las Diputaciones Forales sino también entre estas y otra Comunidad Autónoma. Con el objeto de resolver tales conflictos y discrepancias el Convenio y el Concierto constituyen, respectivamente, una Junta Arbitral, órgano que no elude ni sustituye la vía jurisdiccional, cuyas funciones son las siguientes[148]:

[148] Junta Arbitral del Convenio, su regulación se encuentra en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre según redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio y cuyo desarrollo reglamentario se regula en el Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, modificado por el Real Decreto 530/2017, de 26 de mayo. Junta Arbitral del Concierto, su regulación se encuentra en los artículos 65, 66 y 67 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo y en el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificado por Real Decreto 335/2014, de 9 de mayo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

— Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral o del Territorio Histórico, o entre ésta y la Administración de una comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
— Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.
— Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales[149]. Aquí la navarra añade: En particular, resolver las controversias en relación con consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico sobre las que no se haya llegado a acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora, así como en relación con los supuestos previstos en el artículo 46 bis del Convenio Económico[150].

Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas deben notificarlo a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior (relativa a dicho conflicto). Hasta tanto sea resuelto, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia (a su fuero, dice el Convenio), sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la

149 El Convenio de 1990 no hablaba de *conocer* sino de *entender*: «Se constituye una Junta Arbitral que *entenderá* de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas (…)», el verbo conocer fue copiado del Concierto Económico tras su modificación de 2002. Ni en un caso ni en el otro queda claro el *iter* procedimental correspondiente a esta función.

150 El Convenio dispone que reglamentariamente se regulará un procedimiento abreviado aplicable en los supuestos establecidos en la letra g) del artículo 67.2 () y en el apartado 3 del artículo 46 bis del presente Convenio Económico (desacuerdo sobre consultas en el seno de la Comisión Coordinadora y discrepancias sobre la liquidación practicada o sobre el reconocimiento del derecho de crédito en el IVA).

ISBN: 978-84-7777-695-6

Junta Arbitral. Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados.

La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución. El Concierto añade una coletilla, la Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, *de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia*. Los acuerdos de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente son susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

En cuanto a su composición, la Junta Arbitral está integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hace por la persona titular del Ministerio competente en materia de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco o la persona titular del Departamento competente en materia de Hacienda del Gobierno de Navarra para la Comunidad Foral. Los árbitros son nombrados para un período de seis años. En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado para la parte del período de mandato que faltaba por cumplir al sustituido. Los integrantes de la Junta Arbitral deben ser designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística (con más de quince años de ejercicio profesional en el caso de la CAPV). No se prevé un procedimiento para el caso de desacuerdo en los nombramientos.

Por su parte, en su artículo 68, el Concierto regula los tres procedimientos especiales de la Junta Arbitral: el procedimiento abreviado, la extensión de efectos y el incidente de ejecución:

> El **procedimiento abreviado** se aplicará en los desacuerdos entre las Administraciones sobre consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión o sobre observaciones respecto de propuestas de resolución en el caso de regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas o de calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente En tales casos, la Junta Arbitral deberá admitir a trámite los conflictos correspondientes en el plazo de un mes desde su interposición, deberá otorgar un plazo común de diez días a todas las partes concernidas para que realicen sus alegaciones y resolver en el plazo de un mes desde la conclusión del mismo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La extensión de efectos. Quien fuese parte en un conflicto ante la Junta Arbitral respecto a una cuestión que guarde identidad de razón con otra que ya hubiera sido resuelta por medio de resolución firme de la Junta Arbitral, podrá solicitar que el conflicto pendiente de resolución se sustancie mediante la extensión de efectos de la resolución firme. A estos efectos, la Junta Arbitral deberá trasladar el escrito de solicitud de extensión de efectos de la resolución firme a las demás partes concernidas para que en el plazo común de diez días realicen las alegaciones que correspondan sobre la identidad de razón entre los supuestos, y resolver decidiendo la extensión de efectos de la resolución firme o la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

Incidente de ejecución. Por medio del incidente de ejecución, quien sea parte en un procedimiento ante la Junta Arbitral podrá solicitar la adopción de medidas de ejecución de la resolución de la Junta Arbitral cuando la Administración concernida no haya ejecutado la misma en sus propios términos. A las decisiones de la Junta Arbitral sobre los incidentes de ejecución les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 67 del presente Concierto Económico.

La ley 25/2003 eliminó la figura del presidente de la Junta Arbitral, que hasta entonces recaía en un Magistrado del Tribunal Supremo y redujo el número de vocales de ocho (cada Administración designaba cuatro) a tres miembros que serán designados de común acuerdo entre ambas Administraciones[151]. Y pidió que se desarrollara un reglamento regulador del procedimiento a seguir para la resolución de los conflictos. Tres años más tarde fue aprobado mediante el Real Decreto 353/2006 para el Convenio. Y en 2007 el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre.

Ya el Reglamento del Concierto Económico de 1926, el de Calvo Sotelo, con las tres provincias vascongadas y luego copiado por el Convenio de 1927, regulaba en cada una de las tres provincias un Jurado mixto provincial y además un Jurado mixto central. Desde entonces han sido numerosas las llamadas que los diferentes Convenios y Conciertos han hecho a la Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos. En concreto, el Convenio Económico de 1969 (artículo 19) preveía:

[151] La anterior redacción la había dado la Ley 19/1998 de 15 de junio, *BOE* n.º 143 de 16.6.1998, con efectos desde el 1.1.1998 según acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de 28 de octubre de 1997.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> Para todas las cuestiones expresamente previstas en la presente disposición, así como las que surjan de su interpretación y aplicación, la Diputación Foral de Navarra y la Administración del Estado podrán pedir dentro del plazo de tres meses a contar de la fecha del acuerdo que haya motivado la discrepancia, su revisión por una Junta Arbitral, residente en Madrid, formada por dos representantes del Ministerio de Hacienda y otros dos de la Diputación y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado cada dos años por el Presidente del citado Alto Tribunal.

Sin embargo, como hemos adelantado, no se llegó a constituir hasta 2003. En los años ochenta del pasado siglo, el Gobierno de Navarra solicitó en dos ocasiones al Ministerio el nombramiento y constitución de la Junta Arbitral. No hubo respuesta. En 1998 se había publicado el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, y se habían realizado los oportunos nombramientos.

Con anterioridad a su reciente reforma, los textos del Concierto de 1981 y del Convenio Económico de 1990 regulaban de esta manera la Junta Arbitral:

> 1. Se constituye una Junta Arbitral que entenderá de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
>
> Asimismo resolverá los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
>
> 2. La Junta Arbitral estará presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado para un plazo de cinco años por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del Consejo General del Poder Judicial y oído el Tribunal Superior de Justicia de Navarra.
>
> 3. Serán Vocales de esta Junta:
>
> a) Cuatro representantes de la Administración del Estado designados por el Ministro de Economía y Hacienda.

ISBN: 978-84-7777-695-6

b) Cuatro representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra.

Cuando el conflicto afecte a la Administración de una Comunidad Autónoma, el Ministerio de Economía y Hacienda sustituirá un representante de la Administración del Estado por otro designado por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la Comunidad Autónoma.

4. La Junta Arbitral en su primera reunión adoptará las normas de procedimiento, legitimación y plazos que ante aquélla se hayan de seguir, inspirándose en los principios de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

5. Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

6. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre ellas, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Las sustanciales modificaciones de la Junta Arbitral en el Concierto Económico de 2002, artículos 65, 66 y 67, y el acuerdo de 2003 para el Convenio Económico, que sigue y se reproduce fielmente lo concertado en aquél, son consecuencia de la voluntad del Estado de instaurar para el régimen de Convenio o Concierto Económico una Junta Arbitral similar a la existente en Régimen Común, regulada en los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas.

Esta adaptación introduce las siguientes y principales novedades: Se añade una nueva función a la Junta Arbitral que consiste en resolver las discrepancias que puedan producirse respecto de la domiciliación de los contribuyentes. Como se ha dicho, son nuevas y diferentes las reglas de composición de la Junta Arbitral, que estará integrada por tres miembros designados conjuntamente por el Ministro de Hacienda y por el Consejero del ramo correspondiente en Navarra o la CAPV. La designación se producirá entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística y para un período de seis años. Se trata, en

ISBN: 978-84-7777-695-6

teoría, de que la Junta sea operativa, ya que la anterior no llegó a constituirse. Pero tampoco lo ha sido ésta a la fecha. En cuanto a la resolución de las cuestiones ante ella planteadas, se establece que decidirá todas las que ofrezca el expediente, incluidas fórmulas de ejecución, es decir, que deberá indicar la manera de ejecutar lo resuelto por ella. Sus decisiones, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán susceptibles de recurso ante el Tribunal Supremo. El apartado 4 se ocupa del procedimiento y realiza una remisión reglamentaria. Se ha creado, se asegura, una subcomisión para el estudio y desarrollo de este reglamento. Además se establece que las Administraciones afectadas por el conflicto lo notificarán a los interesados, lo cual implicará la interrupción de la prescripción, absteniéndose aquéllas de realizar cualquier actuación posterior en relación con la discrepancia planteada. La previsión procesal es ajustada a derecho y respetuosa con los intereses en conflicto. Sobre todo lo que se trata es de proteger la parte más débil, el contribuyente acechado por las dos administraciones «depredadoras». Pero de nuevo, casi tres años después de la firma del Concierto Económico, el órgano sigue inerte.

Entretanto, en hábito de dudosa praxis, la Inspección del Estado viene levantando actas y expedientes sancionadores a contribuyentes respecto de hechos imponibles declarados y liquidados en las Haciendas Forales de la CAPV —no lo hace sin embargo en Navarra, o no nos consta en virtud de las sentencias examinadas; del mismo modo que ni la Inspección tributaria de Navarra o las de las Diputaciones Forales lo hacen respecto de los obligados tributarios que han efectuado autoliquidaciones en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria—. En estos casos censurables, la inexistencia de la Junta Arbitral por desidia de las administraciones no debería anular la garantía del Concierto o Convenio. La pretensión de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria debería activar el mecanismo del conflicto de competencia previsto, interrumpiendo la prescripción y paralizando las actuaciones hasta la decisión de la Junta. Pero la Inspección estatal, como denuncia Javier Muguruza[152], hace caso omiso del texto legal y argumentando que la inexistencia de la Junta imposibilita la suspensión de las actuaciones por conflicto de competencias mantiene su pretensión liquidatoria. Incluso desestima el requerimiento de suspensión

[152] MUGURUZA ARRESE, Javier, «Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco». En: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2004, n.º 640, pág. 4.

ISBN: 978-84-7777-695-6

formulado por las Haciendas Forales menoscabadas que han debido recurrir al amparo judicial. Lo sorprendente es que tras varias pronunciaciones del TSJPV favorables a la medida cautelar de la suspensión, el propio tribunal ha optado por denegarla basándose en que ésta debe darse tan sólo en supuestos de perjuicios de difícil o imposible reparación, colocando a los damnificados por la caprichosa actuación de la Inspección en dolorosa situación. Una vez más, las numerosas fisuras del modelo benefician a la parte más poderosa y desaprensiva. En este caso, ante el inconcebible silencio de la otra.

La Junta Arbitral tiene carácter bilateral y está diseñada para resolver los conflictos que se plantean entre la Administración estatal y las Administraciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma. La competencia de la Junta Arbitral es preferente sobre los conflictos en los que intervenga cualquiera de las administraciones tributarias forales, de manera que, como señala Simón Acosta, si el conflicto afecta a las Diputaciones Forales o a Navarra la Junta Arbitral de la LOFCA carece de competencias para conocer del asunto. En todo caso, el sujeto pasivo afectado no es parte del procedimiento sino mero interesado que puede formular alegaciones en el trámite de audiencia. Obviamente esta situación no le priva de su derecho de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa en el caso de disconformidad con la resolución de la Junta Arbitral.

Téngase en cuenta que nuestro modelo ha establecido dos Juntas Arbitrales distintas, una para el Concierto Económico y otra para el Convenio que, obviamente, al ser trazadas desde la estanca bilateralidad que lastra todo el sistema, en cada caso el Estado sólo reconoce un interlocutor e ignora al otro y van a provocar situaciones de conflicto. La legislación vigente no prevé cómo deben solucionarse los conflictos que se susciten entre las administraciones de la CAPV y la navarra, o entre aquéllas entre sí. Como advierte José Rubí[153], «aunque las relaciones entre el País Vasco y Navarra se ventilan entendiendo recíprocamente que a la hora de interpretar el Concierto y el Convenio la otra administración se incluye entre las de «territorio común» subsiste el problema de atribuir la competencia a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o la del Convenio; sin embargo, parece que puede resultar necesario el

[153] RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «Los órganos del Concierto Económico». En: *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003, pág. 50.

ISBN: 978-84-7777-695-6

establecimiento de un mecanismo de solución arbitral para la resolución de los problemas que puedan suscitarse entre las propias Diputaciones Forales a la hora de aplicar disposiciones del Concierto Económico».

Unas situaciones que para el profesor De la Hucha se derivan del diseño competencial de estos órganos arbitrales[154]. Su estudio excede del propósito de este ensayo, pero interesa destacar su indeseado efecto. Así por ejemplo, una eventual pero nada hipotética discrepancia entre la CFN y uno de los territorios de la CAPV sobre la residencia habitual de una persona física, para la que ambos se consideran competentes, podría desembocar en sendos conflictos planteados ante sus respectivas Juntas Arbitrales con posibles acuerdos contradictorios. De la Hucha interpreta que ante tal caso y según la redacción literal de las competencias de las respectivas Juntas Arbitrales en el Convenio y en el Concierto, el único órgano competente para conocer y resolver este tipo de conflictos debe ser la Junta Arbitral del Concierto Económico y no la del Convenio. El profesor señala que «la resolución —administrativa y no judicial— del conflicto entre Navarra y cualquier territorio histórico del País Vasco en materia de puntos de conexión compete a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o, dicho en otros términos, que la prevista para el caso de Navarra no tendría competencia alguna, dada la redacción del artículo 51 del Convenio y dado el carácter de *lex specialis* que tiene el Concierto a la hora de determinar el órgano competente para solventar conflictos entre Diputaciones Forales y otras Comunidades Autónomas —incluida la Foral de Navarra—».

En efecto, la Junta Arbitral del artículo 51 del Convenio tiene la función de resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Pero los territorios históricos de la CAPV, titulares de las competencias tributarias, no poseen la naturaleza de comunidad autónoma,

[154] HUCHA, Fernando de la, «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales». En: *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 123, págs. 559-602.

ISBN: 978-84-7777-695-6

por lo que, restrictivamente, para aquellos conflictos con dichos territorios, potencialmente la mayoría, la Junta Arbitral del Convenio no será competente. Una vez más, la bilateralidad del modelo arrastra la solución de los conflictos a la vía obligatoria y omnipresente del Estado. Sin embargo la dicción de la homóloga institución en el Concierto Económico, por mor de la división territorial de la CAPV, cita expresamente a las Diputaciones Forales cuyos conflictos con el Estado o con otra Comunidad, léase Navarra, va a poder resolver la Junta Arbitral[155].

Para cerrar este apartado, damos unos datos que pueden servir para juzgar la validez de la Junta Arbitral. Hemos examinado las últimas resoluciones de la Junta Arbitral navarra publicadas en la web del Gobierno foral[156]. De un total de 69, fueron recurridas 31 ante el Tribunal Supremo (el 45 por 100). El Tribunal confirmó 24 (77 por 100) y anuló 7 (23 por 100). Sobre el total de resoluciones, recurridas o no, las anuladas suponen el 10 por 100.

OTROS ÓRGANOS DEL CONCIERTO ECONÓMICO

La diversidad de órganos con competencias aparentemente similares puede desorientar al lector no iniciado que, sin embargo, conoce la existencia de otros más que exponemos someramente como el **Consejo Vasco de Finanzas Públicas** o el **Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi**. A diferencia de los que hemos estudiado, éstos son estrictamente internos de la CAPV.

Al primero, integrado por seis miembros, tres designados por el Gobierno y los otros tres por las Diputaciones Forales a razón de uno por

---

155 La letra a) del artículo 66.Uno del Concierto Económico dice así: *a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y **las Diputaciones Forales** o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

156 Las resoluciones de la Junta Arbitral del Convenio Económico pueden consultarse en: https://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Acciones/Buscadores+de+informacion+fiscal/Junta+Arbitral/ Y las de la la Junta Arbitral del Concierto Económico en: https://www.euskadi.eus/tipo-reclamacion/web01-a2arbit/es/

ISBN: 978-84-7777-695-6

cada una de ellas, compete determinar la distribución de los recursos y las aportaciones de los Territorios Históricos a la Hacienda General de la Comunidad Autónoma y el estudio y formulación de propuestas al Gobierno y a las Diputaciones Forales sobre cualquier materia relacionada con la actividad económica, financiera y presupuestaria del sector público vasco, que, a juicio del Consejo, precise de una actuación coordinada, por mandato de la Ley 27/1983 de Territorios Históricos. Esta ley, polémica desde su gestación, establece en su artículo 29, apartado 1, que dentro del plazo máximo de los quince primeros días naturales del mes de octubre de cada año el Consejo Vasco de Finanzas Públicas fijará para el ejercicio siguiente las aportaciones que deberán efectuar las Diputaciones Forales a los gastos presupuestarios de la Comunidad Autónoma, elevándose al Parlamento Vasco el correspondiente acuerdo, al que se adjuntará el informe del Consejo, en forma de proyecto de ley de artículo único.

En otro nivel, el **Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi**, cuya composición, al igual que el anterior consta de tres representantes del Gobierno Vasco y uno por cada una de las diputaciones forales, tiene su origen en la Ley del Parlamento Vasco 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, y le compete impulsar la armonización, coordinación y colaboración entre las Diputaciones Forales en el ejercicio de sus competencias tributarias en aras a lograr una mayor eficacia en la gestión tributaria. Asimismo, tiene encomendada la emisión de informes preceptivos sobre proyectos de disposiciones forales de índole tributaria, sobre las consultas vinculantes, con carácter previo a su evacuación y sobre cualquier otra cuestión de naturaleza tributaria que le sea requerida por las instituciones forales o autonómicas.

La ley 3/1989 surgió por la necesidad de simplificar los sistemas tributarios de los territorios históricos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, coordinar las actuaciones de las Diputaciones en la lucha contra el fraude fiscal y armonizar la normativa tributaria, en particular la relativa a incentivos fiscales. Opta por el mecanismo de Leyes dictadas por el Parlamento Vasco «que regularán determinados aspectos relativos a uno o varios tributos, lo que hará que las normas de armonización, así como la adaptación de la normativa vigente de los territorios históricos se vaya aplicando escalonadamente». Para la materialización de estas acciones desde un punto de vista operativo la ley creó el Órgano de Coordinación Tributaria del que dice que «se confi-

ISBN: 978-84-7777-695-6

gura como un elemento clave sobre el que deben pivotar las acciones a desarrollar en este ámbito».

Conviene explicar aquí que el Cupo, calculado como luego se dirá, es uno y único para la CAPV. Esto exige un reparto interno de la aportación entre los tres territorios históricos titulares de las competencias tributarias. La distribución de los recursos entre las Haciendas Forales y la Hacienda General del País Vasco se regula en el Capítulo II de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos —*Ley de Territorios Históricos*— en el que se indica que el reparto de los recursos a distribuir y el cálculo de las aportaciones de cada Territorio se convendrán en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas. La metodología para la distribución de recursos y la determinación de las aportaciones de las Diputaciones Forales a la financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco reparte entre las instituciones comunes y los órganos forales de los territorios históricos los ingresos derivados de la gestión del Concierto Económico, una vez descontado el cupo a satisfacer al Estado. El estudio al detalle de esta materia sobrepasa el propósito de nuestro trabajo[157]. Obsérvese como dato curioso que la CAPV es, probablemente, el único ejemplo de país en el que su Hacienda Pública se financia con aportaciones económicas de las unidades político-administrativas inferiores. A la fecha, la diferencia formal y sustancial más reseñable, y quizá única, entre Convenio y Concierto es la que se deriva del tripartito poder tributario subyacente en éste, que descansa en las Diputaciones Forales, frente al único del Convenio coincidente con la propia CFN.

[157] Un análisis de la Ley de Aportaciones para el quinquenio 2002-2006 puede verse en ZURUTUZA MUJIKA, Sebastian, «Ekarpen legea 2002-2006 bosturtekoan». En: *GIDA,* 2002, n.º 28.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 11

La Potestad Normativa y sus límites

LA POTESTAD NORMATIVA

Si el impuesto es el nervio del poder, un sistema fiscal bien administrado y aceptado por los ciudadanos refuerza la autoridad del gobernante. El impuesto acompañó la creación del Estado moderno como fundamento de una organización política o de un autogobierno. Una de las características del naciente estado-nación decimonónico reside en el monopolio de la fiscalidad, frente a la pluralidad de sujetos activos de la relación jurídico-tributaria en el Antiguo Régimen. No es casualidad que una de las peculiaridades sobresalientes del régimen foral sea su sistema fiscal. Así es reconocido por la gran mayoría de publicistas y políticos. Se dice que ante el invencible impedimento para lograr un federalismo fiscal estricto, el foralismo tradicional se apuntala en el «derecho histórico» para constituir su original modelo[158].

[158] El concepto y la tesis de los «Derechos Históricos» fueron acuñados en el imperio Austro-Húngaro entre la segunda mitad del siglo XIX y los primeros años del XX. El lla-

ISBN: 978-84-7777-695-6

Es emblema del modelo de Convenio y Concierto la amplia autonomía normativa que en materia tributaria concede a sus territorios. Tanto la CFN como la CAPV hacen gala de poseer un régimen que les faculta para un ejercicio autónomo de la potestad tributaria. Pese a su popularidad, estas amplias competencias teóricas para «mantener, establecer y regular su propio régimen tributario» no son tales en la práctica. Por muy diversos motivos, esta autonomía es mucho más reducida en la práctica que lo que de ella se predica. Casi nula, pues se estrecha por numerosas limitaciones legales y se achica por insuperables cortapisas. Las hay externas al propio texto del Convenio o Concierto y provienen tanto de la Unión Europea como del marco jurídico trazado por la Constitución y el Estatuto o el Amejoramiento. Otras tan reales como indescriptibles como la denominada *legislación judicial*, la coacción de los agentes económicos, el *soft law* o la maleable opinión pública hipersensible al perjuicio comparativo. Y las hay internas que se plasman en el propio acuerdo bajo la forma de principios, disposiciones generales o normas de armonización tributaria. En concreto, el título primero del Convenio/Concierto señala los criterios generales que la CFN y la CAPV deben observar en la elaboración de su normativa que nos interesan y luego examinamos.

Específicamente, Concierto y Convenio disponen que, en el ejercicio de su potestad, el territorio competente debe respetar los criterios de armonización del régimen tributario de su propio texto. La cortapisa actúa también de manera indirecta porque impide *de facto* el ejercicio del poder de innovación en materia tributaria, pese a figurar ahora nominalmente reconocido. Navarra abrió un resquicio con el nuevo número dos del artículo segundo del Convenio Económico: *la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el número 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7.º de este Convenio*. Una facultad no reconocida al Concierto Económico que empero posee un carácter puramente testimonial dado su muy improbable ejercicio. Pero ahí está.

Son también severas limitaciones las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio/Concierto, corresponden al Estado.

---

mado «historische Staatsrecht» suponía la restitución de los antiguos territorios y derechos mayestáticos propios de las coronas húngara, bohemia y croata antes de incorporarse al imperio de los Habsburgo. Su estudio, pese a la idoneidad en el tema que tratamos, excede a nuestro propósito.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Y que, expresamente, son las de la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Y los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

Buena parte de la normativa tributaria concertada o convenida, en particular la atinente a los impuestos indirectos y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, debe necesariamente ajustarse a la estatal sin posibilidad de alteración sustantiva. Pero no exime al territorio competente de su aprobación como, según el caso, ley foral o norma foral. De modo que, en estos casos, el legislador tiene que copiar los textos legales y reglamentarios de régimen común y tramitarlos como normativa propia. Estas copias a veces ni tan siquiera son completas, como sucedía en el Impuesto sobre el Valor Añadido en Navarra donde la Ley Foral 19/1992 no reprodujo de la Ley 37/1992 una buena parte de sus artículos a los que se limitó a remitir (Territorialidad, importaciones de bienes, lugar de realización del hecho imponible y devoluciones a empresarios y profesionales no establecidos). Además de la pobre imagen que ofrece, esta estricta subordinación es fuente de problemas cada vez que el Estado, sin previo aviso y sin tiempo de reacción, publica a finales de cada año reformas y modificaciones tributarias que deben entrar en vigor el día uno de enero siguiente. También en los territorios forales. Pero ¿con qué base normativa?

La recepción de esta normativa en el ordenamiento foral se efectúa con retraso creando espacios de inseguridad o indefinición jurídica. Para evitar lagunas legales, el Concierto Económico previó en su día, y Navarra copió para el Convenio en 1998, una fórmula automática que reconoce la aplicabilidad de las normas comunes hasta su integración en el ordenamiento foral[159]. A todas luces una dejación que ahora se quiere

[159] Disposición adicional primera del Concierto Económico: *Hasta tanto se dicten por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio* y con referencia particularizada la disposición adicional cuarta del Convenio Económico: «*Hasta tanto se dicten por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación de este Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes,*

ISBN: 978-84-7777-695-6

mejorar mediante la nueva figura del **Decreto Foral Legislativo de Armonización Tributaria** que ya previó la Ley Foral General Tributaria[160] y luego reguló la Ley Foral 14/2004. Este nuevo instrumento, un atajo que soslaya al Parlamento, habilita al Gobierno de Navarra para dictar, «por delegación del Parlamento de Navarra», las normas con rango de ley foral que sean precisas para la modificación de leyes forales tributarias cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado[161].

---

así como las normas para la exacción de las tasas a que se refiere el número 2 del artículo 41, se aplicarán las normas vigentes en territorio común».

160 El artículo 12 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, autorizaba al Gobierno de Navarra esta mecánica adaptadora: *«Se autoriza al Gobierno de Navarra a dictar cuantas normas provisionales sean precisas en el ámbito de los tributos que, de acuerdo con el Convenio Económico, deban regirse por la misma normativa sustantiva y formal que la del Estado. Dichas normas podrán tener eficacia retroactiva con el fin de que su entrada en vigor se produzca en el mismo momento que las normas de régimen común a las que deban adecuarse. En el caso de que aquellas normas deban tener rango de ley foral, serán remitidas al Parlamento de Navarra dentro de los diez días siguientes a su adopción a efectos de su aprobación definitiva».*

161 El artículo 54 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente regula así esta nueva figura:

«1. El Gobierno de Navarra, por delegación del Parlamento de Navarra, podrá dictar las normas con rango de Ley Foral que sean precisas para la modificación de Leyes Forales tributarias cuando una reforma del régimen tributario común obligue, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, a que en la Comunidad Foral se apliquen idénticas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en el Estado. La delegación legislativa se entiende conferida por esta Ley Foral siempre que se publiquen tal tipo de modificaciones tributarias del Estado.

2. Las disposiciones del Gobierno de Navarra que comprendan la referida legislación delegada recibirán el título de Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria.

3. Estas disposiciones deberán dictarse y publicarse en el plazo de dos meses desde la publicación de la modificación tributaria estatal.

4. Los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria podrán tener eficacia retroactiva con el fin de que su entrada en vigor coincida con la de las normas de régimen común objeto de armonización.

5. Los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria serán remitidos al Parlamento de Navarra dentro de los diez días siguientes a su aprobación, al objeto de su adecuado control parlamentario, sin perjuicio de su publicación oficial y entrada en vigor».

ISBN: 978-84-7777-695-6

El Decreto Foral Legislativo de Armonización Tributaria tiene el mismo rango legislativo que el Decreto Foral Legislativo ordinario pero presenta diferencias procedimentales en su elaboración y control que para el profesor De la Hucha «vienen a demostrar que el plausible intento del legislador foral de solucionar los problemas de adecuación del Convenio a la normativa estatal en determinados supuestos sin modificar el Amejoramiento y sin crear en él la categoría de los Decretos-leyes tiene más sombras que luces». Los denomina pseudo decretos-ley porque, considera:

> estamos ante un híbrido entre Decreto Legislativo y Decreto-Ley o ante un parche necesario mientras no se modifique la LORAFNA como se demuestra en el art. 54.5 de la LF 14/2004 que obliga al Gobierno de Navarra a remitir al Parlamento Foral dichos Decretos Forales Legislativos en el plazo de los diez días siguientes a su aprobación al objeto de su adecuado control parlamentario. Bajo este eufemismo, entendemos que se está refiriendo la Ley Foral a la ratificación (se ha huido de este término por razones obvias) del Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria, lo cual asimila, por encima de la semántica legislativa, dichas normas a auténticos Decretos-leyes forales[162].

Y por si fueran pocas las cortapisas y amenazas provenientes de las ambiguas reglas de armonización, del arbitrio de los tribunales, del *soft law*, de la influencia ideológica o del oportunismo partidista, el legislador foral se enfrenta también a una creciente sensibilidad de la sociedad ante la equidad entendida como igualdad en el trato más favorable que se espera recibir de la norma tributaria cualquiera que sea su origen. Esta reivindicación del obligado tributario no repara en disquisi-

---

[162] HUCHA CELADOR, F. de la, *El Régimen Jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2006, págs. 178-181. Y añade que tiene «un inconveniente de índole procesal que, aunque difícilmente puede llegar a verificarse, ya que mientras que los Decretos-leyes autonómicos o forales quedarían, *ope legis*, excluidos del control de la jurisdicción contenciosa y sólo pueden ser enjuiciados por el TC, los Decretos Legislativos pueden, limitadamente (cuando excedan los límites de la delegación), someterse a enjuiciamiento por la jurisdicción ordinaria, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 82.6 de la CE, 37 de la LORAFNA (interpretado *sensu contrario*), 1.1 de la LJCA y 158.5 del Reglamento del Parlamento Foral), circunstancia que no ha sido debidamente apreciada por un sector de la doctrina tributaria navarra, quizá por la excepcionalidad del supuesto».

ISBN: 978-84-7777-695-6

ciones competenciales y, en ocasiones, amenaza con arruinar el delicado diseño de la política fiscal[163].

NORMAS Y PRINCIPIOS GENERALES DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

En las Normas Generales, concretamente en el artículo 2, el Concierto Económico impone cinco principios generales y una regla de interpretación que debe seguir el sistema tributario de los Territorios Históricos. Si nos fijamos bien, tres de ellos —el respeto de la solidaridad, la atención a la estructura general impositiva del Estado y el sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales— parecen redundantes porque ya se ordenan en la Constitución y/o en el Estatuto de Gernika. El cuarto —coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos— es para uso interno de la CAPV y sobra en una ley que regula la relación bilateral entre ésta y el Estado[164]. Y el tercero —coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado— es solo propositivo. Además, como atinadamente denuncia Martínez Bárbara, adolecen de falta de reciprocidad ya que no afectan al sistema tributario estatal. Si el modelo es paccionado, ¿por qué se establecen principios generales de actuación solo para una de las partes?[165] El cumplimiento efectivo de los principios generales no de-

163 Traemos como ejemplo uno de los casos de gran repercusión mediática y política que fue, en Navarra, el de la reclamación al Gobierno foral de la devolución de las retenciones del IRPF a las prestaciones por maternidad como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo 3256/2018 que, respecto a la ley estatal, determinó que «las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Era un fallo que no afectaba a la Ley Foral del IRPF por estar redactada en distintos términos (y más justos). El argumento tan pedestre como eficaz de las madres interesadas al considerar que «no es justo el trato que se nos va a dar, dejándonos en peores condiciones que al resto de madres del Estado» provocó un cambio normativo, cediendo a la presión, mediante la creación una deducción *ad hoc*. En lo político, el conflicto fue utilizado con oportunismo por algunos grupos alimentando su interés partidario y desdeñando la soberanía tributaria de la CFN.

164 En la CAPV, la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal del Parlamento Vasco, regula a la armonización, coordinación y colaboración en el ámbito de las competencias tributarias de sus instituciones: las comunes de la Comunidad Autónoma y las de los Territorios Históricos.

165 MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización Fiscal y Poder Tributario…*, *op. cit.*, pág. 117.

ISBN: 978-84-7777-695-6

pende «del sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos» sino de las relaciones financieras con el Estado. De hecho, como si el legislador se hubiera dado cuenta sobre la marcha, el Concierto repite el mandato en los exactos mismos términos en esa sección (artículo 48: Segundo): *Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.*

En nuestra comparativa con el Convenio Económico vemos que aparece también el obligado respeto a la solidaridad «*a que se refiere el artículo 1.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra»* (artículo 2.1 d). Como decíamos, redundante. Es un precepto de difícil interpretación habida cuenta su grandilocuente dicción más declarativa que dispositiva: «*Navarra constituye una Comunidad Foral con régimen autonomía e instituciones propias, indivisible, integrada en la Nación española y solidaria con todos sus pueblos*». Y, con mayor razón, *a las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional*, según lo dispuesto en el artículo 2.º de la LORAFNA[166], una incomprensible e innecesaria suspicacia que no se exige en el Concierto Económico a la CAPV. Se viene entendiendo que el principio de solidaridad se honesta mediante la aportación económica que incluye específicamente la contribución a los fondos de compensación interterritorial. E, incluso, según alguna opinión acogida con fortuna por la clase política, hasta el propio índice de imputación, basado en la renta, podría albergar una generosa dosis de solidaridad, cuestión que luego trataremos. Pero nunca este principio cabe pedirse al legislador en la elaboración de la norma tributaria.

El **deber de atender a la estructura general impositiva del Estado** también está en el Estatuto de Gernika (art. 41.2 a) y se trata de un concepto jurídico indeterminado que conduce a la controversia interpretativa con riesgo de concluir en los tribunales. El TSJPV ha venido rechazando que este impreciso principio sea aplicable a cada tributo con-

166 El artículo segundo de la LORAFNA reza: «*1. Los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos con arreglo a la Ley de 25 de octubre de 1839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias, a la presente Ley Orgánica y a la Constitución, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero de su disposición adicional primera. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior no afectará a las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional*».

ISBN: 978-84-7777-695-6

creto y entiende que debe exigirse a los sistemas tributarios forales tomados en su conjunto[167]. Como tal, este principio no ha regido nunca para Navarra a la que, por el contrario, el art. 2.2 le reconoce expresamente capacidad para establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, recordemos:

> Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio.

Más sustancial nos parece el principio general de **Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales** al que obligan tanto el Concierto, en su artículo 2 quinto, como el Convenio, art. 2.1 c), cuando dicen:

> Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas.

En sus redacciones originales, Concierto (1981) y Convenio (1990), tan solo se decía «Los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado». La última obligación —la de asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas— fue introducida en el vigente Concierto por la Ley 12/2002 y en el Convenio por la ley 25/2003.

La normas de la Unión Europea constituyen en sí mismas un impedimento a la potestad legislativa material dado el proceso de armonización fiscal que se extiende a los objetivos del mercado interior, como lo es la aproximación de legislaciones o el denominado *soft law*, es decir aquellos «actos jurídicos que sin tener fuerza vinculante obligatoria contienen las pautas inspiradoras de una futura regulación de una materia, abriendo paso a un posterior proceso de formación normativa». Téngase en cuenta que no existe un verdadero ordenamiento jurídico tri-

[167] Sentencias TSJPV 5 de diciembre de 1997, 20 de mayo de 1999, 25 de mayo de 1999.

ISBN: 978-84-7777-695-6

butario europeo en cuyo ámbito coexisten sistemas fiscales muy diferentes entre sí en sus figuras y su potencial recaudatorio. Para la UE la armonización fiscal no es una finalidad sino un instrumento que busca evitar distorsiones en el mercado interior.

Al adherirse a la Unión Europea, los Estados ceden parte de su soberanía fiscal a las instituciones europeas. Cuando lo hace España arrastra a las Comunidades de régimen de Convenio y Concierto. La Unión Europea restringe la autonomía normativa de sus estados miembros a los impuestos directos ya que para los indirectos el margen de maniobra es muy reducido. Y quiere armonizar también la imposición directa, pero lleva años estancada sin directivas armonizadoras aprobando tan sólo las de aproximación.

El artículo 113 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)[168] dispone que:

> El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

No existe equivalente para la imposición directa. Y el 115, habla de las directivas para la aproximación de las disposiciones, que también requieren unanimidad de los Estados miembros:

> Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

La doctrina ha visto en el artículo 352 de TFUE una vía para la armonización de la imposición directa:

---

168 Antiguo artículo 93 del Tratado constitutivo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

> Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las disposiciones adecuadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo. Cuando el Consejo adopte dichas disposiciones con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo.

La redacción no aclara si la referencia a «las normas de armonización fiscal de la Unión Europea» abarca las mencionadas *directivas para la aproximación de las disposiciones*.

Por su parte, el uso del concepto *Ayuda de Estado* para anular la normativa foral que algunos funcionarios europeos entendieron como una suerte de subsistema jurídico, y al que dedicamos atención más adelante, podría explicarse ante la falta de directrices armonizadoras en el orden tributario y la pretensión de la Unión Europea de cercenar iniciativas legislativas por esta vía experimental.

La obligada transposición al ordenamiento interno de las Directivas sobre armonización fiscal dictadas por la UE en fiscalidad indirecta deben hacerla los Estados miembros. En nuestro caso, no puede ser efectuada por la CFN o por los Territorios Históricos que deben esperar a la actuación normativa del Estado. Y aquí, señala Martínez Bárbara, surge un problema cuando el Estado no traspone correctamente al ordenamiento tributario interno las directivas comunitarias y perjudica a las Haciendas Forales. La autora, que cita ejemplos reales que han afectado a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las operaciones y a la regla de prorrata, propone abiertamente dotar a los Territorios Históricos de capacidad normativa para regular el IVA, los Impuestos Especiales y las Operaciones Societarias con sujeción directa a las Directivas comunitarias[169].

Y, por último, en coherencia con uno de los criterios generales, la regla de interpretación dice: Las normas de este Concierto se interpre-

[169] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización fiscal y poder tributario…*, *op. cit.*, págs. 56-62. Véase también HUCHA CELADOR, F. de la, *El Régimen Jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*, págs. 145-146.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

LOS CUATRO CRITERIOS GENERALES DE ARMONIZACIÓN

Hasta la Ley 38/1997, las normas de armonización fiscal que, según el Concierto de 1981 (artículo cuarto), debía respetar el Sistema Tributario de los Territorios Históricos eran nada menos que doce, a saber:

> Primera. Se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley.
>
> Segunda. No se adoptarán medidas fiscales de fomento de las inversiones que discriminen por razón del lugar de procedencia de los bienes o equipos en que se materialice la inversión.
>
> Tercera. Se exigirán iguales tipos de retención del Impuesto sobre la Renta de las Pesonas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que en territorio común.
>
> Cuarta. Se adoptarán respecto de las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana idéntica definición del hecho imposible y los mismos criterios valorativos de los bienes de tal naturaleza que los establecidos por el Estado. A estos efectos, las Diputaciones Forales designarán representantes en las Comisiones que se creen en el Ministerio de Hacienda para el establecimiento de dichos criterios.
>
> Asimismo se utilizará, a efectos fiscales, la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios y profesionales que en territorio común.
>
> Quinta. Se aplicarán normas tributarias iguales a las del Estado, a las operaciones bancarias y de los mercados monetarios, así como a los demás medios de financiación de las empresas.
>
> Sexta. Se someterán a igual tributación que en territorio común los actos de constitución, ampliación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.
>
> Séptima. No se concederán amnistías tributarias, cualquiera que sea su denominación, salvo que previamente se establezcan con carácter general mediante Ley votada en Cortes Generales.
>
> Octava. No se establecerán privilegios de carácter fiscal, directos o indirectos, ni se concederán subvenciones que supongan devolución de tributos.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Novena. Las regularizaciones o actualizaciones tributarias que acuerden los Territorios Históricos no supondrán incorporación de activos ocultos ni eliminación de pasivos ficticios.

Diez. Se adoptarán los acuerdos pertinentes con objeto de aplicar en los Territorios Históricos las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común, estableciéndose igual período de vigencia que el señalado para éstas.

Once. Las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos no podrán implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial, ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra.

Al dictar sus normas fiscales, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos atenderán a los principios de la política económica general.

Doce. La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista el territorio común.

La reforma de Ibarretxe suprimió estas normas y copiando el texto del Convenio Económico redujo a cuatro los concretos criterios generales de armonización[170]. Así, en la elaboración de la normativa tributaria tanto la Comunidad Foral de Navarra como los Territorios Históricos de la CAPV:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. [El Convenio matiza que Navarra «establecerá y mantendrá…»].

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y ser-

170 De esta manera explicaba en marzo de 1997 el Vicepresidente del Gobierno Vasco y Consejero de Hacienda, Juan José Ibarretxe, el objetivo de sus negociaciones en esta materia a la comisión de Economía del Parlamento Vasco: «Bien, sobre esas tres materias existe ya un acuerdo político, que está única y exclusivamente pendiente de ser trasladado —en eso estamos— a un texto normativo, fundamentalmente contemplando los siguientes aspectos: en relación con la primera materia, las normas armonizadoras, nosotros teníamos en el Concierto doce normas armonizadoras, mientras que el convenio navarro tenía cuatro. Pasaremos a tener básicamente las cuatro que tiene el convenio navarro» Diario de Sesiones, 6 de marzo de 1997, Comisión de Economía y Hacienda. Parlamento Vasco.

ISBN: 978-84-7777-695-6

vicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios. [El Concierto añade «ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos»].

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.

a) Adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos

Este criterio no se refiere al contenido de las normas, sino que pretende lograr un orden general común para todos los tributos, basado en unos códigos compartidos por todos ellos. En Navarra la Ley Foral General Tributaria y en los TTHH sus respectivas Normas Forales Generales Tributarias, que son casi transcripción de la estatal, operan como ceñidor doméstico de la normativa autónoma. La jurisprudencia ha hecho una interpretación estricta de esta regla de forma respetuosa con la capacidad normativa. El Convenio/Concierto no impone una identidad mimética reguladora de la totalidad de las materias de la LGT, sino solo sobre la terminología y conceptos en sentido estricto. Entendemos que pueden regular los elementos de la deuda tributaria, el plazo de prescripción, los pagos a cuenta, los recargos o las sanciones de manera diferente a la LGT[171].

Hay que decir que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 1, salvaguarda el régimen foral:

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Econó-

[171] MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización fiscal y poder tributario…*, *op. cit.*, págs. 138-140, cita los ejemplos: TSJPV de 31 de diciembre de 1998; Sentencias TSJPV de 14 de enero de 2000 de 27 de setiembre de 2002 y en sentido contrario (criterios limitativos), en: S TSJPV, de 13 de junio de 2008, y STS, de 26 de enero de 2012.

ISBN: 978-84-7777-695-6

mico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

b) Mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado

Es una exigencia *sui géneris* que merece el epígrafe que le dedicamos a continuación.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios

Es otra traba de dudosa operatividad. Y superflua porque la libertad de circulación de las personas y los bienes es un mandato constitucional y una condición del tratado de la CEE. Como ilustra Simón Acosta «*los impuestos difícilmente pueden obstaculizar la circulación de las personas, puesto que la circulación no es una manifestación de capacidad económica y no puede ser gravada (...) Más fácil es que los impuestos impongan trabas al tráfico de bienes y servicios. De hecho todos los impuestos indirectos son un obstáculo a la circulación de bienes*»[172].

En el plano tributario pretender que una norma fiscal violenta este derecho exigiría probar que la norma es la causa inmediata del efecto pernicioso y, como ha señalado De la Hucha, demostrar que la mala fe del legislador ha pretendido ese resultado, porque *el efecto discriminatorio no puede enjuiciarse como un «delito de resultado» sino que requiere un dolo específico en la elaboración de la norma tributaria*[173]. Es evidente que cualquier diferencia en el orden tributario origina discriminación. La podemos hallar hasta en los impuestos locales. ¿Hasta qué punto coarta la libertad de circulación las acusadas diferencias existentes en las cuotas del IBI o Contribu-

172 SIMÓN ACOSTA, E., «Los tributos de los Regímenes Forales». En: *Manual general de derecho financiero*, 1996, págs. 107-140.

173 HUCHA CELADOR, F. de la, «Introducción...», *op. cit.*, y *El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa*.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ción Territorial Urbana? ¿Dónde situar el fiel de la balanza que denuncia la distinción?

En esta letra, el Concierto añade aquí una restricción inexistente en el Convenio: «(…) sin que se produzcan efectos discriminatorios *ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos*». Durante las negociaciones del Concierto de 2002, explica Martínez Bárbara, los comisionados vascos pretendieron infructuosamente suprimir el inciso final de este principio inexistente en el Convenio navarro. La investigadora sospecha que la negativa estaba motivada por el recelo de la Administración del Estado a la utilización del poder tributario de los TTHH en el Impuesto sobre Sociedades para atraer inversiones o empresas a la CAPV[174].

Como cabía esperar, la interpretación de este principio armonizador ha llegado a los tribunales, no solamente como consecuencia de la actividad normativa del Convenio/Concierto sino también la de las CCAA de régimen común en el ámbito de la LOFCA. El TC en sus pronunciamientos ha reiterado la necesidad de buscar un equilibrio entre el principio de unidad económica y el principio de diversidad jurídica que deriva de la autonomía. Y concluye que la política fiscal no tiene que ser uniforme en todo el Estado porque no necesariamente todas las incidencias en el mercado son un obstáculo ni vulneran la igualdad básica a que se refiere el artículo 139.1 CE[175]. Sin embargo, como suele suceder, este criterio jurisprudencial del alto tribunal no ha sido seguido por otros

---

174 MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización fiscal y poder tributario…*, *op. cit.*, pág. 148.

175 Por ejemplo, la STC 88/1986, de 1 de julio, que en su Fundamento Jurídico 6 dice: «Tal unidad [de mercado], (…) no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos. La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles».

ISBN: 978-84-7777-695-6

tribunales que en ocasiones han considerado las medidas tributarias contrarias al principio de libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios. De modo que no resulta sencillo determinar cuándo una norma vulnera este principio. Dos ejemplos las contradictorias sentencias del TSJPV de 24 de julio de 1998 y la de 29 de enero de 1999. El giro del TSJPV en apenas seis meses parece ser consecuencia de las sentencias del TS de 7 de febrero de 1998, de 14 de mayo de 1998 y 13 de octubre de 1998 que comentaremos en el siguiente capítulo.

Y cuatro:

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo

Se trata de una añeja y secundaria limitación que se justifica tradicionalmente en favor de la operatividad estadística.

Y cierro este apartado con una reflexión acerca de la afectación de gravedad y pompa en la normativa propia. ¿Puede el derecho tributario, visto desde la antropología cultural, constituirse *per se* en un valor de la identidad colectiva? ¿Es una creación de la voluntad colectiva plasmada en sus usos y costumbres y por tanto portadora de su idiosincrasia? ¿O, es más bien un conjunto de herramientas de técnica jurídica totalmente desprovisto de componentes identitarios y destinada al mero fin de recaudar y, en algunos casos, redistribuir la renta? En el primer caso tendría sentido la tenaz defensa de las competencias normativas sin límites, en tanto que en ellas se vierten y conforman los elementos intangibles de la personalidad colectiva expresada en términos de construcción jurídica. La importación o injerto de modelos extraños se vería como atentatoria del modelo político económico que la comunidad se da a sí misma. En el segundo caso, carece de interés dedicar tiempo y esfuerzo a crear lo que ya está inventado y probado y que resulta aplicable a la propia estructura socio-económica. Las grandes figuras tributarias consolidadas en el marco de las economías occidentales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido o los impuestos especiales, encierran complejos mecanismos, estrechamente engarzados en

ISBN: 978-84-7777-695-6

los usos económicos, que rechazan alteraciones esenciales y sólo en algunos casos admiten detalles singulares. En Hacienda Pública, la originalidad casa mal con la efectividad. El legislador foral, consciente de sus límites, opta por la segunda y copia del Estado hasta la nomenclatura de los impresos. Nada habría que objetar si se reconoce la incapacidad creativa, muy entendible en tan compleja tarea, o si se quieren evitar discriminaciones entre ciudadanos, pero sorprende cuando el uso de tal competencia se esgrime como blasón de la singularidad foral.

LA PRESIÓN FISCAL *EFECTIVA GLOBAL EQUIVALENTE*

Uno de los criterios generales de armonización tributaria del Convenio/Concierto, probablemente el que mayor indeterminación jurídica y económica aglutina, exige *establecer y mantener una* ***presión fiscal efectiva global equivalente*** *a la existente en el resto del Estado*. La redacción original, en el Concierto Económico de 1981, era «establecer y mantener una presión fiscal efectiva global ***no inferior*** a la existente en el resto del Estado». De ahí pasó al Convenio. La redacción actual de la disposición en ambos textos tiene su origen en la modificación del Concierto de 1997 recogida por el Convenio ese mismo año. Los negociadores de la CAPV lograron a medias su pretensión de rebajar la exigencia de la anterior redacción y sustituir la locución ***no inferior*** por otra como ***similar*** cercando el indicador con una horquilla de más o menos un veinte por ciento. Esto último hubiese requerido racionalizar el concepto mediante fórmulas y parámetros mensurables, empeño, como se verá, imposible de conseguir[176]. El cambio de locución no parece muy afortunado. Téngase en cuenta que la palabra *equivalente* significa *igual,* por lo que el cambio literal constriñe aún más la acción de la administración concer-

[176] Ibarretxe lo explicó en el Parlamento Vasco: «y además modificando algunas de las cláusulas en lo que era la cuarta norma armonizadora navarra, la que permanentemente nos ha llevado a la confrontación ante los tribunales, de la que hoy mismo se habla también en relación con alguna cuestión, y es precisamente la que establece que la presión fiscal global, la presión efectiva global, no podrá ser inferior en Euskadi que en España. Bien, ésta ha sido una cuestión que definitivamente delimitaremos estableciendo el «no inferior» por el término «similar». Y a continuación está pendiente de definición tan sólo si estableceremos un esquema sobre el conjunto de la presión global que graba las rentas directas, es decir, aquéllas que fundamentalmente graba las rentas de las personas y las rentas de las sociedades estableciendo el límite del más menos 20 por ciento para el conjunto de las rentas o para las rentas de las personas físicas», ver Diario de Sesiones, de 6 de marzo de 1997, Comisión de Economía y Hacienda Parlamento Vasco.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tada o convenida. Ya que la redacción anterior, al menos, no impedía establecer una presión fiscal superior.

El Convenio/Concierto nada dicen acerca de qué debe entenderse por presión fiscal, de cómo debe medirse, qué indicadores emplear, en qué periodos, o qué debe entenderse por efectiva, por global o por equivalente. Si uno se detiene a pensar un instante sobre este supuesto criterio armonizador nace de la sospecha de estar ante una disparatada cortapisa que refuerza la idea de lo ininteligible que debe caracterizar todo arcano. Pero cuya interpretación, en caso de necesidad, parece reservarse el Estado. Porque, ¿qué es la presión fiscal?

El concepto ha sido estudiado desde diversas perspectivas teóricas sin que se haya dado una unanimidad de criterio. Como indicador numérico no es publicado por ningún organismo oficial. La OCDE lo calcula en sus estudios comparativos entre países. El estudio de la presión fiscal pretende medir el efecto de la imposición sobre la renta o la riqueza de una población. El análisis particularizado de cada figura tributaria presenta el problema de que, a menudo, el sujeto pasivo del impuesto no coincide con quien lo soporta efectivamente. Desde el punto de vista global, existen dificultades para hallar una unidad objetiva de medida que haga comparables los resultados obtenidos en diferentes ámbitos económicos y jurídicos.

Intentemos desbrozar el camino interpretativo. La doctrina distingue entre presión fiscal normativa y presión fiscal efectiva. La primera podría definirse como el esfuerzo económico potencial de los contribuyentes, derivado de la aplicación de un sistema tributario determinado. Los estudios comparativos que parten de este enfoque proceden analizando las disposiciones normativas vigentes en cada territorio. En sí misma, la comparación es con frecuencia baldía ya que las circunstancias económicas, sociales, y aún culturales en las que inciden los tributos no permiten obtener resultados homogéneos. Estas limitaciones al mero análisis de la presión fiscal normativa muestran la necesidad de hallar un indicador objetivo que debe obtenerse mediante datos estadísticos de recaudación y renta. Así, una primera aproximación elemental del concepto de presión fiscal efectiva será el cociente que resulta de dividir la recaudación tributaria por el nivel de renta o riqueza. Y que cabe expresar en el tanto por ciento que de la riqueza del territorio detrae el poder público. Pero la cuantificación de estos dos valores no es tarea sencilla. Veamos.

Al tratarse la presión fiscal como un criterio de la armonización tributaria, la cuantía de la recaudación a calcular parece que debe ajustarse

ISBN: 978-84-7777-695-6

a la proveniente de la aplicación de los tributos definidos por el ordenamiento y convenidos o concertados. Nos referimos a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Sin embargo los tributos no comprenden la totalidad de los ingresos públicos con origen en el esfuerzo de los ciudadanos. Determinados estudios incluyen en el numerador de la división otros ingresos coactivos como, por ejemplo, las cotizaciones a la seguridad social o cánones por servicios públicos[177].

La recaudación es un flujo continuo y de ahí que sea primordial fijar la unidad temporal de corte en la que se fija su medida. Se acepta generalmente que la unidad sea el año, pero numerosas incidencias hacen que la recaudación anual pueda no medir con precisión el esfuerzo atribuible a ese periodo. Por ejemplo, criterios contables de los ingresos, caja o devengo, gestión de las devoluciones tributarias, aplazamientos de pago concedidos, exenciones temporales, etc. De ello se deriva la recomendación de extender el método de cálculo a un periodo plurianual suficiente para diluir el efecto de las desviaciones anotadas. Nada dice el Convenio/Concierto acerca de este particular.

Por último, al tratar de comparar la presión fiscal de una parte del territorio con el todo hay que afinar la cuantificación del numerador con conciencia de lo que en él se incluye. Es decir, al computar la recaudación fiscal, por ejemplo de Navarra, no puede en puridad contabilizarse únicamente la obtenida por los órganos de la Comunidad Foral ya que también la Administración del Estado obtiene ingresos fiscales en la CFN a través de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria. Ello es consecuencia del sistema de reparto de los ingresos tributarios establecido en el propio Convenio Económico, y se caracteriza por la utilización conjunta de las mismas fuentes impositivas por ambas administraciones competentes ya que no se da una separación absoluta entre los tributos de competencia estatal y los de competencia foral. Y deben incluirse estos ingresos porque de lo contrario la comparación con el Estado no se basaría en criterios homogéneos, ya que una parte del

[177] Queda al margen otro interesante instrumento de análisis del sistema tributario cual es el capítulo de sus Gastos Fiscales. Los «gastos fiscales» es el importe en que se reduce la recaudación teórica por aplicación de las medidas sociales e incentivadoras de la actividad económica inclusas en la normativa. Los gastos fiscales atienden a objetivos de política económica y fiscal y de redistribución de la renta en muy considerable cuantía pero contablemente quedan fuera de los Presupuestos Generales lo cual afecta al resultado de los estudios ordinarios sobre presión fiscal.

ISBN: 978-84-7777-695-6

esfuerzo fiscal de los navarros, la que por aplicación de los puntos de conexión va a las arcas estatales, no sería contemplada.

Estas reglas para el reparto competencial de la exacción de los impuestos y los ingresos de las retenciones y pagos a cuenta ven la luz en el Convenio/Concierto con un espíritu práctico alentado por la idea compartida de evitar una gestión excesivamente compleja. Los denominados puntos de conexión sacrifican a menudo la perfección de la disección en aras a la simplicidad y garantía de gestión. Por eso la recaudación de cada tributo no siempre se va a acomodar al reparto que dictaría su naturaleza y finalidad. Para paliar esta deliberada desviación el Convenio/Concierto establece un doble mecanismo corrector, tal como ya se ha repetido anteriormente.

Aunque se explica y estudia con mayor detenimiento más adelante, recordemos cómo, el modelo, al fijar la aportación económica o cupo a las cargas generales del Estado, prevé una compensación a favor de las comunidades forales por las cantidades, ingresadas en el Estado, derivadas de las retenciones en la fuente sobre rendimientos del trabajo correspondientes a sus funcionarios y empleados públicos y las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta por rendimientos satisfechos por la Administración del Estado y por las Comunidades Autónomas, Corporaciones de Territorio Común y demás entes de sus administraciones territoriales e institucionales. Esta atribución podría compensarse con la simétrica, aunque no equivalente en términos monetarios, asignación a la CFN o la CAPV de las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos satisfechos por la CFN o la CAPV, Entidades Locales y demás Entes de la Administración territorial e institucional de los territorios forales.

Hasta 1993, por ejemplo, la Comunidad Foral no satisfizo rendimientos asociados a la emisión de Deuda Pública y a partir de ese año en cuantía muy reducida con relación a la emitida por el Estado que, en parte, ha sido suscrita por los ciudadanos navarros sin que las retenciones soportadas, y deducidas en la liquidación ante la Hacienda Foral, hayan beneficiado a ésta[178].

[178] Lo que muestra un desaprovechamiento, cuando menos negligente, de la autoridad económica foral ya que la financiación mediante Deuda hubiese sido muy rentable por el efecto ventajoso para la Hacienda Foral que hubiese tenido el ingreso de las retenciones a cuenta descontadas por los titulares en su liquidación en régimen común. De poder hacerlo, ¿hubiesen desaprovechado la ocasión otras Comunidades Autónomas?

ISBN: 978-84-7777-695-6

También el ajuste por impuestos indirectos genera divergencias en la distribución de la recaudación. El mero hecho de que unas mismas ventas de un sujeto pasivo contribuyente a una Hacienda Foral pasen de operaciones interiores a entregas intracomunitarias o exportaciones ocasiona una merma de su recaudación directa equivalente al tipo del IVA aplicado. Con efecto inmediato en el cálculo de la presión fiscal. ¿Prevé la norma armonizadora este sencillo y predecible efecto? En su conjunto, el problema expuesto es asunto complejo que afecta seriamente al propio modelo y requiere estudio separado.

La conclusión ya anunciada de esta reflexión es que el reparto competencial previsto por el Convenio/Concierto no produce por sí mismo una distribución de las recaudaciones ajustada a la naturaleza y finalidad de cada tributo, por lo que el cálculo de la presión fiscal debería proceder a complicadas correcciones en la línea apuntada.

Si la recaudación, con las salvedades anunciadas, es información mensurable con fidelidad según las normas contables, no sucede lo mismo con el denominador de la división: la renta. Anualmente distintas instituciones públicas y privadas realizan estimaciones que tratan de cuantificar esta macromagnitud con resultados diversos. Los valores más utilizados por la teoría económica y la estadística aplicada son: el Valor Añadido Bruto (VAB) a coste de los factores, el Valor Añadido Bruto a precios de mercado y el Producto Interior Bruto (PIB). El VAB a coste de los factores es la cantidad que resulta de restar al valor de la producción los costes de las materias primas, los productos intermedios y los servicios adquiridos a otras empresas o sectores. O dicho de otra manera, es el importe del excedente bruto de explotación, antes del pago de impuestos, más los costes del trabajo y las cargas financieras. El VAB a precios de mercado se obtiene a partir del calculado *a coste de los factores* al que se suman los impuestos que gravan la producción y se restan las subvenciones a la explotación. El PIB se obtiene a partir del VAB a precios de mercado. La metodología para la medición de los indicadores citados no es única y generalmente aceptada ni simple. Puede obtenerse de diversas fuentes y, adelantamos, que no son coincidentes, incluso presentan diferencias sensibles que se hacen notables cuando el indicador *desciende* al nivel regional.

No hay duda de que el estudio comparativo entre países independientes, homologada la metodología, cuenta con mejores bases estadísticas que en el caso de un Estado y partes del mismo. La afinación

ISBN: 978-84-7777-695-6

aquí pierde nitidez y credibilidad. Hay que tener en cuenta que el problema principal de la fiabilidad de una Contabilidad Regional radica en la necesaria desagregación de macromagnitudes, que si bien tienen explicación en el territorio estatal la pierden en los subespacios geográficos regionales. Aún cuando los centros de producción tienen una definición clara para su localización, los centros de decisión y gestión (domicilio fiscal) pueden estar situados en territorios distintos a los de aquéllos.

El cálculo de la presión fiscal mediante un indicador matemático y estadístico que presenta las limitaciones apuntadas, hace que el propio estudio de la presión fiscal, entendida como parámetro incondicional, carezca de significado. Sin precisión ni operatividad, porque no va a servir para sostener un dictamen sobre el nivel de la incidencia de la fiscalidad en un territorio. Entre otras razones, porque tanto el nivel de exigencia de servicios públicos y de su coste correlativo, como de las necesidades a atender, pueden ser muy diferentes entre los distintos Estados y, lo que es más importante, la financiación de los presupuestos públicos puede arbitrarse de muy diversas formas. Pero hay otros motivos.

El Convenio/Concierto exige en esta materia un imposible control previo de la normativa tributaria. Una norma idéntica no proporciona una misma presión fiscal aplicada en diferentes ámbitos. Esta va a depender de la eficacia en la exacción y gestión del impuesto, de la distribución individual de sus bases imponibles entre los sujetos pasivos, del comportamiento de los ciudadanos ante las decisiones de consumo y ahorro, de las ineficiencias del sistema económico y financiero, de la productividad y de las circunstancias económicas de cada momento. En este sentido es especialmente reseñable que la eficacia en la gestión tributaria, el esfuerzo de control e inspección puede compensar en la práctica una presión fiscal normativa menor.

Destacados tratadistas de la ciencia de la Hacienda Pública han puesto de manifiesto que el cálculo de la presión fiscal presenta grandes dificultades de modo que se ha llegado a la convicción de que tal *indicador* carece de verdadera fuerza indicativa. Podría admitirse, empero, un cierto valor comparativo si se establecen unas bases correctas homogéneas y precisas en las mediciones de la recaudación y de la renta[179]. Una tarea nada sencilla y, a nuestro juicio alejada del interés

[179] Diversos autores han intentado establecer otro tipo de fórmulas y mediciones para la presión fiscal que se apartan de la clásica. Existe un índice de medición que intenta

ISBN: 978-84-7777-695-6

de las administraciones *contratantes*, más concretamente de la que impone la cláusula: la del Estado a quien puede interesar la inseguridad que al modelo confiere la indeterminación evidente del concepto.

No es preciso añadir que al decir ***global,*** la disposición quiere comprender al sistema tributario convenido en su conjunto y no, como absurdamente se ha pretendido entender, a una sola de sus figuras o impuestos. Tampoco merece la pena esforzarse en debatir qué pueda considerarse ***equivalente***, bien pudo decirse idéntica dada la validez operativa del requisito, aunque el adjetivo parece añadido en un rasgo de lucidez para dulcificar la pretensión de exigir una misma presión fiscal. Sin embargo, equivalente tan sólo es otra forma de decir igual.

Finalmente, téngase en cuenta que la medida carga la responsabilidad de mantener la equivalencia en el legislador foral cuando una eventual diferencia de presiones fiscales puede ser debida a variaciones en los parámetros en el régimen común bien por modificación de normas tributarias o por los resultados de la gestión tributaria o la actividad económica. Nunca, aun poseyendo una metodología impecable para su determinación, las eventuales diferencias de presión fiscal podrían atribuirse a un uso insolidario de la autonomía normativa de la CFN o de la CAPV.

Todo esto pone en evidencia el desatino o mala fe de la administración central al atacar una norma foral, emanada de un poder legislativo competente, por la presunción indemostrable de que someterá a los sujetos pasivos a una presión fiscal inferior a la del Estado. La jurisprudencia vino en su día a interpretar con acierto el alcance de la limitación que comentamos desestimando las pretensiones del abogado del Estado[180] afirmando que «el hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior a la existente en territorio común». Entendía el alto tribunal que de las dos interpretaciones que cabe hacer de la presión fiscal —para todo el ejercicio

corregir el escaso valor indicativo del método clásico en la medida en que éste no contempla el diferente sacrificio en ciudadanos de distinta capacidad de pago que un mismo coeficiente de presión fiscal puede ocultar. Es el llamado *índice de Frank* que resulta de ponderar el índice clásico (recaudación sobre renta) por la renta per cápita, de modo que, matemáticamente, el índice es resultado de dividir el producto de la recaudación por el número de habitantes por la renta al cuadrado. Sus resultados no están exentos de críticas.

180 Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991.

ISBN: 978-84-7777-695-6

y al conjunto de tributos o para cada impuesto o incluso sujeto pasivo determinado— tan sólo la primera es acorde con el ordenamiento, porque si hubiera que entender que cada impuesto debe mantener los mismos tipos impositivos, deducciones o bonificaciones que en el Estado quebraría la más alta competencia y esencial de los regímenes forales, aprobada con rango de Ley Orgánica tanto en País Vasco como en Navarra, de poder mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. E insiste la sentencia en que la norma se refiere a presión efectiva y global, que es «la producida por todo un sistema tributario, no sólo por uno o varios tributos».

Pero el propio Tribunal Supremo, cuya posición es harto voluble en esta cuestión, contradijo esta correcta lectura del texto del Concierto Económico en la trascendente sentencia de 7 de febrero de 1998 cuya importancia doctrinal y práctica contrasta fuertemente con la sobriedad de sus razonamientos y la pobreza de sus fundamentos jurídicos. El Tribunal Supremo declara la nulidad de la Norma Foral 8/1988 de Bizkaia sobre incentivos fiscales a la inversión empresarial en varios impuestos (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). «*En lugar de abordar el tema, el TS se escuda en una Decisión de la Comunidad Europea, para concluir que existe una diferencia de trato que provoca una disminución discriminatoria de la presión fiscal efectiva global*»[181]. En efecto y como consecuencia de ello, la Comisión adoptó la decisión 93/337 (CEE) de 10 de mayo de 1993 en la que dispone que el estado reembolse a los no residentes el exceso de los impuestos abonados, calculados por diferencia entre el importe pagado en régimen común y en régimen foral, por las empresas radicadas en el País Vasco (a los que no les era de aplicación los beneficios fiscales establecidos para los residentes). Por ello el Tribunal Supremo dice «que resulta patente la desigualdad y diferencia de efectiva presión tributaria global en el interior del espacio fiscal español». La sentencia abandona el juicioso dictamen que hizo sobre el concepto de presión fiscal en 1991, sin que explique ni razone el nuevo que esgrime. ¿Basta un sólo impuesto y un sólo contribuyente? Si es así, el sistema de Convenio/Concierto queda vacío de contenido en oposición clara y contundente al texto constitucional[182].

---

181 *Jurisprudencia Tributaria*. Editorial Aranzadi, 1998, n.º 21.

182 Todo este asunto ilustra bien la intrincada estructura que se oculta tras el Convenio o Concierto Económico cuando se apuran sus disposiciones por conflictos reales y

ISBN: 978-84-7777-695-6

Pero vuelve el TS en su sentencia de 9 de diciembre de 2004 a reconocer, repitiendo la jurisprudencia constitucional[183], «que la igualdad de los ciudadanos españoles no significa que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera y aún más con el específico sistema foral». Para de nuevo de manera críptica y ambigua decir que «lo que impone el principio de que se trata es que se asegure la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional». Admite el TS que las cargas fiscales que deban soportar los españoles pueden ser en alguna medida diferentes porque la unidad del sistema

máxime cuando intervienen los tribunales. En el caso que citamos, para eliminar la causa de discriminación esgrimida por la Comisión Europea, el Estado español optó por incluir en a Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, una disposición adicional (la octava), que procedía a equiparar en los territorios forales, mediante la concesión de un «crédito fiscal», la tributación de los no residentes respecto de los residentes es estos territorios, ya que entonces las competencias para regular la materia tributaria sobre no residentes eran exclusivas del Estado. Pero más tarde, la Sentencia 96/2002 del Tribunal Constitucional, de 25 de abril, declaró inconstitucional y nula esa disposición adicional octava de la Ley 42/1994 que establece, como decimos, la devolución por parte de la Administración Tributaria del Estado a los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco en el que operen, de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos al quedar vulnerados por la misma el principio constitucional de igualdad y los derechos de libertad de circulación, residencia y empresa y los principios de solidaridad y lealtad, aunque no los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad. De momento el problema parece resuelto con la atribución a Navarra y Territorios Históricos de las competencias tributarias en materia de no residentes.

183 Así, la STC 150/1990 dice: «la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la CE y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la CE ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales».

ISBN: 978-84-7777-695-6

tributario tiene un carácter instrumental respecto del principio de igualdad. Y reconociendo expresamente la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas recuerda ociosamente que las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales para concluir que la solidaridad, rectamente entendida, no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribe toda diferencia.

Veremos a continuación que las sentencias de los tribunales de justicia son una fuente inagotable de repentinos e imprevistos cambios en la situación de nuestro modelo de Convenio/Concierto, unas peripecias que nos recuerdan las palabras de Valle-Inclán:

> «Pero si con ley buena hay sentencia mala, puede haber con ley mala sentencia buena, y así no está la virtud en la ley, sino en el hombre que la aplica. Por eso yo fío tan poco en la leyes, y todavía menos en los jueces, porque siempre he visto su justicia más pequeña que la mía»[184].

[184] VALLE-INCLÁN, R.M. del, *Los cruzados de la Causa*. Barcelona: Círculo de Lectores, 1991, pág. 130.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 12

Peripecias en los tribunales

El tenaz centralismo español muestra con asiduidad sus recelos y suspicacias hacia el modelo de Convenio o Concierto. Leyendo antiguos argumentos bien puede decirse que nada hay nuevo bajo el sol. El gobierno central, renuente al modelo, pone trabas en su negociación y viene luego a inquietar su desarrollo en voluntad manifiesta de doblegar y uniformizar. Por cualquier vía y en particular por eficaz, la judicial[185]. Pueden ser cerca de trescientas sentencias las que enmarañan el discurrir del Concierto emanadas de todos los órganos jurisdiccionales del Estado español y algunos de la UE. Y decimos Concierto porque, en este frente, el Convenio ha sufrido la décima parte de ataques que su hermano gemelo.

---

185 Lo advirtió el ministro García Añoveros en la presentación del proyecto del Concierto de 1981: *El sistema de concierto suscita notables recelos en parte justificados por una experiencia histórica no siempre positiva (...) Es necesario que la Administración central no deje de prestar atención día a día al desarrollo del sistema.* Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados n.º 159, de 9 de abril de 1981, pág. 9846.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Como se ha explicado al tratar del blindaje del Concierto, en el caso de la Comunidad Foral de tales recursos, de conformidad con la normativa vigente, entiende el Tribunal Constitucional ya que a éste corresponde conocer «del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad contra leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley». No sucedía así, como hemos visto, con las normas aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos, en quienes reside el poder normativo en la materia en la CAPV, que por su rango *reglamentario* los recursos contra ellas se planteaban ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Este ha sido uno de los argumentos que pretenden justificar la profusión de recursos contra las normas tributarias de la CAPV[186].

Permítasenos abrir aquí un paréntesis sobre Navarra. Hubo en su día cuatro recursos planteados ante las normas navarras que tuvieron la característica común y ciertamente insólita de afectar a incentivos fiscales que podríamos tildar de banales por su muy limitado alcance temporal cuando la propia normativa tributaria foral establecía con carácter general y sin límite temporal otros beneficios muy similares de los que podría predicarse con mejor fundamento su eventual ruptura con los principios de solidaridad, igualdad o presión fiscal equivalente[187].

El primero de los recursos atacaba determinados preceptos de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF que no afectaban a materias sustanciales de la regulación del Impuesto sino a asuntos menores como los recargos aplicables por retraso en el cumplimiento de determinadas obligaciones, el tipo de gravamen, reducido del 0.50 al 0,10 por 100, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para las

---

186 Explicación que rechaza el profesor De la Hucha: *El argumento en ocasiones utilizado en cuya virtud la presentación de un recurso contencioso-administrativo es una decisión técnico-jurídica es absurdo y esconde intenciones ocultas, como la división entre regímenes forales buenos y malos en función de la mayor o menor presencia (e influencia) de partidos nacionales en el Gobierno de la Comunidad. Más suavemente implica que los regímenes tributarios forales se soportan por el Estado central siempre que sean miméticos del sistema tributario estatal o, dicho en otros términos, siempre que no se utilicen por las instituciones competentes las potestades enderezadas a ofrecer una regulación diferenciada de la existente en territorio común.* HUCHA CELADOR, F. de la, «Hacienda autonómica y hecho diferencial». En: JAUREGUI, Gurutz *et al., Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia,* Colección Lankidetzan. Donostia-San Sebastián: IVAP; Eusko Ikaskuntza, 2000, n.º 15, págs. 271-288.

187 Véase UGALDE, Pedro, «La litigiosidad en relación con la fiscalidad navarra a partir del Convenio», *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 2002, págs. 211-217.

ISBN: 978-84-7777-695-6

primeras copias de escrituras y actas notariales y la prórroga del régimen de infracciones y sanciones. En aquella época, el modelo de Impuesto difería notablemente del estatal sin que, sorprendentemente, ninguna de sus disposiciones fuese motivo de recurso. En este caso, el TC no llegó a pronunciarse al anular Navarra la reducción de tipo y, por ello, ser retirado el recurso por su impugnante.

El segundo recurso afectaba a la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, de medidas de apoyo a la inversión y a la actividad económica y atacaba la denominada *reserva especial para inversiones* en el Impuesto sobre Sociedades a materializar en los años 1993, 1994 y 1995; la deducción del 25 por ciento en cuota para pequeñas empresas por las ampliaciones de capital social acordadas, suscritas y desembolsadas antes de 31 de diciembre de 1994; y la extensión de beneficios fiscales a los empresarios individuales en régimen de estimación directa. El Gobierno de Navarra solicitó en setiembre de 1999 al TC la conclusión del procedimiento por desaparición sobrevenida del objeto. El TC, tras recibir la conformidad de la administración del Estado, lo dio por concluido mediante Auto de 17 de julio de 2001.

El tercer recurso era relativo a la Ley Foral 24/1996, del Impuesto sobre Sociedades, en los aspectos exclusivos que regulaban la bonificación en la cuota del 50 por 100 durante cuatro ejercicios para entidades de nueva creación (las denominadas vacaciones fiscales), curiosamente el Estado en régimen común había aprobado años atrás idéntica norma con una bonificación del 95 por ciento sin que nadie lo tachara de inconstitucional pese a no aplicarse en todo el Estado; y los relativos a los centros de dirección, coordinación y financieros cuyo régimen permite la opción de determinar la base imponible por el régimen general o por aplicación de un 25 por 100 a la cifra de gastos del ejercicio.

Y el cuarto recurso afectaba los incentivos fiscales para los años 2000 y 2001 previstos en la Ley Foral 6/1999, de 16 de marzo, de implantación de la jornada laboral de 35 horas y aplicables por las empresas que redujeran su jornada laboral en un cinco por ciento incrementando la plantilla en un tres por ciento. Cerramos el paréntesis.

El sobresalto y consiguiente riesgo que se corría al trascender los conflictos internos a la Unión Europea y la generalización y extensión de los demandantes —otras Comunidades Autónomas, incluso particulares— hicieron insostenible la situación. Para terminar con ella y con las decenas de recursos presentados, el 18 de enero de 2000 el Go-

ISBN: 978-84-7777-695-6

bierno central y el Gobierno vasco firmaron la denominada *paz fiscal*. Un acuerdo que quiso poner fin a la *judicialización* de las discrepancias en la aplicación del Concierto.

Por su parte Navarra, en un compromiso alcanzado con el Estado en enero de 2001, un año después de la *paz fiscal*, se comprometió a derogar las denominadas vacaciones fiscales del Impuesto sobre Sociedades de 1996, y así lo hizo. El Estado retiró el recurso que mantenía contra esa ley. Además retiró el recurso contra la *reserva especial*, aplicable entre 1993 y 1995, que también fue derogada. El allanamiento del Gobierno de Navarra fue objeto de crítica por distintos grupos políticos que denunciaron dejación del autogobierno en materia tributaria[188]. En ambos casos y por ambas partes los «acuerdos de paz» transmiten el mensaje de que se salvaguarda mejor el futuro del Convenio/Concierto por la vía del entendimiento mutuo que la imprevisible decisión de los tribunales. Pero, como queda dicho, las cuestiones en controversia habían llegado a los tribunales de la Unión Europea por una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV). Recordemos los hechos.

Con arreglo a las competencias normativas reconocidas en el Concierto Económico, las tres Juntas Generales de las Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava y de Vizcaya adoptaron las Normas Forales 11/93, de 26 de junio, 18/93, de 5 de julio, y 5/93, de 24 de junio, respectivamente, relativas a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica. El TSJPV precisa en el auto de remisión que la aplicación de la normativa citada tenía como consecuencia que los sujetos pasivos que tuvieran la condición de no residentes en el territorio español quedaban sometidos al ordenamiento tributario del Estado y, por tanto, excluidos de la hipotética obtención de los beneficios fiscales que se contienen en las Normas Forales impugnadas. Mediante la Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993, la Comisión consideró que las ayudas fiscales a la inversión, eran, en lo que respecta a las medidas relativas al Impuesto de Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 87 CE), habida cuenta de que se concedieron en forma contraria al artículo 52 del Tra-

188 Véase *Diario de Navarra* de 17 de enero de 2001 y *Diario de Noticias* de 18 de enero de 2001.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 43 CE). Dicha disposición, titulada «Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español», modificaba el régimen precedente, estableciendo que las sociedades tendrán derecho al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos. Como consecuencia de la adopción de la referida disposición, la Comisión estimó, en escrito de 3 de febrero de 1995 enviado a la Representación Permanente de España ante la Unión Europea, que el régimen fiscal vasco ya no entrañaba discriminación alguna en el sentido del artículo 43 del Tratado CE.

En cuanto al procedimiento principal y la cuestión prejudicial hay que recordar que las tres Normas Forales adoptadas por las autoridades vascas fueron impugnadas por la Administración del Estado en junio y en octubre de 1994. El Juez *a quo*, si bien conocía las disposiciones de las partes, según las cuales las posibles incompatibilidades de las Normas Forales con el artículo 43 del Tratado habían quedado solventadas gracias a la aprobación de la citada disposición, consideró necesario, en cualquier caso, que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre el punto controvertido. Por lo que respecta al supuesto carácter incompleto de las tres remisiones prejudiciales, que no aclaran con la precisión necesaria que en las diversas zonas del territorio español coexisten diversos sistemas fiscales, sino que hacen pensar en la existencia de un único sistema general con excepciones para determinadas zonas, baste señalar que el auto expone, aunque sea de manera breve, la normativa aplicable a los sujetos pasivos en los Territorios Históricos, su aplicación *ratione personae*, y las desigualdades de trato entre las personas físicas y jurídicas sujetas a la normativa de referencia y las sujetas a la normativa común.

El derecho europeo no pretende crear un derecho fiscal, sino que persigue un mercado único. De ahí que su normativa en materia fiscal sea dispersa y con carácter subordinado. El propósito de las Instituciones Europeas es eliminar obstáculos a la economía de mercado abierta y a la libre competencia, por ello el Tratado de la Unión Europea prohíbe toda discriminación entre residentes y no residentes y cualquier tipo de falseamiento de la competencia.

En materia fiscal se aceptan ciertas diferencias entre estados dada la imposibilidad de armonizar efectivamente los sistemas fiscales. Pero

ISBN: 978-84-7777-695-6

ya en 1960 el Informe del Comité fiscal de la Unión Europea distinguía entre las diferencias entre cargas fiscales y estructuras fiscales. En su continuado proceso homogeneizador, la Comisión impulsa los proyectos de aproximación y de armonización.

En la imposición directa rige la aproximación y, hasta la fecha, su objetivo principal ha sido la tributación empresarial. Hubo multitud de propuestas y pocas normas hasta que en 1990 vieron la luz dos directivas. En 1997 el comisario Monti lanza su «paquete fiscal» contra «la competencia fiscal lesiva» que se concreta en tres propuestas: la fiscalidad del ahorro, la eliminación de la retención en origen para los rendimientos de capital y la elaboración de un Código de Conducta que se encomienda al denominado grupo Primarolo, uno de cuyos objetivos era el de identificar medidas lesivas. En 2000, en Niza, se impulsa la creación de un marco jurídico único para las sociedades que operan en al Unión Europea evitando así la aplicación de hasta 15 legislaciones diferentes. Esta iniciativa añade otro motivo para la armonización fiscal.

Para la imposición indirecta se emplea la herramienta más potente, la armonización. Y más avanzada, como puede verse en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para este impuesto se adopta en 1991 un régimen transitorio de gravamen en destino que debía terminar en 1997 y aplicarse después el sistema definitivo de gravamen en origen, que vendría a coincidir, sin pretenderlo, con nuestro sistema de reparto interno entre régimen común y regímenes forales (sin embargo, hoy sigue vigente el sistema transitorio).

¿AYUDA DE ESTADO?

En este contexto surge el expediente de «Ayuda de Estado», sobre un concepto acuñado en los años cincuenta, que se propone eliminar las distorsiones fiscales. El concepto, cada vez más amplio, se vincula a cualquier merma de ingresos públicos por diversos motivos. Otros problemas, al margen del de la normativa fiscal, son también importantes en las condiciones de competencia de las empresas. No obstante, la Comisión se centra en las cuestiones fiscales (además, claro está, de las ayudas directas propiamente dichas) sin hacer frente al otro cúmulo de circunstancias. La aplicación de este expediente afectó a varias normas forales.

Por su parte, el denominado código de Conducta analiza los diversos sistemas tributarios y emplea varios criterios para identificar las me-

ISBN: 978-84-7777-695-6

didas atentatorias tales como si las ventajas afectan a no residentes, si se trata de ventajas aisladas de la economía nacional sin impacto en otros estados, si la ventaja pudiera disfrutarse sin que el beneficiario desarrollase una actividad real en el territorio, si se dan precios de transferencia y si cabe discrecionalidad en las administraciones competentes. El grupo Primarolo detectó más de sesenta medidas perniciosas y entre ellas «los centros de decisión y coordinación en las normativas del País Vasco y de Navarra».

La cuestión prejudicial no compromete la autonomía del procedimiento interno, ya que el TJCE se pronuncia sobre el alcance de la norma comunitaria pero es el juez interno quien, de acuerdo con ese pronunciamiento, debe decidir sobre el fondo del asunto. Obviamente, los tribunales europeos no juzgan decisiones políticas ni cuestiones de derecho interno de los estados miembros, sino la adecuación de sus normas al Derecho Comunitario. Creemos que de no haberse retirado los recursos, el TJCE habría admitido las tesis de Saggio.

Y, desde otro punto de vista, también hay quien opina que la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV le vino bien a la Comisión. Porque, si bien luego se retiraron los recursos de base y desapareció la cuestión, nos ha dejado el informe del abogado general Saggio con su inesperada conclusión fundada sobre la idea de que la normativa tributaria foral tiene un carácter subordinado al general del Estado. Se sospecha que la Comisión hubiese querido emplear su poder para finalidad distinta a la proclamada, la de utilizar el concepto de las Ayuda de Estado para intentar una armonización fiscal encubierta. No siguió la ruta de los artículos 94 y 95 (antes 100 y 101) vigentes desde 1957. ¿Por qué razón? Por un lado, por la complicación del procedimiento y, por otro, porque la Comisión encontró en el caso foral un banco de pruebas. Pero se enfrentó a la firme resolución del Gobierno Vasco que recurrió al Tribunal de Justicia. La Comisión tuvo que aceptar con inquietud que el Tribunal admitiese a trámite los recursos y los acumulase al fondo. Una explicación para este proceder de la Comisión la proporciona Marcos Araujo[189].

[189] ARAUJO, M., «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18, págs. 259-268.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En 1986 se produce la adhesión de España al Acta Única Europea y en 1993 se suprimen las fronteras. En la actualidad hay tensión entre unas Instituciones Europeas que luchan por la integración total para las que la diversidad es un problema. En este contexto las Instituciones Europeas se topan con las instituciones vascas que reclaman su derecho a la diferencia. El concepto de Ayuda de Estado tiene la peculiaridad de ser muy amplio, pues incluye cualquier merma de costes que se produzca por intervención la Administración Pública. Así, una minoración de la carga tributaria puede serlo. Los beneficios fiscales son Ayuda de Estado porque al reducir los costes alteran la competencia y da lo mismo que se haga mediante subvención, financiación o disminución de la presión fiscal.

Sin embargo, no todos los incentivos fiscales son Ayuda de Estado. Para que así sean consideradas deben ser selectivas en su contexto. Y aquí está el problema, porque la CAPV y la CFN poseen poder normativo originario y propio. En el tratamiento ordinario de la regla, si los incentivos se conceden a todas las empresas no son selectivos y no cabe calificarlos como Ayuda de Estado. Lo son cuando afecta a alguna empresa. Ayudas selectivas provenientes de cualquier autoridad. Pero debe existir especificidad, que la medida discrimine y favorezca a determinadas empresas. Para el caso vasco la Comisión estimó que había especificidad porque se trataba de empresas que invertían más de dos mil millones de pesetas. Aunque no son empresas determinadas la Comisión, ensanchando el concepto, entiende que se han singularizado. Pero no discute, y esto es clave, la especificidad foral. En este enmarañado asunto, no se comprendió bien en la Unión Europea la actitud del Estado español defendiendo en foros europeos aquello que combate en el ámbito interno utilizando los mismos argumentos que la Comisión[190].

[190] Opina DE LA HUCHA, «Relaciones con la Administración...», *op. cit.: «La intermediación del estado español ante la Unión Europea en la defensa de las medidas fiscales de los TF cuando son cuestionadas y calificadas como ayudas contrarias a la libre competencia por los servicios de la Comisión es perjudicial para la supervivencia del Concierto y del Convenio (…) desde Europa no se comprende muy bien cómo el Estado español puede defender en los foros comunitarios normas y medidas que combate mediante recursos en el ámbito interno.(...) Las posibilidades de una presencia directa de las instituciones forales en las instancias europeas no está vedada por el ordenamiento comunitario y existen ejemplos en otros países (Alemania) de forma que los obstáculos son estatales y no comunitarios».*

ISBN: 978-84-7777-695-6

La CAPV y la CFN no son estados miembros de la UE y nos preguntamos si resolvería algo la eventual incorporación al Tratado de la Unión Europea de un protocolo que ampare los sistemas tributarios forales. Porque lo que en materia tributaria se consiente a Luxemburgo o Italia, se cuestiona a Navarra o Gipuzkoa. Un determinado beneficio fiscal establecido con carácter general por Francia en el Impuesto sobre Sociedades no será considerado como ayuda fiscal, ¿lo es, en cambio, si lo aprueban las Juntas Generales de Araba/Álava o el Parlamento de Navarra? La CAPV y la CFN pertenecen a un Estado miembro y las normas que aprueben reduciendo el gravamen suponen una excepción a la norma general que, inexplicablemente, es la aprobada en régimen común. Una falacia porque el régimen común tampoco es general. Y de hecho suele contener medidas más beneficiosas para el contribuyente que la normativa foral. De modo que para los sujetos pasivos de los territorios forales la norma ventajosa en territorio de régimen común no les es de aplicación, de lo cual se deriva una quiebra flagrante de la competencia que, sin embargo, no sería tildada de Ayuda de Estado. ¿Quién decide de cuál de las cinco soberanías tributarias del Estado español manan las normas generales? ¿Por qué tomar la de régimen común y no las forales? El problema se agrava cuando este equivocado criterio es asumido e ilícitamente aplicado por el juez nacional como sucede en la STS de 9 de diciembre de 2004 que declaró nulo el art 29, 1, a) de la Norma Foral 3/96 del Impuesto de Sociedades que había establecido un tipo impositivo del 32,5%, por lo tanto inferior al 35% fijado para el Territorio Común, por entender que esa rebaja suponía Ayuda de Estado prohibida por el Tratado de la Unión Europea. Porque, a decir verdad, la Comisión no había dicho nunca que las diferencias entre las normas forales y las comunes constituyan *per se* Ayuda de Estado.

Esto suponía la anulación de las competencias normativas del Concierto, e indirectamente del Convenio, en el Impuesto de Sociedades, puesto que no cabía un tipo impositivo inferior, distinto, al vigente en Territorio Común. Un verdadero varapalo que, cuatro años después, vendría a ser corregido por el TJUE y que, a la postre, vendría a provocar lo que se ha venido a denominar el blindaje del Concierto Económico. El TS prejuzgó que las disposiciones forales conceden beneficios fiscales que podrían merecer la consideración de *Ayuda de Estado*, «*cabe considerar, inicialmente, incluibles en el concepto de "Ayuda de Estado*", y habida cuenta de que según la jurisprudencia del TJCE para el caso de ayudas no notificadas, no compete al Juez nacional apre-

ISBN: 978-84-7777-695-6

ciar la compatibilidad de las medidas de ayuda con el derecho europeo cuando esta valoración está reservada a la Comisión, declara su nulidad argumentando que se ha omitido la necesaria notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado para medidas que, por indicios, pueden constituir "Ayuda de Estado". Una sentencia tachada unánimemente por los representantes de todos los partidos políticos del arco parlamentario vasco como atentatoria al propio sistema de Concierto, a la que hay que reconocer la insólita virtud de haber unido a todo el espectro ideológico vasco. Una sentencia que se pretende ajustada al ordenamiento europeo, por lo ya dicho, pero que se fundamenta exclusivamente en la existencia de *Ayuda de Estado* y en su falta de notificación y aprecia las primeras según un criterio diferente al sostenido por la Comisión —que no reconviene la singularidad foral—, y disparatado en la selección de disposiciones rechazables y denuncia la segunda ¡tres años después de que se pronunciase la Comisión sobre la existencia de ayudas en dos aspectos concretos de las normas forales de 1996! Como ha revelado parte de la doctrina, el TS, mediante esta sentencia, vulnera los derechos históricos reconocidos por la disposición adicional primera de la Constitución, la autonomía financiera, la ley del Concierto, el ordenamiento comunitario y el derecho a la tutela judicial efectiva[191].

Dos años más tarde, la conocida como *Sentencia de Las Azores* vino a reconducir la situación procesal. La muy celebrada sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 6 de septiembre de 2006 (en el asunto C-88/03) fue un hito determinante en el *iter* judicial que estudiamos para analizar el carácter selectivo de una medida fiscal a partir de un triple concepto de autonomía: institucional, procedimental y económica. Explicó cómo el artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las Ayuda de Estado que favorezcan a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. Sin embargo, el concepto de Ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben. Y aclaró que la excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura

[191] Véase, en este sentido, el Editorial del número 2 de *Quincena Fiscal*, de enero de 2005.

ISBN: 978-84-7777-695-6

general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal.

Agrega que para apreciar si es selectiva una medida adoptada por una entidad infraestatal que fije sólo para una parte del territorio de un Estado miembro un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto del Estado —es el caso de la CAPV o de la CFN— ha de examinarse si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia. Es decir, requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen. La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal». El tipo impositivo «normal» es el vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia. No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. Y añade que:

> «para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre Ayuda de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida».

En resumen, el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal puede limitarse a la zona geográfica de que se trate siempre que se cumplan tres condiciones: autonomía institucional (estatuto político y administrativo propio); autonomía procedimental

ISBN: 978-84-7777-695-6

(en la adopción de la medida no puede intervenir el Gobierno central); y autonomía económica (las consecuencias financieras las soporta la propia región, no son compensadas). Como resulta evidente, este el caso de los TTHH del la CAPV y de Navarra[192].

Al publicarse la *Sentencia de las Azores*, la Diputación Foral de Bizkaia instó al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco para que formalizara, como así lo hizo, un incidente prejudicial ante el propio Tribunal de la Unión Europea sobre si cabía establecer en base al Concierto Económico en el territorio foral vasco y navarro un tipo impositivo en el Impuesto de Sociedades inferior al que regía en el territorio común del Estado español. La sentencia del Tribunal de la Unión Europea de Luxemburgo, de fecha 11 de Septiembre de 2008, reconocía que conforme al Concierto Económico, los Territorios Históricos disponían de: a) autonomía institucional b) autonomía de procedimiento y c) autonomía económica y todo ello permitía establecer tipos impositivos inferiores a los estatales. En consecuencia, tanto el TSJPV como el TS desestimaron los recursos de las Comunidades Autónomas de Castilla León y La Rioja. Se solventaba el enredo provocado por la equivocada sentencia del TS de 9 de Diciembre de 2004 que había concluido de manera infundada que existía jurisprudencia europea que determinaba que eran ayudas estatales los tipos impositivos inferiores a los estatales, como era el caso de las Normas forales del Impuesto sobre Sociedades.

Copio aquí cuatro señalados párrafos de la Sentencia del Tribunal de la Unión Europea de Luxemburgo, de fecha 11 de Septiembre de 2008:

> «En este sentido, del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional».
>
> «En los asuntos principales, procede señalar que, como se deduce de las disposiciones nacionales aplicables y, en particular, de los artículos 63 y 64 del Concierto Económico, no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de

[192] MERINO JARA, Isaac, «El TJCE favorable a los regímenes forales». En: *Jurisprudencia Tributaria,* 2007, n.º 15, págs. 9-10.

ISBN: 978-84-7777-695-6

solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal».

«Procede, pues, concluir que, sobre la base de los elementos examinados y de cualesquiera otros elementos que el órgano jurisdiccional remitente estime pertinente, incumbe a este último verificar si los Territorios Históricos asumen las consecuencias políticas y financieras de una medida tributaria adoptada dentro de los límites de las competencias que tienen otorgadas».

«El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1».

INOPORTUNA LOFCA

En el año 2002 el Gobierno de España interpuso ante el Tribunal Constitucional un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del Parlamento de Navarra, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales. El alto y poco presuroso tribunal tardó diez años en resolver la cuestión y lo hizo mediante la asombrosa STC 208/2012, de 14 de noviembre de 2012, desestimando el recurso. Hasta entonces, el sistema tributario foral y el común convivían de manera pacífica. Pese al fallo desestimatorio, la sentencia utilizó varios argumentos muy preocupantes que sientan una jurisprudencia cercenadora de la capacidad normativa foral. Porque la posibilidad prevista en el Convenio de que la Comunidad Foral establezca tributos distintos de los convenidos «en absoluto excluye la aplicación de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas a los sistemas forales, aunque reconocen la virtualidad de la Ley del convenio como norma especial de aplicación en aquellas ma-

ISBN: 978-84-7777-695-6

terias sujetas al modelo de Concierto o Convenio». (…) «Esto supone que la actividad financiera de esta Comunidad Foral, en lo tocante a su «sistema tradicional», se regirá por la Ley del Convenio y, en lo que no forme parte de su sistema tradicional, se le aplicará la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas». La Ley del Convenio constituye la norma especial, y por tanto de aplicación preferente, en lo que atañe a los «tributos convenidos», pero para el TC los no convenidos quedan fuera del ámbito competencial de Navarra y sujetos a los límites de la LOFCA. Los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad. A estos tributos «distintos de los convenidos» les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA.

En su revelador fundamento jurídico 5, el Constitucional considera que los criterios específicos de coordinación establecidos en el Convenio no excluyen la plena aplicación de los límites que al poder financiero de las Comunidades Autónomas establece la Constitución. Y aunque reconoce su virtualidad como norma especial de aplicación en aquellas materias sujetas al modelo de Concierto o Convenio, entiende, como hemos adelantado, que las disposiciones adicionales primera y segunda LOFCA en absoluto excluyen la aplicación de esta Ley a los sistemas forales. De ahí que la actividad financiera de la Comunidad Foral, en lo tocante a lo que, apoda el Tribunal, como su *sistema tradicional* se regirá por la Ley del Convenio y, en lo que no forme parte de su *sistema tradicional*, se le aplicará la LOFCA.

Para el Constitucional, «el sistema de Convenio no es un sistema jurídico autónomo como si de un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general se tratara» y las facultades de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos distintos de los convenidos deben ser entendidas de acuerdo con el completo esquema constitucional. Lo cual, argumenta, exige llevar a cabo una interpretación integradora y no excluyente de la LOFCA, la LORAFNA y el Convenio Económico «porque forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto de poder tributario, sistema que, conviene recordar, constituye un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás». Así que, de acuerdo con esa interpretación sistemática e integradora de las tres normas citadas el Tribunal, que separa los tributos forales en convenidos o no convenidos, concluye que la del Convenio constituye la norma especial y preferente

ISBN: 978-84-7777-695-6

en lo que atañe a los «tributos convenidos» pero no lo para los tributos propios no convenidos. A estos tributos propios —que no han sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral y a los que el propio art. 2.2 de la Ley del convenio denomina «distintos de los convenidos»— les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA porque no forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder.

La doctrina científica ha cuestionado mayoritariamente la decisión del Tribunal Constitucional tildándola de error, de carecer de sentido jurídico, «salto en el vacío» y «endeblez de la fundamentación jurídica»[193]. Los profesores citados coinciden en considerar que los posteriores intentos del legislador para reparar el destrozo no son suficientes, en particular la modificación del artículo 2.º2 del Convenio operada por la Ley 14/2015 cuando pasa a denominar tributos *mencionados en el presente Convenio* a los que antes llamaba tributos *convenidos* para escapar del desgarro del Constitucional. Intento previsiblemente baldío frente a la ascendente de la sentencia del TC que reitera su doctrina también en la STC 110/2014. Para De la Hucha, la potestad de establecer tributos propios distintos de los mencionados en el Convenio «se ve, desde el Estado y desde la jurisprudencia constitucional como un caballo de Troya para aplicar la LOFCA»[194]. Y sostienen que la única manera de reconducir la situación solo puede venir de la reforma de la disposición adicional segunda de la LOFCA para que de manera explícita negase su aplicación a los tributos propios de los territorios forales. Una reforma similar a la planteada en diciembre de 2014 por la diputada al Congreso Uxue Barkos del Grupo Parlamentario Mixto que no fue aprobada[195].

Los primeros argumentos jurídicos contrarios a la sentencia se encuentran en el terminante voto particular formulado por el magistrado Fernando Valdés Dal-Ré y apoyado por los magistrados Pablo Pérez Tremps y Luis Ignacio Ortega Álvarez. Refutan la sentencia y defienden

---

193 Véanse los estudios de LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «La Constitución, la LORAFNA, el Convenio Económico y la LOFCA, en la delimitación del Sistema Tributario de Navarra». En: JIMENO ARANGUREN, Roldán (ed.), *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma*. Parlamento de Navarra. Thomson Reuters. Pamplona, 2022, págs. 413-429. Y de HUCHA CELADOR, Fernando de la, «Relaciones con la Administración...», *op. cit.,* págs. 393-411.

194 HUCHA CELADOR, Fernando de la, «Relaciones con la Administración...», *op. cit.,* pág. 396.

195 *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, de 5 de diciembre de 2014.

ISBN: 978-84-7777-695-6

la suficiencia del complejo normativo formado por la Constitución, la LORAFNA y la Ley de Convenio a efectos de enjuiciar su constitucionalidad, como la propia LOFCA cuando dispone que «la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico». Es en la ley que regula el Convenio donde debe regularse dicha actividad, y no parte de ella, actividad que ha de incluir tanto los tributos convenidos en sentido estricto como los propios ya que la LOFCA no los diferencia. Sólo esta ley, la LORAFNA, la Constitución, y eventualmente el Derecho de la Unión Europea, forman el conjunto o bloque normativo que enmarca esa actividad así como su «armonización con el régimen general del Estado». Una vez que la Ley del Convenio ha previsto expresamente la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, tales tributos han quedado sujetos a la disciplina del propio sistema de Convenio.

Para los magistrados discrepantes, el núcleo esencial de la garantía institucional de la foralidad, trasunto de los derechos históricos amparados y respetados por la disposición adicional primera CE y actualizados a través de la LORAFNA, reside en su carácter paccionado. La Comunidad Foral de Navarra dispone de un sistema tributario propio, pero acordado previamente con el Estado. Éste, y no otro, es, en términos de la doctrina constitucional, el núcleo identificable de la institución, el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad:

> En tal sentido, el Convenio resulta ser un universo cerrado, que regula tanto los tributos de exclusiva competencia estatal como los de competencia foral, sean convenidos o no y que fija los límites de la potestad tributaria foral, los criterios de coordinación y las normas comunes de armonización tributaria, todos ellos aplicables tanto a los tributos convenidos como a los no convenidos, los criterios específicamente aplicables a cada tributo convenido, los mecanismos arbitrados para la resolución de discrepancias, y, en fin, el procedimiento paccionado de adaptación del Convenio a la evolución que experimente el ordenamiento jurídico tributario del Estado (disposición adicional tercera). Ni nos encontramos pues ante el *tertium genus* mencionado en la Sentencia de la que discrepo, ni existe un cauce abierto al establecimiento de tributos fuera del sistema paccionado y del sistema general de coordinación previsto en la Ley del Convenio.

E insisten en que los rasgos característicos del Convenio económico son, primero, su carácter paccionado, por el que a una fase de ne-

ISBN: 978-84-7777-695-6

gociación entre administraciones que se plasma en un texto acordado sigue otra por la que este adquiere fuerza legal, y, segundo, su contenido esencialmente tributario que permite fundamentar un régimen distinto en el reconocimiento y la actualización de sus derechos históricos por parte del art. 45 LORAFNA y reconocer a la Comunidad Foral de Navarra un mayor ámbito de autonomía tributaria que a las Comunidades Autónomas de régimen común, y consecuentemente un grado de vinculación diferente de aquélla a los límites establecidos por el legislador estatal que en Navarra deben quedar en todo caso incorporados al Convenio económico.

Vemos cómo la doctrina ha criticado con motivo y argumentación el fallo del TC, pero hay un aspecto más alarmante porque a nuestro juicio esta grave sentencia no es un mero error o el resultado de un endeble razonamiento jurídico, apreciaciones raramente predicables de tan especializado tribunal, sino que se trata de una deliberada toma de posición represora de la autonomía tributaria de los territorios forales. Con graves y demoledores efectos en tan sensible materia del autogobierno de la CFN y de la CAPV.

En el caso que nos ocupa, el recurso había perdido objeto como consecuencia de las reformas realizadas del Convenio económico, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Tanto la Abogacía del Estado como la representación del Parlamento de Navarra habían coincidido en que estas reformas legales sobrevenidas hacían que el recurso no perviviese[196]. En su voto particular, el magistrado Pablo Pérez Tremps afirma que «el Tribunal ha sobrepasado los límites en los que entiendo que debe desenvolver su enjuiciamiento» y que al desaparecer el conflicto subyacente del recurso de inconstitucionalidad «este Tribunal debería haberse abstenido de entrar en la cuestión ya no conflictiva para aquéllas» y añade de manera harto elocuente el propio magistrado: «Deben ser, en efecto, muy poderosos el interés o la afectación para actuar en un conflicto en el que las partes

196 En efecto, la Abogacía del Estado recurrente, en su escrito de alegaciones de 31 de marzo de 2011, encabeza el apartado II con el título «Debe declararse la pérdida de objeto del recurso», concluyendo el escrito, inmediatamente antes del Suplica, con la siguiente afirmación: «lo que nos conduce a afirmar la pérdida de objeto del presente recurso, sin que por tanto pueda entenderse que subsista la inconstitucionalidad de la Ley Foral impugnada».

ISBN: 978-84-7777-695-6

han dejado puesta de manifiesto su opinión en el sentido de la inexistencia de conflicto por su desaparición». Muy poderoso y evidente el interés del Tribunal Constitucional español. Pero nada sorprendente.

CULTO CATÓLICO, PLUSVALÍAS Y FUNCIONARIOS

Un nuevo recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Foral 10/2013 motivó la STC 207/2013, de 5 de diciembre de 2013[197] que además de recordar que Navarra puede establecer su propio régimen tributario pero respetando los criterios de armonización con el Estado establecidos en el propio convenio económico así como los tratados internacionales suscritos por el Estado. Y añade que cuando la ley foral limita la exención aplicable en la contribución territorial exclusivamente a los bienes de la Iglesia católica «que estén destinados al culto», está adoptando una decisión que contradice abiertamente lo dispuesto en el art. IV del Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito el 3 de enero de 1979 entre el Gobierno de España y la Santa Sede. A este acuerdo preconstitucional se le atribuye rango de tratado internacional y es «una norma con rango de Ley» que, en virtud de lo dispuesto en el art. 96 CE, «forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno»[198]. El alto tribunal parece desconocer el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para el que «el derecho a la libertad de religión no implica en absoluto que a las iglesias o a sus fieles se les deba conceder un estatuto fiscal diferente del de los demás contribuyentes»[199].

En 2017 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra promovió una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra. El TC admitió que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no era, con carácter general, contrario al texto constitucional, en su configuración actual pero sí lo es, en buena lógica, en aquellos supues-

197 Recurso de inconstitucionalidad núm. 4285-2013, interpuesto por el Presidente del Gobierno, contra el apartado 7 del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo.

198 Y cita las STC 66/1982, de 12 de noviembre, FJ 5; STC 47/1990, de 20 de marzo, FJ 7 y el ATC 48/1989, de 2 de octubre, FJ 2.

199 Auto del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 11 de enero de 1992, caso Iglesia Bautista «El Salvador» y otro contra España.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Y resolvía la duda del órgano recurrente que se centraba en la aplicación del impuesto a una valoración objetiva de la plusvalía, incluso en supuestos en los que no se manifiesta un incremento real o en los que hay una minusvalía[200].

También el TC ha reafirmado reiteradamente su concepción de la autonomía financiera de Navarra como constreñida o limitada a determinadas competencias tributarias al pronunciarse sobre otros asuntos como la de regular de las retribuciones del personal al servicio de las Administraciones públicas de Navarra, el endeudamiento de las entidades locales o sistema de atención y ayudas a la dependencia[201] ya que insiste en todas ellas que el Convenio Económico es fundamentalmente un régimen evolutivo dentro de la Constitución española, y no al margen de ella, que tiene un contenido esencialmente tributario, sin que prevea normas especiales relativas a su autonomía de gasto. Y descarta por ello que el régimen de convenio permita reconocer a la Comunidad Foral de Navarra mayores ámbitos de autonomía de gasto que a las restantes Comunidades Autónomas en el caso de las retribuciones del personal o un mayor ámbito de actuación posible en la determinación de los límites al endeudamiento de las entidades locales. No es posible invocar un derecho histórico por parte de la Comunidad Foral de Navarra para reclamar una vinculación de menor intensidad a los límites retributivos establecidos por el legislador estatal. O, como en el caso de las operaciones de endeudamiento de las entidades locales, cuando sostiene que corresponde en exclusiva al Estado el establecimiento de las condiciones generales o presupuestos que han de permitir dicho endeudamiento, teniendo en cuenta su propia doctrina en relación con la competencia básica del Estado en materia de ordenación del crédito, competencia que interpreta de forma extensiva «hasta el punto de incluir actos de pura ejecución».

---

200 STC 72/2017, de 5 de junio de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en relación con los apartados segundo y tercero del artículo 175 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra.

201 STC 148/2006, STC 171/2014 y STC 36/2016. También en su día el TC rechazó que el específico sistema de financiación de que goza el País Vasco pudiese justificar un tratamiento diferenciado en cuanto a los aspectos propios de la competencia estatal de ordenación del sector pesquero (STC 148/1998).

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL *BLINDAJE*, CONSTITUCIONAL

Tras la operación política y legislativa de *blindaje* del Concierto que culminó con la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, los Gobiernos y las cámaras legislativas de las Comunidades de La Rioja y de Castilla y León reaccionaron interponiendo sendos recursos de inconstitucionalidad. Los recursos fueron desestimados por el TC en su Sentencia 118/2016, de 23 de junio, en la que declara que no son inconstitucionales los artículos 1 y 2, así como la disposición adicional única de la recurrida Ley Orgánica 1/2010. Porque las normas forales de las Diputaciones, al carecer de rango de ley, resultan más vulnerables y por lo tanto más frágiles, lo que debilita la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos que la de la Comunidad Foral de Navarra. A pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la disposición adicional primera de la norma fundamental. Téngase en cuenta que el TC no ha dudado en reservarse para sí mismo el control de las normas forales tributarias para reforzar la «protección constitucional de la foralidad vasca» argumentando que:

> las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, fruto de la garantía de la foralidad que el texto constitucional consagra (disposición adicional primera), y dado que el constituyente ha habilitado expresamente al legislador orgánico para que, dentro de su libertad de configuración, introduzca nuevos procesos de control de constitucionalidad con los que atender a la consecución de cualesquiera fines de relevancia constitucional, ningún reparo se le puede oponer al hecho de que haya decidido someter a aquellas normas al mismo mecanismo de control jurisdiccional que tienen las disposiciones de la Comunidad Foral de Navarra, al responder unas normas y otras, legales y reglamentarias, a la misma finalidad constitucional, actualizada en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía: el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su territorio, de su propio régimen tributario.

Más adelante, en su STC 72/2017, el TC se congratula de que la decisión del legislador orgánico, al modificar el diferente régimen de impugnación de las normas forales fiscales vascas y las dictadas en mate-

ISBN: 978-84-7777-695-6

ria tributaria por la Comunidad Foral de Navarra, unas y otras dictadas en el ejercicio de una foralidad constitucionalmente garantizada y estatutariamente reconocida, no haya supuesto un sacrificio desproporcionado del derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos. (…) el hecho de someter a las normas forales fiscales de los territorios históricos de la Comunidad autónoma del País Vasco al mismo sistema de control jurisdiccional a que están sometidas las disposiciones legislativas que, en materia tributaria, emanan del Estado o de la Comunidad Foral de Navarra, y la circunstancia de impedir a las Comunidades Autónomas la impugnación directa ante el Tribunal Constitucional o ante los órganos de la jurisdicción ordinaria de esas normas forales fiscales, en los mismos términos que se les impide la impugnación directa de las disposiciones legislativas de otras Comunidades Autónomas ante el Tribunal Constitucional o ante los órganos de la jurisdicción ordinaria, representa una opción legítima del legislador desde el punto de vista constitucional. Y es legítima porque, aun cuando constituya un obstáculo al libre acceso a la jurisdicción por parte de las Comunidades Autónomas, ni carece de razonabilidad (pues procura remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca en atención a los fines que la disposición adicional primera del texto constitucional respeta y ampara), ni adolece de la necesaria proporcionalidad (al no convertir a las normas forales fiscales, en modo alguno, en un producto normativo inmune a toda clase de control jurisdiccional).

En los muchos años de vida profesional al servicio de la Hacienda hemos visto que con frecuencia el lenguaje de los tribunales exhibe una verbosidad ociosa al servicio de la autoestima de sus escribanos. No faltan ejemplos de sentencias pintorescas cuyos fundamentos se han construido tras haberse escrito el fallo. Pero, aunque sus argumentos adolezcan de falta de fundamento o razón, crean derecho. Y el derecho es el *fuero*. Las modestas Haciendas Forales se ven obligadas a defenderlo en lucha permanente y desigual que agota esfuerzos y absorbe recursos. Que tan necesarios son unos y otros también para defender el *huevo*.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 13

La Aportación y el Cupo

METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DEL CUPO Y DE LA APORTACIÓN

Comencemos recordando que las metodologías de cálculo del Cupo y de la de la Aportación son idénticas, pues así lo decidieron los negociadores navarros al copiar en 1990 la diseñada *ex novo* en el Concierto de 1981[202]. La contribución de la CAPV o de Navarra al Estado consistirá en una aportación anual, en concepto de participación de la Comunidad en la financiación de las cargas generales del Estado. La aportación anual se determinará aplicando el **índice de imputación** al importe total de las **cargas del Estado no asumidas** por la Comunidad y de las correspondientes **compensaciones**.

[202] Compárense los artículo 52 a 60 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y los artículos 52 a 63 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La operación obliga a conocer tres datos básicos: el *índice de imputación,* el importe de las *cargas del Estado no asumidas* y el de las *compensaciones*. Señalemos de entrada que, excepto el índice de imputación, es la Administración del Estado quien determina a través de los Presupuestos Generales las magnitudes que sirven para fijar la cuantía de la Aportación Económica o del Cupo y de sus actualizaciones anuales dentro del quinquenio correspondiente. Por su parte, el *índice de imputación,* dice el Convenio*, «se determinará, básicamente, en función de la renta relativa de Navarra»;* y el Concierto «*Los índices (…) se determinarán básicamente en función de la renta de los Territorios Históricos en relación con el Estado*»[203].

En Navarra, desde la aprobación del Convenio en 1990, el *índice de imputación* ha permanecido invariable en el 1,60 por 100 aplicándose en los seis sucesivos quinquenios. Este porcentaje se sitúa entre los correspondientes a la población (1,36) y a la renta (1,69), más cerca del segundo. Se podría decir que con un peso del 25 por 100 y del 75 por 100, respectivamente. Para el cálculo del Cupo, el porcentaje que representa el índice de imputación también ha permanecido invariable en el 6,24% desde 1981. Sin embargo, en este caso, el índice queda por encima del porcentaje de población (4,63) e incluso por encima del porcentaje de renta (5,95). Cada uno a su modo, encajan en el adverbio *básicamente*, de tan ambiguo perímetro. El exceso de carga financiera que soportan los territorios forales, calculado sobre su población, es del 18 por 100 en Navarra y del 35 por 100 en la CAPV. Importante sobrecoste que se esgrime y acepta como una suerte de contribución solidaria interterritorial.

En lo referente a las **Cargas No Asumidas,** dice**:**

1. Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral todas las que correspondan a competencias que no sean ejercidas efectivamente por la misma. Para la determinación del importe de dichas cargas, se deducirá del total del Presupuesto de Gastos del Estado el importe íntegro, a nivel estatal, de los créditos que se refieran a competencias ejercidas por la Comunidad Foral, tanto

[203] Para el caso de Navarra, véase el trabajo de Maite Dominguez que nos exonera de reproducir aquí cifras y conceptos. DOMÍNGUEZ, Maite, «La aportación económica: metodología y fijación para el año 2015». En: *Jornada Convenio Económico Navarra-Estado. Origen, implicaciones y futuro.* Pamplona: Gobierno de Navarra, 2019. Disponible en: <https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/30E685AE-2A4E-4BC0-87C8-A67B17BBEC90/407863/2018_03_02MaiteDominguez.pdf>.

ISBN: 978-84-7777-695-6

en virtud de los correspondientes Reales Decretos de traspaso de servicios como al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias.

2. En cualquier caso, se considerarán como cargas no asumidas por la Comunidad Foral, entre otras, las siguientes:

   a) Las cantidades con que se doten los Fondos de Compensación Interterritorial, a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución.
   b) Las transferencias o subvenciones que figuren en los Presupuestos Generales del Estado en favor de entes públicos, en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no sean ejercidas por la Comunidad Foral.
   c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

Llama la atención por su muy elevada cuantía el concepto de «Intereses y cuotas de amortización de las deudas del Estado». Su inclusión tuvo cierta lógica hace cuarenta o treinta años (Concierto de 1981 o Convenio de 1990) cuando el endeudamiento del Estado se presumía moderado y destinado a infraestructuras básicas y generales que podrían clasificarse en el capítulo de competencias no asumidas. Pero carece de justificación alguna ante una gigantesca y desmedida deuda pública estatal causada por gasto corriente, transferencias a las CCAA y otros destinos alejados del originario concepto «carga no asumida» que concibió con mesura Pedro Luis Uriarte. Este debate, muy actual y con impacto grave en el futuro de nuestras haciendas, excede al propósito de esta monografía.

Permítanme un paréntesis. Además del sobrepago mencionado, el método ampara otras perfidias de la Administración Central como la irrisoria cantidad que los Presupuestos Generales del Estado (PGE) destinan a la inversión en la CAPV y en Navarra. La Comunidad Foral debe aportar el 1,6 por ciento de las inversiones totales del Estado calificadas como cargas no asumidas. Pero de estas inversiones apenas llega un ínfima parte a Navarra. Los PGE para 2023 prevén 103 millones, 156 euros por habitante. En 2022 apenas fueron setenta. Es la Comunidad autónoma que menos dinero recibe por habitante. La CAPV sale algo mejor parada: 580 millones, 264 euros por habitante.

Un ejemplo llamativo de lo que decimos es el del Tren de Alta Velocidad que se lleva la casi totalidad de esa inversión. Se trata de una competencia estatal —carga no asumida— en la que durante más de

ISBN: 978-84-7777-695-6

treinta años desde su inicio España ha invertido 55.000 millones de euros y puesto en funcionamiento más de tres mil kilómetros. En ese tiempo y en virtud del Convenio, Navarra ha aportado a esta fastuosa infraestructura 900 millones de euros (su correspondiente 1,6 por 100) y a cambio disfruta CERO kilómetros en funcionamiento. El intencionado aislamiento de Navarra por el Estado no se limita al ferrocarril ya que tampoco concluye las obras de la Autovía de Navarra A-15 (por Soria), en suspenso tras veinte años, o la del Pirineo (por Jaca) quince años después de iniciadas las obras y diez desde que Navarra finalizó su parte. Pero esta también es otra historia. O la misma. Obsérvese que la mezquina actuación del Estado vedando las inversiones en Navarra y en la CAPV acrecienta el interés de estos territorios por la asunción de competencias. Ya que, por costosas que sean, el consiguiente descuento en el Cupo o en la Aportación, calculado aplicando el índice de imputación a la partida presupuestaria correspondiente, siempre será superior a la cicatera inversión que el Estado realiza en los territorios forales. Esta política de ninguneo inversor promueve el fervor autonomista incluso entre los más fríos. Cierro el paréntesis.

En cuanto a las compensaciones, aplicando el índice de imputación a las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad se obtiene la **aportación íntegra o cupo íntegro**. De esta se restan las siguientes cantidades para cuya determinación se aplica también el índice de imputación:

a) La parte imputable de los tributos no convenidos.
b) La parte imputable de los ingresos del Estado de naturaleza no tributaria.
c) La parte imputable del déficit que presenten los PGE.

Y hasta 2020 en Navarra:

d) Las retenciones a cuenta por rendimientos del trabajo o del capital mobiliario ingresadas en la Hacienda del Estado que correspondan a Navarra[204].

[204] Este concepto ha sido eliminado a partir del 1 de enero de 2020 por la Ley 22/2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Desde esa fecha, las retenciones que, en virtud de lo dispuesto en los puntos de conexión, correspondan a una u otra Administración son objeto de compensación directa entre ambas administraciones por su importe real sin que sea preciso estimarlas en la liquidación de la Aportación según el índice de imputación.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Y así, el **Cupo** o **Aportación** líquidos será la cantidad que resulta tras la práctica de estas compensaciones.

De manera análoga al Concierto, la Ley de Convenio dispone que la Aportación económica se actualice cada cinco años. Desde su aprobación en 1990 ha sido siete los quinquenios acordados con la CFN. En promedio, la demora en firmar los acuerdos sobre el año base del quinquenio es de 2,5 años. Y todos ellos, excepto el del quinquenio 2010-2014, se han suscrito después de cerrar la correspondiente ley quinquenal del Cupo del Concierto Económico.

El artículo 59 del Convenio Económico establece que:

> El método de determinación de la aportación establecido en el capítulo anterior se aplicará, mediante acuerdo entre ambas Administraciones, cada cinco años, a partir del primero de vigencia del presente convenio. Dicho acuerdo determinará la cuantía de la aportación líquida correspondiente al año base del quinquenio.

En este sentido, el artículo 67.2.h) de la citada Ley atribuye a la Comisión Coordinadora la competencia para la determinación de la aportación económica del año base. De igual modo, la letra j) del mismo apartado atribuye a la Comisión la competencia para establecer el método de cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos indirectos regulados en los artículos 65 y 66.

El último acuerdo entre la Comunidad Foral de Navarra y la Administración General del Estado ha sido el correspondiente al quinquenio 2020-2024. Analizadas con cierta perspectiva temporal, las cuantías de las aportaciones acordadas presentan gran variabilidad respecto a los Presupuesto Generales de Navarra. La aportación suponía el 20 por 100 del presupuesto en 1990, bajó a sólo un 7 por 100 una década después para volver al 18 por 100 tras la crisis de ingresos de la Hacienda Foral, y situarse en torno al 12 por 100 en 2015 y 2020. Esta mutabilidad expresa con claridad el denominado «riesgo unilateral» característico del modelo financiero de Convenio y de Concierto por el que la aportación a las cargas generales del Estado de la Comunidad Foral de Navarra o el Cupo de la CAV es independiente de los ingresos de sus respectivas Haciendas[205].

[205] Hasta 2014 la recaudación por el IVA en Navarra correspondía en un 76 por 100 a la gestión directa del Impuesto por la Hacienda Foral y en un 24 por 100 a los ajustes a la re-

ISBN: 978-84-7777-695-6

El año 2007 conoció dos leyes equivalentes. La ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011 y la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la ley del Convenio Económico. En esta última advertimos una insólita referencia a la Aportación y a los ajustes financieros que constituye una anomalía formal producida probablemente por seguidismo más o menos involuntario del esquema del Concierto que requiere una ley para el Cupo. En su disposición adicional primera, la Ley 48/2007 dijo «Se aprueba la Aportación líquida definitiva de Navarra para el ejercicio 2005, año base del quinquenio 2005-2009, que figura en el Anexo I del presente Convenio Económico. Y la disposición transitoria primera, «Para el quinquenio 2005-2009, el índice de imputación al que se refiere el artículo 57 de este Convenio es el 1,60 por ciento». Estas disposiciones *transitorias* de desconocida motivación han estado vigentes hasta 2022 cuando se suprimieron y se desataba un inesperado debate político acerca del órgano competente para fijar «el índice de imputación».

El debate tuvo causa en la reforma de 2022 que atribuye a la Comisión Coordinadora la función de determinar el índice de imputación. Nada decía el Convenio acerca de esta función, si bien es verdad que nunca se ha modificado el santificado índice del 1,6 por 100 acordado en julio de 1990 entre dos navarros del PSOE, el ministro Solchaga y el presidente Urralburu. Durante más de tres décadas ninguna de las partes ha pretendido su modificación al mantenerse ese 1,6 por 100 en el vaporoso margen que el adverbio *básicamente* de la ley del Convenio concede a su determinación en función, recuérdese, de renta relativa de Navarra.

---

caudación previstos en el Convenio Económico. Tras el sonado episodio del cambio de criterio tributario en la comercialización de los vehículos de la fábrica Volkswagen, la recaudación por gestión directa bajó al 33 por 100 siendo de un 67 por 100 la proveniente de los ajustes, es decir por transferencia desde la Hacienda estatal. Esta cuantía es superior a la de la aportación económica y, de este modo, se invirtió el signo de los flujos financieros globales entre ambas haciendas. Desde entonces, Navarra recibe más de lo que paga. Si bien aritméticamente el resultado debe ser el mismo, desde un punto de vista político de la soberanía territorial la posición de Navarra, ahora acreedora, pasa a ser de debilidad ante el Estado, ahora deudor. Debilidad evidente en una negociación bilateral en muchas ocasiones vehemente y necesitada de actitudes de fuerza. Y con repercusiones imprevistas como el impacto negativo que la posición acreedora —dependiente de transferencias externas— tiene en la valoración de solvencia crediticia ante los mercados financieros que efectúan las agencias de *rating*.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Al acordar la Comisión Negociadora en diciembre de 2021 que su determinación corresponda, al igual sea dicho de paso que todos los demás términos del cálculo de la Aportación, a la Comisión Coordinadora surgió el debate político que llevó a los grupos EH Bildu y Geroa Bai a abstenerse en la votación en el Parlamento de Navarra.

La fuerza simbólica que han adquirido los índices de imputación tanto en el Convenio como en el Concierto, al permanecer ambos inalterados desde su concreción inicial, sobrepasa su valor efectivo, meramente aritmético, en el complejo cálculo de la Aportación o del Cupo en el que intervienen diferentes parámetros todos ellos sometidos a estudio, discusión y, finalmente, a acuerdo entre administraciones. De modo que se comprende que el elemento de más sencilla comprensión —la renta relativa del territorio— encuentre mayor resonancia pública y política y que su defensa sea entendida como símbolo del autogobierno.

LA NEGOCIACIÓN DE LA APORTACIÓN ECONÓMICA PARA EL QUINQUENIO 2015-2019, EN PRIMERA DEL SINGULAR[206]

Hay un aspecto muy revelador que debo resaltar de entrada. Hasta el correspondiente al periodo 2015-2019 que me tocó protagonizar, los cinco acuerdos quinquenales previos se habían cerrado entre interlocutores políticamente afines. Y de nuevo ha sido así en el séptimo, que tuvo lugar en diciembre de 2022 [2020-2024]. Porque en todos ellos, el Gobierno de España y el Gobierno de Navarra estaban, o están, políticamente alineados, en manos del mismo partido político (PSOE) o de la misma coalición (PP-UPN). El reto de lograr un acuerdo entre el Gobierno de Uxue Barkos (Geroa Bai, EH Bildu, Podemos e Izquierda-Ezkerra) y el de Mariano Rajoy (Partido Popular) parecía inalcanzable. Pero a pesar de las trabas intencionadas y de muchas dificultades, lo logramos. El acuerdo se firmó el 27 de diciembre de 2017[207].

---

206 Este apartado es parte de mi ponencia «La perspectiva de Navarra: evolución reciente del Convenio Económico y de la Aportación al Estado». En: *El Cupo a la luz de sus negociadores y protagonistas (1841-2022).* X. Jornada. Bilbao, 28 de marzo de 2022.

207 En nuestro entregado grupo debo destacar los nombres de Luis Esain, Maite Domínguez, Begoña Urrutia, José Mari Cebrián, Javier Zabaleta y Saioa Eseverri. En marzo de 2018, junto a la Cámara de Comptos de Navarra, la Hacienda Foral organizó una Jornada dedicada al Convenio Económico que, entre otras, incluyó la ponencia de Maite Domínguez explicativa de la metodología y fijación de la aportación económica

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tras dos años de negociaciones con varios episodios de encuentros y desencuentros, el día 26 de julio de 2017 el ministro Cristóbal Montoro y yo mismo reunidos en su despacho de la calle Alcalá llegamos a un acuerdo que cerraba las cifras y ponía fin al proceso. No eran los números que yo quería pero los acordados se ajustaban a nuestra horquilla y se podían explicar, justificar, defender e incluso celebrar. Como me señaló una alta y conspicua funcionaria del Ministerio, una negociación es buena cuando ambas partes salen de ella «medianamente cabreados».

El ministro y yo no habíamos comenzado con buen pie nuestra relación. El inesperado gobierno *nacionalista* y *podemita* en Navarra que venía a sustituir al sumiso régimen que controló la provincia desde el franquismo no fue bien acogido en Madrid. El denominado «gobierno del cambio» tomó posesión a finales de julio de 2015, año base del Convenio. En los primeros días de mi mandato, y aprovechando una reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera, me presenté al ministro y emplacé a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a iniciar las reuniones técnicas para fijar la cuantía de la aportación. Hubo diplomacia y buenas palabras pero pronto advertimos que la posición del Ministerio iba a ser dilatoria. De manera sutil al comienzo y más atrevida después. Se acordó la creación de una Subcomisión para el impulso y coordinación de los trabajos técnicos preparatorios de la actualización de la Aportación Económica de Navarra a las cargas del Estado del año base 2015 y del método para hacer efectivos los ajustes por impuestos indirectos durante el período 2015-2019[208].

Esta deliberada dilación perjudicaba económicamente a la Hacienda Foral, ya que el Convenio prevé un mecanismo automático para la actualización de la Aportación que provocaba un perverso efecto en las arcas forales. Según este mecanismo el cálculo de la aportación líquida provisional se determina multiplicando la aportación líquida del año base por un «índice de actualización provisional», que es el cociente entre la previsión de ingresos por tributos convenidos del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera la aportación líquida provisional y los ingresos previstos por el mismo en el año base del quin-

---

de Navarra para el año base 2015. Las ponencias y el resto de intervenciones fueron publicadas por las instituciones organizadoras y a ellas remito globalmente a las personas interesadas: DOMÍNGUEZ, Maite, «La aportación económica: metodología...», *op. cit.*

208 Opción prevista en el artículo 67.4 de la Ley 28/1990, del Convenio Económico.

ISBN: 978-84-7777-695-6

quenio. Este factor, en manos exclusivas del Estado, se sustenta en previsiones generalmente optimistas y provocaba un crecimiento exorbitado de las cuantías a pagar por Navarra[209].

Entendimos que una prórroga indefinida no puede suplantar unos nuevos acuerdos y mucho menos beneficiar a la parte que los impide. A pesar de ello, confiando en alcanzarlos, durante los tres primeros trimestres de 2016 la Aportación se liquidó por Navarra de ese modo. Los tres pagos trimestrales de 2016 (marzo, junio y septiembre), cada uno de 153.421.850 euros que daban un total de 460.265.550 euros, se realizaron sobre el cálculo resultante de aplicar la disposición transitoria segunda de la Ley 28/1990, es decir como si se tratara de un año más del quinquenio 2010-2014. Albergábamos la esperanza de regularizar los flujos en la liquidación de diciembre de 2016 tras fijar la Aportación del nuevo año base 2015 en el convencimiento de que el resultado de esta negociación era favorable a Navarra, tal y como demostraban los cabales estudios que habíamos realizado y compartido con el Ministerio en el seno de la Subcomisión.

Pero la negociación no avanzó nada en todo el año 2016 por la inacción del Estado y nos vimos forzados a buscar una alternativa ajustada a derecho con el objetivo de asegurar la estabilidad de las cuentas públicas y defender los derechos de la CFN. La respuesta vino de la propia Ley del Convenio que al tratar del «Ingreso de la aportación líquida provisional» dice en su artículo 63.2:

> Si al cumplirse alguno de los plazos en los que deba realizarse el ingreso de la aportación líquida provisional, no hubiese sido posible fijar ésta, el ingreso se efectuará con arreglo a la última aportación líquida provisional fijada.

De acuerdo con ello y efectuados los cálculos correspondientes, a finales de diciembre hicimos efectivo el cuarto y último pago anual de la aportación al Estado por aproximadamente sesenta millones de euros.

---

209 Dice así la disposición transitoria segunda: «Si en cualquiera de los años que, durante la vigencia del presente Convenio Económico, deban considerarse como año base de quinquenio no se aprobase en plazo oportuno la aportación líquida correspondiente al citado año base, se fijará, para dicho ejercicio y, en su caso, para los subsiguientes, una aportación líquida provisional, conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 59 de este Convenio Económico. Las aportaciones líquidas provisionales así determinadas no serán objeto de liquidación definitiva y serán regularizadas una vez establecida la aportación líquida definitiva del año base del quinquenio correspondiente».

ISBN: 978-84-7777-695-6

Un importe que se sumaba a los tres pagos anteriores, de 153 millones cada uno, realizados en los meses de marzo, junio y septiembre, con lo que la aportación de Navarra al Estado en 2016 había ascendido a 520 millones de euros. Si incluimos la compensación por ISE, la diferencia con lo calculado según la *disposición adicional segunda* fue de 82,5 millones (623,4 millones reclamados por Madrid frente a los 540,9 millones pagados por Navarra)[210].

No era una cuantía extraordinaria, pero el enfado en el Ministerio fue morrocotudo. La criada les había salido respondona. El ministro mostró su enojo a la presidenta y la derecha navarra (UPN), su patita al posicionarse sin titubear y muy significativamente a favor de Madrid. Ante el revuelo mediático y político, expliqué en el Parlamento que el desacuerdo en la interpretación del Convenio no significaba incumplimiento de la Ley. Y expuse nuestras razones. Navarra defiende el artículo 63.2 y el Estado la disposición transitoria segunda. Respetamos la interpretación del Estado aunque no la compartimos y no le acusamos de incumplir la Ley. Tan unilateral es la postura de Navarra como la del Estado en una negociación entre dos partes en tanto en cuanto no se ha alcanzado aún un acuerdo. La decisión de Navarra, además de ajustarse a la Ley del Convenio, era justa porque la falta de acuerdo perjudicaba a la Comunidad Foral. Para las cuentas forales, las cifras discutidas son fundamentales para la estabilidad presupuestaria y el trasvase de flujos de un año a otro con grandes fluctuaciones perjudica la sostenibilidad financiera. Para el Estado, ochenta millones es un importe minúsculo pero su alarma era de naturaleza política ante la insumisión de la *provincia* que creía supeditada[211].

---

210 En concreto, mediante la Orden Foral 169/2016, de 29 de diciembre, se autorizó el pago correspondiente a la aportación provisional del cuarto trimestre por 60.421.090 de euros, lo que para todo el año 2016 totalizaba 520.686.640 euros. Si en el pago del cuarto trimestre se hubiera realizado igual que los precedentes se habría alcanzado la cifra de 613.687.400 euros reclamada por Madrid.

211 En un informe jurídico, la Secretaría General Técnica del Departamento argumentó que «La aplicación perpetua de la disposición transitoria segunda de la Ley del Convenio pervierte totalmente el sistema del cálculo de la aportación y torpedea la bilateralidad que debe mantenerse en las relaciones Estado-Navarra, consagrada no sólo en la propia Constitución Española (disposición adicional primera) y en el Amejoramiento del Fuero (artículo 64, disposición adicional segunda) sino también en la Ley Orgánica 2/2012, como se ha dicho al principio de este informe, o en la Ley 28/1990 del Convenio (que, en su artículo 6 consagra ente una de las notas características del Convenio su inmodificabilidad unilateral del mismo). El posible argumento del carác-

ISBN: 978-84-7777-695-6

Aquel tímido pero efectivo golpe en la mesa sirvió para desatascar las negociaciones —retomadas a los quince días— y propició una posterior reunión *bilateral* del ministro con el consejero cuyo contenido y maneras iban a corregirlas. En la tarde del 19 de abril de 2017, Cristóbal Montoro me recibió en un amplio despacho ubicado en un palacete tranquilo, libre de funcionarios. La cita era a las seis y ambos llegamos antes. Sentados ambos en la esquina de una gran mesa rectangular conversamos durante cien minutos. La reunión comenzó diez minutos antes de la seis y concluyó a las siete y media. Más allá de las diferencias políticas, que eludimos exteriorizar, hubo sintonía y afinidad entre dos profesionales de la Hacienda Pública con larga experiencia y acreditado compromiso. Atribuyo a aquel encuentro largo y distendido el habernos ganado la confianza mutua personal que allanaría las relaciones y facilitaría los acuerdos.

DETERMINACIÓN DE LA APORTACIÓN AÑO BASE 2015

Al estudiar los antecedentes, llegué a la conclusión de que la Aportación del año base de los quinquenios anteriores, los de 1995, 2005 y 2010, se había acordado como si se tratara de un año más de quinquenio, mediante actualización por índices, sin necesidad de proceder a la compleja metodología que acabo de resumir. Sin embargo, la presentida dificultad política para el acuerdo entre un Gobierno del Partido Popular PP en

ter provisional de la aportación (el artículo 63.2 habla de pagos «a cuenta») y su posterior regularización en cuanto haya acuerdo Estado-Navarra, no resulta válido en este supuesto, desde el momento en que el pago durante dos ejercicios presupuestarios completos de cantidades muy superiores a las que se estiman correctas repercute de manera evidente en la técnica presupuestaria, en las posibles operaciones de endeudamiento a realizar, en los objetivos de déficit y en cualquier otra cuestión relacionada con la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera. La disposición transitoria segunda del Convenio parece estar pensada para cortos períodos de tiempo en los que no se llega a un acuerdo sobre el cálculo de la aportación para el quinquenio correspondiente. Y así ha ocurrido, por ejemplo, en 2011, pero cuando ya se habían abierto las negociaciones para el quinquenio 2010-2014 o, incluso, durante 2015. Pero perpetuar dicha situación, además de incurrir en un posible fraude de ley por la conveniencia de no posibilitar las reuniones de la Comisión Coordinadora por parte de uno de los negociadores y desvirtuar el carácter bilateral de la relación, supondría ignorar la propia existencia del artículo 63.2 del Convenio, que prevé que el pago de la aportación provisional cuando, al cumplirse alguno de los plazos en los que deba realizarse la aportación provisional sin haber sido posible fijar ésta, «se efectuará con arreglo a la última aportación líquida provisional fijada».

ISBN: 978-84-7777-695-6

Madrid y el Gobierno de coalición en Iruña reforzó nuestro empeño en aplicar la metodología de manera estricta. De modo que fuera defendible con rigor ante los interlocutores del Ministerio y explicable con total transparencia ante la opinión pública en su caso.

El estudio realizado por el Servicio de Convenio Económico y Planificación Financiera —dirigido por Maite Domínguez— que sirvió de base y guía en la negociación contemplaba dos escenarios. Entre el escenario inicial *más favorable* a Navarra, 342 millones, y un segundo escenario *menos favorable*, 495 millones, había un horquilla de 153 millones de euros. El motivo de la diferencia radica en la valoración de las competencias compartidas, es decir de aquellas líneas o partidas presupuestarias que financian competencias que, de un modo u otro, tanto Navarra como la Administración del Estado ejercen *de facto* y cuyo deslinde entre «asumidas» y «no asumidas» es casi imposible. Esta realidad proviene de decisiones de financiación de servicios que se pierden en el tiempo y que no tuvieron en cuenta el efecto en la Aportación. Bien se trate de competencias propias de Navarra que reciben financiación del Estado o competencias estatales que Navarra complementa *motu proprio*. En la medida en que cada una de ellas, y son centenares, se considere «asumida» por Navarra el resultado favorece a la Comunidad Foral. Y viceversa. Este pormenorizado y prolijo análisis se hizo en la Subcomisión integrada por técnicos de ambas administraciones.

Se advierte aquí una suerte de trampa en la que ha sido muy fácil caer y que desde Hacienda cuesta hacer entender al resto de Departamentos. Sucede cuando un Consejero o responsable de una dirección o servicio de la Administración Foral consigue en Madrid que el ministerio del ramo cofinancie una de sus partidas presupuestarias. Llega a Pamplona y lo celebra porque ha obtenido más dinero para uno de sus programas. Esta ilusión financiera puede ser una desilusión. Supongamos que la partida correspondiente en los PGE es de 200 millones de euros y la ayuda obtenida por Navarra de un millón. Cuando en el cálculo quinquenal de la aportación el Ministerio de Hacienda defienda, no sin motivo, que se trata de una competencia *ejercida* por el Estado, computará a su favor el 1,6 por 100, es decir 3,2 millones. La celebrada operación nos habría costado 2,2 millones de euros. No hace falta decir que el Servicio de Convenio Económico se esmera en vigilar y advertir de las consecuencias de estas operaciones envenenadas. Cierro paréntesis.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Tras el intercambio de propuestas y su discusión bilateral en la Subcomisión esa horquilla se redujo hasta los 40 millones (entre los 440 y los 480 millones). Se avanzó en la propuesta por la que, desde el año 2015, Navarra contribuirá a la financiación de las obligaciones derivadas del apartado b) de la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, siguiendo el mismo tratamiento que para el resto de cargas no asumidas por Navarra. Por tanto, cesaría desde ese año la compensación que se realizaba respecto a las cuotas recaudadas por los impuestos sobre el sector eléctrico, que se integra en el pago de la Aportación Económica. Con esto, la Aportación del año base 2015 se situaría en una horquilla entre los 470 y 510 millones eliminándose la Compensación por los ISE[212].

Y así, la Aportación acordada para el año base 2015 ascendió a un importe total de 510 millones de euros. En ella se incluyó la Compensación por los impuestos sobre el sector eléctrico acordada desde 2013. Por tanto, eliminando el efecto de esta Compensación, resulta una Aportación del año base 2015 en términos homogéneos de 479,9 millones de euros, inferior en 5,5 millones a la del año base 2010 y ajustada dentro del intervalo que dimos en nuestro estudio, aunque bien es cierto que muy cercana a su límite más alto. Por otra parte, si comparamos las Aportaciones que resultan en el nuevo quinquenio 2015-2019 frente a la aplicación de la prórroga del quinquenio anterior, resulta de promedio un menor pago de 100 millones de euros anuales, tal y como veníamos advirtiendo.

---

212 Los *impuestos sobre el sector eléctrico* (ISE) hacen referencia de manera genérica al Impuesto sobre el valor de producción de energía eléctrica y los, etc… se crearon para financiar el comúnmente denominado «déficit de tarifa eléctrica». Con el acuerdo suscrito a principios del año 2015, cuando se armonizaron estos impuestos, Navarra entregaba al Estado la recaudación total obtenida anualmente por los mismos (esto se aplicó en 2013 y 2014). En la parte de los gastos de los PGE hay unas transferencias a la Comisión Nacional del Mercado de la Competencia para financiar ese déficit de tarifa y se valoraron en el año base 2015 como cargas no asumidas por Navarra. Por tanto Navarra ya financia la parte correspondiente a través del pago de la Aportación y deja de entregar la recaudación que obtiene de manera separada. La posible mejora o empeoramiento en la gestión del impuesto será a riesgo de Navarra como en el resto de impuestos (aunque Navarra no tiene contribuyentes en el impuestos sobre producción y almacenamiento de combustible nuclear). La Comunidad Autónoma del País Vasco también lo integró en el Cupo del año 2017.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Como es natural, el Gobierno de Navarra destacó los aspectos positivos de la negociación, a saber: se ha llevado a cabo a partir de la propuesta técnica y rigurosa de la Hacienda Foral y la cifra de la Aportación del año base está dentro de la horquilla fijada en nuestro estudio (respecto al año base 2010 es una Aportación incluso inferior en 5,5 millones de euros; se ha integrado la Compensación por ISE en el cálculo de la Aportación, como el resto de cargas no asumidas por Navarra, simplificando el sistema establecido. Y, como en el resto de los impuestos, Navarra pasa a asumir la responsabilidad fiscal total sobre los mismos.

Además, en cuanto al Ajuste por el IVA, Madrid aceptó los índices propuestos por Navarra y se simplificó el método, superando el acuerdo por el cambio de comercialización de VW y racionalizando también el procedimiento de la regularización por horquilla[213].

Respecto de la vieja discrepancia existente en los Ajustes por Impuestos Especiales, también Madrid aceptó los índices propuestos por Navarra, siendo muy destacable el impacto positivo para Navarra que tuvo la adaptación de los índices de consumo y gestión del Impuesto sobre Hidrocarburos a la trazabilidad del impuesto —lo que supone más de 70 millones de euros anuales—. Asimismo, con un menor impacto de unos 800.000 euros, la corrección del índice de gestión de cerveza, que había quedado totalmente desfasado, favorece a Navarra. De manera complementaria, el Ministerio dio su conformidad a nuestra propuesta en la valoración de las cargas asumidas de policía para que el número máximo de miembros a considerar sea el haya aprobado en cada momento la Junta de seguridad Navarra-Estado y por tanto se elimina la limitación existente de 1.100 policías forales.

Con todo ello, resultaron unos flujos a regularizar de los años 2015 y 2016 a favor de Navarra de 216 millones de euros. Más de cien millones anuales, tal y como veníamos denunciando y reclamando. Habida cuenta, además, de que en el año 2016 se pagaron únicamente 520 millones de Aportación con el criterio adoptado en el mes de di-

213 Tuve ocasión de exponer este problema y sus consecuencias en una ponencia en la Conferencia organizada por el Center for Basque Studies en marzo de 2014 en la Universidad de Nevada en Reno. ARANBURU, Mikel, «The Crisis of Public Finances in Navarre and the Economic Agreement». En: AGIRREZKUENAGA e IRUJO (eds.), *The Basque fiscal system contrasted to Nevada and Catalonia in the time of major crises*. Reno: Center for Basque Studies Press. University of Nevada, 2016, págs. 53-64.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ciembre frente a los 613 millones que calculó y reclamó el Estado. Y pese a que el Estado limitó el efecto de los índices de Indirectos a partir de 2016[214].

Es cierto que las posiciones de los territorios forales han sido siempre defendidas con pasión por sus representantes. La testarudez —mejor cabezonería— que históricamente se nos achaca se comprende si tenemos en cuenta el conocido como «efecto de la aversión a la pérdida» que crea una asimetría que hace difícil llegar a acuerdos. Navarra, por ejemplo, representa la sesentava parte del Estado (si nos atenemos al *índice de imputación)*. En la negociación, una cesión o ganancia de valor 1 para el Estado equivale a 60 para Navarra. Cabe esperar que la resistencia a perderlo sea sesenta veces mayor para los navarros. Análogamente, para la CAPV, el factor es de dieciséis veces. La desigualdad explica la fogosidad del pequeño y su propensión a la ruptura antes que a la capitulación[215]. En los Presupuestos de Navarra, la Aportación al Estado es la tercera partida y se lleva el 12 por 100 del gasto presupuestario. Del lado del ingreso, los ajustes a la recaudación de la imposición indirecta suponen casi el 24 por 100 de los ingresos tributarios. En la pequeña Comunidad Foral la negociación quinquenal de la Aportación despierta la expectación política y, a través de los medios de comunicación, atrae a la opinión pública. Una atención que añade presión a los negociadores de la que, aventuro, suelen estar libres los astutos funcionarios del Ministerio.

---

214 No puedo negar que en el peculiar clima de enfrentamiento político en el que transcurrieron las negociaciones de esta trascendental cuestión para Navarra fueron constantes las presiones en Madrid. En sentido contrapuesto las ejercidas por Unión del Pueblo Navarro (UPN) y las del Partido Nacionalista Vasco (PNV). El primero, desalojado del poder en Navarra tras ejercerlo durante tres décadas y socio del PP gobernante en Madrid pretendió a toda costa el fracaso de las negociaciones lo que llevaría a la crisis presupuestaria del Gobierno de Navarra y al estrangulamiento de sus políticas públicas. El PNV por su parte con peso en la Cortes y presencia en el Gobierno foral a través de Geroa Bai reclamaba periódicamente al Ministro, al hilo de sus pactos, «resolver el Convenio con Navarra». Como el viento al ciclista, la presión en contra me afectaba mucho más que la que soplaba a favor. El ministro Montoro me aseguró en su despacho que no iba a consentir ninguna de las intromisiones y que procedería con lealtad institucional. Sin embargo en el cierre final de las cifras insistió en que no podía dejar en mal lugar a UPN y me propuso —y acepté— una permuta en las cantidades de ajuste de la imposición indirecta —menos notorias— a cambio de situar la cifra de la Aportación —obviamente más visible— en la zona alta de la horquilla.

215 Una explicación científica a esta sensación puede hallarse en KAHNEMAN, D., *Pensar rápido, pensar despacio*. Barcelona: Editorial Debate, 2012.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ENTRE TANTO, EL CUPO: LOS ACUERDOS DE 2017

Desde el año 2011 y hasta el 2017, las discrepancias entre la CAPV y el Gobierno de España obligaron a aplicar seis veces la cláusula de prórroga automática de la disposición final primera de la Ley 29/2007. Esta fue una de las épocas más conflictivas de la historia reciente del Concierto Económico a la que se puso fin el 17 de mayo de 2017 gracias a los acuerdos alcanzados en el seno la Comisión Mixta del Concierto Económico. Acuerdos conducentes a la modificación del Concierto Económico y a la aprobación de una nueva metodología de determinación del cupo que vieron la luz en la Ley 10/2017 y en la Ley 11/2017. Por la primera de ellas, se modificó la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y, por la segunda, se aprobó la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021. El origen de las discrepancias estuvo, por un lado, en la determinación del índice de actualización previsto en la metodología de determinación del cupo para la fijación del correspondiente a los años subsiguientes al año base 2007 y, por el otro, la forma en que afecta al mismo la especial forma de financiar las tres competencias con financiación específica acordadas en julio de 2007. Ambas cuestiones se veían afectadas de forma radical por la entrada en vigor del nuevo sistema de financiación de régimen común, aprobado a raíz de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias[216].

La Ley 11/2017 reproduce casi literalmente la metodología de la Ley 29/2007, con algunas diferencias. Así, se eliminan las referencias a la compensación prevista en el artículo 6.2 de la Ley 29/2007, relativa a la parte imputable al País Vasco por aquellos ingresos que, hasta 2002, financiaban las funciones y servicios traspasados al País Vasco en materia sanitaria y de servicios sociales de la Seguridad Social y que eran satisfechos al País Vasco mediante transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, por aplicación de lo previsto en el régimen presupuestario regulado en los Reales Decretos 1536/1987, de 6 de

[216] Ver RUBÍ CASSINELLO, J., «Las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado: los acuerdos de 2017». En: *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco,* 2018, n.º 55, págs. 145-152.

ISBN: 978-84-7777-695-6

noviembre, 1476/1987, de 2 de octubre, 1946/1996, de 23 de agosto y 558/1998, de 2 de abril. Cabe destacar la incorporación de los efectos que deben derivarse entre ambas administraciones en el ajuste correspondiente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, de la eventual recaudación por parte del País Vasco de cuotas correspondientes al tramo autonómico del impuesto imputables a otras Comunidades Autónomas o, en sentido contrario, las que pudiera obtener la administración de territorio común, de cuotas imputables al País Vasco, en el caso de que decidiera este ejercer su capacidad normativa en la materia.

UNA BREVE E INCÓMODA COMPARATIVA

Como hemos dicho, la metodología para la determinación del Cupo y de la Aportación Económica es la misma. Recuérdese que el Convenio de 1990 la copió del Concierto de 1981. El índice de imputación navarro se fijó en julio de 1990 en el 1,6 por ciento y permanece inalterado. Como también sucede con el índice de imputación para la CAV, fijado en el 6,24 por 100 desde 1981. El índice navarro, como se ha explicado, se sitúa entre los porcentajes de población y de renta, si bien más cercano a ésta [para 2019, población 1,39 / renta 1,69]. El índice de imputación del Concierto queda incluso por encima del porcentaje de renta [para 2019, población: 4,63 / renta 5,95]. En promedio para el periodo 2015-2020, el PIB de Navarra es el 1,69 por 100 y de la CAV el 5,97 por 100. Esta diferencia en el índice de imputación inclina la balanza a favor de la Aportación. Pero como veremos el resultado final es muy favorable al Cupo.

Resumidamente y según las cifras oficiales:

Tabla 11

	Aportación 2015		Cupo 2017	
PRESUPUESTO DEL ESTADO. GASTOS	282.917.609,00		276.152.254,24	
CARGAS ASUMIDAS	70.658.715,50	25,0%	89.966.505,13	32,6%
TOTAL CARGAS NO ASUMIDAS	212.258.893,50	75,0%	186.185.749,11	67,4%

ISBN: 978-84-7777-695-6

Téngase en cuenta que las «Cargas Asumidas» se cuantifican para la CAPV en 7,6 puntos porcentuales más que para la Comunidad Foral, sin detalle de contenidos ni otra información disponible. Con la misma metodología y prácticamente las mismas competencias ejercidas por ambas comunidades, el resultado final es que cada ciudadano o ciudadana navarra paga **847 euros** al Estado, mientras que el ciudadano o ciudadana de la CAPV tan solo paga **592 euros**. Una notable diferencia que nadie ha explicado todavía. Si la distribución entre cargas Asumidas y No Asumidas que hace el Concierto la trasladáramos al Convenio, la Aportación Económica se reduciría, para el año base 2015, de los 510 millones hasta solo 334 millones. Esta última cifra se acerca mucho a la calculada para el límite más bajo o favorable de nuestro estudio, lo que como es obvio no deja en buen lugar nuestra negociación que, aunque mejoró las anteriores, concluyó en el extremo de la horquilla más desfavorable para Navarra[217].

Desde un punto de vista político, no resulta fácil entender cómo el Gobierno de Madrid, que es parte en las dos negociaciones bilaterales, es capaz de aceptar, casi simultáneamente, dos acuerdos no homogéneos. Esto no es bueno para el Gobierno de Madrid, que ante un eventual cuestionamiento público debería tener una explicación contundente de la que carece. No es bueno para el Gobierno Vasco, a quien presumo que no le interesa la lógica denuncia de privilegio frente a Navarra, para la que también necesita un argumento contundente que no vemos. Y tampoco para el Gobierno de Navarra, al que le pueden acusar, con razón, de pactar en peores condiciones que el Gobierno Vasco.

---

[217] El presupuesto de gastos del año 2015 asciende a 282.918 millones, frente a un presupuesto inicial del año 2017 de 276.152 millones. Esto es, en el año 2015, los gastos previstos por el Estado —sobre los que hay que calcular las cargas asumidas y no asumidas por Navarra— fueron 6.765 millones superiores —un 2,4%— a 2017. El presupuesto ejecutado todavía fue mucho mayor en 2015 frente al inicial de 2017 (20.298 millones y un 7,4%). Si comparamos el mismo ejercicio presupuestario, la Aportación provisional del año 2017 resulta ligeramente inferior a la Aportación del año base 2015 —al ser los ingresos por los impuestos convenidos previstos por el Estado inferiores— situándose en los 509 millones €. La diferencia no es mucha pero para ser riguroso debería hacerse esta comparación. Por tanto, si ponemos en relación el Cupo provisional 2017 con la Aportación provisional 2017, el primero es tan solo 2,55 veces superior a la Aportación de Navarra cuando la población de la CAV es 3,31 veces la de Navarra y su renta 3,51 veces.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La explicación es política. Navarra carece de la presencia y fuerza que tienen los representantes de la CAPV en el Congreso. Y de su nervio y convicción. Por su parte, no parece que el Estado se sienta muy preocupado porque Navarra salga mal parada en la comparativa con el «cupo» en tanto que refuerza su posición centralista ante el vilipendiado régimen foral. Y qué decir del Gobierno Vasco ante una recriminación menor, cuando continuamente debe soportar el sinfín de ataques estrafalarios que recibe el Concierto Económico.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Capítulo 14

Los Ajustes a la Recaudación por la Imposición Indirecta

Un elemento del sistema de Convenio/Concierto que por su complejidad pasa desapercibido es el Ajuste a la recaudación por los impuestos indirectos. Hemos explicado que uno de los objetivos que persiguen los criterios de armonización tributaria es lograr un reparto de la recaudación justo y acorde con la naturaleza y finalidad de los tributos entre ambas administraciones. Se trata de dar a cada Hacienda lo suyo, pero habida cuenta de que en la imposición indirecta, al no existir fronteras interiores, la carga tributaria se desplaza de un territorio a otro es necesario equilibrar la recaudación. Por principio, como es natural, el Estado se opone a concertar o convenir los tributos indirectos defendiendo el criterio de *caja única* y admitiendo un posterior reparto de la recaudación.

No es un problema nuevo, ya en la ley *Paccionada*, con las aduanas en el Pirineo, el Estado se reservaba la recaudación y administración de los ingresos producidos por los impuestos de carácter indirecto (la renta

ISBN: 978-84-7777-695-6

del tabaco y el estanco de la sal). El modelo de Primo de Rivera de hace un siglo introdujo los ajustes a la recaudación por el consumo al arbitrar un procedimiento por el que asignaban los cupos de recaudación calculados de acuerdo con la parte relativa del consumo de la provincia determinada sobre la base de su población y en función de los coeficientes medios de consumo asignables al habitante del territorio nacional. Si la recaudación de la Hacienda Foral no era suficiente, el Estado debería compensar el déficit y, como cabía esperar, el sobrante sobre el cupo correspondía al Estado. También la armonización que el Convenio de 1941 hizo de la nueva Contribución sobre Usos y Consumos tuvo en cuenta el «desnivel entre producción y consumo» e introdujo un cambio en el plano financiero, a modo de ajuste, que si bien garantizaba a la Diputación una determinada recaudación exigía a esta el ingreso en el Tesoro del eventual exceso, con el negativo efecto para Navarra que ya hemos apuntado.

En ciertos supuestos, los criterios o puntos de conexión logran por sí mismos alcanzar una razonable partición del rendimiento del impuesto. Pero en otros el resultado se aleja del fin deseado. Para ello, el Convenio/Concierto propone dos tipos de ajustes: el primero afecta a las retenciones por rendimientos de trabajo de los funcionarios de la Administración del Estado y a las retenciones por rendimientos de capital mobiliario satisfechos por el Estado, importe que en Navarra se descontaba como compensación en el cálculo de la aportación económica hasta el quinquenio 2015-2019 ya que desde 2020 se ha sustituido la compensación por la liquidación directa de los importes retenidos; y el segundo recalcula la recaudación atribuible por impuestos directos e indirectos. Mientras el ajuste a la recaudación por impuestos directos tan solo está previsto pero ni se aplica ni está definido, sí se calcula y aplica el ajuste por impuestos indirectos que pretende, en teoría, que la recaudación de los impuestos al consumo se adecuen al del territorio. Veamos.

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales y son éstos sus sujetos pasivos y aquéllas las que integran las bases imponibles que darán lugar a la recaudación del territorio según los puntos de conexión. Pero el Impuesto recae sobre el consumo. Son los ciudadanos y ciudadanas, consumidores finales, quienes soportan la carga tributaria repercutida por los sujetos pasivos del Impuesto. En un espacio sin fronteras interiores, la cuota soportada por los residen-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tes en territorio común ha podido ser ingresada en una hacienda foral por corresponder a ella la tributación del empresario o profesional. Y viceversa. De hecho, es una muy frecuente realidad. Por ello, como hemos adelantado en páginas precedentes, tanto el Concierto como el Convenio Económico adoptaron en otoño de 1985, en vísperas de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, medidas de ajuste de la recaudación cuyo objeto es salvaguardar la competencia de gestión del Impuesto al tiempo que se asegura el reparto de las recaudaciones con arreglo al consumo de las respectivas poblaciones de los territorios. Además, para incentivar la gestión, las fórmulas introducen un original mecanismo que persigue premiar, o al menos respetar, el éxito de la administración tributaria más eficiente. Procedimiento finalmente abandonado por Navarra en 2022.

Debemos reconocer aquí que las fórmulas nunca se aplicaron en su integridad y esencia por su falta de elasticidad y por la desatinada pretensión de conciliar datos macroeconómicos de tipo estadístico con importes reales de recaudación, contantes y sonantes. Esta realidad provocó que durante más de tres décadas los funcionarios comisionados acudieran a recaudaciones reales y concretas para acordar las cifras de los ajustes esquivando con disimulo la discutida fórmula. Una realidad que ha empujado a la Comunidad Foral a modificar la fórmula para regresar a la casilla de salida. El cambio operado por la Ley 22/2022 se rinde a la pretensión original del Estado: el ajuste al consumo según caja única. Como trato de demostrar más adelante, todo el esfuerzo de gestión e inspección tributaria de la Hacienda Foral de Navarra resulta irrelevante. Pero volvamos al origen.

La formulación del Ajuste del Impuesto sobre el Valor Añadido que entró en vigor a una con el Impuesto en enero de 1986, es idéntica en ambos textos. En algunos momentos del otoño de 1985, las respectivas negociaciones bilaterales con el Estado fueron paralelas y los técnicos nos comunicábamos los avances para aprovechamiento mutuo. En la recta final los vascongados se adelantaron y acordaron la fórmula que semanas después fue adaptada por los comisionados navarros. De ahí que la navarra sea copia literal de la señalada para el Concierto —hasta en el simple e imperceptible pero revelador detalle del escribiente ministerial de llamar **c** y **d** a los parámetros del Convenio Económico que equivalen a los denominados **a** y **b** en el Concierto—. Veámosla en su redacción original (copiamos el texto del Convenio):

ISBN: 978-84-7777-695-6

A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = c\ RR_{AD} + (c - d)\ H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_N}{d} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{d''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por IVA.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones.

$$c = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

$$d = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

v = Valor Añadido Bruto de Navarra al coste de los factores.

V = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

f = Formación Bruta de Capital de Navarra.

F = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

e = Exportaciones de Navarra.

E = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

i = Importaciones de Navarra provenientes de la Unión Europea.

I = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

$$d' = \frac{v - f - e + i}{V' - F' - E' + I'}$$

V' = Valor Añadido Bruto del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F' = Formación Bruta de Capital del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E' = Exportaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

I' = Importaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

ISBN: 978-84-7777-695-6

$$d'' = \frac{V'' - F'' - E'' + I''}{V - F - E + I}$$

V" = Valor Añadido Bruto del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

F" = Formación Bruta de Capital del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

E" = Exportaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

I" = Importaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

Esta fórmula permitió resolver el conflicto entre la reclamada soberanía en la gestión de un tributo indivisible territorialmente y el reparto justo de su rendimiento. Frente a las tesis iniciales de la representación estatal defensoras de la caja única con atribución de la recaudación según consumo, triunfó el empeño foralista de concertar o convenir un impuesto rebelde a su fragmentación intraestatal[218]. Sin embargo, las deficiencias del ajuste, sorprendentemente poco o nada aireadas, son más que reseñables.

La primera parte del Ajuste (c RR_{AD}) concede a Navarra, léase CAPV, la parte proporcional de la recaudación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en Aduanas, $RR_{AD,}$ recaudada por el Estado, en función del consumo relativo de la Comunidad (c). Determinado el coeficiente c según el cociente resultante de dividir el consumo de los residentes en Nava-

218 Enrique GIMENEZ-REYNA, uno de los negociadores de la reforma y más tarde Secretario de Estado de Hacienda, dejaba entrever su posición: «Nadie duda que las previsiones estatutarias exigían la concertación del Impuesto; pero, a nuestro juicio, se ha perdido la oportunidad de hacer evolucionar el mal llamado "sentido tradicional del concierto"». Y luego, «con imaginación pueden encontrarse soluciones que concilien la financiación de los territorios forales según su tradicional autonomía con la técnica del impuesto, que acepta muy dificultosamente su fragmentación territorial. En último término y en pura lógica, sería preferible avanzar hacia el criterio de domicilio que generar un nuevo problema de "cifra relativa"». También aclara una duda permanente del texto, un precepto implícito, se refiere el autor a la consideración que el resto de territorio o territorios históricos tienen para cada uno de los territorios forales, es decir «se sobreentiende que son territorio común pero no se dice expresamente. Habría sido más claro incluir un precepto que dijera que las referencias al territorio común que se hacen en el Convenio/Concierto incluyen a estos efectos a Navarra / Tres territorios históricos de la CAPV». En: *Breve comentario sobre la adaptación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los regímenes forales de Navarra y País Vasco.*

ISBN: 978-84-7777-695-6

rra por el de los residentes en el Estado (menos los territorios fuera de aplicación del Impuesto), tan sólo resta aplicarlo al importe de la recaudación obtenida en Aduanas por la administración central.

La segunda parte, **(c – d) H**, pretende ajustar la recaudación obtenida en el campo competencial relativo diseñado por los criterios de armonización (el parámetro **d**) a la que cabría estimar en función del consumo de los navarros (parámetro **c**) e incluye, a través de la variable referencial **H**, el mecanismo de salvaguarda de la autonomía de gestión. Estudiemos con mayor detenimiento esta segunda parte.

El campo competencial que corresponde a Navarra según los criterios de armonización que, recuérdese, siguen el principio de territorialidad de las bases imponibles (entregas de bienes y prestaciones de servicios), se formula como (**v – f – e + i**) donde, como queda dicho, **v** = Valor Añadido Bruto de Navarra al coste de los factores, **f** = Formación Bruta de Capital de Navarra, **e** = Exportaciones de Navarra e **i** = importaciones de Navarra provenientes de la Unión Europea. Vendría a ser una estimación teórica de la Base Imponible agregada del Impuesto sobre la que actuaría la gestión tributaria foral. Por comparación de este campo con el atribuible al Estado nace el parámetro d, ya que los valores V, F, E e I son los equivalentes en territorio estatal (excepto, por no serles de aplicación el Impuesto, Canarias, Ceuta y Melilla)[219].

Sobre una recaudación global dada Navarra recauda la parte **d** al aplicar las normas armonizadoras, pero de acuerdo con su consumo relativo le corresponde la parte **c**. La diferencia (c-d) multiplicada por la recaudación global da el importe del ajuste preciso que puede ser positivo, cantidad a añadir a la obtenida por Navarra, si c es mayor que d

[219] De manera excepcional y no justificada, la Ley 25/2003, en su disposición transitoria tercera, legalizó este parámetro para el quinquenio 2000-2004 en el 1,699 por 100. También incluyó el valor de otros parámetros: *«Durante el quinquenio 2000-2004, a la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán: b). El 0,314 por 100 de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,92638, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,01385, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto al total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente al 1,473 por 100.*Así para dicho periodo, (c-d) equivale al 0,314 por 100 (por tanto siendo c el 1,699%, d es el 1,385%); siendo d» igual a 0,92638 y d, como queda dicho, igual a 0,01385 (en tanto por uno). Según la disposición, d' se desprende del valor 1,473 % (d'/1-d') y equivale a 0,59563. Esta disposición, de forma harto pasmosa, ha estado vigente hasta su eliminación casi dos décadas más tarde por la Ley 22/2022.

ISBN: 978-84-7777-695-6

(el consumo es mayor que la *parcela a cultivar*), o negativo si d resulta mayor que c (es mayor el campo competencial que el consumo de los navarros). Es elemental deducir que si el ajuste se calcula sobre la recaudación real obtenida en el Estado, Navarra, y en su caso las Diputaciones Forales, pierde todo interés en la gestión del impuesto en su territorio ya que tiene asegurada la recaudación por aplicación del coeficiente c. Ante una recaudación cero, el ajuste proporcionaría a Navarra su parte según el consumo relativo. Y viceversa, el resultado de un esfuerzo extra en la gestión e inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Hacienda Foral se perdería al ajustar finalmente la recaudación al parámetro independiente del consumo. Para evitar este efecto no deseado y salvaguardar la autonomía de la gestión tributaria foral el Concierto y Convenio Económico determinaron que el indicador de la recaudación al que aplicar los coeficientes sería un valor estimado y variable, respetuoso de la eficacia de la gestión, que se representa por **H** y podría definirse como la recaudación teórica del Estado calculada a partir de la realmente obtenida por la administración menos eficiente de ambas. Los coeficientes para elevar al nivel estatal ambas recaudaciones son d para la navarra y d'' para la de régimen común (el índice de sus respectivos campos competenciales). Todo este esfuerzo se ha desmoronado con la modificación aceptada por Navarra en la Ley 22/2022 que constriñe la recaudación foral al consumo como explicamos.

En origen, y durante treinta y cinco años en Navarra, la **H** fue definida:

$$H = \frac{RR_N}{d} \quad si \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{d''} \quad si \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

Lo que en su día fue ingeniosa solución de compromiso para salvaguardar las autonomías forales, adolecía de falta de equidad en perjuicio de las Haciendas Forales porque el ajuste positivo de la fórmula es penado por el parámetro H, que se obtiene siempre según la administración menos eficaz.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Pero esta inexplorada fórmula muestra otros problemas que perjudican a las Haciendas Forales. La fórmula parte del supuesto de que todo el valor añadido, en términos macroeconómicos, está sujeto y no exento al impuesto. Nada más lejos de la realidad porque buena parte de las operaciones de sectores como las administraciones públicas, la sanidad, el sistema educativo o las entidades financieras, entre otros, están exentas o no sujetas. Al no descontarse estas operaciones del VAB el resultado del cálculo del parámetro —d— resulta afectado porque en él pierde peso relativo el importe de las exportaciones cuyo nivel en Navarra es muy superior al del Estado. Y, sin embargo, las exportaciones son operaciones exentas pero con derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas por lo que su efecto en la recaudación es directo y notable. La hacienda foral competente devuelve íntegro el importe de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios con destino final en la exportación o entrega intracomunitaria que en parte han sido ingresadas en la Hacienda estatal. Sin que la fórmula de ajuste, como podrá comprobar el lector, sea capaz de devolver las recaudaciones perdidas.

Supongamos que una empresa navarra —o de cualquier territorio histórico—, que tributa al cien por cien a la Hacienda foral, modifica el destino de sus ventas en un importe de un millón de euros de modo que lo que eran operaciones interiores pasan a ser exportaciones o entregas intracomunitarias. La operación, que no tiene efecto en el VAB navarro ni estatal, ocasiona una merma automática y directa de la recaudación de la Hacienda Foral por importe de 210.000 euros (al tipo general del IVA). La reducción del valor de —**d**— por efecto de la entrada en numerador y denominador de los nuevos valores de **e** y **E** no es suficiente para enjugar la pérdida de recaudación señalada. Ciertamente el argumento puede esgrimirse en sentido contrario y mostrar el saldo favorable para la Hacienda Foral de la operación inversa a la planteada, pero en un análisis dinámico se constata que aún variando en cada momento el cálculo del parámetro —**d**— según los nuevos datos, el aumento de las exportaciones navarras, un hecho cierto y constante en los últimos años, genera un quebranto de la Hacienda Foral no compensado por la fórmula de ajuste[220].

Hasta la crisis de Volkswagen, este indeseado efecto era más teórico que práctico porque la negociación política paliaba las desviaciones

[220] MURUZÁBAL LERGA, J., «El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta». En: *Revista jurídica de Navarra*, 1986, n.º 2, págs. 81-101, y ARAMBURU URTASUN, Mikel, «El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra». En: *Crónica Tributaria*, 1985, n.º 55, págs. 47-52.

ISBN: 978-84-7777-695-6

del modelo. O dicho de otra forma, la irregular práctica de liquidación del IVA de esta compañía mercantil, conocida y tolerada durante dos décadas, venía a mitigar *de facto* el problema del ajuste. Pero como se vio tras el conflicto no era suficiente. Y sobre todo en nada ayudaba a la transparencia del sistema. Para corregir los defectos detectados propusimos algunas soluciones respetuosas con la fórmula vigente reconociendo que su resultado no era completamente satisfactorio[221]. Se trataba de modificar los valores del VAB tomando de ellos tan sólo la parte que se estime coincidente con las bases imponibles agregadas del Impuesto; dando entrada en la fórmula a los importes de recaudación íntegra o bruta *antes de las devoluciones*; o bien, agregando al importe derivado del ajuste **(c.d).H** el importe correspondiente de las cuotas teóricas del Impuesto correspondientes al exceso de exportaciones de Navarra respecto de la media de territorio común. O simplemente modificar el valor de H haciendo que dependa únicamente de las recaudaciones reales. Como se ha dicho y luego se analiza, la Ley 22/2022 ha resuelto el problema por la vía más sencilla.

Hasta ahora, la única solución arbitrada en la práctica provenía de la ambigua previsión del artículo 66.2 del Convenio Económico que trataba de corregir desviaciones significativas en las recaudaciones atendiendo a su capacidad teórica y operaba tanto a favor como en contra de la Hacienda Foral. La medida correctora fue aceptada por los negociadores navarros en 1997 para los Impuestos Especiales y para el Impuesto sobre el Valor Añadido, en este caso precisamente para resolver el problema que planteamos[222]. Sin embargo el Concierto Económico sólo

---

221 ARANBURU URTASUN, M., *Provincias Exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*, Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005.

222 Las anteriores redacciones de este número 2, fueron:

> En 1997: «En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por los Impuestos a los que se refiere el artículo 59 difieran significativamente de sus índices de capacidad recaudatoria en el caso de los Impuestos Especiales, y del índice «d» del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido se procederá a ajustar los mismos, permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas».
>
> En 2003: «En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por los Impuestos a los que se refiere el artículo 65 difieran significativamente de sus índices de capacidad recaudatoria, se procederá a ajustar los mismos, permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, acordado entre ambas Administraciones, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas».

ISBN: 978-84-7777-695-6

prevé la misma para los Impuestos Especiales (incluido el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable) y deja sin limitación la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido[223]. No se determina cuál debe ser el margen diferencial permitido. Tras las modificaciones del texto y de la numeración del articulado en 2003 y 2022 este número 2 del actual artículo 66 queda redactado así:

> 66.2. En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por los Impuestos a los que se refiere el artículo 65 difieran significativamente de sus índices de capacidad recaudatoria en el caso de los Impuestos Especiales, y del índice del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido se procederá a ajustar los mismos, permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas.

Otros problemas menores de esta fórmula son, por ejemplo, que la misma no contempla la existencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido de diversos tipos impositivos viniendo a presumir que la incidencia de los sectores afectados será homogénea en los territorios común y navarro. Pero la realidad desdice la presunción. O que los parámetros se fijan para un quinquenio de modo que no recogen las modificaciones, a veces sustanciales, acontecidas en ese periodo.

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS

Uno de los dislates más notables de este insólito y complejo universo de los ajustes financieros del Concierto y el Convenio Económico es el que protagonizó el concepto de *adquisiciones intracomunitarias*. Inicialmente, en los acuerdos de 1985, el campo competencial fue marcado de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido de inminente entrada en vigor que contemplaba como importaciones o exportaciones las efectuadas con el resto de los países de la Unión Europea. De ahí el deslinde de la *parcela* como **V-F-E** o **v-f-e** respectivamente. La supresión de fronteras interiores en la Unión Europea y el nacimiento de los nuevos hechos imponibles *entrega* y *adquisición intracomunitaria* obligó a la adapta-

[223] Véanse los artículos 15. Dos y 16. Dos de la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ción de la formulación en el Convenio Económico y en el Concierto Económico mediante la sencilla solución de incluir como sumando en numerador y denominador de la ratio definidora del campo competencial el importe de las denominadas «importaciones provenientes de la Unión Europea». Las exportaciones a la Unión Europea quedarían comprendidas, sin necesidad de retoque, en el cómputo global de exportaciones (**E** y **e**). Era necesario porque dada la mecánica liquidadora del impuesto las adquisiciones intracomunitarias no satisfacen el tributo en aduana sino que son objeto de liquidación por el propio sujeto pasivo. Y aquí nacía el problema.

La disposición transitoria tercera de la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, y luego en la Ley 19/1998, de 15 de junio, ordenaba que:

> Durante el primer quinquenio de vigencia del presente Convenio a la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán: (...) b). La diferencia existente entre el 1,661 por 100 de la recaudación real en territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido *causada por el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias*[224] y el 98,339 por 100 de la recaudación real por el mismo concepto en la Comunidad Foral de Navarra.

Y la sorpresa saltaba al comprobar que resultaba del todo punto imposible dar cumplimiento a dicha disposición porque, sencillamente y como hemos informado, no existe recaudación real alguna por el hecho imponible *adquisiciones intracomunitarias de bienes*. Quizá los negociadores se dejaron llevar por la analogía con las importaciones —cuyo impuesto sí se recauda efectivamente en Aduana y se puede contar— pero arbitraron un ajuste económico sobre una recaudación inexistente. La modificación del Convenio suprimió este ajuste y lo refundió en el general al consumo, el que se expresa como **(c-d).H**, y que cuantifica para el quinquenio 2000-2004 la letra b) de la actual redacción de la disposición (que se corresponde con la anterior letra c)[225].

---

224 Debería decir en propiedad «adquisiciones intracomunitarias de bienes».

225 La disposición dice ahora lo siguiente: *Durante el quinquenio 2000-2004, a la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán: a) El 1,699 por 100 de la recaudación estatal por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las aduanas. b) El 0,314 por 100 de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,92638, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,01385, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente al 1,473 por 100.*

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL CONVENIO PIERDE PRERROGATIVAS

El progresivo camino del Convenio Económico hacia la racionalización de sus cifras hace que en varios momentos pierda ciertas ventajas recaudatorias. Sucedió en materia de Impuestos Especiales con la modificación habida operada por la Ley 19/ 1998, secuela de la pactada en la Ley 38/1997 para el Concierto Económico. La CAPV había jugado fuerte la baza de asumir de las nuevas competencias en los impuestos vinculados a los Monopolios Fiscales desaparecidos (Hidrocarburos y Tabaco) además de las de los Impuestos sobre el Alcohol y bebidas derivadas y productos intermedios y sobre la Cerveza bajo el principio de la neutralidad financiera. El estado aceptó pero exigía el establecimiento de un ajuste regulador de la recaudación al consumo. Navarra detentaba ya parte de estas competencias (las no sometidas a monopolio: Impuestos Especiales sobre Alcohol y Bebidas derivadas y sobre la Cerveza) y las ejercía sobre las fábricas sitas en Navarra sin ajuste financiero al consumo y con un resultado muy favorable a la Hacienda Foral. Paradójicamente, el avance competencial del Concierto Económico arrastró al Convenio Económico aquietándolo con un ajuste económicamente desfavorable[226].

Pero, además del ajuste que luego reproducimos, la Ley 19/1998 añade una nueva condición a la recaudación foral (artículo 60.2, hoy artículo 66.2) ya citada, que podría tomarse como restrictiva en el anterior escenario de recaudación sin ajuste al consumo, pero que debe recibirse como bidireccional en el nuevo escenario ajustado.

---

226 Según señalaba Solana Villamor en un antiguo artículo, en el caso del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Navarra obtuvo en 1996 el 7,05 por 100 del total de las cuotas devengadas, con 15 de las 441 fábricas existentes en España y 5 de los 80 depósitos fiscales, mientras que consumió solamente el 1,35 por 100 de estas bebidas. En el Impuesto sobre la Cerveza se devengaban e ingresaban en Navarra el 2,16 por 100 de total de cuotas devengadas en España, mientras que el consumo se ha estimado en el 0,63 por 100 (con una de las 31 fábricas y uno de los cuatro depósitos fiscales existentes en España). Considerando conjuntamente los tres impuestos especiales de fabricación, Solana concluye que las cuotas devengadas por Navarra y percibidas por la Diputación foral ascendieron a 7.791 millones de pesetas, mientras que las cuotas que hubieran correspondido a los consumos efectuados en Navarra de estas bebidas hubieran alcanzado un importe de 1.713 millones de pesetas. SOLANA VILLAMOR, F., «La regionalización de los ingresos por impuestos especiales (I)». En: *Carta tributaria. Monografías*, 1999, n.º 313, págs. 1-16.

ISBN: 978-84-7777-695-6

El ajuste para los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza, aún vigente, sigue la misma filosofía y sufre los mismos defectos del aplicado al Impuesto sobre el Valor Añadido, al que dedicamos atención más adelante. En cambio, el ajuste planteado para el Impuesto sobre las Labores del Tabaco se olvida del complejo asunto de incentivar la gestión, probablemente porque no se prevén incumplimientos en sus controlados sujetos pasivos, y se basa directamente en la proporción existente entre las labores suministradas a expendedurías de tabaco y timbre situadas en Navarra y la totalidad del ámbito territorial del Impuesto, es decir los correspondientes, casi exactamente, al consumo.

En conjunto, este cuádruple ajuste se formula de la siguiente manera (artículo 59.2 en la ley que cometamos y 65.2 en la versión actual tras la ley 25/2003):

> 2. A la recaudación real de Navarra por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirá el resultado de las siguientes expresiones matemáticas:
>
> a) Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios:
>
> $$\text{Ajuste} = a\, RR_{AD} + (a - b)\, H$$
>
> Siendo:
>
> $$H = \frac{RR_N}{b} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{b}{1-b}$$
>
> $$H = \frac{RR_{TC}}{1-b} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{b}{1-b}$$
>
> RR_N = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.
>
> RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común incluido País Vasco por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.
>
> RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

ISBN: 978-84-7777-695-6

$$a = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

$$b = \frac{\text{Capacidad recaudatoria de Navarra}}{\text{Capacidad recaudatoria del Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

b) Cerveza:

$$\text{Ajuste} = a' \, RR_{AD} + (a' - b') \, H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_N}{b'} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{b'}{1-b'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-b'} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{b'}{1-b'}$$

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común incluido País Vasco por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

$$a' = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

$$b' = \frac{\text{Capacidad recaudatoria de Navarra}}{\text{Capacidad recaudatoria del Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

c) Hidrocarburos:

$$\text{Ajuste} = a'' \, RRAD + (a'' - b'') \, H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_N}{b''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{b''}{1-b''}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-b''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{b''}{1-b''}$$

ISBN: 978-84-7777-695-6

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común incluido País Vasco por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

$$a'' = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

$$b'' = \frac{\text{Capacidad recaudatoria de Navarra}}{\text{Capacidad recaudatoria del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

d) Labores del Tabaco:

$$\text{Ajuste} = a'''RR_{TC} - [(1 - a''')RR_N]$$

Siendo:

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del Territorio Común incluido País Vasco por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

$$a''' = \frac{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en Navarra}}{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en el Territorio de aplicacion del Impuesto}}$$

La modificación acordada por la Comisión Negociadora el día 28 diciembre de 2022, afecta a los ajustes por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, y determina el valor de H según la expresión:

$$H = RR_{TC} + RR_N$$

De modo que, al igual que se hizo con el IVA dos meses antes, a partir de ahora el valor de **H** será, para cada uno de los impuestos indi-

ISBN: 978-84-7777-695-6

rectos, sencillamente la suma de RRTC [Recaudación real anual del territorio común] y RRN [Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto] lo que fuerza la recaudación al índice del consumo y elimina todo incentivo a la gestión tributaria foral. Esta formulación se extiende en idéntico términos al Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables y al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

En cuanto a la autorización necesaria para los depósitos fiscales, el Concierto busca la neutralidad reconociendo que deberá hacerla la Administración del Estado previo acuerdo preceptivo de la Comisión Mixta del Cupo, mientras que el Convenio dispone que será necesario el acuerdo preceptivo previo de la Comisión Coordinadora —sólo comunicación a partir de 2003—. Pero estos requisitos no se exigen a las propias fábricas que pueden funcionar legalmente como depósitos fiscales.

Decía así la disposición transitoria décima de la Ley 19/1998, de 15 de junio:

> «La Comisión Coordinadora establecerá las compensaciones financieras que resulten a favor de una u otra Administración en el año 1998, por razón de la armonización y convenio de los Impuestos Especiales de Fabricación. Las compensaciones financieras correspondientes al año 1999 se determinarán por aplicación de un índice de variación a las compensaciones del año 1998, calculado como el cociente entre los ingresos por cada uno de los Impuestos Especiales de Fabricación en el conjunto del territorio de aplicación de los mismos en el año 1999 y los ingresos por los mismos conceptos tributarios en el año 1998»[227].

---

[227] La cuantificación del ajuste para el quinquenio se acordó así:

1. Durante el periodo 1998-1999, a la recaudación real de Navarra por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirán:

   a) 1. El 1,60 por 100 de la recaudación estatal por los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios obtenida en las Aduanas.
      2. Con signo negativo el 4,30 por 100 de la recaudación real por los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,941 o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,059, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,90 por 100.

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL IVA DE VOLKSWAGEN

Como hemos dicho, hasta el 1 de abril de 2012, Volkswagen Navarra realizaba las operaciones de comercialización de los vehículos que producía en Landaben a través de su filial instrumental VAESA. VAESA es la empresa de importación y distribución de los vehículos, repuestos y accesorios de las marcas Volkswagen, Audi, Skoda y Comercial Volkswagen, en Península y Baleares. La empresa pertenece al Grupo Volkswagen y tiene su sede en Barcelona. Volkswagen ingresaba en la Hacienda Foral de Navarra el IVA de los automóviles que vendía a VAESA (operaciones interiores) y, por los vehículos que ésta posteriormente exportaba, era la Agencia Tributaria estatal (AEAT) quien devolvía a VAESA el IVA soportado e ingresado en Navarra. Este sistema terminó a raíz de una actuación inspectora de la AEAT que reclamó a Navarra los importes devueltos entre 2007 y 2011. Como consecuencia de este cambio, las facturas de los coches vendidos al mercado externo

b) 1. El 1,60 por 100 de la recaudación estatal por el Impuesto Especial sobre la Cerveza obtenida en las Aduanas.
   2. Con signo negativo el 0,50 por 100 de la recaudación real del Impuesto Especial sobre la Cerveza, excluida la de las Aduanas obtenida en territorio común dividida por 0,979, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,021, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 2,10 por 100.

c) 1. El 2,00 por 100 de la recaudación estatal por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos obtenida en las Aduanas.
   2. Con signo negativo el 0,71 por 100 de la recaudación real del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,9729, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,0271, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 2,71 por 100.

d) La diferencia entre el resultado de aplicar a la recaudación real en el Territorio Común por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, el porcentaje que corresponda anualmente al valor de las labores suministradas a Expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en Navarra, sobre el valor de las labores suministradas a dichos establecimientos en el territorio de aplicación de este Impuesto, y el resultado de aplicar el complementario a cien del porcentaje anteriormente definido a la recaudación real por el mismo concepto tributario en Navarra. En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de este ajuste.

ISBN: 978-84-7777-695-6

emitidas a partir del 1 de abril de 2012 están exentas del IVA repercutido y se invierte el sentido de la liquidación del IVA, ya que el IVA soportado es superior al IVA arrojando importantes cuantías a devolver.

La recaudación directa por el IVA de la Hacienda navarra cayó de 1.037 millones de euros anuales a 273 millones. Y, como era de prever, la fórmula de ajuste no pudo equilibrar la situación. El Gobierno de Navarra se vio en la necesidad de negociar los parámetros del ajuste con el Gobierno del Estado para evitar la quiebra, poniendo de manifiesto la debilidad del modelo pues su eficacia queda a merced de la voluntad del Estado español mostrando la firme subordinación política de la CFN. En la Comisión Coordinadora se cerró el acuerdo el día de 7 de mayo de 2012, con efectos desde el 1 de abril, de modificación del método para hacer efectivo el ajuste de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido en el quinquenio 2010-2014 que fijó los valores de los parámetros de la fórmula de ajuste, el importe de las compensaciones a favor de Navarra que se obligaba a abonar el Estado para compartir el esfuerzo financiero «como consecuencia del cambio de comercialización en relación a las exportaciones de coches» y la metodología de regularización de la recaudación para los siguientes años con una horquilla de 25 millones de euros[228].

---

228 Copiamos el texto del Acuerdo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de enero de 2015: «Primero. El punto b) del apartado Primero del Anejo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de febrero de 2011, quedará redactado de la siguiente manera: b) El 1,006 por 100 de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,93330 ó de la recaudación real de Navarra dividida por 0,00693 según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente al 0,737 por 100. Segundo. La referencia contenida «a el apartado Cuarto del Anejo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de febrero de 2011 al índice d, deberá e atendéis e realizada al nuevo valor del índice establecido en el apartado Primero b) Tercero. Se añade un nuevo apartado Quinto bis con el siguiente contenido: Quinto bis, Como consecuencia del cambio de comercialización en relación a las exportaciones de coches, la AGE y la Comunidad Foral de Navarra acuerdan compartir el esfuerzo financiero para lo cual se acuerda que, por importes iguales trimestrales, el Estado satisfaga a la Comunidad Foral de Navarra las cantidades establecidas en el siguiente cuadro (columna D), en cada uno de los años indicados. El pago se efectuará junto con los ajustes provisionales. La mencionada compensación no tendrá la consideración de ajuste provisional, ni definitivo, ni se computará para la determinación de los saldos de liquidación a que se refiere la metodología contenida en el Acuerdo Décimo y Anejo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de febrero de 2011, Cuarto. En el supuesto de que se retomara u la comercialización cuyo cambio motiva las presentes modificaciones del Acuerdo Décimo y Anejo IX de la Comisión Coordinadora de 16 de febrero de 2011, los cambios propuestos con el presente Acuerdo devendrán en ine-

ISBN: 978-84-7777-695-6

El acuerdo fue impugnado por el partido político Unión Progreso y Democracia (UPyD) argumentando falta de competencia de la Comisión Coordinadora del Convenio para adoptar dicho acuerdo; incumplimiento de los trámites previstos en el art.6 del Convenio Económico; falta de motivación y justificación técnica para acordar dicho «rescate financiero» y desembolso acordado a favor de Navarra. Invocación de vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad y desviación de poder así como el resultado de la prueba pericial practicada; y existencia de una ayuda de estado incompatible con el Derecho comunitario. En sentencia de 23 enero 2015, la Audiencia Nacional inadmitió el recurso de UPyD por falta de legitimidad sin entrar en el fondo del asunto.

Hasta 2014 la recaudación por el IVA en Navarra correspondía en un 76 por 100 a la gestión directa del Impuesto por la Hacienda Foral y en un 24 por 100 a los ajustes a la recaudación previstos en el Convenio Económico. Tras el episodio del cambio de criterio tributario en la comercialización de los vehículos de la fábrica Volkswagen, la recaudación por gestión directa bajó al 29 por 100 siendo de un 71 por 100 la proveniente de los ajustes, es decir por transferencia desde la Hacienda estatal. Esta cuantía es superior a la de la aportación económica y, de este modo, se invirtió el signo de los flujos financieros globales entre ambas haciendas. Desde entonces, Navarra recibe del Estado más de lo que paga. Si bien aritméticamente el resultado debe ser el mismo, desde un punto de vista político de la soberanía territorial la posición de Navarra, ahora acreedora, pasa a ser de debilidad ante el Estado, ahora deudor. Debilidad evidente en una negociación bilateral en muchas ocasiones vehemente y necesitada de actitudes de fuerza.

---

ficaces, a partir del momento en el que se constate el mencionado retorno. Quinto. Para cada año se determinará, en términos presupuestarios, la recaudación total por IVA de Navarra, es decir, la recaudación directa, los ajustes provisionales, la regularización del saldo anterior, y la compensación anual, determinada por aplicación de la metodología establecida en este Acuerdo. Dicha recaudación total se comparará con la recaudación total que se hubiera obtenido si tío se hubiese producido el cambio de comercialización en relación a las exportaciones de coches aplicando la metodología vigente con anterioridad a los cambios introducidos en este Acuerdo. Si de la comparación anterior resultase que el importe del impacto presupuestario final anual fuese menor para Navarra que el establecido en 25 millones de euros, esta diferencia será compensada por la Comunidad Foral a favor del Estado; si ese importe resultase mayor que los 25 millones de euros, la diferencia será compensada por el Estado a favor de la Comunidad Foral. Este cálculo se realizará en el momento de determinar el ajuste definitivo».

ISBN: 978-84-7777-695-6

EL TRISTE FINAL DE UNA FÓRMULA INCOMPRENDIDA

Entre otras modificaciones, la Ley 22/2022 ha dado nueva redacción al **Artículo 65** que introduce un cambio importante que da al traste nuestros decididos intentos de 1985 de articular una fórmula de ajuste a la recaudación que defendiera la buena gestión tributaria (esperada en Navarra)[229]. Una fórmula que nunca ha funcionado y que nunca se aplicó literalmente en sus términos y datos macroeconómicos. El cambio simplifica el cálculo, es evidente, pero *constriñe* la recaudación del Impuesto al importe correspondiente a Navarra según su PIB relativo al del Estado. Desaparece el incentivo a la gestión tributaria. Algo que, por otra parte, quizá no existió nunca. Es muy elocuente el silencio del preámbulo de la Ley que tan solo habla del IVA OSS «*Como consecuencia de esta modificación, se ha adecuado la expresión matemática del Ajuste por Impuesto sobre el Valor Añadido, incorporando la parte correspondiente a la recaudación por los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.*» Es, además, un cambio que no se ha producido en el Concierto Económico que mantiene la fórmula original de 1985.

Tras las modificaciones operadas en la fórmula por la Ley 22/2022, el ajuste a la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido será el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + (c - d)\,H$$

Siendo:

$$H = RR_{TC} + RR_{N}$$

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por IVA.

229 La Ley 22/2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, recoge los acuerdos entre ambas Administraciones alcanzados en el seno de la Comisión Negociadora y formalizados en las actas correspondientes a las sesiones de este órgano celebradas con fecha 20 de diciembre de 2021 y 10 de junio de 2022, de 19 de octubre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

ISBN: 978-84-7777-695-6

RR_{AD} = Recaudación real anual por importaciones.

RR_{RE} = Recaudación real anual de los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, en las que España sea el Estado miembro de consumo.

$$c = \frac{\text{Consumo en Navarra}}{\text{Consumo en el Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

$$d = \frac{RR_N}{RR_{TC} + RR_N}$$

Por tanto, con la nueva formulación:

$$\text{Ajuste} = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + (c - d)\,H$$

o lo que es igual

$$\text{Ajuste} = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + cH - dH$$

Y sustituyendo d y H por su valor

$$\text{Ajuste} = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + c\,(RR_{TC} + RR_N) - (RR_N/RR_{TC} + RR_N)(RR_{TC} + RR_N)$$

Simplificando

$$\text{Ajuste} = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + c\,(RR_{TC} + RR_N) - RR_N$$

El ajuste al consumo fija para Navarra un importe de recaudación determinado por el porcentaje del PIB navarro sobre el del territorio estatal donde se aplica el Impuesto, con independencia, o en todo caso irrelevante, de la mejor o peor gestión tributaria de la Hacienda Foral. Es decir, tras el ajuste la recaudación de Navarra (RTN) será:

$$RTN = c\,(RR_{AD} + RR_{RE}) + c\,(RR_{TC} + RR_N)$$

ISBN: 978-84-7777-695-6

Expresión en la que la recaudación real obtenida por la Hacienda Foral (RR_N) apenas tiene peso. Navarra ha acabado aceptando el criterio de «caja única» que no quiso admitir hace treinta y siete años. Todo el esfuerzo de la gestión e inspección tributaria foral se minimiza al porcentaje «c» que, en el último acuerdo es, para el IVA, del 1,70 por 100.

Pongamos para verlo mejor dos sencillos ejemplos o simulaciones en los que prescindimos de la primera parte del Ajuste, es decir de c (RR_{AD} + RR_{RE}) que se mantiene constante. Supongamos que RRTC (la Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido) es en un año determinado de 73.000 millones de euros y el valor de **c**, el 1,70 por 100. Si RR_N, la recaudación real de Navarra (gestión directa), es de 300 millones la segunda parte del ajuste [(c – d) H] proporciona a Navarra 946,1 millones de euros, con lo que Navarra obtiene una recaudación total por operaciones interiores de 1.246,1 millones.

Sobre este escenario, en el primer supuesto (a), un inspector de la Hacienda Foral, con meritorio esfuerzo, levanta un acta por un millón de euros; la RR_N sube a 301 millones pero el ajuste baja a 945,12 millones y la recaudación total por operaciones interiores tras el ajuste se queda en 1.246,117. Es decir que la Hacienda Foral solo retiene 17.000 euros del acta de inspección. En el segundo (b), llevando la situación al extremo de que la Hacienda Foral no recaudase nada por el IVA, esta parte de la fórmula le proporcionaría un ajuste positivo de 1.241 millones de euros. Es evidente que este mecanismo no solo anula todo incentivo a la gestión tributaria de la Hacienda Foral sino que estimula su indolencia.

Tabla 12

		(a)	(b)
RRTC (territorio común)	73.000,00	73.000,00	73.000,00
RRN (Navarra gestion directa)	300,00	301,00	—
c	1,70%	1,70%	1,70%
H	73.300,00	73.301,00	73.000,00
Ajuste (c – d) H	946,100	945,117	1.241,000
Total Navarra	1.246,100	1.246,117	1.241,000

ISBN: 978-84-7777-695-6

Sabemos que los resignados funcionarios de la Hacienda Foral han promovido y dado la bienvenida a esta simplificación por constituir una cierta garantía de objetividad en los cálculos y porque saben por experiencia que, en las fatigosas negociaciones con la administración del Estado, Navarra nunca ha disfrutado de una posición fuerte. Ni prevén que la tenga jamás. Además, la solución alcanzada viene a reconocer que la fórmula anterior nunca se aplicó en la práctica porque en realidad se venía adoptando la recaudación real como magnitud principal frente la supuesta capacidad de gestión calculada en términos económicos con el suplemento del complejo mecanismo de la *horquilla* —inexistente en el Concierto— que por fin puede verse orillado.

Después de treinta y siete años, debemos reconocer con humildad que aquella mayor eficiencia foral no es sostenible en sus términos esperados. La extrema complejidad de la gestión tributaria en una economía globalizada, digitalizada e inaprensible hace que sea osado presumir que una pequeña administración provincial con escasos recursos vaya a ser capaz de alcanzar una mayor eficiencia que el Estado. Al admitir en su día la *horquilla* —inexistente en el Concierto— Navarra ya asumió sus limitaciones.

El mismo proceso ha seguido recientemente el Ajuste de la recaudación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. La Ley 8/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra ha añadido los apartados 3 y 4 en el artículo 65, con la siguiente redacción:

> 3. A la recaudación real de Navarra por el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:
>
> $$\text{Ajuste} = a'''' RR_{AD} + (a'''' - b'''') H$$
>
> Siendo:
>
> $$H = RR_{TC} + RR_{N}$$
>
> RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
>
> RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

ISBN: 978-84-7777-695-6

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

$$a'''' = \frac{\text{Consumo en Navarra}}{\text{Consumo en el Estado (ámbito de aplicacion del impuesto)}}$$

$$b'''' = \frac{RR_N}{RR_{TC} + RR_N}$$

4. A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = a'''' RR_{AD} + (a'''' - b'''') H$$

Siendo:

$$H = RR_{TC} + RR_N$$

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

$$a'''' = \frac{\text{Consumo en Navarra}}{\text{Consumo en el Estado (ámbito de aplicacion del impuesto)}}$$

$$b'''' = \frac{RR_N}{RR_{TC} + RR_N}$$

ISBN: 978-84-7777-695-6

Reflexiones finales

1. El Convenio/Concierto es un modelo extraordinario en el derecho comparado. No surge de un estudio científico sobre federalismo fiscal sino que es resultado de las vicisitudes históricas, la oportunidad y la conveniencia coyunturales. El Convenio/Concierto es una herramienta en construcción permanente y su versión en cada momento histórico es tanto consecuencia de las tensiones políticas como de la fuerza de los derechos adquiridos. Tímidamente a partir del Convenio de 1969 y más decididamente desde el Concierto de 1981, el modelo, muy vigilado, inicia una senda de mejora en objetividad. Se convierte en un instrumento singular que constituye el primordial paradigma de los denominados «Derechos Históricos».
2. El jurista encuentra con facilidad un nexo o continuo en la tradicional figura, pero para el hacendista en nada se parecen las imprecisas disposiciones contenidas en los artículos 16 a 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841 al pormenorizado texto articulado del Convenio/Concierto del siglo XXI. Pero es en aquella anodina decena de

ISBN: 978-84-7777-695-6

artículos donde, al decir de sus apologistas, reside el fundamento histórico del vigente y singular modelo de financiación. Lo mismo cabe decir del rudimentario «Concierto» aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878. Porque la irrepetible figura jurídico-política que estudiamos es el pausado resultado de más de casi dos siglos de bilateral juego de soberanías en liza. Con sus luces y sombras.

3. La Hacienda Foral es una reliquia del pasado histórico con cierto aroma colonial, respetada por favorecer a las oligarquías locales y no poner en riesgo al Estado pero siempre es cuestionada por el centralismo español. Hoy las haciendas forales sustentan la vigente soberanía de los territorios históricos de la Vasconia peninsular.
4. Las leyes del Convenio y del Concierto —y su correspondiente del Cupo— son leyes ordinarias de las Cortes Generales. Fruto de los pactos políticos, el respaldo de estas al modelo ha sido siempre mayoritario, tanto en su aprobación como en las posteriores modificaciones, con cifras cercanas al cien por cien de votos favorables. Su sólido anclaje constitucional en la disposición adicional primera de la Constitución, en el Estatuto de Gernika y en el Amejoramiento del Fuero hace difícil su eliminación unilateral. Pero no imposible.
5. Ambos, Convenio y Concierto, han demostrado ser herramientas muy versátiles que deben estudiarse conjuntamente y en paralelo. Desde 1981 las leyes del Concierto y del Convenio han sido actualizadas en quince ocasiones para acomodarse, fundamentalmente, a los cambios habidos en el sistema tributario español. Téngase en cuenta que sus disposiciones no conciernen directamente a los ciudadanos sino a las administraciones implicadas. Esto explica que, al quedar lejos de la práctica cotidiana de los agentes del derecho tributario, su conocimiento se vea restringido a reducidos ámbitos de la administración y a unos pocos investigadores. Otro motivo para el desconocimiento de la realidad del modelo que alimenta la leyenda y la demagogia.
6. Una idea muy repetida acerca del régimen de Convenio o Concierto es que posibilita una relación bilateral con Madrid, cuyos resultados se presumen ventajosos para las haciendas forales. Se celebra así por los políticos locales, pero se oculta que la relación nunca es ni puede ser de igual a igual. Desde el siglo XIX la literatura foralista ha pintado una improbable imagen de un todopoderoso Estado centralista pactando en plano de igualdad con una, o con tres, de sus provincias cuyas instituciones y representantes están someti-

ISBN: 978-84-7777-695-6

das a aquel. Además de evidente, la posición de superioridad del Gobierno del Estado se ha revelado en todas las negociaciones habidas en casi dos siglos entre la Administración central y las periféricas. La desigual relación condiciona y determina el resultado de las negociaciones. Y cabe sospechar que siempre es Madrid quien autoriza o consiente el importe de la Aportación Económica o del Cupo. Quien lo fija. Lo anterior no impide que las posiciones de los territorios forales sean defendidas con pasión por sus representantes. Se comprende si tenemos en cuenta el citado «efecto de la aversión a la pérdida» que crea una asimetría que hace difícil llegar a acuerdos.

7. La potestad normativa efectiva de los territorios convenidos o concertados es mucho más reducida que lo que de ella se predica. La complejidad del sistema tributario en las sociedades occidentales y la inexistencia de fronteras entre los territorios forales y entre estos y el Estado coartan las «amplias facultades» legislativas y obligan *de facto* a la coordinación y homologación de las normativas fiscales. Hoy las diferencias en la normativa tributaria con el Estado, aun siendo apreciables en el IRPF y algo menos en Impuesto sobre Sociedades o en Sucesiones, son residuales, supervivencias de atrevimientos pretéritos. A menudo el legislador foral opta por declinar el ejercicio de esa potestad y prefiere reproducir los textos estatales. A la psicología social podríamos preguntar hasta qué punto es el derecho tributario un elemento de la identidad colectiva.
8. Navarra, Álava/Araba, Bizkaia y Gipuzkoa cuentan con su propia trayectoria. A lo largo de su historia, la primera ha seguido un curso separado y ha recibido un trato diferente por parte del Gobierno del Estado. Hasta la Constitución de 1978, todos los pactos entre aquél y los territorios forales se daban con representaciones leales, sumisas o dependientes de aquél. Unos representantes que han defendido los intereses de la burguesía o de las oligarquías locales y que han sabido implicar a la opinión pública en su defensa. Y las *mejoras* en la institución Convenio/Concierto más destacadas por la historiografía como hitos de su fundamento y vigor se han producido bajo regímenes de dictadura: Cánovas, Primo de Rivera y Franco. La evolución del sistema de Convenio/Concierto tras la muerte de Franco se caracteriza por el involuntario y fructífero amparo mutuo de ambos instrumentos ante el Estado; de tal modo que el superviviente y aún vigoroso Convenio de 1969 sirvió de soporte para el Concierto alavés de 1976 y así, indirectamente, para

ISBN: 978-84-7777-695-6

la plena restauración del moderno Concierto habida en el año 1981. Este a su vez ha sido y es la guía del Convenio navarro hasta hoy.

9. La Constitución de 1978 consintió el modelo para reparar el agravio franquista cometido con Gipuzkoa y Bizkaia más que por reconocer un derecho en el que no creían los constituyentes. Desde las sucintas pinceladas de ley de 1841 hasta el cumplido prototipo de Calvo Sotelo, la morosa e inesperada consolidación del Convenio/Concierto aplazó la ansiada igualación fiscal y sostuvo los derechos privativos de los territorios forales. Pero también es cierto que gracias en parte a este singular régimen el Estado se ha asegurado un dominio pacífico de unos territorios anexionados en su día por la fuerza de las armas.
10. El carácter paccionado obliga a la negociación, el compromiso y la transacción política en un ámbito de cierta opacidad que choca con el ideal democrático asentado en la transparencia. La lealtad institucional rige en la relación bilateral, pero tradicionalmente todo el procedimiento adolece de falta de información pública suficiente y ninguna de las administraciones implicadas ha solido ofrecer los datos y cifras relevantes que permitan su estudio y contraste. En cada negociación, la necesidad de ambas partes de salir triunfantes, contingencia tan deseada como improbable, hace que la información oficial presente como avances en las cotas de autonomía financiera muchas modificaciones que simplemente son de mero mantenimiento, cuando no retrocesos objetivos.
11. El ejercicio del poder de innovación exige inmediata coordinación con el resto de administraciones competentes. Esta es la utilidad de las reglas de enlace o criterios de armonización. Unas reglas o puntos de conexión que todavía no son plenamente coincidentes en el Convenio y en el Concierto, que materialmente no pueden contemplar la amplia y compleja casuística que día a día proporciona la actividad económica, que se apoyan en conceptos de difícil o imposible prueba y que, a veces, no reparten los rendimientos como desea el ajuste financiero. Por ello son, en ocasiones, problemáticos, insuficientes o desacertados.
12. Las metodologías de cálculo del Cupo o la Aportación económica son mejorables. El modelo sería políticamente falaz si hubiera trampa en el cómputo de las cargas no asumidas sobre las que se calcula. En nada ayuda la falta de transparencia e información en los datos de base para los cálculos de los parámetros, las magnitudes presupuestarias, los ajustes y las compensaciones.

ISBN: 978-84-7777-695-6

13. La actividad armonizadora de la Unión Europea, directa e indirecta, ha instituido en los territorios forales una uniformidad con el territorio común que no consiguió el poder central en siglo y medio. Un ejemplo de ello fue la implantación del compacto Impuesto sobre el Valor Añadido cuya gestión foral obtuvieron no sin dificultad e ingenio los negociadores vascongados en 1985 y con ellos, casi a la par, los navarros. Porque si alguna figura tributaria no es pacíficamente divisible territorialmente es ésta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios de los empresarios y profesionales, pero que recae finalmente en los ciudadanos consumidores. Su repartición eficaz únicamente se lograría con el establecimiento de fronteras interiores. Con todo, y aunque no sin graves problemas de ajuste, el impuesto cumple cuatro décadas concertado y convenido.
14. Una comunidad con potestad en materia tributaria y hacienda propia posee mayor jurisdicción ante sus ciudadanos. De la mera relación civil y política del ciudadano votante esporádico a la mucho más estrecha vinculación que forja la relación jurídico-tributaria con el ciudadano contribuyente. Una relación más dependiente y sumisa que debe ser compensada con el refuerzo de la ilusión de soberanía política. Bien gestionada puede reforzar al propio poder, si bien con un alto riesgo de concusión partidaria. Establecida *de facto* la uniformidad normativa, y próxima en el futuro la inexcusable transparencia exigible de todo el sistema de financiación autonómica, tan sólo quedará en manos de las comunidades forales la destreza en la gestión.
15. El Estado ha abusado de la vía judicial para tratar de imponer la uniformidad en la normativa tributaria y vaciar su capacidad legislativa. La impugnación sistemática de la norma para enervar presuntas desigualdades entre contribuyentes fortalece en los tribunales la idea de privilegio y hace peligrar la esencia misma del Convenio o Concierto. Las resoluciones jurisprudenciales han demostrado que la vía judicial no es más adecuada para la resolución de conflictos entre administraciones que la confiada a los órganos propios del Concierto o Convenio.
16. Al tomar conciencia de las desigualdades del modelo de Convenio o Concierto a favor de la administración más poderosa, de las graves limitaciones legales y prácticas para el ejercicio de la potestad normativa, de las imprecisas macromagnitudes, de las incontables carencias para una correcta gestión de los impuestos en una redu-

ISBN: 978-84-7777-695-6

cida administración o de la amenazadora acción de los tribunales, nos preguntamos ¿dónde se encuentra el atractivo del Convenio/Concierto Económico? La respuesta no es la prerrogativa o ventaja objetiva. ¿Quizá en la oportunidad de negociar de manera bilateral? Hay quien así lo cree. Pero cabe también aventurar una respuesta obtenida fuera del campo de lo jurídico y económico. Lo atractivo del modelo radica en su capacidad de ofrecer una colectiva percepción de soberanía. El Convenio/Concierto Económico ha traspasado su carácter de instrumento de descentralización fiscal y administrativa para desembocar en una suerte de artefacto cultural simbólico capaz de labrar sentimientos e identidades.

17. En materia de gestión, inspección y recaudación tributaria las competencias de las Haciendas Forales son más amplias que las del Ministerio. Alcanzan a veinticinco impuestos diferentes. La corresponsabilidad fiscal y el riesgo unilateral estimulan a mantener una estructura administrativa capaz de gestionar los tributos propios y los concertados de manera más eficiente por cuanto el beneficio derivado de ese esmero en la recaudación, en el reparto equitativo de la carga fiscal y en la represión del fraude redunda en la hacienda foral. Y cada día las cuatro haciendas forales se esfuerzan en conseguirlo.
18. El Convenio/Concierto va a superar el primer cuarto del siglo XXI con inusitada fortaleza pero sin desprenderse de los recelos que le acompañan desde su origen decimonónico. Por el contrario, resurgen y se acrecientan las voces críticas, menos acalladas que otrora y alentadas desde el poder central, que denuncian el privilegio o la prerrogativa. Una censura pródigamente acogida en el subconsciente político de muchos españoles, pese a la demostrada negación que se hace de ella. El reiterado argumento del riesgo unilateral y la garantía de solidaridad no aquieta las suspicacias. También, de otra parte y con datos, es constante la denuncia del expolio a que son sometidos los territorios forales por el Estado.
19. Las Comunidades Autónomas de régimen común amplían su autonomía financiera, su capacidad normativa y de gestión en materia tributaria aproximándose al modelo de Convenio/Concierto, como querría la teoría del federalismo fiscal. Un futuro escenario financiero de suma cero —en el que ninguna gana a costa de otra— debe ser iluminado por la total transparencia en las cifras y sus valoraciones. Pero para ello el modelo de Convenio/Concierto tiene que librarse de los prejuicios históricos. Los territorios forales deben garantizar a las recelosas Comunidades Autónomas y a la

ISBN: 978-84-7777-695-6

suspicaz Europa que el ejercicio de este «derecho histórico» es compatible con la neutralidad y la equidad.

20. El modelo de financiación infraestatal de Convenio o Concierto es elemental, flexible y adaptable. Recauda sus ingresos financia sus gastos y paga los servicios que recibe del Estado. Una sencilla formulación perfectamente transferible. No existe objeción técnica ni jurídica para que sea extensible a cualquiera de las CC. AA., regiones o territorios del Estado que así lo deseen. También, como acuerdo entre dos soberanías, permitiría a un eventual Estado vasco independiente pactarlo en las mismas o mejores condiciones con otro Estado.
21. Por su intrincada estructura y confusa génesis y actualización, el Convenio/Concierto posee el carácter de un mecanismo que opera desde lo jurídico-político como constructor de la identidad en un espacio simbólico en el que es exaltado por todas, o casi todas, las posiciones políticas. Un fenómeno que desde la antropología cultural se explica como intuitivo, de gran vaguedad, que organiza los elementos simbólicos sin explicarlos y cuya significación última se esconde en un saber críptico, sólo inteligible por expertos e iniciados pero entrañablemente sentido por todos los ciudadanos.
22. El futuro del modelo de Convenio/Concierto debe vigilar el nuevo contexto forjado por la construcción europea y la globalización, que debilitan enormemente la tradicional división territorial. Este efecto alcanza con ímpetu la localización del propio hecho imponible que, de la mano de Internet y las nuevas tecnologías, se disgrega en el espacio virtual y confunde la percepción de la localización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y de la toma de decisiones o la gestión efectiva de los negocios. La concepción clásica del *punto de conexión* que alienta el Convenio/Concierto se torna arcaica.
23. También la propia Unión Europea acecha al Convenio/Concierto, ya que su ordenamiento jurídico, hijo de la racionalidad contemporánea, parece no reconocer el atavismo de las singularidades forales que parecen recordar los viejos sistemas de dominio territorial en los emergentes estados decimonónicos. Europa resta importancia al abolengo que en materia fiscal esgrimen sus regiones históricas. Las haciendas forales reclaman su presencia en las instituciones de la Unión, ya que la del Estado español, a la vista de sus denuncias, no ofrece suficiente garantía. El reto de la Unión Europea es gestionar esta diversidad para asentarse en el respeto a la singularidad de las identidades subestatales.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Apéndice

La armonización tributaria

Tanto el Convenio como el Concierto reconocen para las Haciendas forales las mismas competencias y prerrogativas que la Hacienda Pública del Estado. Pero esta amplia capacidad, tan aplaudida como teórica, soporta también importantes limitaciones. Generales unas y específicas otras para cada impuesto. Sus límites generales son los Tratados y Convenios internacionales suscritos por el Estado de modo que las Junta Generales o el Parlamento de Navarra no pueden legislar en contra de los convenios de doble imposición que ha firmado el Estado, o en contra de los convenios multilaterales que se firman en la OCDE, o de las directrices de esta sobre los precios de competencia, sobre las acciones BEPS que tratan de combatir las prácticas de elusión fiscal, de erosión de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y traslado de beneficios. Tampoco pueden contradecir las normas de la Unión Europea que al tener primacía y efecto directo se aplican directamente en el estado miembro.

Recordemos brevemente que, en cuanto a los concretos criterios generales de armonización, en la elaboración de la normativa tributaria tanto la Comunidad Foral de Navarra como los Territorios Históricos de

ISBN: 978-84-7777-695-6

la CAPV deben: a) adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, b) mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, c) respetar y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios y d) utilizar la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común.

En la actualidad, las Haciendas Forales gestionan nueve impuestos directos y dieciséis indirectos. Los primeros, el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, los impuestos nucleares, Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados. Habría que añadir, si fuera aprobado por nuestras respectivas cámaras, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Y los indirectos: el IVA, los seis impuestos especiales de fabricación: cerveza, vino, productos intermedios, el alcohol, el tabaco, e hidrocarburos; el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el impuesto sobre el carbón, el Impuesto Especial sobre la Electricidad, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, Impuesto sobre las Primas de Seguros, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; los impuestos sobre el juego, tanto en su modalidad de juegos presenciales como juegos online; el Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables; Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos.

Nótese que las CC. AA. de régimen común tienen atribuidos dos de los impuestos directos —el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones— y tres de los indirectos —el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el impuesto sobre el juego presencial—. Por lo que las Haciendas del Convenio y Concierto gestionan los veinticinco impuestos citados, el Estado veinte y las CC. AA., cinco. El ámbito competencias de las Haciendas Forales es más extenso que el de la Hacienda estatal.

El Convenio/Concierto atribuye capacidad normativa en el IRPF, en Impuesto de Patrimonio, en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto

ISBN: 978-84-7777-695-6

sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (solamente en el tipo de gravamen) y en los impuestos sobre el juego presencial. Una capacidad limitada en la realidad por las causas explicadas.

En los impuestos indirectos Navarra y la CAPV deben aplicar la normativa del Estado. Para el profesor De la Hucha[230] «en este punto la autonomía —no digamos su soberanía fiscal— es nula, siendo un mero titular del crédito, que no del poder tributario» (…) Navarra (y los TTHH) debe respetar la estructura del sistema estatal y, además, en los impuestos indirectos aplicar la normativa del Estado por eso niega al actual sistema tributario foral el carácter de propio. Navarra (y los TTHH) carece del derecho a inventar impuestos, entendiendo por inventar no sólo establecerlos sino regularlos de forma independiente» (…) «Como máximo, puede afirmarse que se trata de una autonomía fiscal armonizada». O como previó Calvo Sotelo hace un siglo «Un Concierto sin autonomía fiscal sería bien poca cosa; poco más o menos un contrato de arriendo de la recaudación de contribuciones del Estado»[231].

En el régimen interno de la CAPV —donde la potestad normativa corresponde y así es reconocida a los Territorios Históricos— la ley de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, conocida como *Ley de Territorios Históricos*, advierte la necesidad de que las disposiciones que dicten los órganos forales competentes regulen de modo uniforme los elementos sustanciales de los distintos impuestos y a tal fin prevé que el Parlamento Vasco proceda al desarrollo de las normas de armonización fiscal, coordinación y colaboración entre los territorios históricos.

De ahí que la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal del Parlamento Vasco disponga el marco de armonización de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las

---

230 HUCHA CELADOR, Fernando de la, «Relaciones con la Administración del Estado y Convenio Económico». En: JIMENO ARANGUREN, Roldán, *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma*. Pamplona: Parlamento de Navarra; Thomson Reuters, 2022, pág. 396.

231 CALVO SOTELO, J., *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Madrid: Imprenta Clásica Española, 1931, pág. 97.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Personas Físicas y en el Impuesto de Sociedades delimite los aspectos que pueden ser objeto de armonización, señalando como tales a los elementos sustantivos de dicho impuesto, incentivos fiscales y determinación de la Administración competente para exaccionar el impuesto en el caso de entidades que realicen actividades en más de un territorio o para atribuir a las Diputaciones Forales la parte de la cuota del Impuesto que, según el Concierto, no corresponda a la Administración del Estado.

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados entiende la ley 3/1989 que podrán ser objeto de armonización los elementos sustantivos necesarios para garantizar la aplicación del Impuesto de forma no discriminatoria, evitando asimismo las distorsiones económicas que produce la aplicación de normativa sustancialmente distinta. Por último en los tributos locales se consideran armonizables sus elementos sustantivos. Y no contempla la armonización de la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio, por entender que una regulación diferente no producirá distorsiones o cambios de criterio en la asignación de recursos y, obviamente, la del Impuesto sobre el Valor Añadido por no tener autonomía normativa.

En este Apéndice examinamos los denominados «puntos de conexión» previstos para cada impuesto en el Convenio/Concierto, pero antes dedicamos unas líneas a la residencia habitual y el domicilio fiscal que es común a varios de ellos.

LA RESIDENCIA HABITUAL Y EL DOMICILIO FISCAL

Las reglas para repartir el poder tributario en cada impuesto con el Estado se denominan puntos de conexión. El punto de conexión es el criterio de sujeción, personal o territorial a un impuesto convenido o concertado, en virtud del cual se le atribuye la capacidad normativa y la gestión tributaria en sentido amplio, que incluye la recaudación y la inspección. Es bidireccional. A la administración tributaria le señala los contribuyentes y los hechos imponibles sobre los que ejercer la competencia y, de manera simétrica, al contribuyente le indica a cuál de las cinco *ventanillas* debe dirigirse para cumplir su obligación. No siempre los puntos de conexión logran un equitativo reparto de la recaudación entre los territorios para cada uno de los impuestos y por ello, como se ha explicado, se precisa un posterior ajuste financiero. El punto de conexión

ISBN: 978-84-7777-695-6

más conocido por las personas físicas es el de su residencia habitual y para las personas jurídicas, el domicilio fiscal, pero hay otros también habituales como el lugar donde se realizan las operaciones.

El criterio de la residencia es el punto de conexión al que acude el Convenio/Concierto para atribuir la competencia en la exacción de distintos impuestos de naturaleza personal y directa, como el IRPF, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, entre otros. También en esta materia Navarra sigue al Concierto. La redacción inicial del artículo octavo del Convenio definía la residencia habitual en Navarra como "la permanencia en su territorio por más de 183 días durante el año natural". La aplicación de este criterio tanto a Impuestos de devengo periódico, como el IRPF y Patrimonio, junto a otros de devengo instantáneo, como Sucesiones, planteaba lógicas dificultades y dudas interpretativas.

La Ley 19/1998 modificó sustancialmente el punto de conexión y, con efectos retroactivos al 1 de enero de 1998, se define ahora el criterio de residencia mediante la aplicación sucesivamente de las siguientes reglas:

Primera: La permanencia del sujeto pasivo en territorio navarro por más días: a) Del periodo impositivo en el IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio, b) De cada año en el Impuesto sobre Sucesiones, c) Del año anterior a la fecha de devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Para el cómputo del periodo de permanencia habrá de añadirse a la residencia efectiva en Navarra aquellas ausencias de su territorio que tengan carácter temporal. Esta regla se completa con una presunción según la cual, salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio navarro cuando tenga en el mismo su vivienda habitual. El texto del Convenio/Concierto no contiene una definición de este concepto, por lo que podrá acudirse al criterio que de la vivienda habitual se refleja en la regulación del IRPF.

Segunda: cuando el sujeto pasivo tenga en territorio navarro su principal centro de intereses, considerándose que se cumple esta condición si obtiene en Navarra la mayor parte de la base imponible del IRPF. Y tercera: cuando la última residencia declarada a efectos del IRPF se halle sita en Navarra.

La materia relativa al domicilio fiscal y residencia habitual se recogía como un número 2 del artículo 7.º en el que se establecían los criterios

ISBN: 978-84-7777-695-6

generales de armonización. En 2003 el nuevo texto del Convenio dedica un artículo específico a esta materia y se incorporan las siguientes modificaciones que se copiaron del Concierto Económico.

Respecto del domicilio fiscal de las personas físicas, tanto en el anterior como en el nuevo texto del Convenio, se atiende a la permanencia de las mismas en Navarra durante más días del periodo impositivo. Este mismo criterio de permanencia sirve para atribuir a Navarra la competencia en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con el de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados. En estos supuestos se ha mejorado el texto. Antes se consideraba la permanencia por referencia: a cada año, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; al año anterior a la fecha de devengo, en el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La nueva redacción es común para ambos tributos y considera la permanencia por referencia al «año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo», y se aplica también al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En su conjunto la regla queda redactada igual que la correspondiente del Concierto Económico.

En el supuesto de discrepancias y cambio de domicilio fiscal se establece una presunción *iuris tantum*, en prevención de cambios de domicilio interesados, según la cual no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente queden inactivas o cesen en su actividad. Además, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes, habrán de comunicar a las dos Administraciones los cambios de domicilio cuando ello origine modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto. Anteriormente esta exigencia se extendía a las personas físicas, respecto de las que ahora se considera que tal comunicación se produce con la presentación de la declaración del Impuesto. Se prevé que cualquiera de las Administraciones implicadas puedan promover el cambio de domicilio del contribuyente con nuevas normas procedimentales.

En relación con el domicilio fiscal de las ***personas jurídicas*** se mantiene el criterio de atender al lugar en el que radica el domicilio social de la entidad, siempre que en el mismo se centralice su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. El Concierto introdujo una regla según la cual cuando de acuerdo con el criterio anterior no pueda establecerse el lugar del domicilio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor del inmovilizado. Esta regla, que tanto recuerda al punto de

ISBN: 978-84-7777-695-6

conexión de 1969, ya regía en relación con la domiciliación fiscal de los entes sin personalidad jurídica y los establecimientos permanentes.

IMPUESTOS DIRECTOS

El Impuesto sobre Sociedades

Los criterios para atribuir la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades se modificaron en Navarra sustancialmente en 1990 desechándose el obsoleto doble criterio, personal y territorial y optando por el escogido por el Concierto en 1981. De este modo tributaban a la Hacienda Foral los sujetos pasivos domiciliados en Navarra —criterio personal— cuando su volumen de operaciones no hubiese excedido de 300 millones de pesetas (cifra que ha ido ascendiendo en cada modificación hasta los actuales diez millones de euros) o los que operan exclusivamente en este territorio. En los demás casos —criterio territorial— procede la tributación conjunta por cifra relativa de operaciones. La tributación por cifra relativa de negocios en el Impuesto sobre Sociedades reprodujo la convenida en 1985 para el IVA. El injerto, aunque aparentemente se trata de cuestiones homogéneas, da problemas porque la naturaleza y mecánica de ambos tributos no son idénticas. Y tampoco el fin que persiguen. A la hora de fijar un punto de conexión acorde con aquél, parece lógico que el Impuesto sobre Sociedades atienda al beneficio, aunque se relacione con las operaciones, y que el IVA lo haga directamente con las operaciones sujetas y no exentas. Esta homogeneización, que el Concierto rehusó, no ofrece un ajuste fino y, lo que es más grave, ocasiona problemas de coordinación, como se verá, al no coincidir con los criterios de éste.

Como *volumen de operaciones* se entiende el total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Se toma en consideración el del ejercicio precedente, lo que obliga a efectuar una previsión a los que inician su actividad, y a elevar la cifra al año cuando el inicio no coincida con el del año natural. Por último, los criterios que deben emplearse para considerar a qué territorio corresponden las operaciones son desde este momento los mismos que se establecieron para la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en los acuerdos de 1985.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Como regla general, la normativa del Impuesto sobre Sociedades que debe aplicar el sujeto pasivo viene determinada por la del territorio de su domicilio fiscal. El domicilio fiscal es definido de manera distinta para las personas físicas y para las jurídicas. Para éstas se atiende conjuntamente al lugar del domicilio social y al de la gestión y dirección de los negocios, con predilección por el segundo si no hay coincidencia.

La atribución a la Hacienda Foral de la competencia para la exacción del Impuesto sobre Sociedades utiliza como criterio el del domicilio fiscal de la entidad, cuando el volumen total de las operaciones efectuadas en el ejercicio anterior no hubiera excedido de una determinada cifra. La redacción inicial del Convenio establecía esta cifra en 300 millones de pesetas, que la Ley 19/1998 actualizó hasta los 500 millones de pesetas. De este modo, las sociedades que en 1997 no hubiesen tenido un volumen total de operaciones superior a 500 millones de pesetas, tributarían en el ejercicio 1998 a la Hacienda Foral cuando su domicilio fiscal radique en Navarra. El criterio es también aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este umbral ha ido ascendiendo, como se sabe, hasta los actuales 10 millones de euros.

El régimen de tributación de los *grupos de sociedades*, agrupaciones y uniones temporales de empresas experimentó una sustancial modificación. La antigua redacción del artículo 25 del Convenio establecía que el régimen tributario correspondía al Estado si tales entidades superaban el ámbito territorial de Navarra o estaban sujetas a distinta legislación fiscal, lo que en la práctica implicaba que si en un grupo de sociedades se hallaba integrada una entidad que tributaba por el Impuesto sobre Sociedades a la Administración del Estado, arrastraba al grupo a someterse a la legislación del Impuesto sobre Sociedades de régimen común. La nueva redacción permitió excluir del grupo a las sociedades dependientes que se hallaran sometidas a la normativa estatal, pudiendo el grupo, ahora formado por las restantes, aplicar la normativa foral.

Hay dos excepciones que distribuyen de manera asimétrica la competencia normativa y la de inspección. La primera dice que si una entidad opera exclusivamente en territorio foral aplicará la normativa de Navarra aunque no tenga en ella su domicilio fiscal —un hecho poco frecuente en la práctica—. Y la segunda exige la aplicación de la normativa estatal a las entidades domiciliadas en Navarra

ISBN: 978-84-7777-695-6

que realicen el 75 por ciento o más de sus operaciones en territorio común. Adviértase que este «territorio común» engloba a los territorios forales concertados, y conduce a la excéntrica consecuencia de atribuir al Estado las competencias de inspección sobre, por ejemplo, una empresa navarra que opere en Gipuzkoa en el porcentaje señalado.

Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra aplicarán la normativa foral navarra. Para que les sea de aplicación la normativa foral a las entidades que tributan conjuntamente a las dos Administraciones se les exige que, además de tener su domicilio fiscal en la CFN o en la CAPV, realicen en su territorio, al menos, el 25 por 100 de sus operaciones. Por el contrario, como decimos, deben aplicar la normativa de régimen común los sujetos pasivos que hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales. En este supuesto el objetivo del legislador es el mismo pero la dicción de Convenio y Concierto difiere, lo que puede dar lugar a discrepancias interpretativas:

> [Convenio 18.2] Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos que tributando conjuntamente a ambas Administraciones y teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa de territorio común.
>
> [Concierto 14 Uno] los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

La redacción del Concierto otorga mayor seguridad jurídica a los sujetos pasivos al establecer que tal volumen de operaciones sea el «realizado en el ejercicio anterior». Idéntica modificación se produce en relación con las competencias en materia inspectora. El Concierto Económico exige además que el volumen de operaciones del ejercicio an-

ISBN: 978-84-7777-695-6

terior exceda de diez millones de euros, por lo que estamos ante una diferencia sustancial en la armonización normativa con repercusiones cuando el territorio común es otro territorio foral. Consecuencia de la diferente dicción de las reglas y estanqueidad de ambos instrumentos, sucede que de su interpretación literal se deduce que las operaciones no imputables al respectivo territorio foral deben serlo, impropiamente, al común.

> [Convenio art. 18] Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones y, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hayan realizado en el ejercicio anterior en Navarra el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, aplicarán la normativa foral navarra (…).
>
> [Concierto 14. Uno] Será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones (…).

Cuando el volumen de operaciones no excede de la citada cifra se sigue un criterio personal, ya que será competente la Hacienda Foral para la exigencia del Impuesto sobre Sociedades si el domicilio fiscal de la entidad está situado en Navarra. Si el volumen de operaciones excede de la cifra señalada el criterio personal cede a favor del geográfico y se atiende al lugar de realización de las operaciones pudiendo, en consecuencia, tributarse a una o a ambas Administraciones. En los casos en que el ejercicio económico de una sociedad fuese inferior al año las operaciones realizadas se elevarán al año para el cómputo de los seis millones de euros. Se extiende así la regla de elevación al año antes reservada para el supuesto de inicio de actividad.

En la definición del *Lugar de realización de las operaciones* la redacción de ambos textos difiere al tratar las entregas de bienes, siendo idéntica en el resto de apartados. [Convenio artículo 21 y Concierto artículo 16]. Veamos:

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio artículo 21	Concierto artículo 16
A) Entregas de bienes. 1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro.	A) Entregas de bienes: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente.
Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.	Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:
4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.	a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

Y el resto, como decimos, es coincidente:

> Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra/País Vasco, se entenderán realizadas en territorio navarro/vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.
>
> Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro/vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos ele-

ISBN: 978-84-7777-695-6

mentos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

5.º Las entregas de bienes inmuebles cuando estén situados en territorio navarro/vasco

B) Prestaciones de servicios.

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra/País Vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en Navarra/País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro/vasco.

3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el Convenio/Concierto.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en Navarra/País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio navarro/vasco:

1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3.º Los arrendamientos de medios de transporte.

D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán, en su caso, a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones

ISBN: 978-84-7777-695-6

> E) Las entidades que no realicen las operaciones previstas en el artículo anterior tributarán a Navarra/País Vasco cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro/vasco.

En esta materia se eliminó la expresión «incluidos los derechos reales sobre los mismos» que se relacionaba con las entregas de bienes inmuebles porque, lógicamente, al remitir el artículo 20 al Impuesto sobre el Valor Añadido para la calificación de la naturaleza de las operaciones realizadas en el Impuesto sobre Sociedades (entregas de bienes o prestaciones de servicios), se producía la incoherencia de regular en las entregas de bienes el punto de conexión de los derechos reales que recaen sobre bienes inmuebles cuya consideración es de prestación de servicios. Realmente la corrección fue puramente técnica puesto que, en definitiva, el punto de conexión de los servicios relacionados con inmuebles cede ante su *vis atractiva* y, por tanto, el resultado en la práctica es la existencia del mismo punto de conexión tanto para entregas de bienes inmuebles como para prestaciones de servicios directamente relacionados con los mismos. También se introdujo una mejora de redacción en la letra B) numero 2.º, que, aunque no modificó el criterio anterior, lo regula definiendo el punto de conexión desde la óptica de la competencia foral frente a la dicción anterior que lo establecía desde la óptica de la competencia estatal.

Los criterios para la *gestión del Impuesto* en los supuestos de tributación a ambas Administraciones son idénticos en Convenio/Concierto y se atienen a estas reglas básicas: el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco o Navarra en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo; los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones deben presentar ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones y las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

Los criterios que Convenio/Concierto fijan para realizar la inspección del IS también difieren en su redacción al seguir cada texto el esquema empleado en la definición del lugar de realización de las operaciones.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Artículo 23. Inspección	Artículo 23. Inspección del Impuesto
La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: 1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas. 2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: 1.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos competentes de territorio común, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio común hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio navarro el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración de la Comunidad Foral, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones. 2.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio navarro hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración de territorio común, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.	Uno. La inspección del Impuesto se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, la inspección de los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones corresponderá a la Administración del Estado. Asimismo, la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En el resto, las reglas son idénticas. Las *actuaciones inspectoras* se ajustarán a la normativa de la Administración competente y surtirán efectos frente a ambas Administraciones incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. Todo ello sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la CFN o de las Diputaciones Forales en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones. Se faculta a la Administración Tributaria que no ostente la competencia inspectora para realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que pudieran afectar al cálculo de su proporción de volumen de operaciones, con independencia de donde se hayan entendido realizadas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración Tributaria con competencia inspectora.

Los criterios para determinar la competencia inspectora sufren una modificación por coordinación obligada con la referencia al año anterior del volumen de operaciones en Navarra o en territorio de régimen común cuando en este último se han producido el 75 por 100 o más de aquéllas. Para hacer efectivo el reparto que corresponde a cada Administración cuando de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por una de ellas se deriven créditos o débitos para la otra se introduce una nueva regla de modo que su cobro o devolución corresponderá a la Administración actuante sin perjuicio de las posteriores compensaciones que procedan y se establece expresamente que la Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. No hace referencia a las diputaciones forales competentes. Y además aquí el Convenio se separa del Concierto Económico ya que se ordena el establecimiento de un procedimiento para que se rea-

ISBN: 978-84-7777-695-6

licen efectivamente las compensaciones que se originen entre ambas Administraciones como fruto de las actuaciones inspectoras de alguna de ellas pero no anuncia por quién, cómo, ni cuándo.

Las reglas del Convenio sobre el *pago a cuenta* del Impuesto sobre Sociedades en los supuestos de tributación a ambas Administraciones siguen al pie de la letra las del Concierto Económico. Este pago a cuenta será exigible por cada una de las Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. Para lo cual, habrá de tenerse en cuenta la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto. La redacción anterior se refería al «volumen de operaciones realizado en cada territorio durante los periodos impositivos que en cada caso procedan».

Además, se acordó la posibilidad, similar a la que ya existía para el Impuesto sobre el Valor Añadido, de que pueda fijarse una proporción diferente, previa comunicación a la Comisión Coordinadora, en los supuestos de fusión, escisión, aportación y canje de valores; y de inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en uno u otro territorio, que implique una variación significativa de la proporción calculada por aplicación del criterio general. La variación es significativa si se produce una alteración de quince o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Al igual que en la regulación anterior, se reconoce la eficacia de las retenciones e ingresos a cuenta a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del perceptor con independencia de la Administración de cobro. Como novedad se establece, para los casos de retenciones e ingresos a cuenta que correspondan a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones, la aplicación de la proporción consignada en la última declaración-liquidación. Esto se producirá en las retenciones a ingresar a cuenta correspondientes a Consejeros de Administración y a algunos rendimientos de capital mobiliario.

Las modificaciones traídas al Convenio desde el Concierto Económico para las entidades en *régimen de imputación y atribución de rentas* fueron correcciones de tipo formal como sustituir el término «rendimientos» por «rentas» y «bases imputadas» por «impuesto correspondiente a las rentas imputadas». Y se añadió la referencia al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) como normativa por la que tributen los socios. Para las entidades en régimen de atribución de rentas, al igual que en el caso anterior, se hace referencia a la normativa

ISBN: 978-84-7777-695-6

aplicable a los socios en función del impuesto por el que tributen e incluyendo también el IRNR.

También todas las siguientes modificaciones del Convenio Económico siguen literalmente las adoptadas en su momento por el Concierto. En relación con las *agrupaciones de interés económico* (AIE) y *uniones temporales de empresas* (UTE) se establece que el régimen tributario de las mismas corresponderá a Navarra cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sometidas a normativa foral, lo que supone una novedad respecto a la regulación precedente, en la que se exigía que tales entidades no superasen el ámbito territorial de Navarra. Esta modificación sólo se aplica a las nuevas AIE y UTE, pues la disposición transitoria octava mantiene el anterior criterio respecto a las constituidas con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo texto del Convenio. Un segundo aspecto a destacar es que las AIE y UTE han de imputar a sus socios el importe de las operaciones que realicen en uno y otro territorio, a fin de que el mismo sea tenido en cuenta por aquéllos para determinar la proporción de sus operaciones. De este modo se consideran como operaciones realizadas en un territorio, tanto las efectuadas directamente por una sociedad, como las llevadas a cabo a través de una AIE o una UTE.

Con un injustificado y pernicioso retraso, las modificaciones de 2022 siguen de nuevo las operadas en su día en el texto del Concierto Económico. Como la tardía elevación de 7 a 10 millones de euros del importe de la cifra umbral de volumen de operaciones fijado para determinar la Administración competente para la exacción del impuesto. O la atribución a la Comunidad Foral de Navarra de la competencia normativa e inspectora sobre sujetos pasivos que, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hayan realizado en el ejercicio anterior en Navarra el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, salvo que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal. También se habilita a la Administración tributaria que no ostente la competencia inspectora a realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que afecten al cálculo del volumen de operaciones a efectos de comunicar el resultado de estas actuaciones a la Administración tributaria con competencia inspectora.

En materia de grupos fiscales, para adaptarse a la modificación del régimen de consolidación fiscal introducida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se sustituye el término

ISBN: 978-84-7777-695-6

«sociedad dominante y todas las dependientes» por el de «todas las entidades que forman el grupo», así como el término «sociedades» por el de «entidades» y, en determinados supuestos, el de «sociedad dominante» por el de «entidad representante del grupo fiscal». Y se aclara que la competencia inspectora sobre los grupos fiscales corresponderá a la administración cuya normativa sea aplicable a todas las entidades integrantes del grupo. También se establece que deberá atenderse al volumen de operaciones del grupo realizado en uno y otro territorio a efectos de la exacción de las retenciones. La normativa para exigir las retenciones, foral o común, será la misma que se aplique al Impuesto y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Concierto de 1981 comprimió las antiguas reglas y dispuso que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «se exigirá por la Diputación Foral competente cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en el País Vasco». Es decir, cuando permanezca en su territorio por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural. En la misma línea, en el Convenio de 1990 la única condición para atribuir a Navarra la competencia en IRPF pasó a ser la residencia habitual del sujeto pasivo en territorio foral, tal como lo había dispuesto el Concierto, liberándose definitivamente del requisito adicional y restrictivo de tener que ostentar la vecindad civil navarra.

En las primeras versiones del Convenio/Concierto de nuestra época, la competencia para recaudar las retenciones a cuenta del Impuesto ocupaba una buena parte del texto. Como regla general, similar a la de 1969, las retenciones de trabajo corresponden a la Hacienda Foral cuando los rendimientos correspondan a trabajadores y empleados que presten sus servicios en Navarra o Territorio Histórico. Establecía supuestos particulares para trabajos ocasionales fuera de la provincia, para las retenciones de los funcionarios, que seguían a la administración pagadora, para los transportistas y para los miembros de consejos de administración que siguen a la sociedad pagadora. También las retenciones sobre rendimientos de capital tenían una regla general y varias especiales. La primera atribuye la competencia cuando los rendimientos sean abonados por sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto sobre

ISBN: 978-84-7777-695-6

Sociedades (IS) tributarios exclusivos a la Comunidad Foral o TTHH. Y en la proporción correspondiente en caso de sujeción por cifra relativa. Lo significativo es, por tanto, que la conexión se establece con el pagador y no con el perceptor. Es evidente que este criterio puede desviar, y desvía, el pago a cuenta del destino de la cuota final del sujeto pasivo. Los criterios particulares, novedosos con relación a 1969, hacían referencia a rendimientos satisfechos por la Comunidad Foral, Entidades Locales y demás Entes de la Administración de Navarra, a los satisfechos por colocación de capitales en entidades financieras —donde se desciende al lugar del establecimiento o sucursal—. Para las retenciones sobre rendimientos de profesionales el criterio cambia y amplía la capacidad respecto del anterior y determina que es competente la Hacienda Foral cuando el pagador tenga su domicilio fiscal en Navarra. Hasta este momento se exigía que el servicio se prestase en el territorio y que el pagador tuviese establecimiento en territorio foral. Las retenciones ingresadas en uno u otro territorio tienen siempre validez ante la administración competente para la exacción del Impuesto, sea cual sea. En el futuro, la redacción de toda esta materia va sufrir una modificación sustancial.

En la reforma de 2003, las dos novedades significativas en el artículo 9.º del Convenio fueron copia del Concierto Económico. En el apartado 1 no se incluyó el segundo párrafo dedicado a la exacción de los sujetos pasivos residentes en el extranjero ya que su regulación se encuentra en los artículos 28, 29 y 30, los cuales componen la nueva sección 4ª del capítulo II del título I con la rúbrica de Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Y en el apartado 2 se regula el supuesto en que no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tengan su residencia habitual en territorio navarro y opten por la tributación conjunta. El punto de conexión seguirá siendo la residencia del miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, pero ahora se señala con qué normativa habrá de calcularse esta mayor base liquidable que será la del territorio donde resida cada sujeto pasivo. Téngase en cuenta que, con este criterio, al optar por la tributación conjunta, una unidad familiar deberá aplicar la normativa foral a los miembros contribuyentes cuya residencia habitual se encuentre en territorio común; y viceversa.

En cuanto a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo la primera de las novedades que recogió el artículo 10.º es el principio general de que cuando las retenciones e ingresos a cuenta

ISBN: 978-84-7777-695-6

correspondan a la Comunidad Foral los mismos habrán de efectuarse conforme a la normativa navarra. Este principio se reproduce a lo largo del Convenio en relación con los demás supuestos de retenciones e ingresos a cuenta —los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, capital mobiliario, arrendamiento de inmuebles, incrementos de patrimonio y también en relación con los pagos fraccionados a cuenta del IRPF—.

En los puntos de conexión, —y lo que decimos para Navarra sirve también para los TTHH de la CAPV— se suprime la regla especial contenida en el antiguo artículo 9.º 1.a) referida a los trabajos circunstanciales prestados en territorio común por trabajadores y empleados que presten sus servicios o trabajen en Navarra. Y también, desaparece la del número 2.b) aplicable a trabajos circunstanciales efectuados en Navarra por trabajadores que presten sus servicios en territorio común. Su hueco es rellenado mediante la regla, en el artículo 10.1.a) del nuevo texto del Convenio, para los supuestos en que los trabajos se presten en territorio común y navarro, para los que presume que se prestan en Navarra, salvo prueba en contrario, cuando se ubique en territorio foral en centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. La propia Hacienda Foral advirtió que este punto de conexión podía plantear problemas de interpretación, ya que la presunción admite prueba en contrario y a veces no está clara la ubicación del centro de trabajo, ni la adscripción del trabajador, ni siquiera el concepto de centro de trabajo, para lo cual debe acudirse a la legislación laboral. No obstante, en el ánimo de los redactores estaba el facilitar a las empresas el punto de conexión, pretendiendo que, en el caso de trabajos realizados en territorio común y en el navarro, se acuda en la generalidad de los casos al criterio del centro de trabajo.

Y una novedad importante: en el caso de las retenciones e ingresos a cuenta de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, Entidades de Previsión Social Voluntaria, así como las prestaciones pasivas de Empresas y otras Entidades, la administración foral será competente cuando la residencia del preceptor sea en Navarra. En el texto anterior en estos casos se atendía al criterio de que tales prestaciones se abonasen en territorio navarro. Tanto la Comunidad Foral como la Administración del Estado son competentes para la exigencia de las retenciones e ingresos a cuenta correspondien-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tes a las retribuciones, tanto activas como pasivas, por ellas abonadas, lo que supone una excepción a la regla general.

Las retenciones correspondientes a los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces, se ingresarán en la administración competente por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora. Se mantiene el criterio de atribuir la competencia a la Hacienda Foral cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades. En el supuesto de que la entidad pagadora tribute a ambas Administraciones la competencia corresponderá a cada una de ellas en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. La novedad está en la normativa a aplicar en relación con las retenciones e ingresos a cuenta, ya que se especifica que será la foral, cuando la entidad pagadora tribute por el Impuesto sobre Sociedades conforme a normativa foral, y se aplicará la normativa común si tributa conforme a normativa estatal por el citado Impuesto. Se mantuvo, como hasta hoy, la excepción de las retenciones sobre los rendimientos que satisface la propia Administración del Estado que las ingresará siempre en la Agencia Tributaria estatal evitando de esta manera que la Hacienda Foral pueda comprobar o investigar sus actuaciones.

Todas las modificaciones comentadas en esta prolija materia han sido redactadas en los mismos exactos términos que el Concierto Económico excepto algún ligero matiz sin interés como el detectado en el número 1 donde el Concierto Económico no hace referencia a que las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo lo sean en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades empresariales y profesionales, la novedad más significativa afecta a la normativa, ya que se puntualiza que se aplicará la normativa navarra cuando sea exigible por la Comunidad Foral la retención o el ingreso a cuenta. El Concierto Económico dice actividades económicas.

Para las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, se mantiene el mismo criterio que el establecido en el anterior texto del Convenio en relación con la regla general aplicable en esta materia, según la cual será competente la Comunidad Foral para la exigencia de las retenciones e ingresos a cuenta cuando el pagador, siendo persona física, tribute por el IRPF en Navarra y siendo persona jurídica, tribute a la

ISBN: 978-84-7777-695-6

Hacienda Foral por el Impuesto sobre Sociedades. En el supuesto de entidades que tributen a ambas Administraciones la competencia corresponderá a cada una de ellas en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio. Y recoge la novedad del Concierto Económico de establecer que la normativa aplicable será la foral si la entidad pagadora tributa por el Impuesto sobre Sociedades conforme a normativa navarra, y se aplicará la normativa común si tributa conforme a normativa estatal.

Al abordar las reglas especiales aplicables a estas retenciones e ingresos a cuenta el texto introduce algunos cambios. Para los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas satisfechas por entidades financieras se atenderá al domicilio fiscal del perceptor. Antes el criterio seguía al lugar del pago, puesto que se atendía a que el capital o la cuenta que se remuneraba correspondiera a un establecimiento abierto en Navarra. Para los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, es competente la Hacienda de Navarra cuando el beneficiario de los mismos, o el tomador del seguro en caso de rescate, tiene su domicilio fiscal en Navarra. Este criterio supone otra novedosa incorporación al Convenio, consecuencia lógica dado que este tipo de rendimientos hasta el año 1999 se consideraban como incrementos de patrimonio no sometidos a retención. Las retenciones sobre los rendimientos de las rentas vitalicias y temporales se atribuyen a Navarra cuando el beneficiario tenga su domicilio fiscal en Navarra. En los rendimientos derivados de la propiedad intelectual, industrial y asistencia técnica se atiende a que la persona o entidad que los satisface se halle fiscalmente domiciliada en Navarra. Y para el arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas el criterio que se sigue es geográfico, pues se atiende al lugar donde se sitúan. Estos últimos tres supuestos son nuevos, ya que el anterior Convenio no contenía una regla específica dedicada a los mismos.

Análogamente, para los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de entidades financieras, los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, así como los procedentes de rentas vitalicias y temporales que tengan por causa la imposición de capitales, el punto de conexión que se establece es el domicilio fiscal del perceptor, del beneficiario o del tomador del seguro en caso de rescate, según los casos. Se trata de un cambio muy significativo introducido por el Concierto Económico y que asume el Convenio Económico. El Convenio anterior establecía un criterio de territorialidad, basado en la titularidad de cuentas en esta-

ISBN: 978-84-7777-695-6

blecimientos abiertos en Navarra o en operaciones que se realizasen a través de establecimientos situados en territorio navarro.

Otros pagos a cuenta. Aquí el nuevo artículo 13 del Convenio equivale al 11 del Concierto Económico del que proviene. El contenido de su número 1, relativo a las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, es nuevo. El anterior texto del Convenio no regulaba esta materia puesto que la exigencia de tales retenciones fue introducida con posterioridad a su aprobación. La competencia de la Hacienda de Navarra se establece en función de que el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal en Navarra.

El número 2 confiere la competencia a Navarra para ingresar las retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades que, en virtud del régimen de imputación de rentas deban imputarse a contribuyentes del IRPF, cuando el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga en Navarra su domicilio fiscal. Este supuesto será aplicable a la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen regulada en el ámbito estatal por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (artículo 76). Se da la circunstancia de que este régimen no existe en la normativa de la Comunidad Foral pero el Estado incluyó la regla para evitar domiciliaciones interesadas de deportistas, entidades deportivas, clubes deportivos o bien sociedades gestoras de derechos de imagen tratando de eludir la retención o el ingreso a cuenta.

El artículo 14 del Convenio Económico, sobre rendimientos e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio, tiene su origen en el décimo del Concierto Económico del que es copia. Los dos supuestos que regula no se recogían en el anterior texto puesto que en su momento no existía obligación de efectuar retenciones a cuenta sobre los mencionados incrementos de patrimonio. Establece el punto de conexión referido a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, atribuyendo la competencia a Navarra para la exigencia de las correspondientes retenciones cuando el accionista o partícipe esté domiciliado fiscalmente en territorio navarro. Y recoge el supuesto de los incrementos patrimoniales obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, en las que será competente la Comunidad Foral para la exigencia de las correspondientes retenciones cuando radique en Navarra el domicilio fiscal de pa-

ISBN: 978-84-7777-695-6

gador. La traslación a Navarra de este artículo ha perdido en el camino una coletilla limitadora cual es la señalada en el Concierto Económico al final del segundo apartado que exige que en las retenciones e ingresos a cuenta las Diputaciones Forales deben aplicar idénticos tipos a los de territorio común. Navarra logró mantener la competencia para fijar tipos diferentes. Pero el sentido práctico del gestor tributario persuadirá al legislador navarro de la conveniencia de establecer tipos idénticos.

El artículo 15 añade que los pagos fraccionados se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración competente para la exacción del Impuesto. La novedad de este artículo es formal porque así se venía entendiendo en la práctica.

Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ambas Administraciones presentan una novedad en el número 2 del artículo 16 al establecer que, cuando se determinan en función del volumen de operaciones realizado en territorio común y navarro, habrá de aplicarse la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades sin que deba realizarse regularización alguna. La redacción anterior del Convenio tenía en cuenta la cifra de operaciones del ejercicio anterior. A partir de ahora a lo largo de un año es probable que hayan de tenerse en cuenta dos cifras de operaciones ya que, en circunstancias normales, en el mes de julio se efectuará la declaración del Impuesto sobre Sociedades lo que puede suponer la fijación de una nueva «cifra relativa», aplicable a partir de ese momento a las retenciones e ingresos a cuenta a efectuar.

En 2022, se modificó la norma que determina la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo cuando los trabajos o servicios se presten tanto en territorio foral navarro como en territorio común, y se da prioridad al criterio del lugar del centro de trabajo. Asimismo, se aplicará ese mismo criterio cuando los trabajos o servicios se presten en el extranjero y en los casos de teletrabajo, supuestos estos últimos que no estaban contemplados. También se introduce una mejora técnica en la redacción de la regla aplicable al ingreso de retenciones por retribuciones percibidas por los administradores y miembros de los Consejos de Administración y de otros órganos similares, para dar cobertura a las distintas estructuras posibles que pueden presentar los órganos decisorios de las entidades jurídicas.

Asimismo, se adaptó la redacción del texto a la estructura del Sector Público institucional y, lo que es más importante desde el punto de

ISBN: 978-84-7777-695-6

vista financiero, se modificó para establecer un mecanismo de compensación entre administraciones en el que se tengan en cuenta todas aquellas retenciones procedentes de retribuciones, tanto activas como pasivas, percibidas por funcionarios y otros empleados tanto del Sector Público estatal como del autonómico y local, que hayan sido ingresadas en una administración diferente a aquella a la que corresponde la exacción del IRPF según las normas del Convenio. En consecuencia, se modifican correlativamente las letras b) y e) del apartado 1 del artículo 10. Esta compensación implica, como se ha explicado, que no se tendrán en cuenta en lo sucesivo estas retenciones para el cálculo de la aportación económica de Navarra, por lo que se suprime la compensación prevista en la letra d) del artículo 56.1 del Convenio. La modificación se extiende a las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital mobiliario satisfechos por entidades del Sector Público.

Se incluye, en la regla para la determinación de la competencia para la exacción a las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, el supuesto de la transmisión de derechos de suscripción.

Por último, el artículo 8.º2 del Convenio al regular la tributación de las unidades familiares que opten por la **declaración conjunta**, modificó sustancialmente el criterio vigente hasta 31-12-1997 que atribuía a Navarra la competencia para la exacción del Impuesto cuando residiese en territorio navarro el cónyuge varón o el padre o la madre si no existía matrimonio. Este criterio generaba una chirriante discriminación por razón de sexo que la nueva redacción suprime, ya que a partir de 1-1-1998 corresponde la exacción del Impuesto a la Hacienda Foral si reside en Navarra el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable.

Impuesto sobre el Patrimonio

Cuando en 1981 el Concierto armonizó el entonces vigente Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas vinculó la competencia para su exacción, con buena lógica, a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas «con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación». Y prescribió que las Diputaciones Forales debían exigirlo aplicando las normas reguladoras del mismo vigentes en territorio común, excepto en lo relativo a los modelos y

ISBN: 978-84-7777-695-6

plazos de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones y las modalidades de ingreso dentro del ejercicio. Nueve años después, vigente el Impuesto sobre el Patrimonio, el Convenio reprodujo el punto de conexión del Concierto y sostiene que corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas en los mismos supuestos en los que sea competente para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con independencia del lugar donde radiquen los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Con los años, el punto de conexión original permanece invariable si bien se han añadido dos precisiones que mejoran las redacciones precedentes: primera, la que se refiere a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir, en cuyo caso será competente la Comunidad Foral o Territorio Histórico para la exacción del impuesto cuando el mayor valor de bienes y derechos corresponda a los que radiquen en territorio foral o hayan de ejercerse o cumplirse en dicho territorio. No hay reparto de cuotas, de modo que tributarán al Estado si ese mayor valor no radica en la Comunidad Foral o en la CAPV. El Concierto añade una aclaración que el Convenio omite: «A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio».

Y, segunda, la que contempla la elección del no residente que hubiera tenido su última residencia en Navarra o la CAPV que opte por tributar conforme a la obligación personal y que podrá hacerlo en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa. De modo que el contribuyente que opte por el régimen de obligación personal aplicará la normativa foral sólo cuando el mayor valor de su activo patrimonial corresponda a bienes o derechos sitos o ejercitables en la Comunidad Foral o el Territorio Histórico. Debemos entender que un residente en territorio común que se traslada al extranjero y que no ha tenido su última residencia en territorio foral pero sí tiene en este la mayor parte de los bienes y derechos podría optar por el régimen de obligación personal pero no aplicar la normativa foral.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en este. Nació como tributo in-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dependiente al unificarse en él los viejos regímenes de la obligación real de contribuir existentes en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF que generaban problemas interpretativos y de coordinación tributaria[232].

En la exacción del IRNR, la Comunidad Foral y la CAPV deben aplicar normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado. Es, por consiguiente, el único impuesto directo en que rige esta poderosa restricción[233]. Sí pueden 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. No obstante a los establecimientos permanentes domiciliados en territorio foral de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación las normativas forales del Impuesto sobre Sociedades[234].

Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional será tenida en cuenta la normativa foral correspondiente a su territorio siempre y cuando la renta obtenida en Navarra o en la CAPV represente la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, esta será satisfecha por las Haciendas Forales con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

Las modificaciones habidas respecto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el Convenio Económico siguen a las operadas en el Concierto Económico[235]. Obedecen, en primer lugar, al cambio que se

---

232 Aprobado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

233 De hecho no existe en Navarra legislación propia para este impuesto y opera de manera supletoria la estatal. Sí cuentan con sus respectivas Normas Forales sobre el IRNR los TTHH de la CAPV.

234 La normativa básica aplicable al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes es el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio de 2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

235 Hasta la Ley 25/2003, esta materia estaba contemplada en el Convenio Económico en el artículo 17, que trataba sobre la exacción del Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-695-6

produce en cuanto al contenido competencial de Navarra respecto del tributo, pasando de una situación en la que la competencia normativa era estatal y la Comunidad Foral se reservaba la gestión del Impuesto en sentido amplio, a un reconocimiento de la capacidad normativa propia de Navarra, aunque con grandes limitaciones, añadida a la ya convenida capacidad gestora del tributo. Y en segundo lugar se introducen nuevos puntos de conexión acordes con las modificaciones producidas en la normativa estatal del IRNR. También se reordena toda la sistemática anterior del Convenio, concentrando la regulación referente al IRNR en una nueva sección.

La diferencia de trato entre residentes y no residentes en el ámbito de aplicación del Convenio y Concierto limitado territorialmente motivó que las instituciones europeas dudaran del cumplimiento del principio de libertad de establecimiento en los territorios de normativa foral. Para tratar de solucionar el problema, los nuevos textos convenidos o concertados optan por aplicar la normativa foral a los no residentes en términos de igualdad. El origen remoto de esta modificación hay que buscarlo en el conflicto suscitado ante las instituciones de la Unión Europea por la diferente concepción de la naturaleza del poder tributario foral, que llevó a la Comisión Europea a pretender que los beneficios fiscales derivados de las normas tributarias forales fuesen incluidos en el concepto de Ayuda de Estado. La Comisión, desconociendo la realidad jurídica de los territorios forales, sugirió que cualquier normativa tributaria cuyo ámbito de aplicación no coincida con la totalidad del territorio del Estado miembro es susceptible de ser considerada Ayuda de Estado.

El Convenio estableció la competencia exclusiva del Estado para regular los tributos en los que el sujeto pasivo no sea residente en territorio español, atribuyendo a la Comunidad Foral y TTHH las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los mismos. También se atribuye a éstos la competencia en materia del Impuesto sobre bienes inmuebles de entidades no residentes. Siempre con la muy poderosa restricción de tener que aplicar normas sustantivas y formales del mismo contenido que las estatales. No obstante, en el supuesto de establecimientos permanentes domiciliados en Navarra o CAPV, será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 33 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, prevé la posibilidad de tributar por el IRPF como residentes

ISBN: 978-84-7777-695-6

en España a las personas físicas residentes en un Estado de la Unión Europea que hubiesen obtenido en territorio español, al menos, por rendimientos de trabajo o actividades económicas, el 75 por 100 de sus rentas.

En cuanto a la competencia de las Haciendas Forales para la exacción del Impuesto, el Convenio/Concierto establece las siguientes reglas generales: si las rentas son obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se gravarán las que se entiendan obtenidas o producidas en el territorio foral; si las rentas se obtienen mediante establecimiento permanente se aplicarán las reglas referidas al Impuesto sobre Sociedades; y tratándose del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles, cuando el inmueble radique en territorio foral. Veamos los criterios concretos.

Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral o a la Diputación Foral competente en el supuesto de que las rentas se entiendan obtenidas o producidas en su territorio por aplicación de los criterios:

Los rendimientos de explotaciones económicas, cuando las actividades se realicen en territorio foral. Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio foral. Y se entienden utilizadas en este territorio las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio foral o se refieran a bienes situados en el mismo. Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.

Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio foral o cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración Foral. Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio foral. Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades. Las rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio foral, de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista. Los divi-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas de Navarra o la CAPV, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas. Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, cuando sean satisfechos por personas físicas con domicilio fiscal en Navarra o en la CAPV o sus entidades públicas, o por entidades privadas o establecimientos permanentes siempre que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio foral. En los demás supuestos se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye. Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio foral o de derechos relativos a los mismos.

En cuanto a los incrementos de patrimonio, o ganancias patrimoniales:

> Los derivados de valores emitidos por personas o entidades públicas de la CAPV o la CFN, así como los derivados de valores emitidos por entidades privadas conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.
>
> Los derivados de bienes inmuebles situados en territorio foral o de derechos que debieran cumplirse o hubieran de ejercitarse en dicho territorio. En particular se consideran incluidos entre estos: aquellos que provienen de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio foral y los derivados de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio foral.
>
> Los derivados de otros bienes muebles situados en territorio navarro o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
>
> Los que incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio foral o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

Y las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio foral, no afectos a actividades empresariales o profesionales.

Concretamente, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Convenio establece que corresponderá a la Comunidad Foral «la exacción del Impuesto de los sujetos pasivos residentes en el

ISBN: 978-84-7777-695-6

extranjero, quienes tributarán por obligación real por las rentas obtenidas en territorio navarro». Se entienden obtenidos en Navarra, los rendimientos obtenidos mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas del artículo 17, los procedentes de explotaciones económicas obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. No se incluyen los derivados de la instalación o montaje en territorio navarro de maquinaria o instalaciones importadas si tales tareas las realiza el proveedor y su importe no excede del 20 por 100 del precio de adquisición del elemento importado. Los derivados de la prestación de servicios si tal prestación se realiza o utiliza en Navarra. Se entienden como tales las que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en dicho territorio o referidas a bienes situados en el mismo. Los procedentes del trabajo prestado en Navarra. Los correspondientes a la actuación en territorio navarro de artistas o deportistas. Los dividendos procedentes de entidades públicas navarras y de las privadas que tributen por el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente en Navarra. Si tributan en proporción al volumen de operaciones habrá de tenerse en cuenta la parte que tributa a la Hacienda Foral. Los intereses, cánones y otros rendimientos de capital mobiliario en los mismos supuestos que en el punto anterior. Los incrementos de patrimonio derivados de valores con las mismas condiciones que las expuestas en los dos puntos anteriores. Los rendimientos o incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles sitos en Navarra. Los incrementos de patrimonio de otros bienes muebles cuando estén situados en Navarra o de derechos que deban cumplirse o se ejecuten en dicho territorio.

Para el Impuesto sobre el Patrimonio, Convenio y Concierto disponen que, en los supuestos de no residentes que tributen por obligación real, la competencia de la Hacienda Foral se establece en función de que el mayor valor de los bienes y derechos corresponda a los que radiquen en territorio histórico o hayan de ejercitarse o cumplirse en el mismo. La anterior redacción del Convenio exigía que la totalidad de los bienes y derechos radicasen o hubieran de ejercitarse en Navarra, por lo que queda así notablemente flexibilizado el anterior e injusto criterio. También dice ahora que cuando un no residente que hubiera tenido su última residencia en Navarra opte por tributar por obligación personal pueda hacerlo a la Hacienda Foral o a la Estatal conforme a su respectiva normativa. Esta opción se contiene en el artículo 5 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, para los residentes en España que pasen a tener su residencia en otro Estado.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En el Impuesto sobre Sociedades, cuando una sociedad no residente obtiene rentas en Navarra sin establecimiento permanente se aplican las mismas reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se acude a los criterios establecidos en aquel si las rentas son obtenidas mediante establecimiento permanente. Por debajo de 10 millones de euros de volumen de operaciones, se atiende al domicilio fiscal al que se tributa de forma exclusiva. Cuando se supere la mencionada cifra de operaciones es necesario considerar, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos al efecto, el lugar de realización de las operaciones. Si de la aplicación de tales puntos de conexión todas las operaciones se entienden realizadas en Navarra tributará de modo exclusivo a la Hacienda Foral, mientras que si solamente se consideran efectuadas en territorio navarro una parte de las operaciones tributará en proporción a las mismas.

Y en ámbito del Impuesto sobre Sucesiones tenemos que: en las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio se atribuye la competencia a Navarra cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra. La nueva redacción del artículo 26.a) del Convenio Económico añade un nuevo supuesto referido al caso de residentes en el extranjero que conserven la condición política de navarros conforme a lo previsto en al artículo 5.º de la LORAFNA. Este precepto, en su número 2, otorga tal condición a los españoles residentes en el extranjero que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa. En las adquisiciones de bienes inmuebles por donación se atribuye la competencia a Navarra si los mismos radican en su territorio y tratándose de otros bienes si el donatario reside en la Comunidad Foral. Este precepto no fue objeto de modificación en la adaptación del Convenio Económico. En los supuestos no contemplados en los números anteriores será competente para la exacción del Impuesto la Hacienda Foral si el contribuyente reside en el extranjero y todos los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejecutarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro. En el supuesto de percepción de cantidades por contratos de seguros sobre la vida si el mismo se realizó en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él. La tributación a la Hacienda de Navarra por cualquiera de los Impuestos citados, ha de efectuarse aplicando la normativa vigente en territorio común.

Las reglas de localización de rentas correspondientes a personas no residentes, además de acoger mejoras técnicas incluyen algunas

ISBN: 978-84-7777-695-6

de las modificaciones que se han producido en el IRNR por medio de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre. Los cambios son: en la letra a) se sustituye el término «rendimientos» por «rentas». Se elimina la definición de «establecimiento permanente» por innecesaria, al ser un concepto ya definido con carácter general en la ley del IRNR; en la letra b): se sustituye el término «rendimientos» por «rentas». Se suprime la norma referente a los rendimientos derivados de la instalación y montaje en Navarra de maquinaria o instalaciones importadas. Esta regla se considera ociosa ya que su aplicación se dirige a determinar cuándo una renta de este tipo se considera obtenida dentro o fuera de España. Sin embargo, una vez determinado que la renta se ha producido en España, se entenderá realizada en Navarra si la instalación o montaje se produce en Navarra (la actividad se realiza en territorio navarro). Luego la regla que se suprime no añadía nada nuevo al criterio del IRNR ni servía para establecer un punto de conexión entre Navarra y territorio común. En la letra d), conforme a la modificación operada en el IRNR, se regulan los puntos de conexión referentes a rendimientos del trabajo de la siguiente forma: en general, se localizan en Navarra los rendimientos de trabajo obtenidos por no residentes cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio navarro.

También se entienden localizados en Navarra los rendimientos derivados de las retribuciones públicas satisfechas por la Administración Foral de Navarra. Las pensiones y prestaciones similares derivadas de un empleo prestado en territorio navarro se entenderán obtenidas en Navarra. Por último, las retribuciones de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, se entenderán obtenidas en Navarra utilizando los mismos criterios que ya se preveían para dividendos, intereses, cánones y plusvalías de valores mobiliarios, en función de la tributación exclusiva o proporcional a Navarra de la entidad o establecimiento permanente que satisface las rentas. En la letra k), se añade un punto de conexión para una serie de rentas que ya estaban contempladas en el IRNR: las rentas imputadas a personas físicas titulares de bienes urbanos no afectos a actividades empresariales o profesionales, las cuales se localizarán en territorio navarro cuando el bien inmueble se ubique en el mismo. Y en la letra m) se añade un criterio de localización para incrementos de patrimonio que no se generen previa transmisión, sino por incorporación: se obtendrán en Navarra cuando los bienes incorporados radiquen en Navarra o los derechos in-

ISBN: 978-84-7777-695-6

corporados deban cumplirse o se ejerzan en Navarra. El número 2 del artículo 29 mantiene el criterio del pagador, como regla residual para resolución de conflictos de competencia, ya que en la reforma de la LIRNR ha desaparecido como criterio general de atracción de rentas. Por último, tanto en el número 3 del artículo 29 como en el número 2 del artículo 30, se introduce, en coordinación con el punto de conexión añadido para los rendimientos de los Consejeros de Administración, el mismo tratamiento referido al lugar de obtención de rentas y competencia para retenciones e ingresos a cuenta.

El artículo 30 sobre los Pagos a cuenta de no Residentes es novedoso respecto del anterior texto del Convenio y reproduce el texto del articulo 23 del Concierto Económico. En relación con los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes, y con las retenciones e ingresos a cuenta, la competencia de una u otra Administración se determina por aplicación de las reglas generales contenidas en las Secciones 1.ª y 3.ª del Capítulo II, sin particularidad alguna.

Tratándose de retenciones e ingresos a cuenta obtenidos sin mediación de establecimiento permanente es competente la Administración del territorio en el que se consideren obtenidas, a quien asimismo corresponderá efectuar la inspección. No obstante en los supuestos de las rentas a que se refieren el artículo 21.1. letras d), f), g) e i) del número 1 y el número 2, habrá de tenerse en cuenta el volumen de operaciones realizado en cada territorio por el obligado a retener.

A efectos de la aplicación de la opción de tributación de los no residentes por el IRPF, por cumplirse los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, pasa a ser tenida en cuenta toda la renta obtenida por el contribuyente en territorio foral navarro y no solo los rendimientos del trabajo y actividades económicas allí obtenidos.

Se modifica la regla aplicable en los supuestos previstos en la letra b) del artículo 29.3 para la exacción y devolución a no residentes sin establecimiento permanente, que pasa de determinarse en función del domicilio fiscal de la persona que presenta la liquidación en representación del no residente, a determinarse en función de la administración que ejerza la competencia inspectora sobre dicho representante. Se establece un punto de conexión específico para la exacción de las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas realizadas a contribuyentes no resi-

ISBN: 978-84-7777-695-6

dentes sin establecimiento permanente de modo que se exigirán por la Administración de la Comunidad Foral cuando el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados se localice en territorio navarro.

Sucesiones y Donaciones

En el año 1987 el Estado modificó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en régimen común mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Esta reforma no tuvo efecto en Navarra lo que ocasionó que hubiese dos sistemas distintos de exacción del Impuesto. Pero el Convenio Económico de 1990 armonizó ambos impuestos como uno solo si bien en aquél momento en Navarra no existía como tal ya que las adquisiciones *mortis causa* o en virtud de donación se hallaban reguladas como figuras impositivas diferentes.

La vieja exención de las adquisiciones hereditarias o por donación de ascendientes, adoptantes y adoptados con adopción plena y entre cónyuges continuaba siendo la singularidad foral. Una inagotable fuente de suspicacias hacia el régimen foral por privilegiado, aunque en otros tramos de base y grados de parentesco el Impuesto navarro era más gravoso que el de régimen común.

En este escenario, el punto de conexión convenido en Sucesiones en 1990, la residencia habitual del causante, supuso un profundo y nada pacífico cambio respecto del de 1969 (los bienes inmuebles según el territorio de ubicación y los bienes muebles cuando el causante tuviera derecho al régimen foral navarro). Se perdió la tradicional conexión existente entre el derecho civil y el tributario, particularmente importante en derecho sucesorio. En su redacción de 1973, la Ley 148 de la compilación de derecho Civil Foral de Navarra requería la condición foral del causante en el momento del fallecimiento para que la sucesión se ordenara conforme al derecho civil navarro[236]. Pero cuando el criterio fiscal es el de la mera residencia se originan situaciones alejadas de la equidad. Como la del causante navarro con condición civil foral pero no residente en el momento de su muerte —en ocasiones por razones ajenas a su volun-

[236] Fue modificada por la Ley Foral 21/2019, de 4 de abril, de modificación y actualización de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra o Fuero Nuevo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

tad como el ingreso en una residencia— que pudo otorgar testamento de hermandad conforme al Fuero Nuevo y cuyos herederos debían liquidar la herencia en la administración del Estado. Correlativamente, el nuevo punto de conexión reclamaba aplicar el derecho fiscal navarro a residentes en Navarra de vecindad civil común. Siendo éste mucho más benigno para el contribuyente es evidente que se abría una puerta a la domiciliación interesada de titulares de importantes patrimonios en el trance de sus últimos días, porque para poder acogerse a la tributación Navarra de sucesiones bastaba con acreditar la estancia de al menos 183 días naturales en la Comunidad Foral en el periodo de un año anterior de la muerte.

En 1990, aún lejos de la globalización, este compromiso despertaba suspicacias identitarias. Esto explica que fuera uno de los puntos de conexión más costosos de aceptar por los negociadores navarros. Pero la formidable coerción de ser el criterio aceptado por las Comunidades Autónomas de régimen común y por el Concierto Económico de cuya separación se derivarían problemas de doble o nula imposición venció las resistencias forales.

En los criterios delimitadores de la competencia para las donaciones, se distingue, a diferencia de las sucesiones, si se trata de bienes muebles o inmuebles. Para los bienes inmuebles se sigue el criterio de la *lex rei sitae*, la localización del bien, con independencia de la vecindad o residencia del donante o donatario. Para los muebles, se sigue el criterio de la residencia pero, a diferencia de las adquisiciones *mortis causa,* en este caso se atiende a la del donatario, es decir, el adquirente del derecho o favorecido. Todo ello con los problemas de prueba que acarrea esta cuestión de hecho, centuplicada por el poderoso atractivo de la menor tributación foral en los supuestos citados.

También en las donaciones se produce una desconexión entre derecho civil y tributario aunque de menor intensidad que en las sucesiones. Porque las primeras, de acuerdo con el Código Civil, se rigen por la ley nacional del donante, y si éste tiene la condición civil navarra será el derecho foral quien la ampare. Un criterio que la moderna fiscalidad no respeta.

Para su exacción, a los tradicionales hechos imponibles de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio se añadió el de las «cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento». Antes nada se decía al respecto, pese a que la percepción de tales cantidades constituía hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ISBN: 978-84-7777-695-6

La redacción del Concierto Económico incluye un número dos en su artículo 25 con un sentido cautelar que pretende evitar domiciliaciones interesadas y para ello exige a las diputaciones forales que apliquen la normativa común en los casos en los que el causante o donatario hubiera permanecido en territorio común un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados desde la fecha del devengo del impuesto, excepto si hubiera «conservado la condición política de vasco»[237]. Este precepto, inexistente en el Convenio, viene a perjudicar, creemos que involuntariamente, al ciudadano navarro que fallece en territorio de la CAPV sin haber cumplido los cinco años de residencia y en cuya sucesión se aplicará la normativa común a la fecha con previsible perjuicio. Es evidente que el Concierto Económico debía haber salvaguardado el derecho del ciudadano navarro a su régimen tributario con preferencia al común.

El número 2 del artículo 31 del Convenio, añadido en 1997 contempla un supuesto hasta entonces desconocido por este pero que ya estaba contemplado en el Concierto Económico y en la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas. Establece que si en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes, derechos y cantidades, cuya adquisición debe entenderse producida en territorio común y navarro corresponderá a cada Administración la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuya adquisición se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. Lo mismo sucede en el número 3, que señala que cuando proceda acumular donaciones corresponderá a Navarra la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos el tipo medio, que según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. Es problemática la interpretación que debe darse en Navarra al término «tipo medio», ya que la normativa foral no contempla ningún precepto que regule este cálculo, que debe entenderse referido a la estatal.

---

237 En concreto, el art. 25.2 termina: «Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.º 2 del Estatuto de Autonomía.» Que, a su vez, dispone: «Los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española».

ISBN: 978-84-7777-695-6

Finalmente, desde 2022 (Ley 22/2022, de 19 de octubre) se atribuye a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del impuesto devengado en las adquisiciones realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando el mayor valor de los bienes y derechos adquiridos radique en territorio navarro, así como la percepción de cantidades derivadas de seguro de vida cuando se contrate con entidades aseguradoras residentes en territorio navarro o que se hayan celebrado en Navarra con entidades extranjeras que operen en dicho territorio.

Asimismo, se atribuye a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el causante tuviera su residencia en el extranjero y no conservara la condición política de navarro, siempre que los contribuyentes tuvieran su residencia habitual en Navarra y en las adquisiciones a título gratuito de bienes inmuebles situados en el extranjero cuando el donatario tiene su residencia habitual en Navarra.

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica fue creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Es un impuesto de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español. Recae sobre la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder transportar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultas de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplica a la producción de todas las instalaciones de generación.

En la exacción de este Impuesto, la CAPV y la Comunidad Foral de Navarra deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, pueden 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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de

ISBN: 978-84-7777-695-6

los establecidos por la Administración del Estado. El punto de conexión es el territorio donde se ubique la instalación productora de energía eléctrica. Cuando la instalación esté situada en territorio foral y en territorio común la exacción del impuesto corresponderá a la Administración competente para su autorización. Los pagos a cuenta de este impuesto se exigirán, por una u otra Administración, según los criterios competenciales y las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda.

La discutible exención que disfrutaban en Navarra los pequeños productores de energía se eliminó y el Gobierno de Navarra acordó con el del Estado una modificación legislativa en materia fiscal para crear una nueva deducción en IRPF y en el Impuesto de Sociedades. Esta ventaja fiscal se aplicó con efectos retroactivos desde el año 2013 —cuando entró en vigor el impuesto— mediante la Ley Foral 10/2015, de 18 de marzo. De este modo aquellos productores personas físicas con una potencia instalada nominal inferior a los 100 kW por instalación «podrán practicar una deducción adicional por las cuotas tributarias satisfechas a la Hacienda Tributaria de Navarra por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica». A partir de 2016 la deducción se limitó a un máximo de 500 euros por sujeto pasivo y periodo impositivo[238].

Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Ambos impuestos fueron creados por la Ley 15/2012. Se justifican porque la generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres debidas a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar, como lo son la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para fines no pacíficos. La muy larga vida de los primeros hace necesario el establecimiento de las medidas necesarias para evitar que cualquier agente externo pueda provocar su dispersión en el medio ambiente u otro tipo de efecto no deseado, lo que exi-

238 Artículo 68.ter. 4. de la LFIRPF.

ISBN: 978-84-7777-695-6

girá una supervisión institucional a largo plazo de la que deberá hacerse cargo el Estado. El estricto control que requieren los segundos para evitar su utilización con fines no pacíficos obliga a la Administración pública a hacer frente a las responsabilidades que de ello se deriva y, en consecuencia, a la aplicación de los recursos correspondientes. Estas cargas, entiende el legislador, deben ser compensadas a la comunidad.

Fueron concertados por la Ley 7/2014, de 21 de abril, y convenidos quince meses más tarde mediante la Ley 14/2015, de 24 de junio, aunque su aplicación se aprobó con efectos desde el 1 de enero de 2013. Ambos textos coinciden y obligan a las Haciendas Forales a aplicar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien este les autoriza a 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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Para la exacción del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, el punto de conexión sigue al territorio donde se sitúe la instalación productora de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica. En el supuesto en que se ubique en ambos territorios, la exacción del impuesto corresponde a la Administración competente para su autorización. Y de manera análoga, para la exacción del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas el criterio sigue también al territorio donde se sitúe la instalación donde se almacene el combustible y los residuos.

Los mismos criterios sirven para determinar la Administración competente para exigir los pagos a cuenta de estos impuestos y cada una de ellas debe efectuar las devoluciones que procedan en la cuantía correspondiente.

Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito

El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito es un tributo de carácter directo que grava, precisamente, los depósitos cons-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tituidos en las entidades de crédito. Fue creado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, con la «pretensión de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero». Y posteriormente concertado y convenido mediante las respectivas modificaciones del Concierto (Ley 7/2014, de 21 de abril) y del Convenio (Ley 14/2015, de 24 de junio). Como en el caso anterior, las reglas de armonización son idénticas en ambos textos. Las instituciones forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien pueden establecer los tipos de gravamen dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común. También pueden 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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

El punto de conexión para determinar la competencia es el territorio en el que se sitúe la sede central, las sucursales u oficinas donde se mantengan los fondos de terceros. El impuesto correspondiente a los fondos mantenidos mediante sistemas de comercialización no presenciales y a aquellos otros no susceptibles de territorialización se atribuirán a las Haciendas Forales en la proporción que le corresponda según su participación en los depósitos territorializados. El mismo criterio se emplea para cobrar los pagos a cuenta del Impuesto.

Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados

El Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, creado por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, ha sido concertado y convenido respectivamente en los mismo exactos términos en ambos textos. Por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, para el Concierto y, cinco años más tarde, por la Ley 22/2022, de 19 de octubre, para el Convenio.

La normativa autonómica deberá ser la misma que en territorio común (*aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado)* pudiendo la Hacienda navarra y las ins-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tituciones competentes de los Territorios Históricos 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 período de liquidación que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La exacción del impuesto corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra o a la CAPV cuando se ubique en su territorio el área incluida dentro del perímetro de referencia de la concesión de explotación del yacimiento a que se refiere el artículo 22 de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos. Si dicho perímetro se encontrara en territorio común y en territorio foral, la exacción del impuesto se distribuirá proporcionalmente entre ambas administraciones. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda. Recordemos que para el Concierto la CFN es territorio común y para el Convenio lo es la CAPV.

IMPUESTOS INDIRECTOS

El Impuesto sobre el Valor Añadido

La introducción del IVA en el sistema tributario español obligó a la adaptación del Convenio y del Concierto al nuevo régimen de la imposición indirecta en la medida en que los nuevos impuestos sustituían a los derogados. Esta se realizó primero mediante la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico al Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo dispuesto en la disposición adicional segunda del mismo. Por su parte, el Convenio económico de 1969, entonces vigente, preveía en la disposición única de su título preliminar la armonización de los nuevos impuestos que el Estado pudiera establecer. El acuerdo alcanzado por los respectivos representantes el día 4 de diciembre de 1985 en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la LORAFNA, fue aprobado por el Parlamento de Navarra en sesión celebrada el día 10 de diciembre y luego aprobado por las Cortes Generales mediante ley ordinaria que con injustificable retraso vería la luz cinco meses después. La Ley 18/1986, de 5 de mayo, de Adaptación del Con-

ISBN: 978-84-7777-695-6

venio Económico al nuevo régimen de la Imposición Indirecta recogió en los mismos términos la adaptación del Concierto.

Se regularon las competencias forales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido con innovación en los puntos de conexión y estableciendo los ajustes financieros al consumo intentando respetar la autonomía en la gestión. No obstante, estos quedaron en suspenso para Navarra «hasta tanto no se proceda a la actuación del convenio económico en vigor» (D.T. 1.ª) y no se activaron hasta 1990.

Casi cinco años más tarde, el Convenio de 1990 mantuvo las reglas de armonización acordadas con motivo de la entrada en vigor del IVA. Las diferencias de matiz en la redacción del punto de conexión trataban de ajustar las operaciones en este Impuesto a las sujetas y a las exentas con derecho a deducción —exención plena— de acuerdo con su normativa, en tanto que para el Impuesto sobre Sociedades se hablaba de «total de operaciones». Es posible, aunque no habitual, que un mismo sujeto pasivo contribuyente de ambas administraciones determine cifras relativas distintas para ambos impuestos. Dado que el Impuesto sobre el Valor Añadido establece periodos de liquidación inferiores al año —mensual o trimestral— es preciso que el sujeto pasivo que tributa a las dos administraciones regularice sus liquidaciones periódicas de acuerdo a la proporción final del año.

Como en el caso del Impuesto sobre Sociedades, se fue elevando el umbral del volumen de operaciones del año natural precedente que determina la competencia exclusiva para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de la Administración del territorio donde esté situado el domicilio fiscal, hasta los diez millones de euros. En el caso de que el volumen de operaciones en el año natural anterior exceda esta cifra, los sujetos pasivos tributarán conjuntamente a las Administraciones que correspondan en proporción al volumen de operaciones que se realicen en cada territorio. Nótese que la elevación de esta cifra simplifica la gestión tributaria y dulcifica la presión fiscal indirecta de los contribuyentes al aumentar el número de sujetos pasivos que tributan exclusivamente a una sola Administración, la de su domicilio fiscal. Tal es su propósito.

El Concierto Económico introdujo en el artículo 28 dos la siguiente regla de localización: «las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco». De los trabajos prepara-

ISBN: 978-84-7777-695-6

torios de las modificaciones del Concierto se deduce que esta «regla de localización» pretendía determinar la competencia para la exacción del Impuesto en los casos de contribuyentes que practicasen deducciones de cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. Consciente o inconscientemente, la redacción por la que opta el Concierto es más amplia de lo que inicialmente parecía pretenderse, puesto que establece la exacción de las operaciones no previstas en este artículo, que en su apartado Uno regula las entregas de bienes y de prestaciones de servicios con unos concretos puntos de conexión. Coincide además el hecho de que un lector poco familiarizado con el Impuesto difícilmente podría llegar a la conclusión de que el nuevo precepto estaba pesando también en el régimen de deducciones anteriores a la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad empresarial o profesional.

Por estas razones, la redacción del Convenio ha añadido en 2022 expresamente el supuesto dentro del artículo 33 que regula la competencia para la exacción del Impuesto. No obstante, el primer inciso contempla también los casos en los que el sujeto pasivo únicamente realiza operaciones que, por las normas establecidas en los artículos 68 y siguientes de la Ley 37/1992, se localizan fuera del territorio de aplicación del Impuesto, pero originan el derecho a practicar la deducción de las cuotas soportadas en la realización de las mismas. En todos ellos, la competencia para la exacción corresponderá a la Comunidad Foral si el sujeto pasivo tiene su domicilio fiscal en territorio navarro. Ley 22/2022:

> Los sujetos pasivos que no realicen las operaciones previstas en este artículo tributarán a la Comunidad Foral cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. En particular, se entenderán incluidos en este apartado los sujetos pasivos que, habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios[239].

En la gestión e inspección del Impuesto (artículo 34 del Convenio), en la letra a) de la regla 2.ª se añade el supuesto de que el canje de valores, operación definida en el artículo 133.5 de la Ley Foral 24/1996, re-

[239] Número 13 añadido al artículo 33 del Convenio por la Ley 22/2022, de 19 de octubre.

ISBN: 978-84-7777-695-6

guladora del Impuesto de Sociedades, pueda determinar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una variación en la proporción provisional aplicable a cada Administración. Un añadido que no ha recogido el texto del Concierto Económico. En la letra b), se mejora la redacción al indicar que la variación significativa de la proporción atribuible a cada Administración pueda proceder del inicio, cese, ampliación o reducción de la actividad en uno u otro territorio. Sin duda, la mayor novedad del precepto consiste en definir qué ha de entenderse por variación significativa, considerando que en todo caso se va a producir la misma cuando haya una alteración en 15 o más puntos porcentuales. No obstante, en la práctica, aunque la norma ha clarificado cuándo ha de admitirse la solicitud de variación de la proporción, no resuelve todos los casos porque las normas de gestión están redactadas en función de la tributación a dos Administraciones.

Con relación la regla segunda contenida en la regla 7.ª del artículo 34, la modificación de los artículos 18.2 y 23.2.º2.ª ha obligado a variar el tiempo verbal y el año de referencia de este apartado de modo que esté coordinada la actuación inspectora de los Impuestos de Sociedades y sobre el Valor Añadido cuando el sujeto pasivo haya realizado en el año anterior el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión, en territorio de régimen común. Análogamente, para la regla tercera, aunque la redacción original de este precepto ya contemplaba el deber de compensar entre las Haciendas correspondientes el resultado de las actuaciones de inspección, se ha considerado necesario incluir expresamente la obligatoriedad de la Administración inspectora actuante de comunicar los resultados de las comprobaciones a la otra Administración, así como de desarrollar un procedimiento para materializar el cobro de la deuda tributaria descubierta por parte de la Administración a la que le corresponda. Y en la misma regla 7.ª del artículo 34, su regla quinta introduce esta modificación dos matices. El primero, de carácter temporal, supone que la Administración no actuante en las comprobaciones podrá acordar de modo definitivo con la actuante las proporciones de tributación fijadas en la actuación inspectora, con posterioridad a la misma. El segundo consiste en el calificativo de «competentes» que ya existía en la redacción del anterior Concierto y que ha de referirse a las Administraciones que tengan atribuida la competencia para la exacción del Impuesto.

En 2022 se introdujo en el artículo 33 del Convenio un número 12 para establecer un punto de conexión específico a efectos del régimen

ISBN: 978-84-7777-695-6

especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única (regímenes One Stop Shop, OSS), cuando España sea el Estado miembro de identificación.

Se atribuye a la Comunidad Foral de Navarra la competencia de comprobación e investigación del impuesto en los supuestos de sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común que hayan realizado en el año anterior en territorio navarro el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, salvo que se trate de entidades acogidas al régimen especial de los grupos de entidades. Asimismo, se habilita a la Administración tributaria que no ostente la competencia inspectora a realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que afecten al cálculo del volumen de operaciones a efectos de comunicar el resultado de estas actuaciones a la Administración tributaria con competencia inspectora.

El nuevo apartado diez asigna las competencias de gestión e inspección del IVA en los regímenes especiales OSS a la administración a la que corresponde la exacción en cada caso.

Impuestos Especiales y Medioambientales

Los Impuestos Especiales están regulados por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Contempla los impuestos especiales de fabricación que recaen sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios e Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En su exacción las Haciendas Forales están obligadas a aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado, aunque pueden aprobar los modelos de declaración e ingreso, con los mismos datos que los del territorio co-

ISBN: 978-84-7777-695-6

mún, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación similares a los establecidos por la Administración del Estado. Los tipos de gravamen de estos impuestos deben situarse dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común[240].

En los Impuestos Especiales el criterio de reparto es territorial, de modo que compete a los territorios de régimen foral la exacción de los tributos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza cuando las fábricas o depósitos fiscales estén situadas en esos territorios. Al no establecerse ningún ajuste financiero al consumo, la posibilidad de obtener por esta vía una ventaja económica para Navarra estaba servida, tal como hemos explicado. Y así fue hasta la modificación de 1998, incitada por el avance en esta materia del Concierto Económico, que introdujo dicho ajuste. La ampliación de las competencias de la Administración foral en materia de Impuestos Especiales, a partir de 1 de enero de 1998, alcanza a la gestión de los siguientes Impuestos: sobre hidrocarburos, sobre las labores del tabaco y sobre primas de seguro. Ello, con pretendido efecto financiero neutro mediante el correspondiente ajuste al consumo para los dos primeros.

Se ha dicho al comentar la modificación de 1998 cómo en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación la anterior regulación preveía que la autorización de depósitos fiscales se efectuara, necesariamente, previo acuerdo de la Comisión Coordinadora. El nuevo texto sustituye esta exigencia por la más débil «comunicación a la Administración del Estado». Igualmente, el Concierto Económico pide que se comunique a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Por lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se prevé la posibilidad de que Navarra y la CAPV, que deben aplicar los mismos principios básicos y normas sustantivas y for-

[240] Desde el 1 de enero de 2017 quedaron suprimidos los tipos impositivos autonómicos en el Impuesto sobre hidrocarburos por la disposición derogatoria única, apartado 1, de la Ley Foral 25/2016, de 28 de diciembre, que derogó el artículo decimoquinto de la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, que establecía en Navarra la aplicación de los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos, previstos en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

ISBN: 978-84-7777-695-6

males que las vigentes en el Estado, puedan incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por 100 respecto de los vigentes en territorio común. Obedece esta modificación a las competencias normativas que las Comunidades Autónomas de régimen común tiene reconocidas en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. De este modo, aunque la CAPV está obligada a aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en el territorio del Estado, podrá incrementar los tipos de gravamen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte hasta un máximo del 15% sobre los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

En 2022 cambia el punto de conexión y se vincula la exacción del Impuesto al lugar donde se encuentre el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible. Al igual que en el Concierto, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando radique en territorio navarro el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible. Es copia de la disposición análoga del Concierto Económico (artículo 33). Antes, desde 2015, decía «cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio navarro». La opción que desde 2007 posibilitaba a la Comunidad Foral para incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado», ha sido suprimida en el Convenio pero se mantiene en el Concierto.

Impuesto Especial sobre la Electricidad

En 2022, la estructura del **Impuesto Especial sobre la Electricidad** se adaptó a la nueva regulación introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. A estos efectos, se establece

ISBN: 978-84-7777-695-6

como punto de conexión la ubicación del punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo. En el caso de autoconsumo de los productores de energía eléctrica, la exacción se asigna al territorio donde se produzca dicho consumo.

Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables

En la exacción del Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables, creado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular con efectos 1 de enero de 2023, los territorios de régimen foral aplicarán las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, aunque puede aprobar los modelos de declaración e ingreso con los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

En cuanto a los puntos de conexión, en los supuestos de fabricación de los productos sometidos al impuesto, la exacción corresponderá a la administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad. En los supuestos de adquisición intracomunitaria de dichos productos la exacción corresponderá a la administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del adquirente. Si las adquisiciones intracomunitarias se realizan por un contribuyente no establecido, la exacción corresponderá a la administración del territorio donde radique el domicilio fiscal de su representante. En los supuestos de introducción irregular de los productos objeto del impuesto, la exacción corresponderá a la administración del territorio en el que se encuentren los mismos en el momento en que se constate la irregularidad.

Las devoluciones que procedan serán efectuadas por la administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

La comprobación e investigación del Impuesto se realizará por los órganos de la administración competente para la exacción del impuesto, sin perjuicio de la colaboración entre administraciones tributarias.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

En la exacción del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero la CFN y la CAPV aplicarán las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, podrán 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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado[241]. El Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico y fue introducido en el ordenamiento español por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

La exacción del Impuesto corresponderá a los territorios de régimen foral cuando los consumidores finales a los que se refiere la normativa estatal utilicen los productos objeto del Impuesto en instalaciones, equipos o aparatos radicados en ellos. Cuando los gases fluorados de efecto invernadero sean objeto de autoconsumo, la exacción corresponderá a la CFN o a la CAPV cuando dicho autoconsumo se produzca en su territorio. En el resto de supuestos no contemplados en los párrafos anteriores, la exacción corresponderá a la CFN o a la CAPV cuando el establecimiento del contribuyente en el que se produzca el hecho imponible radique en su territorio.

La ley 8/2023 para el Convenio, y correlativamente la Ley 9/2023 del Concierto, han modificado los puntos de conexión aplicables al Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, cuya estructura ha sido recientemente modificada en la normativa estatal. De modo que la exacción del Impuesto corresponderá, bien a la CFN o la CAPV o bien a la Administración del Estado, con arreglo a las siguientes normas:

> Primera. En los supuestos de fabricación de gases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, la exacción corresponderá a la

[241] Ley 7/2014, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-695-6

administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad.

Segunda. En los supuestos de ventas o entregas, así como consumo de gases realizados por contribuyentes autorizados como almacenistas de acuerdo con la normativa reguladora del impuesto, la exacción corresponderá a la administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que desarrolle su actividad.

Tercera. En los supuestos de adquisición intracomunitaria de gases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, la exacción corresponderá a la administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente, salvo que se trate de contribuyentes autorizados como almacenistas, en cuyo caso se aplicará la regla segunda anterior. Si las adquisiciones intracomunitarias se realizan por un contribuyente no establecido la exacción corresponderá a la administración del territorio donde radique el domicilio fiscal de su representante.

Cuarta. En los supuestos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto, la exacción corresponderá a la administración del territorio en el que se encuentren los mismos en el momento en que se constate la tenencia irregular.

Las devoluciones que procedan serán efectuadas por la administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

La comprobación e investigación del Impuesto se realizará por los órganos de la administración competente para la exacción del impuesto, sin perjuicio de la colaboración entre administraciones tributarias.

Impuesto sobre las Primas de Seguros

El Impuesto sobre las Primas de Seguros fue creado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social con el «fin de adecuar el sistema impositivo español con el de la Unión Europea». Es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuarial y su base imponible ésta constituida por el importe de la prima o

ISBN: 978-84-7777-695-6

cuota percibida, y el tipo impositivo se fijó inicialmente en el 4 por 100 (el 8 por 100 en 2023). Su ámbito espacial se determina «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra». Los cuales, en su exacción, deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, aunque pueden los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La competencia de los TTHH y la CFN para la exacción del Impuesto se establece, con carácter general, en función del lugar donde se localice el riesgo o el compromiso asegurado. Así, su regla Primera (en el número 2 del artículo 37 del Convenio y en el tres del artículo 32 del concierto) dispone que en el seguro sobre inmuebles se atienda a la localización de los mismos en su territorio. El texto introdujo en 2003 una regla para precisar que si un mismo seguro cubre el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y foral el riesgo se localizará en uno y otro en función del valor de aquellos.

La regla segunda, referida al seguro de vehículos, establecía la competencia para su exigencia por la CFN o la CAPV cuando la matriculación del vehículo se hubiera producido en su respectivo territorio, mientras que desde 2003 se atiende al domicilio fiscal de la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado. Afina la técnica de distribución de rendimientos. Así, la redacción anterior establecía la competencia para la exacción por parte de la Hacienda Foral cuando la matriculación del vehículo se hubiera producido en su territorio y, a su vez, el artículo que regula la exacción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte determina que la matriculación se realice conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia y, en el caso de las personas físicas, donde se encuentre su domicilio fiscal. El artículo 28 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos dispone la obligación de solicitar la matrícula a la Jefatura de Tráfico de la provincia en que tenga su domicilio legal el propietario. Por tanto, se llegó al mismo punto de conexión.

En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera del domicilio habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en

ISBN: 978-84-7777-695-6

territorio foral la firma del contrato por parte del tomador del seguro. Y en todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, se atiende a la residencia habitual del tomador del seguro si es persona física o al domicilio social o sucursal de la persona jurídica. Igual que en el caso de seguros sobre la vida, que se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio foral, cuando el tomador del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, en caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica.

Y por último, salvo norma específica, se entienden realizadas en territorio foral las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

No resultó complicado en 1990 alcanzar el acuerdo en materia de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya que las diferencias existentes en los ordenamientos civiles no son significativas al margen de la identidad de los actos gravados que son definidos por la común legislación mercantil. Recordemos que se trata de un impuesto que grava de manera independiente tres diferentes hechos imponibles: las transmisiones patrimoniales, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias. Está cedido a las Comunidades Autónomas.

Como puntos de conexión, para bienes inmuebles rige el precitado criterio *lex rei sitae* y para el resto la residencia o domicilio fiscal del sujeto pasivo del Impuesto (con la excepción territorial de la transmisión de valores y participaciones sociales). Desapareció por tanto toda referencia a la condición civil navarra del sujeto pasivo que observaba el Convenio Económico de 1969.

Fue también sustancial el cambio del punto de conexión para el hecho imponible «Operaciones societarias». Mientras el Convenio de 1969 ligaba la competencia al lugar de otorgamiento de la escritura y a la condición civil de la mayoría de los socios —en las sociedades anóni-

ISBN: 978-84-7777-695-6

mas— y además mayoría del capital en manos de éstos —para el resto de sociedades— el nuevo criterio posterga a los socios y se fija en el domicilio de la sociedad, social o fiscal, según se trate del nacimiento o en funcionamiento.

El impuesto que grava los actos jurídicos notariales, mercantiles, jurisdiccionales y administrativos se cobrará por Navarra cuando se autoricen, otorguen o expidan en Navarra. Sin que sea necesario, como en 1969, el confuso requisito de que estuviese directamente interesada en el documento persona o entidad de vecindad o domicilio en Navarra. El Convenio amplía y matiza los puntos de conexión en el caso de documentos mercantiles —añadiendo hechos imponibles—, jurisdiccionales, en aras a su exoneración e, igualmente, los administrativos.

Por respeto al principio de la libre circulación de personas o bienes y servicios, Navarra se ve constreñida a establecer en todo momento la misma tributación que la del Estado en materia de letras de cambio, de transmisión de valores y de operaciones societarias.

Al establecer el punto de conexión relativo a inmuebles, en el que se atiende a su localización, el número 1.A) 1.º del artículo 38 se añadió en 2003 un nuevo supuesto, junto al de transmisión onerosa de los mismos, el referente al arrendamiento, que en la anterior regulación no quedaba recogido. Por su parte, el apartado 7.º de esta misma letra A), referido al punto de conexión de concesiones administrativas de bienes, establece una regulación mucho más prolija que la escueta anterior redacción, al incluir los distintos supuestos de concesiones de explotación de bienes, de ejecuciones de obra y de explotación de servicios, cuando superen el ámbito territorial de Navarra, recogiendo los puntos de conexión referidos a tales supuestos. La redacción de este precepto procede del artículo 25.2.C).6.ª de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, excepto en lo que se refiere a la competencia inspectora.

La letra B) del número 1, referida a los puntos de conexión aplicables en Operaciones Societarias, establece como criterio general el del domicilio social de la entidad, sin referencia como se hacía en la anterior regulación a las distintas operaciones: constitución, fusión, aumento y disminución de capital, transformación, disolución y escisión. Al mismo tiempo, junto a este criterio general de domicilio fiscal se atribuye la

ISBN: 978-84-7777-695-6

competencia a Navarra en las operaciones societarias siguientes: a) Cuando la entidad tenga en Navarra su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se ubique en un Estado miembro de la Unión Europea, o estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un Impuesto similar; b) Cuando la entidad realice en Navarra operaciones de su tráfico y la sede de dirección efectiva y domicilio social no se encuentre ubicado en un Estado de la Unión Europea o estándolo no se grave la operación con un Impuesto similar.

La redacción de este precepto procede del artículo 25.2.B) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de la Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, aunque con diferencias, puesto que aquí las reglas se aplican por el orden de su aplicación preferente y en Navarra no. Los nuevos puntos de conexión son más amplios que los anteriores y permitirán la exacción de la Comunidad Foral por este concepto en casos en lo que hasta ahora no éramos competentes por tener únicamente el domicilio social o el fiscal como elementos de referencia.

La letra c) del número 1, relativa a Actos Jurídicos Documentados establece en su apartado 1.º la competencia de Navarra en relación con las escrituras, actas y testimonios notariales, en función de que se autoricen, otorguen o expidan en Navarra. En el caso de aplicación de la cuota gradual del impuesto se atiende a que radique en Navarra el registro en el que haya de procederse a la inscripción o anotación. La nueva redacción de este apartado 1.º adiciona un nuevo párrafo para el supuesto de que un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre inmuebles sitos en ambos territorios o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en uno y otro territorio, en cuyo caso la competencia de cada Administración se considera en función de la responsabilidad que se señale a unos y otros.

El número 2 del artículo, en el que se establece la obligación de que Navarra someta a igual tributación que el Estado la transmisión de valores a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2.º de la letra A), número 1, incluye ahora «las operaciones societarias». En la redacción anterior se enumeraban determinadas operaciones: constitución, aplicación y disminución de capital, transformación, fusión y disolución de sociedades.

Veamos en paralelo la redacción que los textos vigentes del Convenio y del Concierto emplean para armonizar este muy antiguo y triple impuesto:

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
Artículo 38. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra	Artículo 30. Normativa aplicable. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común, en cuyo caso las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
1. Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los siguientes supuestos:	Artículo 31. Exacción del Impuesto. La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:
A) Transmisiones patrimoniales onerosas.	
(Redacción dada por el Acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 20 de diciembre de 2021 y 10 de junio de 2022, aprobado como Ley 22/2022, de 19 de octubre, BOE n.º 252, de 20.10.2022, con entrada en vigor el día 21 de octubre de 2022):	
1.º En la transmisión onerosa y arrendamientos de bienes inmuebles, así como en la cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando aquellos radiquen en Navarra.	1. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco.
A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (redacción desde 2022).	En los supuestos previstos en el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.
(Redacción anterior dada por el Acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 22 de enero de 2003, aprobado como Ley 25/2003, de 15 de julio, BOE n.º 169, de 16.7.2003, con entrada en vigor el día 17 de julio de 2003):	
A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.	

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
2.º En la transmisión onerosa de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como de participaciones sociales, cuando la operación se formalice en Navarra.	2. En las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal. No obstante lo anterior, se establecen las dos salvedades siguientes: a) En la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y demás valores, así como participaciones sociales, se atenderá al lugar de formalización de la operación. b) En la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques, embarcaciones o aeronaves, se tomará en consideración el territorio donde tales actos hayan de ser inscritos.
3.º En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes inmuebles, incluso de garantía, cuando éstos radiquen en Navarra	
4.º En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes muebles, semovientes y créditos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en la constitución de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, cuando la garantía sea inscribible en territorio navarro.	

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
5.º En la constitución de préstamos, cuando el prestatario, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.	3. En la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el prestatario, afianzado, arrendatario o pensionista, siendo persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco o, siendo persona jurídica tenga en él su domicilio fiscal.
Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en Navarra o sean inscribibles en ésta las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.	Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en territorio vasco o sean inscribibles en éste las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.
Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.	Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.
6.º En la constitución de fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el acreedor afianzado, arrendatario o pensionista, respectivamente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.	

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
7.º En las concesiones administrativas de bienes cuando éstos radiquen en Navarra, y en las ejecuciones de obra o explotaciones de servicios cuando se ejecuten o presten en Navarra. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.	4. En las concesiones administrativas de bienes, cuando éstos radiquen en el País Vasco y en las ejecuciones de obra o explotaciones de servicios, cuando se ejecuten o presten en el País Vasco. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.
Tratándose de concesiones de explotación de bienes que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio navarro.	Tratándose de concesiones de explotación de bienes que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio vasco.
Tratándose de concesiones de ejecución de obras que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio navarro.	Tratándose de concesiones de ejecución de obras que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio vasco.
Tratándose de concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.	Tratándose de concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las Comunidades implicadas.
Tratándose de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.	Tratándose de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial del País Vasco, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.
En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de Navarra, la inspección del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral cuando el domicilio fiscal de la entidad concesionaria radique en dicho territorio.	En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial del País Vasco, la inspección del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el domicilio fiscal de la entidad concesionaria radique en el mismo.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
B) Operaciones societarias: Cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:	5. En las operaciones societarias, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:
1.ª Que la entidad tenga en Navarra su domicilio fiscal.	a) Que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal.
2.ª Que la entidad tenga en Navarra su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración Tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.	b) Que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
3.ª Que la entidad realice en Navarra operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración Tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.	c) Que la entidad realice en el País Vasco operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
C) Actos jurídicos documentados:	
1.º En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando se autoricen, otorguen o expidan en Navarra.	6. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando unas y otros se autoricen u otorguen en territorio vasco.
No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en territorio navarro el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.	No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.
Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.	
2.º En las letras de cambio y documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, cuando su libramiento o emisión tenga lugar en Navarra y, si hubiesen sido expedidos en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en Navarra, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad.	7. En las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos, cuando su libramiento o emisión tenga lugar en el País Vasco; si el libramiento se hubiera producido en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en dicho territorio
La Comunidad Foral de Navarra someterá los hechos imponibles señalados a igual tributación que en territorio común.	
3.º En los resguardos o certificados de depósito transmisibles, cuando el domicilio fiscal de la entidad que los emita o expida radique en Navarra.	

ISBN: 978-84-7777-695-6

Convenio	Concierto
4.º En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, cuando se emitan en Navarra.	
5.º En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros públicos sitos en Navarra.	En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros públicos sitos en el País Vasco
Si una misma anotación afecta a bienes sitos en Navarra y en territorio común se satisfará el Impuesto a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene.	
2. Se someterán a igual tributación que en territorio común la transmisión de valores a que se refiere el párrafo segundo del número 2.º de la letra A) del apartado 1 anterior, así como las operaciones societarias.	

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) fue un impuesto vigente en el ordenamiento español entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de diciembre de 2012 que gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (básicamente las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción). Su hecho imponible estaba constituido por las ventas minoristas, las importaciones y adquisiciones comunitarias con destino al consumo de los hidrocarburos que constituyen su objeto material. Se aplicaban dos tipos de gravamen, uno estatal de carácter uniforme y otro autonómico cuya existencia y cuantía depende de la decisión que adopte cada Comunidad Autónoma en el ámbito de sus competencias. Fue regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social y constaba de un tipo de gravamen estatal (común en todo el ámbito

ISBN: 978-84-7777-695-6

territorial de aplicación del impuesto) y de un tipo de gravamen autonómico facultativo. Fue —muy tardíamente— concertado y convenido, respectivamente, por la Ley 28/2007, de 25 de octubre (Concierto) y la Ley 48/2007, de 19 de diciembre (Convenio).

La normativa aplicable para su exacción es idéntica en Concierto (artículo 34) y Convenio (artículo 36) pues éste copió el artículo a aquel alterando tan sólo el orden de sus números. El considerable retraso en la armonización convenida precisó la aplicación del régimen transitorio previsto en la disposición transitoria séptima del Convenio. La competencia foral para su exacción se establece así: en el supuesto de ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto, cuando los establecimientos de venta al público al por menor están situados en Navarra; y en el caso de importaciones y adquisiciones intracomunitarias cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en Navarra o en los TTHH. En relación con la normativa aplicable se establece que habrá de ser semejante a la del Estado, pudiendo las instituciones forales fijar los tipos de gravamen dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

La implantación del nuevo impuesto no fue pacífica en Navarra. El Consejo de Navarra dictaminó en 2002 [Dictamen: 5/2002, de 31 de enero] que el Estado no podía recaudar el nuevo tributo en Navarra sin adaptación del Convenio, pero que la Comunidad Foral podía establecer un tributo análogo. Fue tajante en sus conclusiones: 1. El IVMH no rige en Navarra. 2. La Comunidad Foral de Navarra puede establecer un impuesto de características similares al IVMH. 3. Navarra y el Estado pueden pactar una reforma del Convenio Económico que contemple este impuesto y distribuya las competencias sobre el mismo.

Consideraba el Consejo que aun en los casos en que existe una obligación expresa de uniformidad normativa, rige la regla general de que las normas tributarias estatales no gozan de aplicación directa en Navarra. Porque ha sido necesaria una expresa disposición del Convenio para que las normas estatales sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las Primas de Seguros tengan vigencia transitoria y temporal hasta que la Comunidad Foral decida hacer uso de sus facultades normativas. Por tanto concluye «podemos afirmar que no existe ni siquiera para los impuestos indirectos una norma general que imponga la aplicación directa de las normas es-

ISBN: 978-84-7777-695-6

tatales ni tampoco la obligación de trasponer la normativa estatal mientras no se disponga así expresamente en el Convenio Económico».

Los tributos sobre el juego

En los Tributos sobre el juego, los puntos de conexión establecidos en el Concierto y en el Convenio difieren según la figura. Para la **Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar** el punto de conexión territorial lo determina el lugar de realización del hecho imponible. En cambio, en la **Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias**, la exacción corresponde a la administración tributaria del territorio competente para su autorización. Y la exacción del **Impuesto sobre Actividades de Juego** se reparte entre las administraciones competentes en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

En 2022 se introdujo una modificación que aclara el procedimiento de cálculo de la proporción de volumen de operaciones realizada en cada territorio a efectos del impuesto. Y se establece un punto de conexión específico para las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador, atribuyendo en estos casos la exacción del impuesto a la administración correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin perjuicio de las compensaciones que proceda realizar entre las administraciones.

Impuesto sobre las transacciones financieras

El Impuesto sobre las Transacciones Financieras fue creado por la Ley 5/2020, de 15 de octubre, y se incorporó al sistema de Concierto y Convenio mediante la Ley 1/2022 y la Ley 22/2022, respectivamente[242]. El texto legal determina la competencia de las haciendas forales pero la somete a la obligación de aplicar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien les autoriza a aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos

[242] La primera añadió al Concierto la Sección 11.ª bis [artículo 34 bis], y la segunda al Convenio la Sección 6.ª bis [artículo 40 bis].

ISBN: 978-84-7777-695-6

de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La exacción del impuesto corresponde a cada Administración en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el periodo de liquidación. Y esta proporción, que se debe expresar en porcentaje redondeado en dos decimales, se calcula en función de la proporción que representa la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo.

La inspección del impuesto corresponde a la del territorio del domicilio fiscal del sujeto pasivo, ello sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surte efectos frente a ambas Administraciones, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Impuesto sobre determinados servicios digitales

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales fue creado por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, y, como en el caso anterior, se incorporó al sistema de Concierto y Convenio mediante la Ley 1/2022 y la Ley 22/2022, respectivamente[243]. Y también como en el anterior citado las haciendas forales deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien les auto-

[243] La primera añadió al Concierto la Sección 11.ª ter [artículo 34 ter], y la segunda al Convenio la Sección 6.ª ter [artículo 40 ter].

ISBN: 978-84-7777-695-6

riza a 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.

Del mismo modo, la exacción del impuesto corresponderá a cada Administración en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el periodo de liquidación. Y esta proporción, que se debe expresar en porcentaje redondeado en dos decimales, se calcula en función de la proporción que representa la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo. Del importe de los ingresos se debe excluir el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes.

Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en territorio común o foral, según el lugar en el que estén situados los usuarios, determinado de acuerdo con las reglas de localización contenidas en la normativa reguladora del impuesto. Los contribuyentes deben presentar las autoliquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, las proporciones aplicables y cuotas que correspondan a cada una de las Administraciones. Las devoluciones que procedan serán efectuadas par las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

En cuanto a la Inspección, se establecen las mismas reglas acordadas para el Impuesto sobre las transacciones financieras.

Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos

El nuevo **Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos**, fue creado mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular e incorporado al Convenio mediante la Ley 22/2022 y cinco meses más tarde al Concierto por la Ley 9/2023[244].

[244] Esta leyes añaden, respectivamente, al Convenio la nueva sección 7.ª en el capítulo III del título I, y al Concierto la nueva sección 11.ª quater en el Capítulo I.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En ambas, se regula el punto de conexión de modo que determina la competencia exaccionadora de las diferentes administraciones en función de la ubicación del vertedero o la instalación de incineración o coincineración en la que se entreguen los residuos objeto del impuesto. Asimismo, se establece que el impuesto se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, si bien la Comunidad Foral o los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen de este impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común. Y también podrán aprobar los modelos de autoliquidación e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Este nuevo Impuesto, creado por la Ley 38/2022 tiene carácter estatal y no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas. Persigue gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a tres millones de euros[245].

Además de la recaudatoria, justificada por la crisis energética y de inflación, el Impuesto posee una finalidad armonizadora, y esta es su principal causa, porque persigue nivelar la carga tributaria de los contribuyentes sea cual fuere su CCAA de residencia enmendando el dumping fiscal provocado por las CCAA que han eliminado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio. De modo que, como dijo el TC, aquellos de sus residentes con un patrimonio superior a 3 millones de euros tendrán que pagar el nuevo impuesto estatal, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio[246].

---

245 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

246 El Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid presentó recurso de inconstitucionalidad que fue rechazado por el TC en la Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre. La Comunidad de Madrid denunciaba que el nuevo tributo vulnera la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, los principios de capacidad eco-

ISBN: 978-84-7777-695-6

Su configuración coincide con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los tres millones de euros. La complementariedad con el Impuesto sobre el Patrimonio se logra mediante la deducción en la cuota de este impuesto del importe efectivamente satisfecho por el de Patrimonio y se evita una doble imposición. El legislador estatal ha previsto una vigencia de dos años.

Tras las oportunas negociaciones bilaterales, con fecha 3 de abril de 2023, la Ley 8/2023 agrega al Convenio la disposición adicional octava[247] y la Ley 9/2023 al Concierto la disposición adicional quinta con el siguiente texto común:

> El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, [es un tributo concertado de normativa autónoma] y se exigirá [por la Comunidad Foral de Navarra] en los mismos términos establecidos [en el artículo 17 del presente Convenio Económico en el artículo 24 del presente Concierto Económico], con efectos para todos los ejercicios en que dicho impuesto mantenga su vigencia.

---

nómica y no confiscatoriedad y le achacaba ir en contra del principio de seguridad jurídica por tener un grado de retroactividad que incide sobre situaciones ya existentes. La sentencia rechazó todas las impugnaciones. En particular, respecto de la alegada vulneración de la autonomía financiera, la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas es complementario del IP —tributo de titularidad estatal cedido a las CC. AA.— de modo que lo satisfecho por este se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, el cual no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones del IP aplicables en la Comunidad de Madrid seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, sin que el impuesto sobre grandes fortunas suponga cambio alguno. La sentencia subraya que el recurso no indica ninguna competencia autonómica que se haya visto afectada por el impuesto impugnado. La queja real de la Comunidad de Madrid —aclara la STC— es que aquellos de sus residentes con un patrimonio superior a 3 millones de euros tendrán que pagar el nuevo impuesto estatal, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio. Como reacción a la Sentencia, el Grupo Parlamentario Popular de la Asamblea de la Comunidad de Madrid presentó, el mismo día que el Tribunal Constitucional publicó la nota informativa con su fallo, una Proposición de Ley para recuperar las cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio, para evitar que la recaudación se quede en manos del Estado.

247 La anterior disposición adicional octava había sido suprimida por la Ley 22/2022, de 19 de octubre.

ISBN: 978-84-7777-695-6

En 2022, Navarra se anticipó en la aplicación de esta política fiscal y mediante Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, elevó la tarifa del impuesto para aquellos contribuyentes cuya base liquidable supere 11.003.784,50 euros, para que los contribuyentes con domicilio fiscal en territorio navarro aporten a la CFN lo que les hubiera correspondido pagar en el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. El tipo aplicable a la base liquidable superior a esta cifra es el del 3,5 por 100. La medida, de carácter temporal, se aprobó con efectos para los periodos impositivos 2022 y 2023 y ha sido prorrogada a 2024 por el Parlamento de Navarra.

Cuando cierro estas páginas para darlas a la imprenta los tres Territorios Históricos de la CAPV han aprobado en 2023 sus normas forales del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas con efectos en el propio año 2023. La regulación prevista no es exactamente igual en los tres territorios y tampoco coincide con la regulación de este mismo impuesto en el territorio común (Ley 38/2022). En las tres normas se define como un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros y se devenga el 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, en atención a la configuración del impuesto en cada territorio, las escalas de gravamen y el mínimo exento, los umbrales efectivos a partir de los cuales se deriva cuota a pagar son superiores a dicho importe. Las previsiones de recaudación no son significativas porque por tratarse de un impuesto complementario al ya existente sobre el Patrimonio las y los contribuyentes aplicarán a la cuota íntegra del Impuesto una deducción del mismo importe que la cuota líquida de su Impuesto sobre el Patrimonio.

Bibliografía seleccionada

AGIRREAZKUENAGA, Joseba, «El fortalecimiento de las Haciendas Forales antes del Concierto (1878)». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho*. Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

AGIRREAZKUENAGA, Joseba, «Resiliencia de las Haciendas Forales durante la Revolución Liberal en el marco homogeneizador del Estado Español». En: *Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*. Bilbao: Ad Concordiam; Diputación Foral de Bizkaia, 2011.

AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

AGIRREAZKUENAGA, Joseba y ALONSO OLEA, Eduardo, «Fiscal Consolidation and Resilient Self-Government in the Basque Country in Periods of Financial Crises from 1814 to 2007». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

ALBIÑANA, César, «La nueva Ley de reforma tributaria de 1957». En: *Revista de Derecho Mercantil,* 1958, n.º 68, págs. 373-464.

ISBN: 978-84-7777-695-6

ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, *Los convenios económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*. Gobierno de Navarra, 2009.

ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «Caracterización y fundamentación jurídica de la ley de 1841 y de los convenios de Tejada Valdosera (1877) y Calvo Sotelo (1927)». En: *Iura Vasconiae.* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2009, n.º 6.

ALLI ARANGUREN, Juan Cruz, «El Convenio Económico de 1927 (II): Cupo y Régimen fiscal». En: *Revista Jurídica de Navarra,* 2009, n.º 48, págs. 107-129.

ALONSO OLEA, Eduardo, *El Concierto Económico. Desde la abolición foral hasta su recuperación (1839-1981)*. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia, 2010.

ALONSO OLEA, Eduardo J., *Foru Ogasunaren 500 urte / 500 años de Hacienda Foral*. Bilbao: Ad Concordiam, 2001.

ALONSO OLEA, Eduardo J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un Derecho histórico.* Oñati: IVAP, 1995.

ARAMBURU URTASUN, Mikel, «El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra». En: *Crónica Tributaria*, 1985, n.º 55.

ARANBURU URTASUN, Mikel, *Provincias Exentas. Convenio-Concierto: identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005).* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005.

ARANBURU URTASUN, Mikel, «Evolución de los Conciertos y Convenios Económicos hasta 1936. Una perspectiva comparada». En: *Iura Vasconiae,* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2013, n.º 10.

ARANBURU URTASUN, Mikel, «Mantenimiento y renovación de los conciertos y convenios económicos durante el período de la Guerra civil a la Constitución (1936-1978)». En: *Iura Vasconiae.* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2014, n.º 11.

ARANBURU URTASUN, Mikel, «The Crisis of Public Finances in Navarre and the Economic Agreement». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

ARAUJO, M., «La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastián. Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

AROZAMENA AYALA, Ainhoa, «Concierto Económico». En: *Enciclopedia General Ilustrada del País Vasco. Cuerpo A. Diccionario Enciclopédico Vasco. VII*. Donostia-San Sebastián: Auñamendi, 1978.

CALVO SOTELO, José, *Mis servicios al Estado: seis años de gestión: apuntes para la historia*. Madrid: Imprenta Clásica Española, 1931.

DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario, «Hacienda foral y crecimiento económico en Navarra durante el siglo XIX». En: DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998.

DEL BURGO TAJADURA, Jaime Ignacio, *Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*. Pamplona: Editorial Gómez, 1972.

DEL BURGO, Jaime Arturo, *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996.

DOMÍNGUEZ, Maite, «La aportación económica: metodología y fijación para el año 2015», *Jornada Convenio Económico Navarra-Estado. Origen, implicaciones y futuro*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2019. Disponible en: <https://www.navarra.es/NR/rdonlyres/30E685AE-2A4E-4BC0-87C8-A67B17BBEC90/407863/2018_03_02MaiteDominguez.pdf>.

ELIZONDO, Antonio, «Recuerdos del Convenio de 1969. Entrevista con José Ángel Zubiaur». En: *Convenio Económico. Revista Negocios en Navarra.* Monografías. Pamplona,1990, año II, n.º 1.

ESARTE, Pedro, *Navarra frente al Estado*. Pamplona: Autor-Editor, 1983.

ENSUNZA ARRIEN, Maider, *La opinión pública española sobre el Concierto Económico vasco 1952-2002*, Bilbao: Ad Concordiam, 2005.

FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, «Haciendas forales y desarrollo económico en el País vasco (1841-1920)». En: DE LA TORRE, Joseba y GARCÍA-ZUÑIGA, Mario (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon 150 años después.* Madrid: Gobierno de Navarra; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998.

FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, «Haciendas Forales y revolución burguesa: las haciendas vascas en la primera mitad del siglo XIX». En: *Hacienda Pública Española,* 1987, n.os 108-109.

GARAIKOETXEA, Carlos, *Euskadi: La transición inacabada. Memorias políticas*. Barcelona: Editorial Planeta, 2002.

GARCÍA-ZUÑIGA, Mario (ed.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998.

GARCÍA DE CORTÁZAR, Fernando y MONTERO, Manuel, *Historia contemporánea del País Vasco*. Donostia: Txertoa, 1995.

GARDE, Javier, «Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido». En: *Convenio Económico. Revista Negocios en Navarra.* Monografías. Pamplona,1990, año II, n.º 1.

GASCUE MURGA, Francisco, *El Concierto Económico con el Estado. Nuevos cupos tributarios de Guipúzcoa. Tributación total de Guipúzcoa a la Hacienda*

ISBN: 978-84-7777-695-6

Pública, Donostia-San Sebastián: Martín, Mena y Cía, 1907. Reed. facsímil con introducción a cargo de Eduardo J. Alonso Olea, Colecc. Clásicos de la Hacienda Foral, núm. 6. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia; Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, 2003.

GONZÁLEZ LÓPEZ, Arantza, «La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en la Ley del Concierto». En: *Revista Vasca de Administración Pública.* Oñati: IVAP, 2012, n.º 92.

GOROSÁBEL, Pablo de, *Noticias de las cosas memorables de Guipúzcoa: descripción de la provincia y sus habitantes, exposición de sus instituciones, fueros, privilegios, ordenanzas y leyes, reseña del Gobierno civil, eclesiástico...* Tolosa: 1899-1901.

GRAY, Caroline, *Nationalist politics and regional financing systems in the Basque Country and Catalonia.* Colección Tesis Doctorales de la Hacienda Foral. Treasury Department of Bizkaia. Bilbao: 2016.

HERRERO DE MIÑÓN, Miguel, *Idea de los derechos históricos*. Madrid: Espasa Calpe, 1991.

HUCHA CELADOR, Fernando de la, «Hacienda autonómica y hecho diferencial». En: JAUREGUI, Gurutz [*et al.*], *Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia*, Colección Lankidetzan. Donostia: IVAP; Eusko Ikaskuntza, 2000, n.º 15.

HUCHA CELADOR, Fernando de la, «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales». En: *Revista Española de Derecho Financiero*, 2004, n.º 123.

HUCHA CELADOR, Fernando de la, *El régimen jurídico del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006.

HUCHA CELADOR, Fernando de la, *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2006.

HUCHA CELADOR, Fernando de la, «Relaciones con la Administración del Estado y Convenio Económico». En: JIMENO ARANGUREN, Roldán, *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma*. Pamplona: Parlamento de Navarra; Thomson Reuters, 2022.

IBARRETXE, Juan José, «Self-Government and the Economic Agreements for the Basque Autonomous Community and Navarre: The Economic Crisis, Lessons Learned, and Prospects for the Future». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

JIMENO ARANGUREN, Roldán, *Nafarroa eta Estatuaren arteko Hitzarmen Ekonomikoaren testu historikoak: Erakundearen historiari sarrera eta agiriak*, Oñati: IVAP, 2009.

JIMENO ARANGUREN, Roldán (ed.), *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma*. Pamplona: Parlamento de Navarra; Thomson Reuters, 2022.

KAHNEMAN, Daniel, *Pensar rápido, pensar despacio*. Barcelona: Editorial Debate, 2012.

LARREA ANGULO, Pedro, *En el ecuador del Concierto Económico Vasco de 1980*, Bilbao: Comisión de Bizkaia de la Real Sociedad Vascongada de los Amigos del País, 1992.

LÓPEZ LARRINAGA, José Ramón, «La experiencia de un negociador del Concierto Económico». En: AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari (coord.), *Concierto y Convenio Económico: Jornadas de estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

LÓPEZ LARRINAGA, José Ramón, «Sugerencias para encarar la renovación del Concierto Económico desde la experiencia de la negociación de 1981». En: *Forum Fiscal Gipuzkoa*, ref. 016222, 2001.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «La Constitución, la LORAFNA, el Convenio Económico y la LOFCA, en la delimitación del Sistema Tributario de Navarra». En: JIMENO ARANGUREN, Roldán (ed.), *La LORAFNA 40 años después: Historia, balance y propuestas para una reforma*. Pamplona: Parlamento de Navarra; Thomson Reuters, 2022.

LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique, *Crisis y renovación del Concierto Económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2005.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián, «La evolución histórica del régimen foral navarro (1841-1975)». En: *Derecho público foral de Navarra*. Madrid: Gobierno de Navarra; Editorial Civitas, 1992.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, *Armonización Fiscal y Poder Tributario Foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Bilbao: IVAP, 2014.

MARTÍNEZ BÁRBARA, Gemma, «Tax Harmonization in Federal Systems: The Basque Case». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

MARTÍNEZ ETXEBERRIA, G., «La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sobre el mal llamado "blindaje" del Concierto Económico vasco». En: *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco,* 2007, n.º 47.

MERINO JARA, Isaac, «El TJCE favorable a los regímenes forales». En: *Jurisprudencia Tributaria,* 2007, n.º 15.

MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (dirs.), *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea* (Jornadas Europagune (EUi 3)). IVAP, Colección: Unión Europea y Relaciones Internacionales, 2014.

MINA APAT, María Cruz, *Fueros y revolución liberal en Navarra.* Madrid: Alianza Universidad, 1981.

ISBN: 978-84-7777-695-6

MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Cien años de fiscalidad en Navarra (1841-1941)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998.

MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003.

MONREAL ZIA, Gregorio y JIMENO ARANGUREN, Roldán, «El Concierto económico: génesis y evolución histórica». En: *Iura Vasconiae*. Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2009, n.º 6.

MONREAL ZIA, Gregorio, «El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Conciertos Económicos (1841-1991)». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastian: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

MONREAL ZIA, Gregorio, JIMENO ARANGUREN, Roldán, TAMAYO SALABERRIA, Virginia, *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*. Donostia-San Sebastián: Diputación Foral de Gipuzkoa, 2005.

MONREAL ZIA, Gregorio, «Convenio y Conciertos Económicos con el Estado en Vasconia». En: *El territori i les seves institucions històriques*. Actes. Ascó, 28, 29 i 30 de novembre de 1997, Separata. Barcelona: Fundació Noguera, 1999.

MONREAL ZIA, Gregorio, «El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Conciertos Económicos (1841-1991)». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio*. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.

MONREAL ZIA, Gregorio, Presentación de la Jornada *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio*. Azpilcueta. Cuadernos de derecho. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

MUGURUZA ARRESE, Javier, «The Arbitration Board as a Strengthening Element in the Institution of the Economic Agreement». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

MUGURUZA ARRESE, Javier, «Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco». En: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2004, n.º 640.

MURUZÁBAL LERGA, J., «El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta». En: *Revista Jurídica de Navarra*, 1986, n.º 2.

OLMOS BARRIO, Federico, *El Concierto Económico y sus circunstancias*. Bilbao: Comisión de Bizkaia de la Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, 1996.

POSTIGO, Carmen, *Los Conciertos Económicos*. Donostia-San Sebastián: Haranburu, 1979.

RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «Hacienda autonómica y hecho diferencial». En: JAUREGUI, Gurutz *et al., Estado autonómico y hecho diferencial de Vasconia,* Colección Lankidetzan. Donostia: IVAP; Eusko Ikaskuntza, 2000, n.º 15.

RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «Fumata blanca: el Concierto del siglo XXI». En: ALONSO ARCE, Iñaki (coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco.* Bilbao: Ad Concordiam, 2003.

RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «Los órganos del Concierto Económico». En: *Forum Fiscal de Bizkaia*, 2003.

RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «The Role of Regions with Taxation Powers in the European Union: The Basque Economic Agreement». En: AGIRREAZKUENAGA, Joseba e IRUJO, Xabier (eds.), *The Basque Fiscal System Contrasted to Nevada and Catalonia: In the Time of Major Crises*. Reno: Center for Basque Studies. University of Nevada, 2016.

RUBÍ CASSINELLO, José Gabriel, «Las relaciones financieras entre el País Vasco y el Estado: los acuerdos de 2017», *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco,* 2018, n.º 55.

SIMÓN ACOSTA, E., «Los tributos de los Regímenes Forales». En: *Manual general de derecho financiero*, 1996.

SOLANA VILLAMOR, F., «La regionalización de los ingresos por impuestos especiales (I)». En: *Carta tributaria. Monografías*, 1999, n.º 313.

SOLÉ VILLALONGA, Gabriel, «La Reforma de Raimundo Fernández Villaverde». En: *Hacienda Pública Española*, 1999, n.º extra.

SORAUREN, Mikel, *Historia de Navarra. El Estado Vasco*. Ed. Pamiela. Pamplona, 2008.

TRONCOSO, Miguel, *Prólogo* a DEL BURGO TAJADURA, Jaime Ignacio, *Régimen fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos.* Pamplona: Editorial Pamiela, 2008.

UGALDE, Pedro, «La litigiosidad en relación con la fiscalidad navarra a partir del Convenio». En: *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de Derecho.* Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 2002, n.º 18.

URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, «El Concierto Económico: concepción, negociación y críticas». En: *Iura Vasconiae*: *Revista de Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia.* Donostia-San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2014, n.º 11.

URIARTE SANTAMARÍA, Pedro Luis, *El Concierto Económico vasco: Una visión personal.* Disponible en: <https://elconciertoeconomico.com/>

VALLE-INCLÁN, R.M. del, *Los cruzados de la Causa*. Barcelona: Círculo de Lectores, 1991.

VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Fiat Lux. Monografía sobre tributación comparada de Vasconia y otras provincias españolas.* Bilbao: 1923. Trabajo inédito

ISBN: 978-84-7777-695-6

editado, con estudio introductorio, por Eduardo J. Alonso Olea, Colección Clásicos de la Hacienda Foral. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia; Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, 1998, n.º 4.

VICARIO DE LA PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas.* Bilbao: Andrés Cardenal, 1909. Reed. facsímil con introducción a cargo de Eduardo J. Alonso Olea, Colección Clásicos de la Hacienda Foral. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia; Instituto de Derecho Histórico de Vasconia, 1998, n.º 2.

VIGURIA, Francisco, «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». En: *Convenio Económico 1990. Revista Negocios en Navarra. Monografías.* Pamplona: 1990, año II, n.º 1.

VIRTO IBÁÑEZ, Juan Jesús, «El Convenio económico de 1941 entre Navarra y el Estado». En: *Estudios de Ciencias Sociales*, 1990, n.º 3.

ZABALTZA PÉREZ NIEVAS, Xabier, *Mater Vasconia. Fueros, lenguas y discursos nacionales en los países vascos*. Donostia-San Sebastián: Editorial Hiria, 2005.

ZAPIRAIN TORRECILLA, Idoia, «Notas sobre las modificaciones a incluir en el concierto económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la comisión mixta del concierto económico. Algunas otras cuestiones pendientes». En: *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, 2014, n.º 47.

ZURITA SÁENZ DE NAVARRETE, Miguel, *Cien años de Concierto Económico.* Vitoria: Diputación Foral de Álava, 1977.

ZURUTUZA MUJIKA, Sebastian, «Ekarpen legea 2002-2006 bosturtekoan». En: *Gida aldizkaria,* 2002, n.º 28.

ivap
Gizartegintzan bidelagun

Erakunde Autonomiaduna
Organismo Autónomo del

EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO