6

Relaciones con la Administración del Estado y Convenio Económico

FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pública de Navarra (UPNA). INARBE (Institute for Advanced Research in Business and Economics) Universidad Pública de Navarra (UPNA)

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL CONVENIO ECONÓMICO. III. LA APORTACIÓN ECONÓMICA AL ESTADO Y EL ÍNDICE DE IMPUTACIÓN. IV. NAVARRA Y LA UNIÓN EUROPEA: RETOS Y AMENAZAS. V. LA IMPUTACIÓN A NAVARRA DE LA DEUDA PÚBLICA ESTATAL. VI. EL DELITO FISCAL. EL DOMICILIO FISCAL. VII. LOS ACUERDOS DE LA COMISIÓN COORDINADORA DE 2022.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo constituye una aproximación y una ampliación de la conferencia impartida en el Parlamento de Navarra el día 18 de marzo de 2022, dentro de las Jornadas sobre el cuadragésimo aniversario de la Ley Orgánica de Rein-tegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (LORAFNA), presididas por D. Unai Hualde, Presidente del Parlamento foral y dirigidas por Roldán Jimeno, profesor titular de Historia del Derecho en la Universidad Pública de Navarra. A ambos mi gratitud sincera por haberme permitido participar en un evento de estas características.

La única duda que tenía, y que había que resolver con carácter previo, era de carácter metodológico, puesto que se trataba de determinar si transcribir el texto de la conferencia o, por el contrario, y partiendo de ésta, articular un trabajo de mayor calado (no quiere decir que la conferencia no lo fuera) pese al esfuerzo que ello supone. Por ello, hemos decidido no hacer referencias a pie de página, a fin de que el trabajo no se extendiera en demasía; en todo caso, esta ausencia de referencias doctrinales se explica porque, no habiendo todavía sido aprobada la Ley del Convenio –aunque sí se han ratificado los acuerdos de la Comisión Negociadora por el Parlamento foral– son lógicamente muy escasas por no decir nulas los trabajos doctrinales que, a buen seguro, con mejor criterio que el mío verán la luz próximamente.

Al fin nos hemos decantado por una solución híbrida, porque la conferencia se centró en un hecho muy concreto, de actualidad en aquel momento, cuál era el método de fijación y actualización de la aportación económica de Navarra al Estado. Hubiera igualmente querido que la última modificación del Convenio, efectuada en 2022, tuviera plasmación en la correspondiente ley estatal, como ordena el art. 45 de la LORAFNA, ya que en el momento de redactar estas líneas sólo se ha pronunciado el Parlamento foral, acordando favorablemente las propuestas de reforma alcanzada por los representantes del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra.

II. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL CONVENIO ECONÓMICO

No vamos aquí a entrar en un examen histórico profundo del Convenio, para el cual hay personas mejor versadas, si bien ese examen es indispensable porque el pasado, en este punto, ayuda a comprender el estado

de la cuestión y a aventurar el futuro. El Convenio vigente de 1990, pese a sus modificaciones ulteriores, es el mecanismo de financiación de Navarra y de regulación de las relaciones financieras con el Estado, donde se fijan los siguientes puntos básicos:

a) Los tributos recaudados por Navarra (en principio como territorio foral, y, desde la reforma de 2003, además como Comunidad Autónoma o, al menos así se desprende de la jurisprudencia constitucional, que es tratado en otro punto de esta obra colectiva). Asimismo, se determinan los tributos recaudados exclusivamente por el Estado (reducidos al IVA-importaciones y a las importaciones en los Impuestos Especiales).

b) Los mecanismos de la aportación de la Comunidad Foral al sostenimiento de las cargas generales del Estado, determinados básicamente en función de su renta relativa dentro del PIB y cuya fijación por la representación navarra, dentro de la dicotomía entre poder legislativo y poder ejecutivo, ha producido en 2022 una pequeña crisis, que veremos posteriormente.

c) El establecimiento de un sistema para dirimir conflictos entre las Administraciones estatal y foral, a través de una Junta Arbitral que, pese al nombre, resuelve en Derecho, y cuyas resoluciones sólo son recurribles ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Si admitimos estas características, observaremos como sólo a partir del Convenio de 1927, se puede hablar, con muchas matizaciones, de un instrumento de financiación y de relaciones financieras con el Estado que pueda responder, siquiera remotamente, a las características mínimas de una norma de este tipo, aunque evidentemente no podemos obviar los mecanismos, muy rudimentarios, de 1841 (con la Ley paccionada), y de 1877 (con el Convenio correspondiente, también denominado Convenio Tejada Valdosera, aprobado mediante Decreto y primera norma donde aparece la denominación que nos ocupa). Con posterioridad, y como es sabido, se producen los Convenios de 1941 (aprobado mediante Ley), de 1969 (aprobado mediante Decreto-Ley) y el vigente y, teóricamente, ajustado a la Constitución de 1978, aprobado por Ley ordinaria del Estado de 26 de diciembre de 1990 (Ley 28/1990), con todas las modificaciones que ulteriormente ha tenido. Como observamos, sólo los convenios de 1877 y de 1990 se aprueban bajo un régimen democrático; y, en segundo lugar, no hay ningún mecanismo legislativo predeterminado históricamente para aprobar los Convenios, mezclándose, según las distintas épocas, leyes, Decretos-leyes y Decretos.

Con el actual modelo de Convenio y el acceso de Navarra a su reintegración y amejoramiento en 1982, y siguiendo la terminología del Tribunal Constitucional (TC), estamos ante un *bloque de constitucionalidad* formado por la Constitución, la LORAFNA y el Convenio, quedando fuera de dicho bloque la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) de 22 de septiembre de 1980. Y ello es importante porque el TC, en dos sentencias, la 208/2012 y la 110/2014, señala la aplicación de la ley de financiación de las comunidades de régimen común a la Comunidad Foral de Navarra, en el caso de tributos propios distintos de los convenidos, lo cual como veremos brevemente, puesto que se trata en otro artículo de esta monografía, no tiene ningún sentido jurídico.

La Constitución española, en su Disposición Adicional Primera, ampara, como es sabido, los derechos históricos de los territorios forales, cuya actualización ha de realizarse en el marco de la propia Constitución y, en su caso, de los Estatutos de Autonomía. Y en el caso de Navarra, el Convenio era el mecanismo fundamental, de ahí que haya, por un lado, unos derechos históricos de Navarra como territorio foral, destacando de entre ellos el Convenio y el Fuero Nuevo, y, por otro lado, unas competencias autonómicas, derivadas de la consideración de la Comunidad Foral de Navarra como una Comunidad Autónoma con denominación y régimen específico por la STC 16/1984. Y de ahí, basta ver la LORAFNA como, cuando atribuye competencias, distingue entre Navarra y Comunidad Foral de Navarra, siendo esta la legitima *heredera* de los derechos históricos.

Volviendo al esquema del sistema de financiación vía Convenio, encontramos otros dos datos que tienen que venir reflejados en el mismo, como son la normativa aplicable en el caso de los tributos convenidos y los puntos de conexión que deter-minan el sujeto activo de la obligación tributaria y completan el elemento espacial del hecho imponible.

En efecto, no sirve de mucho saber que Navarra tiene convenidos la mayor parte de los impuestos que conforman el sistema tributario del Estado si desconocemos la normativa aplicable a cada uno de ellos. Por ello, el Convenio regula en cada impuesto la citada normativa que, sin ánimo de ser exhaustivos, puede resumirse del

siguiente modo:

a) En los impuestos directos, Navarra aplica su propia normativa, salvo en el caso del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes y en un supuesto muy concreto del Impuesto sobre Sociedades (sociedades que realicen más del 75% de sus operaciones en territorio común y cuyo volumen de operaciones supere los 7 millones de euros (10 millones tras la modificación de 2022).

b) En los impuestos indirectos, también con alguna excepción, Navarra aplica la normativa del Estado, con lo cual podemos decir que, en ese punto su autonomía –no digamos su soberanía fiscal– es nula, siendo un mero titular del crédito, que no del poder, tributario.

c) En los impuestos propios distintos de los convenidos, donde teóricamente Navarra es la competente para su regulación, nos encontramos, de facto, con tributos de normativa común, sea por obra del TC, sea por la voluntad de acuerdo entre las partes (como ha sucedido en 2022).

En cuanto a la existencia o no de un sistema tributario propio de la Comunidad Foral y pese al art. 1 del Convenio, negamos al actual sistema navarro el carácter de propio, en el sentido de que debe seguir la estructura del sistema estatal, por un lado y, por otro, como hemos visto, hay impuestos, la mayoría de los indirectos, donde Navarra aplica la normativa del Estado. Es decir que, siguiendo la doctrina alemana de los primeros años del siglo XX, carece del derecho a inventar impuestos, entendiendo por inventar no sólo establecerlos sino regularlos de forma independiente a la que tuviera en el ámbito estatal, y si en este no existiese el tributo, debería poder mantener su propia legislación aún en el caso de que, posteriormente, el Estado lo incorpore a su ordenamiento jurídico. En este punto y conforme al art. 6 del Convenio, el mismo procedimiento para aprobar aquél debe seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro. Y de forma más clara para entender que, como máximo, puede afirmarse que se trata de una autonomía fiscal armonizada, encontramos cómo la potestad de establecer tributos propios distintos de los convenidos se ve, desde el Estado y desde la jurisprudencia constitucional como un caballo de Troya para aplicar la LOFCA.

Y, en este punto, a la redacción literal del art. 2.2 del Convenio nos remitimos, ya que en él se alude a un ejercicio de competencias por parte de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos distintos de los convenidos que respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio. Deducir de ahí la aplicación de la LOFCA carece del más mínimo sentido jurídico; no obstante, lo cual, y para evitar problemas en el futuro sería menester una reforma de la LOFCA, similar a la planteada en 2014 por la entonces diputada al Congreso, Dña. Uxue Barcos, publicada en el BOCG de 5 de diciembre. Empero no queremos *hic et nunc* profundizar en el contenido de la proposición de ley, al menos en estos momentos iniciales de nuestro trabajo.

Los tributos que recauda Navarra en virtud del Convenio tienen, teóricamente, una doble misión; por un lado, financiar las competencias transferidas o, con mayor precisión, el gasto que aquellas conllevan; por otro lado, financiar la aportación económica de la Comunidad Foral al Estado como compensación por los gastos y cargas que este tiene en aquella. Estos gastos estatales derivan de un doble orden de fuentes. Por un lado, las competencias exclusivas del Estado no transferibles a Navarra según la CE; por otro lado, las competencias que sigue reteniendo el Estado pese a ser posible su transferencia a Navarra. Estas últimas significan que, pese a los 40 años de vida de la LORAFNA, todavía no se ha desarrollado en su integridad ésta, motivando una serie de desajustes en los que no vamos a profundizar. Simplemente constatar que a medida que se desarrolle la LORAFNA y se transfieran todas las competencias irá disminuyendo la aportación al Estado, al ser mayores las cargas asumidas.

En este punto conviene hacer dos precisiones: la aportación económica no se afectada por la política tributaria del Parlamento y del Gobierno de Navarra: es lo que se conoce como riesgo unilateral del Convenio que impide que una menor recaudación tributaria de Navarra se traslade a la aportación económica de ésta al Estado, debiendo recaer exclusivamente sobre el gasto público anudado a las competencias ejercidas por la Comunidad Foral. Por otro lado, y en este punto el Convenio se comporta como la normativa de régimen común, la valoración de los medios personales y materiales anudados a las competencias transferidas se hace en función del coste medio estatal, lo cual hace posible que se produzca desequilibrios financieros cuando se produce una transferencia. Y esos desequilibrios normalmente perjudican a la Hacienda foral, ya que el coste medio de las

competencias transferidas suele ser inferior al coste real para las arcas navarras, de forma que la disminución en la aportación económica de Navarra al Estado es inferior al coste que, para Navarra, supone el gasto público asociado a las nuevas competencias transferidas. Sin embargo, las competencias "caras" (sanidad y educación) llevan muchos años asumidas por Navarra de manera que las transferencias pendientes, quizá con la excepción de la seguridad, son competencias que suponen un gasto asumible por la Hacienda Foral. Y, con independencia del gasto, la transferencia de todas las competencias pendientes supone, simplemente, cumplir la legalidad del Estado.

III. LA APORTACIÓN ECONÓMICA AL ESTADO Y EL ÍNDICE DE IMPUTACIÓN

Otro aspecto controvertido es la fijación de la aportación económica como *participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado,* conforme el art. 52 del Convenio. Y son varias las cuestiones controvertidas, de tal manera que conviene tratarlas de forma separada, distinguiendo entre cuestiones jurídicas y económicas, aunque es una distinción no siempre nítida. A partir de la reforma de 2022, la aportación económica íntegra va a depender de una variable cuya cuantificación no se hace por ley, sino por acuerdo de la Comisión Coordinadora. En efecto, la aportación anual se determinará aplicando el índice de imputación al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral y de las correspondientes compensaciones. Pues bien, desde la redacción inicial del Convenio en 1990, ese índice de imputación estaba fijado por una disposición transitoria que lo establecía en el 1,6% del PIB, si bien es cierto que la disposición está obsoleta, puesto que se refería al período 2005-2009, pero desde este último año se venía funcionando con este índice que, por cierto, como hemos señalado, era el original de 1990. El índice de imputación *se determinará, básicamente, en función de la renta relativa de Navarra.* Es decir, se abandonan otros criterios que podrían haberse manejado como la población que, aun en estos años, daría un índice de imputación menor al 1.6% Pero como contrapartida hemos de señalar que, tácitamente, ambas partes se han aquietado a no actualizar ese índice, siendo poco creíble que permanezca invariable desde 1990. Así, tomando datos de los respectivos PIBs de ambos sujetos cerrados a 2020, la Comunidad Foral de Navarra representaba el 1,7171% del total estatal.

No por ello es contrario al ordenamiento jurídico el índice de imputación del 1,60% puesto que el Convenio utiliza el adverbio *básicamente*, con lo cual, amén del PIB podrían jugar otros factores que rebajasen el mismo. Pero no nos vamos a entretener en cuestiones donde sólo el oportunismo político puede ofrecer explicaciones convincentes, pero lo que no es de recibo, y entramos en el terreno jurídico, es que el porcentaje no se fije por ley, a partir de 2022 (según el acuerdo salido del Parlamento Foral y pendientes de la ratificación por la pertinente ley ordinaria del Estado en el momento de redactar estas líneas), sino por acuerdo de la Comisión Coordinadora, órgano puramente administrativo de composición paritaria entre representantes del Estado y representantes de la Comunidad Foral (seis por cada entidad).

Esta pretensión de la modificación de 2022 en torno al índice de imputación puede vulnerar no sólo el texto constitucional, sino también la propia legislación navarra, en concreto la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra, sin que ello pueda ser enervado por el hecho de que la aportación económica anual se contemple en la Ley Foral de Presupuestos Generales de cada año. Para ello basta con aplicar unas nociones básicas de Derecho Presupuestario y del Gasto público. En efecto, el art. 133.4 la CE dispone que *Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.* Se sienta así el principio de legalidad presupuestaria, en cuya virtud una cosa es la fuente de nacimiento de las obligaciones (la ley) y otra la fuente de exigibilidad del gasto (la Ley de Presupuestos) como atinadamente disponen los arts. 20 y 21 de la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra. De tal manera que la Ley de Presupuestos no hace surgir el gasto, sino que la consignación en ella de los créditos presupuestarios pertinentes hace que aquél sea, simplemente, exigible.

La explicación que dio el Gobierno de Navarra, en documento de 16 de diciembre de 2021, remitido con premura antes de la primera votación para la aceptación del acuerdo de modificación, prevista para el día 23 de diciembre (luego se aplazaría, siendo finalmente aprobado el 31 de marzo de 2022), a los grupos parlamentarios sobre novedades del proceso de reforma del Convenio no puede ser más exigua. En efecto la Disposición Transitoria Primera del Convenio –donde se contiene la famosa cifra del 1.6%– se elimina *por*

considerar que corresponde a competencias de la Comisión Coordinadora y no requieren norma con rango de Ley. Han pasado Gobiernos de todos los colores, ha habido modificaciones del Concierto desde 1990 y ahora alguien se cae del caballo y descubre que el índice de imputación económica no está sujeto a reserva de ley.

Ello obliga a modificar alguna de las competencias de la Comisión Coordinadora y, en concreto, se le atribuye la competencia para la fijación del índice de imputación para la determinación de la aportación económica del año base. Más que modificar, como dice el documento resumen de las revisiones propuestas, se trata, en toda regla, de atribuirle una nueva competencia de la que hasta ahora carece. Ello es tanto como decir que la aportación económica, tercer gasto, por volumen, de los Presupuestos, se aprueba por un órgano administrativo paritario abriendo la vía para decisiones políticas carentes de sustrato legal. En suma, nos encontramos con una interpretación aceptada y/o propuesta por la Comisión Negociadora del Convenio, que deslegaliza una materia, sin que ni el Estado ni la citada Comisión tengan competencias para ello. Por paradójico que parezca, para Navarra se preferible que se contenga en una ley estatal, pues ello le garantiza determinados poderes.

Pero aparte de consideraciones jurídicas, hay connotaciones políticas de indudable calado, de entre las cuales cabe destacar la ruptura del necesario consenso de todos los grupos parlamentarios con representación en el Parlamento Foral, ya que, en la votación de marzo de 2022, se produjo la abstención de EH-Bildu y de Geroa Bai. Fijar mediante acuerdo de la Comisión Coordinadora el índice de imputación no sólo es un error jurídico sino también un error político, ya que una de las fortalezas del Convenio ha sido y debería ser la unanimidad de todos los representantes parlamentarios en su defensa.

En conversaciones privadas el día de las jornadas y aún antes de este, aparecieron dos argumentos cuya levedad es patente. Por un lado, nos afirmaron que se venía funcionando así en la práctica y que el índice de imputación se fijaba, de facto, por la Comisión Coordinadora, pero el problema de la costumbre administrativa no puede ser enervado mediante una reforma de este tipo. Por otro lado, si admitimos que había una laguna legal, supuesto que la última vez que se fijó por ley el índice del 1.60% había expirado en 2009, conforme la redacción dada a la Disposición Transitoria Primera por el articulo único de la Ley 48/2007, de 18 de diciembre, la solución encontrada, nada menos que en 2022, no es, como hemos dicho, correcta en términos jurídicos y suscita dudas sobre el ejercicio de una competencia de la que carecía la Comisión Coordinadora, entre 2009 y 2022.

En efecto, cuando se modificó el Convenio mediante Ley 14/2015, de 24 de junio, y no se renovó la Disposición Transitoria Primera, ¿nadie se dio cuenta de la laguna legislativa? ¿O bien se miró hacia otro lado? ¿Quizá la Comisión Coordinadora asumió, como hemos dicho, competencias que no le correspondían? Son dudas no fáciles de resolver pero que asaltan a cualquier conocedor del ordenamiento jurídico.

Otro argumento utilizado en intervenciones parlamentarias y en declaraciones públicas es que la supresión del índice de imputación de Navarra en la ley del Convenio permitiría diferenciar a esta de la Ley del Concierto vasco y de la Ley del Cupo puesto que en ambas normas se exige que el cupo (o aportación económica de los territorios históricos que integran el País Vasco) se determine mediante ley ordinaria (art. 41 del Estatuto vasco), lo cual arrastra a la concreción por norma del mismo rango del índice de cálculo de dicho cupo. Ni siquiera merece la pena comentar este argumento porque parte de una obsesiva búsqueda de cualquier elemento que diferencie jurídicamente a Navarra del País Vasco cuando lo que debería buscarse es la mejor legislación para nuestra Comunidad, con independencia de que sea similar a otras, de otros sujetos territoriales, cuya diferencia viene, en materia financiera, determinada ab origine, en tanto en cuanto la Comunidad Foral de Navarra es un ente donde se produce una simbiosis de derechos históricos y de competencias autonómicas, mientras que el País Vasco no es, desde un punto de vista financiero, una Comunidad foral, sino autónoma, cuyos derechos son ejercidos, fundamentalmente, por los territorios históricos que la componen (singularmente en materia tributaria), de forma que, por su peculiar sistema de financiación, la CAPV es una confederación de territorios históricos.

Que el sistema de financiación navarro y la aportación económica sean fijados, como acuerdo, por las respectivas representaciones –estatal y foral– no debe arrojar, en un sistema democrático, una ausencia total de control parlamentario, más propia de sistemas (como los de los Convenios de 1927, 1941 y 1969) que poco tienen de democráticos. Evidentemente, no queremos propugnar que el modelo de democracia parlamentaria

absorba las especificidades procedimen-tales del Convenio, puesto que es necesario que el Convenio se apruebe a través de una ley estatal de artículo único (donde sólo cabe el sí o no al Anexo, donde se contiene materialmente el Convenio), de acuerdo con el pacto alcanzado por ambos Gobiernos y previa aprobación del Parlamento Foral, pero esas limitaciones no permiten que las materias sometidas a reserva de ley queden preteridas por acuerdos entre ejecutivos sin que los poderes legislativos tengan arte ni parte en la cuestión.

Las mismas objeciones, con distintos matices en los que es imposible entrar, sucede en el caso de la cuantificación de los ajustes por IVA y por Impuestos Especiales, si bien en este caso se ha avanzado al sustituir el valor estimado de recaudación por el valor real. No obstante, en este punto las críticas no pueden ser tan negativas como en el caso de la fijación del índice de imputación ya que el procedimiento de cuantificación de los ajustes fiscales se actualiza cada cinco años coincidiendo con el año base de la aportación económica; el margen diferencial permitido se fijará por la Comisión Coordinadora. Se trata de una operación técnica donde existen menos objeciones a que sea realizada por este órgano administrativo.

Una solución, *de lege ferenda*, para resolver la desaparición en las disposiciones transitorias de la cuantía exacta del índice de imputación podría haber sido la modificación del art. 57 del Convenio, eliminando el adverbio *básicamente*, de forma tal que el precepto, que no es objeto de modificación en la reforma de 2022, quedase con el siguiente tenor literal: *El índice de imputación al que se refieren los artículos 53, 55 y 56 precedentes se determinará en función de la renta relativa de Navarra.* Con ello se estaría garantizando que la Comunidad Foral de Navarra determinará su aportación económica a todos los efectos en función del PIB relativo de aquella en relación con el PIB estatal. Antes que nos lluevan críticas sobre esta propuesta, vamos a tratar de desactivarlas de antemano, porque el resultado de la supresión propuesta puede ser perjudicial para Navarra. En efecto, si admitimos alguna vez que hay que calcular la aportación económica en función del PIB, quitando el adverbio básicamente del art. 57 del Convenio, es posible que salga un resultado superior al actual 1.6%, pero esta desviación podría ser corregida, por ejemplo, mediante la aplicación de una compensación en función de su población, ya que, con datos de 2021, la Comunidad Foral de Navarra representa el 1,38982% de la población española.

Que sean los economistas o la Comisión Coordinadora quienes calculen el ín-dice de imputación, partiendo de estos datos, que, en su caso, deberían reflejarse, sin cuantificación, pero sí con referencia, en el texto del Convenio. Como vemos la propuesta, que necesitaría una maduración y un acuerdo con el Estado, permitiría cohonestar el respeto al principio de reserva de ley y las facultades de la Comisión Coordinadora, que pasaría a ser un órgano técnico de aplicación del o de los porcentajes de imputación que establezca la Ley del Convenio.

En los momentos actuales nos encontramos con un índice de imputación contenido en una Disposición Transitoria teóricamente derogada por la finalización del plazo (2009) de vigencia, pero sin que nadie sepa las razones por las cuales se sigue aplicando y si se ha seguido aplicando más allá de su teórica derogación por finalización del plazo de vigencia. La cuestión es, desde el prisma jurídico, determinar si se ha aplicado o no el índice del 1.60% entre 2010 y 2021 y si se ha aplicado en base a que norma, salvo, cosa que no creemos, que la citada Transitoria tuviera efectos ultraactivos.

IV. NAVARRA Y LA UNIÓN EUROPEA: RETOS Y AMENAZAS

Nos gustaría ahora tratar, ya que en la conferencia simplemente se esbozaron, de dos cuestiones que, alejadas de las discusiones parlamentarias, tienen interés para ver la evolución y los retos del Convenio Económico; una de ellas es los efectos de la integración de España en la Unión Europea y el proceso armonizador llevado a cabo por ésta; la otra, radicalmente distinta, viene constituida por el problema de la Deuda pública estatal o, más en concreto, si Navarra paga parte de ésta a través de la aportación económica, si se paga sólo el capital amortizado o si se pagan también los intereses.

En cuanto a la primera cuestión que es a la que dedica este epígrafe, la Unión Europea constituye un reto atractivo, pero también una amenaza, no para el Convenio, pero sí para el ejercicio de su potestad legislativa material, no formal, dado el proceso de armonización fiscal que, aunque previsto para los impuestos indirectos que puedan obstaculizar la libre circulación de personas, mercancías o servicios, se extiende a los objetivos del

mercado único interior.

El Convenio Económico, en sí, no constituye un instrumento normativo que no se acomode a la legislación comunitaria (que es legislación interna española cuando se transpone por el Estado en el caso de las Directivas). Por lo tanto, no será la Unión Europea la que plantee problemas para el Convenio, salvo que Navarra utilice el mismo para la atracción o deslocalización de personas, empresas o inversiones. En este punto, entendemos que la STJUE de 11 de septiembre de 2008, dictada para el caso del Concierto vasco, es plenamente aplicable a Navarra, puesto que el Convenio garantiza la existencia de un poder legislativo autónomo (autonomía procedi-mental), y no depende económicamente del Estado para financiar su gasto público, ni el mecanismo se articula como una ayuda de Estado. Es decir, cumple, en primer lugar, la autonomía institucional, aunque haya que satisfacer una aportación econó-mica al Estado o aunque Navarra se integre en el marco de una planificación econó-mica general que establece el Estado en exclusiva.

En segundo lugar, cumple con la autonomía procedimental en la adopción de medidas fiscales, ya que la existencia de instrumentos de conciliación, como la Comisión Coordinadora, no afecta a la autonomía de la Comunidad Foral de Navarra, ya que la última decisión en la elaboración de la normativa tributaria corresponde en exclusiva a Navarra y la falta de acuerdo en el seno de aquella Comisión no faculta al Gobierno central a imponer la adopción de una norma con un determinado contenido. Tampoco incide en la autonomía procedimental del Parlamento de Navarra la existencia de principios constitucionales como la solidaridad, la unidad de mercado, la igualdad, etc., que deban ser respetados por las instituciones forales al aprobar la norma tributaria puesto que el Gobierno español no puede intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral en el Parlamento de Navarra para imponer estos principios constitucionales. Estos principios no menoscaban, por tanto, la autonomía de decisión de la Comunidad Foral, sino más bien que definen los límites de ésta.

Por último, la Comunidad Foral cumple el requisito de la autonomía económica, ya que ésta, por un lado, significa que no debe existir una compensación por parte del Estado. Por otro lado, y al mismo tiempo, significa que la entidad que adopte la norma tributaria menos gravosa debe soportar las consecuencias económicas de las disposiciones adoptadas. En otras palabras, no basta con que exista la compensación, sino que debe asumir las consecuencias de la adopción de medidas menos gravosas.

Por lo tanto, y resumiendo, Navarra, con su régimen de Convenio, cumple las tres variantes de la autonomía exigidas la jurisprudencia comunitaria: institucional, procedimental y económica.

Sin embargo, la armonización europea, la aproximación de legislaciones y, en menor medida, el *soft law* constituyen amenazas para el sistema de Convenio o, más bien, para el ejercicio de sus potestades materiales legislativas, de manera que el Parlamento foral corre el peligro (es paradigmático el caso del IVA y de los Impuestos especiales) de ser un mero amanuense o copiador de la legislación estatal, que, a su vez, es transposición de la normativa europea. La evolución de la armonización en la imposición directa nos marcará el camino a seguir, puesto que en la imposición indirecta tanto que, como hemos dicho, la armonización ha progresado de tal mane-ra que, prácticamente, los Estados miembros sólo tienen libertad para fijar los tipos de gravamen dentro de la horquilla fijada por el legislador europea.

El siguiente reto será la posible aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades, donde cabe recordar que, según el Convenio, Navarra no tiene porqué seguir la legislación estatal, es decir, tiene una potestad tributaria material. No obstante, el Impuesto sobre Sociedades será el próximo en caer en el mecanismo de armonización y, si no lo ha hecho hasta ahora, ha sido por la resistencia de algunos Estados miembros en trasladar a la Unión Europea los últimos vestigios de soberanía fiscal que poseen. Y aunque resulte difícil armonizar el impuesto en su totalidad, se observan pasos hacia una base imponible común en el tributo en cuestión, que, indudablemente si prosperan, pueden reducir, como hemos señalado, la potestad tributaria material de Navarra. Por tanto, la Unión Europea es una oportunidad, pero también un peligro para el Convenio Económico.

V. LA IMPUTACIÓN A NAVARRA DE LA DEUDA PÚBLICA ESTATAL

La segunda cuestión, como adelantamos, que, por razones de tiempo, no se abordó en la conferencia, fue la relativa al cómputo de la Deuda pública del Estado a la hora de determinar la aportación económica de Navarra. En efecto, el art. 54 del Convenio es muy claro cuando señala que se consideran en todo caso cargas no asumidas por la Comunidad Foral de Navarra *los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.* Lógicamente sobre estas y sobre aquellos habrá que imputar el 1,60% del PIB navarro (suponiendo que éste sea el porcentaje de imputación a manejar tras la reforma del Convenio de 2022). Parece, por la claridad del precepto, que no hay discusión en el hecho de que tanto los intereses como el capital (en resumen, lo que se conoce como servicio de la Deuda) forman parte de las cargas asumidas por el Estado y, al ser imposible su transferencia a la Comunidad Foral, es por lo que hay que llevar a cabo la imputación de esta sección de los Presupuestos Generales del Estado.

Sin embargo, el razonamiento jurídico, no obstante la claridad del precepto, puede ser cuestionado puesto que no tiene sentido que la Comunidad Foral de Navarra asuma el 1,6% de los intereses (sí del capital) de la Deuda pública estatal. En efecto, dada la regla de no afectación de los ingresos a los gastos públicos, va a resultar de todo punto imposible determinar qué gastos son financiados mediante Deuda pública, sea en el Estado sea en Navarra. La emisión de Deuda pública ha de provenir, necesariamente, de la existencia de un déficit público, sea primario, sea financiero. Pero, a su vez, hay que tener en cuenta que, frente a los tributos, la Deuda pública se caracteriza, en lo que ahora nos interesa, por dos notas básicas: a) es un ingreso que provoca un gasto público, representado básicamente por el pago de los intereses de las emisiones; b) es un ingreso no permanente puesto que sobre la Deuda pública pesa la obligación de devolución.

Pero resolver la cuestión en el sentido que afirma el Convenio no tiene sentido respecto de los intereses, que no deberían formar parte de las cargas generales no asumidas por Navarra, ya que ésta no decide, lógicamente, ni el déficit ni la Deuda públicos del Estado. Si bien es cierto que tampoco decide sobre defensa o asuntos exteriores y ello no le exime de la imputación del 1.6% de los créditos presupuestarios destinados a cubrir el gasto público en estas materias.

Si bien hay que tener presente a la hora de efectuar el correspondiente razonamiento que el art. 56.1.c) del Convenio (modificado tras la reforma de 2022, pero no en este punto) señala que, para calcular la aportación líquida, se restará por compensación *la parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado.* En una primera aproximación, se podría decir que estamos ante un juego de suma cero para Navarra, la cual, por un lado, carga, para determinar la aportación íntegra, con el servicio de la Deuda estatal, pero, por otro, ve disminuida esa aportación íntegra, para llegar a la aportación líquida –entre otras partidas– por el déficit imputable de los Presupuestos Generales del Estado.

No obstante, el Convenio no determina qué déficit de los Presupuestos Generales del Estado se ha de tener en cuenta, dentro de la dicotomía entre el déficit primario o no financiero (ingresos corrientes menos gastos corrientes) o el déficit financiero (computando las operaciones de Deuda pública). Y, para mayor complejidad, resulta difícil determinar cuál es el volumen de la sección de Deuda pública destinado al pago de intereses y a la devolución de capital, si bien esta distinción sería innecesaria a la luz del texto del vigente Convenio. Sin embargo, ello determina que Navarra imputa el 1.6% del servicio de la Deuda pública, calculando los intereses sobre Deuda renovada o que se renueve durante el ejercicio presupuestario, lo cual constituye un dislate puesto que la política de Deuda pública de las Cortes Generales y del gobierno de turno determina el volumen de endeudamiento autorizado. Por tanto, sería mejor (fallida la oportunidad perdida de la reforma de 2022), dedicar más empeño a negociar esta cuestión (la imputación del 1.6% de los intereses de la Deuda estatal) que tendría una indudable relevancia práctica para la Comunidad Foral. Sin embargo, de las actas de la Comisión Negociadora y de los acuerdos de la Comisión Coordinadora no se desprende que este asunto se haya tratado. Y, por cierto, se ha desaprovechado una oportunidad para regular la Comisión Negociadora, cuyas funciones no aparecen descritas en el Convenio, pero que, sin embargo, existe y adopta acuerdos vinculantes para las partes, sin que sea necesario alegar el art. 67.4 del Convenio (en la redacción dada por la reforma de 2015).

Es preocupante la cantidad de tics y aspectos pre-supuestos que tiene el Convenio, que llevan a una falta de transparencia, que debería corregirse, en materia de la fijación de la aportación líquida anual de Navarra. No olvidemos que en un Estado democrático la supremacía normativa corresponde al poder legislativo, mientras que en el caso del Convenio es el poder ejecutivo quien lleva las riendas de las relaciones financieras Estado-

Comunidad Foral de Navarra, sin que esta apreciación pueda verse empañada por el hecho de que los acuerdos de ambas Administraciones pasen por los respectivos Parlamentos, los cuales no tienen capacidad alguna para modificar una simple coma del acuerdo pactado. Y también es preocupante que sean los ejecutivos quienes se erijan en jueces de las materias sometidas o no a reserva de ley, por mucho que la Ley estatal que aprueba el Convenio, o su reforma, se dicte, lógicamente, por el órgano legislativo y por mucho que dicha Ley ratifique un acuerdo entre partes.

VI. EL DELITO FISCAL. EL DOMICILIO FISCAL

Hay otros aspectos, en la modificación de 2022, que resultan conflictivos, de igual manera que hay otros aspectos no modificados en 2022, que pueden resultar problemáticos. Ambos supuestos merecen un tratamiento por breve que sea.

Así, no sabemos cuál es el objetivo de la modificación del art. 42 del Convenio, referido al delito fiscal, y cuya pretensión es actualizar y mejorar la redacción del Convenio para adecuarla a la normativa vigente en el art. 305 del Código Penal, y la legislación tributaria que regula los procedimientos tributarios en los que se aprecien indicios de comisión de delito fiscal (algo que ya aparece regulado en los arts. 160 de la Ley Foral General Tributaria –LFGT– y en el art. 250 de la Ley General Tributaria –LGT–); una cosa es que el precepto del Convenio no se acomodare a la normativa penal y otra la extensión que se ha dado a la modificación, puesto que es innecesario reproducir lo dispuesto en el Código Penal, al constituir normativa básica del Estado no susceptible de regulación –en la parte delictiva material– por la Comunidad Foral de Navarra. La reforma del Código Penal, a la que parece dar respuesta la modificación que comentamos, se produjo con la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre y, por tanto, sorprende que no se aprovechara la reforma de 2015 del Convenio para introducir esta modificación, si se hubiera estimado oportuno en la reforma del Convenio de dicho año. Por otro lado, la LFGT ya recogía los aspectos procedimentales en el precitado art. 160 (este artículo fue añadido por Ley Foral 28/2016, de 28 de diciembre y en ese momento no se había modificado el Convenio) con lo que no se sabe muy bien que aporta, como novedad, en el ordenamiento convenido la mención al procedimiento en caso de delito fiscal, salvo la referencia a las compensaciones entrambas Administraciones en los supuestos en que así proceda (por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades o en el IVA en el caso de personas jurídicas o entidades que tributen conjuntamente a ambas Administraciones). En estos casos se produciría un problema consistente en determinar si hay uno o dos delitos fiscales (uno contra la Hacienda estatal y otro contra la Hacienda Foral) en caso de que la cantidad defraudada excediese, para cada acreedor, del límite cuantitativo de los 120.000 euros; igualmente se produciría el problema de determinar si hay o no delito fiscal cuando lo defraudado a cada una de las Administraciones no excede de dicha cantidad, pero la suma sí superase dicha cantidad. Y otro problema que se plantearía es cuando una de las dos Administraciones considera que existen indicios de delito fiscal, mientras que la otra no aprecia dicha circunstancia. Problemas que no son meras elucubraciones teóricas, sino que tienen una trascendencia práctica evidente.

Ciertamente, mantener la redacción del art. 42 del Convenio hubiera quedado obsoleto, pero ello no es óbice para redactar un artículo tan extenso que no aporta nada relevante al régimen procedimental del delito fiscal. Quizá lo que se pretenda sea reforzar la competencia navarra cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Foral o, dicho en otros términos, reforzar la competencia de los órganos de ésta para establecer un procedimiento similar al del Estado. Es, quizá, como si la propia Comunidad Foral no tuviera claro el soporte del art. 160 de la LFGT en el Convenio, cosa cierta dada la redacción todavía vigente y pendientes de la aprobación en Cortes de la reforma de 2022, y quisiera encontrar un título habilitante en el Convenio para afianzar el contenido de los procedimientos tributarios en materia de delito fiscal. Si ello fuera así y puesto que se copia el procedimiento estatal, hemos de compartir y trasladar al ámbito navarro todas las críticas que se formularon a la reforma de los arts. 250 y ss. de la LGT.

En un sentido inverso puesto que vamos a hablar de una norma no reformada, sorprende que no se haya modificado el art. 43 del Convenio en lo que se refiere a los cambios de domicilio fiscal cuyo objetivo sea lograr una menor tributación efectiva, estableciéndose una presunción, que juega en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio, en cuya virtud sí tendrían efectos dichos cambios de residencia cuando la nueva se mantuviese durante al menos tres años y se regulan, de forma pormenorizada los efectos fiscales que tiene que cumplir el

cambio de domicilio cuando no hayan transcurrido los citados tres años, efectos fiscales o requisitos en los que no vamos a entrar en una colaboración de esta naturaleza. Igualmente se establece una presunción *iuris tantum*, para las personas jurídicas (aquí la técnica es muy criticable porque si está pensando en el Impuesto sobre Sociedades hay que tener en cuenta que existen otros sujetos pasivos que no son personas jurídicas).

El precepto en cuestión no existía, con este contenido, en la primitiva redacción del Convenio y se establece, por primera vez, con la reforma operada en el entonces art. 38 del Convenio por la Ley 19/1998, de 15 de junio, si bien el ahora citado art. 43 (no en este punto) vuelve a ser modificado en la reforma de 2015. Su intrahistoria es peculiar porque aparece en nuestro ordenamiento en el art. 10. Tres.2 de la derogada Ley 14/1996, de 30 de diciembre por la que se regulaba la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común, se conserva en la ley de 2001 y se mantiene en el art. 28.4 de la vigente Ley de Cesión (Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

En el ámbito material, aparece, por ejemplo, en el art. 72.3 de la Ley 35/2006, del IRPF, al regular la residencia habitual en una Comunidad Autónoma y anteriormente, en el art. 59.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre de la derogada norma regula-dora del citado tributo.

De tal manera que su origen remoto se encuentra en la normativa sobre cesión de tributos a las Comunidades de régimen común, al igual que, desde 1998, en la normativa del IRPF.

La cuestión basilar, sobre la que nos hemos pronunciado en varias ocasiones, consiste en determinar si la norma en cuestión –con independencia de su finalidad que es evitar las domiciliaciones fiscales de conveniencia– vulnera o no el art.19 de la CE sobre libertad de elección de residencia en territorio español, así como determinar la influencia del art. 149.1.1.º de la CE en materia tributaria, cuando garantiza la igualdad de derechos y de deberes en todo el territorio español. El hecho de que el precepto constitucional se refiera a los españoles y no a los residentes en España abriría una discusión en la que no vamos a entrar. En suma, el problema radica en determinar si una norma antielusión puede vulnerar o modular un derecho constitucional y en este punto nos decantamos por una respuesta negativa, de forma tal que a un contribuyente no se le puede negar el cambio de domicilio, desde el primer día (no a partir del tercer año) aunque su propósito probado y/o declarado incluso sea lograr una menor tributación efectiva. Entender el art.149.1.1 de la CE en un sentido literal conlleva no reconocer que la residencia en una u otra Comunidad puede entrañar diferencias tributarias.

Por tanto, no puede compartirse la doctrina de la Dirección General de Tributos (2022) cuando señala que

> "En los supuestos en que el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma tenga por objeto lograr una menor tributación efectiva en el IRPF y, en virtud de lo previsto en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se estime que no se ha producido dicho cambio a efectos fiscales, el contribuyente deberá presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora".

Y no puede compartirse porque el contribuyente tiene derecho a elegir libremente su domicilio en territorio español, sin que ese derecho pueda verse restringido en el plano tributario, por normas como la contenida en el art. 43 del Convenio, cuyo origen conocemos. Es más abundante la jurisprudencia sobre cambio de domicilio desde España a otro país o territorio, pero no es tanta la recaída sobre el tema que nos ocupa. E, incluso, hay doctrina administrativa (Juntas Arbitrales) en materia de Haciendas forales (el art. 43 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico dice lo mismo), donde el cambio de domicilio es una de las fuentes principales del planteamiento de conflictos –positivos o negativos de competencia–, pero no siempre encontramos referencias a la aplicación del no cambio de residencia en los supuestos previstos en la normativa foral.

En todo caso, debe quedar claro que la normativa ordinaria del Convenio no constituye el instrumento adecuado para limitar derechos fundamentales y que la limitación del Convenio y de las leyes de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común, así como la propia legislación estatal del IRPF, puede ser tachada de contraria al texto constitucional. No se trata de que para cumplir un deber constitucional –el de contribuir– hayan de limitarse derechos constitucionales –el de residencia–.

Y conviene tener presente que, como hemos dicho, puede haber diferencias en los derechos y deberes entre

ciudadanos de las diferentes comunidades autónomas, siempre que esto no comporte discriminaciones –privilegios según el art. 138.2 de la CE– entre comunidades, y entre sus ciudadanos. Mientras esto no suceda no hay razón por la que tengan que gozar de los mismos derechos y de los mismos deberes todos los españoles. El principio de autonomía como principio estructural del Estado posibilita las diferencias que en este campo puede haber. La "igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales" del art. 149.1.1.º de la CE aparece como único elemento finalístico o ideológico del título competencial que justifica y ampara el ejercicio de la competencia estatal (STC 61/1997, de 20 de marzo).

VII. LOS ACUERDOS DE LA COMISIÓN COORDINADORA DE 2022

Cambiando de cuestión, la Comisión Coordinadora alcanzó un nuevo acuerdo, el 10 de junio de 2022 (lógicamente no pudimos por razones temporales examinarlo en la conferencia) por el cual, con efectos de 1 de enero de 2023, se armoniza el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, establecido en el Estado por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en puridad, son dos impuestos diferenciados, por un lado, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y, por otro, el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos).

Esta ley viene, en gran medida, a transponer Directivas comunitarias en materia de medio ambiente y los instrumentos precisos para el logro de sus fines, cuya enumeración se contiene en la Exposición de Motivos de la Ley; por otro lado, la norma estatal señala que este tipo de figura impositiva que recae sobre los residuos destinados al depósito o incineración está ya vigente en varias Comunidades Autónomas. Sin embargo, la falta de armonización en los elementos configuradores de los diver-sos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas comunidades autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea en materia medioambiental e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas. No vamos a entrar en las razones de la armonización interna dentro del territorio español, muy débiles en la Exposición de Motivos, ni se pretende *hic et nunc* hacer un estudio profundo del mismo, si bien los nuevos tributos estatales van ser impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (a todas y no sólo a las que tenían implantado un modelo similar que tributo, que desaparece como impuesto propio, de acuerdo con el art. 6 de la LOFCA, tal y como establece la Disposición Adicional Séptima de la Ley 7/2022).

Simplemente diremos que, en el caso de Navarra contaba con un tributo similar como es el impuesto sobre la eliminación en vertedero y la incineración de residuos, contenido en la Ley Foral 14/2018, de 18 de junio, de residuos y su fiscalidad, que quedará derogado y sustituido, por los tributos que ahora nos ocupan. Este tributo se estableció en base al art. 2.2 del Convenio, es decir como un tributo propio distinto de los convenidos (hasta que se apruebe, en 2022, el proyecto de ley de reforma del Convenio).

Por supuesto, los nuevos tributos se aplican en todo el territorio español 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*, conforme lo dispuesto en los arts. 69 y 85 de la norma estatal de 2022. Y el acuerdo de junio de 2022 no hace sino dar cumplimiento a la Disposición Transitoria Vigésimo Primera que señala que en el primer semestre desde su publicación en el BOE se reunirá la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra para acordar la correspondiente adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, a los impuestos creados por esta ley. Una vez rubricado el acuerdo de la Comisión Negociadora, esta armonización se deberá llevar al Parlamento de Navarra para su aprobación por mayoría absoluta, cosa que se produjo el 23 de junio de 2022, con el voto favorable de todos los grupos parlamentarios, excepto Navarra Suma. Además, el trámite necesario exige la aprobación de la Ley de modificación del Convenio Económico por las Cortes Generales. Y lo que se ha hecho es cumplir precisamente este trámite parlamentario si bien, para evitar dos votaciones en el Parlamento español, se acuerda que los nuevos impuestos ahora convenidos se incorporen al proyecto de ley ordinaria a remitir al Congreso, proyecto que recogería así en un único documento los dos acuerdos aprobados por el

Parlamento navarro en marzo y en junio de 2022. Conforme al acuerdo alcanzado entre las representaciones estatal y foral, la exacción del impuesto corresponderá a Navarra cuando radique en su territorio el vertedero o la instalación de incineración o coincineración en la que se entreguen los residuos gravados. De igual modo, Navarra aplicará la misma normativa sustantiva y formal que la establecida por el Estado, pudiendo incrementar los tipos de gravamen dentro de los límites vigentes en territorio común, e incorporará al Convenio como nuevo art. 40. Quater esta tributación.

No obstante, ya ha habido alguna incidencia de la Ley estatal en el ordenamiento navarro, ya que al modificar determinados aspectos de la Ley del IVA y dado que este es un tributo de normativa común, en el que Navarra ha de aplicar las mismas normas materiales que las vigentes en cada momento en territorio común, se ha hecho preciso aprobar el Decreto Foral Legislativo 3/2022, de 18 de mayo, de armonización tributaria por el que se modifica la Ley Foral del IVA. Como paréntesis hemos de señalar que la actuación de la Comunidad Foral ha sido correcta desde el punto de vista de su ordenamiento interno, ya que la citada norma encuentra su fundamento en el artículo 53.1 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente, aunque por razones que por su extensión no podemos reiterar aquí es preferible la utilización del Decreto-ley foral, sobre todo desde la introducción, en 2010, del art. 21 bis de la LORAFNA, que regula este instrumento con fuerza de ley. Sin embargo, no vamos a hacer cuestión de la validez de la vía elegida.

Lo que sí vamos a hacer es una valoración crítica del acuerdo (ya se suscitaron esas desavenencias por parte de algún miembro de la Comisión negociadora), porque la convención de los impuestos estatales conlleva la supresión del impuesto foral de 2018 –algo que es totalmente lógico–, pero no resulta tan lógico ni deviene en un aumento del autogobierno el hecho de que, a partir del 1 de enero de 2023, la Comunidad Foral tenga que aplicar las mismas normas materiales y formales que las vigentes en territorio común, porque ello viene a sintetizar la relativa vacuidad del art. 2.2 del Convenio, cuya utilización por parte de la Comunidad Foral o ha sido anulada por el TC (como vimos anteriormente) o, ahora, ha sido armonizada, con menoscabo del autogobierno que algunos sectores proclaman como bondad del acuerdo de la Comisión Negociadora ratificado por el Parlamento Foral. Lo único que gana Navarra es, por un lado, que podrá incrementar los tipos de gravamen dentro de los límites vigentes en territorio común y, por otro, que previene litigios con el Estado. Sin embargo, tenemos serias dudas que fuera necesaria la armonización, ya que ésta no deriva estrictamente del Derecho comunitario (donde los impuestos convenidos son meros instrumentos al servicio de la política de medio ambiente), ni del Derecho interno ya que ignoramos que principio de mercado quedase vulnerado por el mantenimiento del impuesto de 2018 o, alternativamente, convenir el tributo sin que ello lleve a cabo una minoración de las competencias de la Comunidad Foral.

Distinto es el caso de la convención del Impuesto sobre Transacciones Financieras y del Impuesto sobre Determinados Digitales (las conocidas como tasa Tobin y tasa Google, respectivamente), que se incorporan al Convenio como tributos convenidos, se establecen los puntos de conexión y se determina que, en ambos impuestos, Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Aquí la aplicación de una normativa similar a la estatal está justificada y no se trata, frente al supuesto anterior, del ejercicio de una potestad tributaria propia para aprobar tributos distintos de los convenidos.

Igualmente, se incorpora al Convenio (art. 31, quinquies) el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y condensados, de escasa trascendencia desde el punto de vista normativo, porque se aplican las mismas normas (tanto materiales como formales) vigentes en cada momento en territorio común. Se trata de un tributo medioambiental, establecido por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, y cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2016, cuyo art. 9.2 ya preveía la necesidad de su convención, a efectos de la exacción por la Comunidad Foral de Navarra. En todo caso, tiene una importancia más simbólica que real, dado que la definición de su hecho imponible no permite prever que se trate de un impuesto con elevado potencial recaudatorio.

Por último, se conviene la exacción del IVA correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales (nuevo art. 33.12 del Convenio). Se trata del nuevo régimen de IVA OSS (One-stop-shop) establecido por la Unión Europea, que se implantó en territorio común el 1 de julio de 2021. La nueva regulación reconoce la competencia de la

Comunidad Foral para la exacción y gestión (no para la regulación sustantiva, lógicamente) del IVA correspondiente a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios caracterizados por la tributación en destino e instrumentados mediante el mecanismo de ventanilla única.

En este sentido, y en el Estado, a partir del 1 de julio de 2021, la miniventanilla única se ampliará a todos los servicios prestados por un empresario o profesional a particulares consumidores finales que tengan lugar en Estados miembros donde no esté establecido el empresario o profesional, así como a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes. Por tanto, pasará a tener la denominación de “ventanilla única”.

La ventanilla única (OSS) está constituida, en puridad, por tres regímenes opcionales que simplifican las obligaciones formales en materia de IVA para los empresarios o profesionales que entregan bienes y/o prestan servicios a consumidores finales por toda la UE, ya que permite que los mismos no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado miembro de consumo, sino que podrán:

• registrarse a efectos de IVA electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios, que reúnan los requisitos, realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros Estados miembros;

• presentar una única declaración del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios.

Para ello, deberán expresamente registrarse en el régimen correspondiente.

Se trata de una convención adicional sobre un impuesto ya convenido pero que presenta, como especificidad, que se trata del gran impuesto armonizado a nivel europea, de tal manera que Navarra carece en este punto de competencias materiales para su regulación, debiendo aplicar en cada momento la legislación vigente en territorio común. En este sentido, la transposición de esta normativa se llevó a cabo por el Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, verdaderamente caótico por la cantidad de temas que aborda –tributarios o no– y por la extensión que ocupa (176 páginas). La única duda que nos asaltaría sería, vista la ausencia de Disposición Transitoria o Adicional que se refiera a la Comunidad Foral de Navarra y al régimen de Convenio, determinar si era precisa la convención o si, basándonos en el art. 32 de aquél, hubiera sido posible la transposición directa al ordenamiento navarro mediante, por ejemplo, un Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria. La respuesta es negativa porque faltan en el texto estatal los puntos de conexión y los criterios de atribución de potestades en materia de gestión, aspectos sin los cuales era imposible saber cuándo correspondía la exacción de estos regímenes a la Hacienda Foral.

Dentro de otras cuestiones, llama la atención la modificación de la Disposición Adicional segunda donde se elimina la referencia a la Comisión Coordinadora, ya que, según el acuerdo alcanzado con el Estado, la modificación de la cifra del umbral de operaciones precisa de modificación de norma legal del Convenio, algo que afecta al Impuesto sobre Sociedades, al IVA y a los tributos sobre el juego (en estos últimos aparece el volumen de operaciones, algo hasta entonces no previsto en el Convenio y que parece lógico). Y llama la cuestión por dos razones. En primer lugar, porque siendo esta la explicación ofrecida por la Comisión negociadora, en su documento de 16 de diciembre de 2021, no se compadece con el texto normativo propuesto y entregado a los miembros de la Comisión Coordinadora (aunque no la mencione sí hay una remisión al art. 67 del Convenio, donde se regulan las funciones de ésta). En segundo lugar, y esto es de mayor calado, llama la atención que el índice de imputación desaparezca del texto legal, para ser fijado por la Comisión Coordinadora, mientras que el umbral de operaciones exija una reforma del Convenio. En otros términos, para ser coherentes, tanto la fijación del volumen de operaciones para determinar en el Impuesto sobre Sociedades, en el IVA –y ahora también en los tributos sobre el juego– la competencia de una u otra Administración como el índice de imputación, que tiene más importancia si cabe, deberían ser objeto de modificación del Convenio, eliminando, por las razones que vimos, las potestades de la Comisión Coordinadora. La solución ofrecida por el Convenio es incoherente en el tratamiento de ambos problemas, desdibujando el papel del Parlamento Foral.