

MIKEL ARANBURU URTASUN

PROVINCIAS EXENTAS
Convenio-Concierto: identidad colectiva en la
Vasconia peninsular (1969 – 2005)

Serie Echegaray. Núm. 1

Director: José Manuel Castells Arteche



Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autnómico de Vasconia
Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeke Fundazioa

Donostia-San Sebastián, 2005

Director

José Manuel CASTELLS ARTECHE. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea. Donostia/San Sebastián.

Secretaria

Virginia TAMAYO SALABERRIA. Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea. Donostia/San Sebastián.

Secretario Técnico

Roldán JIMENO ARANGUREN. Universidad Pública de Navarra/Nafarroako Unibertsitate Publikoa.

FICHA BIBLIOGRÁFICA RECOMENDADA**ARANBURU URTASUN, Mikel**

Provincias exentas : Convenio-Concierto, identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005) / Mikel Aranburu Urtasun. – Donostia-San Sebastián : Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia = Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeo Fundazioa. 2005. – 312 p. ; 24 cm. – (Echegaray / José Manuel Castells Arteché ; 1)

D.L.: SS-1370/05. – ISBN: 84-609-7579-7

I. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia II. Título III. Serie 1. Hacienda local – Derecho – País Vasco 2. Derecho fiscal – País Vasco – Historia

351.713(460.15)

La correspondencia deberá dirigirse a la Secretaria de Redacción. La FEDHAV no se solidariza con las opiniones sostenidas por los autores de los textos originales publicados.

© Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia/Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeo Fundazioa. Creada por Orden de 20 de Noviembre de 2003 del Consejero de Justicia, Empleo y Seguridad Social del Gobierno Vasco e inscrita en el Registro de Fundaciones del País Vasco (*B.O.P.V.* N° 14, de 22 de enero de 2004, pp. 1265-1269, ambas inclusive). Ap. 1959. Donostia-San Sebastián 20080.

ISBN: 84-609-7579-7

Depósito legal: SS-1370/05

Portada: Paseo de Sarasate (Pamplona). Óleo sobre lienzo de José Miguel Aguirre Aristizábal (Estella, 1929-). 116x81 cm.

Fotocomposición: IPAR, S.L. Donostia-San Sebastián.

Imprime: Litografía Danona, MCCgraphics. Oiartzun (Gipuzkoa).

Diseño artístico de portada y contraportada: TEMPO. Juan Olazábal, N° 6. 20100 Errenteria (Gipuzkoa)

Distribuye: HERRO EDICIONES, S.L. Montorre kalea, N° 3. Pol. Ugaldeguren. Tef. 94/ 454.28.50;

Fax: 84/454.19.28. E-mail: administracion.herro@herrosi.com. 48160 Derio (Bizkaia).

Reservados todos los derechos. Ni la totalidad ni parte de esta publicación, incluido el diseño de cubierta, puede ser reproducida, almacenada o transmitida en manera alguna ni por ningún medio, ya sea eléctrico, químico, mecánico, óptico, de grabación o de fotocopia, sin la debida autorización por escrito del editor.

FEDHAV, en su deseo de mejorar sus publicaciones, agradecerá cualquier sugerencia que los lectores hagan por correo electrónico: fedhav@fedhav.org

INDICE

	<i>Págs.</i>
PRÓLOGO: Fernando de la Hucha Celador	7
PRESENTACIÓN	23
ABREVIATURAS	25
1. UN MODELO HISTÓRICO	27
2. UN MODELO CONVERGENTE	41
2.1. Los antecedentes próximos	41
2.1.1. El Convenio Económico de 1969	41
2.1.2. El Concierto Económico con Álava de 1976	43
2.2. El modelo vigente	45
2.2.1. El Concierto Económico de 1981	45
2.2.2. El Convenio Económico de 1990	47
3. UN MODELO ORGÁNICO	57
3.1. Las Comisiones Negociadora y Coordinadora del Convenio Económico y las Comisiones Mixta y de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico	57
3.2. La Junta Arbitral o las Juntas Arbitrales	62
3.3. Otros órganos del Concierto Económico	67
4. UN MODELO IMPERFECTO	71
4.1. La potestad tributaria y el poder de innovación	79
4.2. La Alta Inspección	86
4.3. La presión fiscal	87
4.4. El domicilio fiscal	96
5. ¿UN MODELO JUSTO?	103
6. UN MODELO CONTROVERTIDO	117
La peripecia del Convenio/Concierto en los tribunales de Justicia	139
7. CONCLUSIONES	147
ANEXO I: Las modificaciones (1993 – 2003)	153
ANEXO II: Textos comparados	205
ANEXO III: Notas sobre los ajustes de la recaudación por la imposición indirecta	291
BIBLIOGRAFÍA	307

PRÓLOGO

Aunque parezca fácil, no constituye tarea sencilla la realización de un Prólogo a una obra científica –y la que tiene el lector en sus manos lo es, pese a la controversia sobre el carácter científico de disciplinas sociales– y ello por un doble orden de razones; de un lado, por la tentación del prologuista de caer en la hagiografía o elogio desmesurado del autor del libro; de otro, por la tentación de sustituir los argumentos, críticas y conclusiones de la obra por la opinión personal del prologuista, de forma que éste se erige en protagonista –en ocasiones involuntario– cuando el prurito o el afán de ser el centro de atención desvirtúa completamente su trabajo. Una vía intermedia consiste en realizar unas reflexiones al hilo de un estudio cuyo prólogo se encomienda.

Conviene tener presente que un Prólogo no es una introducción, ni una recensión literaria, ni una crítica en revista especializada, de tal manera que si centramos el objeto del mismo desde una perspectiva semántica tal vez nos acercaremos a definir nuestra misión. Y dejando de lado las connotaciones literarias de la expresión (discurso previo a la recitación de poemas dramáticos o exordio en algunas novelas), el Diccionario de la Real Academia lo identifica, en su primera acepción, como *escrito antepuesto al cuerpo de la obra en un libro de cualquier clase*, definición cuya ambigüedad es, sin embargo, de suma utilidad.

El libro prologado ve la luz gracias, en primer lugar, al esfuerzo personal del autor pero, en segundo lugar, al benemérito esfuerzo de la Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia (topónimo donde desde consideraciones culturales y sin entrar en cuestiones políticas se incluye Navarra), dirigido por el profesor Gregorio MONREAL ZIA, Catedrático de Historia del Derecho de la Universidad Pública de Navarra y silente sugeridor de que quien suscribe asumiera la condición de prologuista. Conozco al profesor MONREAL desde hace más de veintiséis años, en concreto, cuando siendo senador en las Cortes Constituyentes (1977-1978) y el que suscribe alumno de primer curso de Derecho en la Universidad Complutense impartía (de ocho a nueve de la noche) la asignatura de Historia del Derecho. Después, siendo todavía estudiante, coincidí con él, el 15 de agosto de 1979 (si la memoria no me falla), en la conmemoración del 1200

aniversario de la batalla de Roncesvalles. Perdida la pista, el azar venturoso quiso que, tras haber sido Rector de la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, parlamentario foral, Viceconsejero de Educación del Gobierno Vasco, Presidente de Eusko Ikaskuntza/Sociedad de Estudios Vascos, etc., se incorporara a la todavía débil Universidad Pública de Navarra/Nafarroako Unibertsitate Publikoa cuando yo ocupaba el cargo de Vicerrector de Profesorado, algo que en una institución cainita como es la universitaria no resultó nada agradable al tener que superar presiones –que las hubo– para impedir su legítimo derecho a ser Catedrático en su tierra. No es momento ahora para resaltar las virtudes del profesor MONREAL pero sí para constatar el acierto en superar los obstáculos internos que hubimos de afrontar para su incorporación y el recelo que todavía suscita en sectores afortunadamente minoritarios.

En cambio, conozco menos a Mikel ARANBURU, quizá porque nuestro trabajo se desarrolla en ámbitos profesionales diferenciados (si tal se consideran la Administración pública y la enseñanza universitaria en el marco de la Hacienda pública) aunque exista una comunidad de pensamiento que, con divergencias mínimas, mantenemos. Defensor de los valores culturales representados por Eusko Ikaskuntza (institución de la que fue Vicepresidente por Navarra durante muchos años), alto –y leal– funcionario de la Hacienda Foral de Navarra, partícipe como técnico en muchas de las decisiones que orientan nuestro sistema tributario, pertenece a esa estirpe de personas inquietas por la defensa, estudio y conservación de instituciones que, como el Convenio y el Concierto, forman parte indisoluble de la comunidad nacional (concepto anfibológico, de relativa actualidad y cuyos orígenes, en términos de Derecho político y no de Historia del Derecho, hay que situarlos en la socialdemocracia austríaca de los años veinte del siglo XX). Pero, y esto es destacable, la defensa se hace desde posiciones científicas –compatibles o no– y no desde la visceralidad carente de argumentos que adorna en ocasiones la defensa de nuestras instituciones, donde el foralismo trasnochado (válido desde una perspectiva romántica) sustituye la defensa inteligente de los fueros. Agradezco a Mikel ARANBURU que me considere una voz *tan autorizada como independiente*; la última aseveración es posiblemente cierta en tanto que la primera puede ser exagerada. Y, por cierto, en algunas tierras y en algunos temas es peligroso ser independiente, aunque el peligro suele provenir de mediocres.

Llama la atención, en primer lugar, el manejo absolutamente pulcro y correcto de la lengua castellana (y no dudo que ello se trasladará en la traducción al euskara). Ponderar que alguien construya bien los discursos, razonamientos y que, valga la expresión, no patatee la gramática no es algo que debiera destacarse, pero sí observamos el empobrecimiento lingüístico en nuestros estudiantes, en nuestros políticos, en el lenguaje administrativo, en la vida cotidiana, etc., creo que es una virtud destacable. Y si, como señalara ORTEGA Y GASSET, la claridad es la cortesía del intelectual, no cabe duda que el libro de Mikel ARANBURU cumple con este axioma.

El libro ha de enjuiciarse, subjetivamente, en función de los destinatarios y objetivamente, en función de la metodología empleada. Los destinatarios son, según voluntad del autor, muy amplios (funcionarios, profesionales, periodistas) pero cobra especial relevancia su dedicación particular a la comunidad universitaria. Y esta especial relevancia debe destacarse para disipar un malentendido generalizado –sobre todo en las ciencias sociales y jurídicas– consistente en pretender que los universitarios son muy teóricos y que los técnicos son pragmáticos, de donde se coligen aseveraciones absurdas. A saber, y por sintetizar, que los libros escritos por universitarios son dogmáticos y teóricos, aunque tengan la superioridad marcada por la pátina de la pertenencia al estamento universitario (donde hay incompetentes notables como en todos los sectores de la vida) en tanto que los estudios de funcionarios (y también muchos universitarios lo son) carecen de bagaje dogmático y constituyen meras exégesis de normas jurídicas o de leyes económicas, salpimentadas con consideraciones sociológicas o políticas.

Desde el punto de vista objetivo, la metodología empleada es ecléctica, es decir, no se estudian el Convenio y el Concierto bajo parámetros jurídicos ni económicos de forma exclusiva, sino que se entremezclan, lo que constituye tarea harto arriesgada. Incluso el libro que nos honramos en prologar tiene trazos políticos (en el sentido cabal del término), sociológicos e incluso filosóficos, éticos o de Derecho natural (¿cuál es el modelo de financiación justo?). El Derecho, parafraseando a Walter BENJAMIN, es la expresión normativa de la clase dominante o, por mejor señalar, la violencia es la fuerza creadora del Derecho, de forma que la política –o la ideología dominante en cada época– sirve como sustrato para explicar el Derecho. De forma que, y esto es especialmente relevante en Derecho Tributario, no puede invocarse la técnica jurídica –aséptica e imparcial– para justificar decisiones normativas cuyo componente ideológico es innegable, aunque colegas míos de distinto pelaje y condición se empeñen en la asepsia quirúrgica del Derecho. ¿O acaso que subsistan el Concierto y el Convenio o que la tarifa del IRPF sea progresiva es una decisión jurídica? ¿No sería mejor quitarnos la careta y confesar que el Derecho es un instrumento al servicio de intereses políticos, sociales, etc. y que la Justicia no sustituye al Derecho ni éste es la expresión positiva de aquélla?

El libro se descompone en cuatro partes diferenciadas o en una parte diferenciada y tres anexos, aunque ninguno de ellos tenga una importancia menor, puesto que salvo el relativo a la comparación entre Concierto y Convenio (de carácter ilustrativo y pedagógico), los restantes implican una adopción de posiciones científicas harto interesantes. El estudio conjunto de Convenio y Concierto no viene sólo determinado por la común pertenencia de Euzkadi y Nafarroa al concepto de Euskalherria (originariamente cultural y posteriormente político) ni por la identidad sustantiva de ambos modelos, con las matizaciones que veremos, sino por el hecho destacado de la cada vez mayor proximidad jurídica entre ambos textos unido a dos hechos paradójicos: la lejanía, en el plano político, entre los postulados de

Euskadi y de Navarra y la absoluta incomunicación entre ambas normas. Como pueden parecer paradójicas y contradictorias estas afirmaciones, requieren una explicación breve. Sabido es que el primer Concierto con el País Vasco se suscribe en 1981, tomando como modelo el de Álava de 1976 y ello por imperativo del EAPV. En cambio, Navarra contaba con un Convenio (el de 1969) obsoleto en el momento de entrada en vigor de la Constitución de 1978. En tanto que el Convenio navarro no se actualizó hasta 1990 (con el lastre que supone el deber contenido en el art. 45 de la LORAFNA de respetar los principios básicos del Convenio precedente de 1969 –aprobado mediante Decreto-Ley en pleno Estado de excepción–), el Concierto de 1981 era más ajustado al nuevo sistema tributario derivado de las reformas tributarias de 1978 con singular incidencia en el ámbito de la imposición directa. De forma breve, sí cabe decir que hasta la reforma del Concierto en 1997, los territorios históricos del País Vasco gozaban de una menor autonomía tributaria que la correspondiente a la Comunidad Foral de Navarra a raíz del Convenio de 1990. A partir de la reforma del Concierto de 1997, se observa un fenómeno curioso en cuya virtud aquélla arrastra a la subsiguiente reforma del Convenio y lo mismo sucederá en los años 2002 (para el País Vasco) y 2003 (para Navarra). Moleste o no, Navarra ha ido a rebufo de las modificaciones del Concierto, hasta el punto de que ahora el Convenio se parece a aquél y no a la inversa. Pero junto a ello, Concierto y Convenio se integran en el ordenamiento estatal a través de leyes ordinarias, cuyo mayor defecto es que implican una incomunicación absoluta entre los cuatro territorios forales (o entre uno respecto de los tres restantes).

De forma sinóptica, el ordenamiento no regula las relaciones horizontales Navarra-País Vasco en materia tributaria, lo que plantea problemas tributarios de indudable calado; Navarra es territorio de régimen común desde el Concierto y a la inversa, el País Vasco tiene el mismo status bajo la perspectiva del Convenio. No hay una Junta Arbitral mixta (o tripartita con presencia del Estado) que resuelva los conflictos eventuales entre los territorios históricos (aunque esta expresión le parezca un neologismo a Mikel ARANBURU) del País Vasco y Navarra.

La aproximación formal y material entre el Concierto y el Convenio (con paciencia, expuesta por el autor en el Anexo II de su monografía) no debe hacernos olvidar que las competencias tributarias normativas se han ejercido de forma asimétrica. Centrándonos en los tributos donde dichas competencias son plenas (es decir, existe un verdadero derecho a inventar impuestos, por citar las construcciones de la Escuela de Derecho Tributario alemán de los años treinta del siglo pasado, y en particular las doctrinas de Albert HENSEL y de NAWIASKY) se observa que Navarra ha practicado un peligroso mimetismo con las reformas estatales, en tanto que los territorios históricos han exprimido al máximo las posibilidades brindadas por el Concierto (desde 1981 en el IS y desde 1997 en el IRPF). Y no sólo eso, sino que en determinados años, la presión fiscal individual en el IRPF era superior en Navarra a la existente no sólo en el País Vasco sino también en territorio

común, al menos para determinados tramos de renta. Y en el ámbito del IS, conviene destacar que muchas reformas introducidas por la Comunidad Foral e incluso por la legislación estatal fueron gestadas por iniciativas de los territorios históricos. Y sorprende, aunque ello implica adentrarse en terrenos pantanosos, que el Estado y algunas Comunidades Autónomas limítrofes hayan optado por recurrir sistemáticamente normas de los territorios históricos del País Vasco y no hayan hecho lo mismo con normas tributarias de la Comunidad Foral cuya identidad era manifiesta; el hecho de que en el primer caso su naturaleza jurídica permita el recurso fácil al procedimiento contencioso, mientras que en el segundo habría que acudir al recurso de inconstitucionalidad no empece esta afirmación de sorpresa.

Decíamos que un Prólogo no debe constituir panegírico exacerbado ni crítica destructiva y mucho menos debe el prologuista suplir la opinión del autor de la obra con opiniones personales no fundadas. No obstante, estamos plenamente de acuerdo con el autor en el carácter escasamente democrático del procedimiento de aprobación y modificación del Convenio y del Concierto donde los respectivos Parlamentos (incluido el estatal) juegan un papel de mera comparsa ratificadora de los acuerdos suscritos por los poderes ejecutivos sin posibilidad de enmienda alguna (sólo cabe aprobar o rechazar en bloque el pacto financiero, ya que se trata de proyectos de ley de artículo único, donde el texto del Concierto y/o del Convenio figuran como Anexo). No se pierda el lector las posiciones del diputado SOLCHAGA a la hora de debatir el Concierto y las del Ministro SOLCHAGA a la hora de imponer el procedimiento de aprobación del Convenio de 1990.

Y, desde luego, el déficit democrático no cabe cimentarlo en el carácter paccionado de ambas normas, por dos razones, una histórica y otra jurídica. Las leyes de 1839 y de 1841 no fueron normas pactadas sino leyes ordinarias tramitadas por el Gobierno central (con inclusión de enmiendas sobre el proyecto de ley). Por otro lado, la categoría de leyes paccionadas es inexistente en nuestro ordenamiento (en los momentos actuales y bajo la vigencia del Estatuto Real de 1834); lo más que puede predicarse es que se trata de leyes con un procedimiento especial de tramitación, tan especial que, a nuestro juicio, vulnera valores democráticos esenciales como la presencia activa de los Parlamentos. La foralidad debe ser dinámica y no estática, acomodarse a las evoluciones de los sistemas políticos porque sólo esta evolución será garantía de su pervivencia. El anclaje en el siglo XIX (con argumentos además discutibles) no es, desde luego, el mejor camino, aunque sí el seguido por algunos foralistas antidemócratas, conjunción de valores que aún pervive.

En cambio, requiere muchos matices la afirmación de que el sistema LOFCA (Comunidades de régimen común) se aproxima al modelo foral, porque éste sigue siendo un modelo de separación y el sistema LOFCA un modelo de unión con correcciones. Todavía hoy el modelo financiero (no el tributario) de Navarra y el País Vasco se asemeja al propio de un Estado federal, en tanto que el modelo LOFCA, pese a las modificaciones de 1996 y de 2001, es típico de un Estado descentra-

lizado. A su vez, e internamente, hay diferencias político-financieras en el modelo del Convenio y en el del Concierto, derivadas de la diferente estructura política del País Vasco y de Navarra. En efecto, resulta una falacia hablar de un Concierto con el País Vasco cuando los titulares de los derechos históricos amparados por la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 son los territorios forales (las tres Diputaciones que conforman la Comunidad Autónoma) y, por tanto y por comodidad, se habla de un Concierto con un ente contingente (la Comunidad Autónoma) que actúa como agente mediador de los tres subConciertos que en realidad existen y que se unifican en el art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Como señalé en 1994 en mi Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, la Comunidad Autónoma Vasca posee menos competencias tributarias que sus homónimas de régimen común y su sistema de financiación es propio de una entidad confederal (es decir, se aproxima más al modelo suizo que al modelo alemán) puesto que un porcentaje de entre el 80% y el 90% de sus ingresos procede de aportaciones de los territorios históricos, verdaderos titulares de las competencias normativas y recaudatorias. Las competencias tributarias de las Diputaciones forales frente a la exigüidad de competencias de la Comunidad Autónoma Vasca constituye la etiología de la división entre foralistas y autonomistas que culminó en 1986 con la sustitución del Lehendakari GARAIKOETXEA y con la escisión del PNV, aunque no fuera la única causa. Y desde luego carece de sentido contraponer el sistema financiero del País Vasco (como Comunidad Autónoma) con el de Navarra (como Comunidad Foral), ya que la única contraposición válida sería entre los cuatro territorios forales o entre tres más uno, teniendo en cuenta la opción seguida respecto del País Vasco.

Y ahora que otras Comunidades Autónomas, en pleno proceso de reforma estatutaria, albergan la esperanza de conseguir un sistema de financiación similar al foral, hemos de hacer alguna observación. De un lado, que la consecución de este objetivo exigiría una reforma constitucional (no basta una interpretación extensiva de la misma) y el avance hacia un Estado plurinacional federal o confederal. De otro, que las propuestas catalanas, de actualidad en el momento de redacción de este prólogo, superan con mucho el sistema de Concierto o de Convenio, aunque digan inspirarse en el mismo; se trata de un exordio que, empero, nos alejaría del objeto de nuestro Prólogo.

Que, como afirma el autor, Convenio y Concierto supongan un prototipo de descentralización fiscal de difícil encaje en las figuras comunes del federalismo fiscal no es algo fácil de determinar. Los sistemas de financiación son instrumentales respecto de los modelos políticos normalmente plasmados en las Constituciones. Y en la Constitución de 1978 existe una asimetría profunda entre modelo financiero y modelo político. La fórmula del Estado autonómico (a medio camino entre el Estado integral de la II República y el Estado regional de la Constitución italiana) corre el riesgo de hacer aguas por todas partes y, especialmente, por el plano de

la financiación y de las sucesivas reformas del modelo de régimen común. El modelo político originario (nacionalidades y regiones) cayó con el plebiscito andaluz sobre su Estatuto de Autonomía. Ahora corremos el riesgo de enzarzarnos en una discusión semántica sobre conceptos tales como nación, comunidad nacional, comunidad autónoma y región, aunque estos dos últimos vayan en franco retroceso. En todo ello subyace una cuestión financiera que de instrumental se ha transformado en sustantiva, obviando que el modelo político determina el modelo financiero y no a la inversa.

Regresando a las afirmaciones de ARANBURU, creemos que el modelo de Concierto/Convenio supone un incómodo forúnculo federal en una estructura descentralizada (no federal) de modelo de Estado. Suponiendo, como hacen algunas Comunidades de régimen común, que el modelo foral es más beneficioso para el ejercicio de su autonomía (axioma cuya demostración empírica es más que dudosa, de igual manera que es discutible que el modelo foral respete igual la solidaridad interterritorial que el modelo de régimen común o que ambos conduzcan a resultados equivalentes), la conclusión es obvia: demandemos regímenes financieros similares a los forales y lograremos un mayor grado de autonomía. Ocurre, empero, que estas demandas obvian la realidad económica del País Vasco y de Navarra, cuya renta per cápita se encuentra por encima de la media nacional, de forma que paradójicamente la extensión del mecanismo de cupo o de aportación financiera a todas las Comunidades Autónomas podría, amén de las objeciones constitucionales, conducir a resultados desastrosos desde el plano de la financiación y de la suficiencia de recursos. Y conviene resaltar que el déficit (sanitario, de infraestructuras, etc.) de Cataluña –como punta de lanza de este movimiento– no deriva sólo de la insuficiencia del sistema de financiación sino de la asunción de competencias con un nivel de gasto superior a la media nacional, algo que sufrió Navarra a partir de 1990 con la asunción de competencias en materia de educación y sanidad que determinaron una explosión de deuda pública necesaria para atajar el déficit. Ello nos llevaría a recordar viejas afirmaciones nuestras sobre la defectuosa negociación del Convenio de 1990, referidas no a la asunción de competencias tributarias sino a la determinación de la aportación de Navarra y en especial a la determinación del gasto sanitario y educativo y su incidencia en el cupo navarro.

Sitúa el autor el inicio de la convergencia entre Convenio y Concierto en el Decreto-Ley de 1969 o, por mejor decir, considera que éste inspiró el Concierto de 1981, para a continuación efectuar una comparación entre los mecanismos aprobatorios de éste y del Convenio de 1990. Creo, sin embargo, que la convergencia se produce a la inversa y que el Convenio de 1990 se inspira en el Concierto de 1981 y no en el Decreto-Ley de 1969, pero se trata de apreciaciones que no empecen el fondo de coincidencia con las tesis del autor. Mucho interés tiene, por venir de una persona que vivió desde dentro el proceso, las explicaciones sobre el incomprensible retraso de Navarra en actualizar el Convenio de 1969 desde su acceso a la con-

dición de Comunidad Foral en 1982, habiendo de tener en cuenta que el titular subjetivo de los derechos históricos anudados al Convenio no es la Comunidad Foral sino Navarra y ello porque la Comunidad es un ente contingente cuya desaparición o integración en otra Comunidad Autónoma no supondría la desaparición del Convenio.

Sin ánimo de polemizar –y no precisamente con el autor– Navarra no es una Comunidad Foral sino un territorio foral que en 1982 se constituyó en Comunidad Autónoma, con las mismas competencias que las de régimen común; el plus diferencial navarro viene determinado por su condición inmutable de territorio foral, de tal manera que, como se ha dicho con acierto, la LORAFNA –que no deja de ser un Estatuto de Autonomía– operó una simbiosis entre las competencias históricas de Navarra como territorio foral (reconocidas por la Disposición Adicional Primera de la CE) y las competencias autonómicas derivadas de su constitución en Comunidad Autónoma. Estas últimas se perderían en el caso de integración en otra Comunidad Autónoma diferenciada, tal y como prevé la Disposición Transitoria 4ª de la Constitución (que algunas irritaciones provoca, cuando no se ha aplicado nunca), mientras que se mantendrían las derivadas de su condición de territorio foral que son intransferibles a otro ente superior, lo que de *lege ferenda* plantearía problemas de difícil solución en el hipotético supuesto de una integración en otra Comunidad.

La confusión entre Navarra y la Comunidad Foral de Navarra es patente en el Convenio de 1990 donde se utilizan indistintamente ambos términos como si fueran sinónimos desde el punto de vista competencial, lo cual no es exactamente cierto y una buena prueba de ello son los problemas que suscita la mixtificación a la hora de determinar las competencias de las Haciendas locales navarras y el hecho de que los municipios y concejos navarros disfruten, en materia tributaria, de una menor autonomía que sus homónimos de régimen común, con posible vulneración del art. 46.3 de la LORAFNA.

Evidentemente no podemos sino compartir la tesis del autor sobre la necesidad urgente de contar con una Junta Arbitral y/o con un órgano de coordinación que dirima los conflictos (puntos de conexión, residencia, domicilio fiscal, etc.) entre las cinco Haciendas implicadas en estas cuestiones, a saber, los cuatro territorios forales y el Estado. El único punto de eventual disenso vendría determinado por la participación o no en estos órganos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como tal, teniendo en cuenta su carencia de competencias tributarias que puedan entrar en conflicto con las de Navarra o con las del Estado.

En el capítulo 4 se adentra el autor en una consideración filosófica de imposible resolución, consistente en determinar si el modelo de financiación foral es imperfecto o no. Evidentemente, ello exigiría determinar qué modelo alcanza las cotas de perfección deseables y efectuar la oportuna comparación. Pero, desgraciadamente, modelos perfectos sólo existen en el plano teórico y, por ende, cualquier

modelo aplicativo adolecerá de defectos y de virtudes. En este punto, caben varias opciones, todas ellas legítimas. Por un lado, habrá quien ponga el acento en el poder tributario propio –concepto polisémico–, porque se descompone en poder normativo (a nuestro juicio, el principal), poder de gestionar los impuestos (¿para qué quieren algunas autonomías Agencias Tributarias propias o consorciadas con la estatal si su capacidad normativa está limitada por normas estatales?) y poder recaudatorio. Por otro, habrá quien incida en la autonomía de gasto, entendida en un doble sentido: poder de decisión sobre la política presupuestaria y autonomía financiera o suficiencia para la cobertura del gasto público libremente decidido en el ámbito de sus competencias. Y en este punto, habrá quien piense que cualquiera de los dos modelos es válido y depende dónde se ponga el énfasis.

Dicho en términos muy simples, habrá autonomías que prefieran carecer de poder tributario sustantivo a cambio de que su gasto público sea libremente decidido por ellas y cuenten con medios necesarios para su financiación (fundada en transferencias del Estado central), mientras que otras prefieran lo contrario. Ciertamente el modelo más recomendable sería el que combinara ambas cuestiones, sobre todo porque la política de gasto no dependería de transferencias o cesiones tributarias que colocan al Estado como tutelador financiero de competencias estatutarias, puesto que sin autonomía financiera no hay autonomía política.

Con buen criterio, ARANBURU indica que la autonomía tributaria constituye el emblema del modelo foral pero, a continuación, añade que esa autonomía es más reducida en la práctica que lo que cabría deducir. En efecto, la autonomía normativa (no la gestora o recaudatoria, cuya importancia es menor) se ciñe tanto en el Convenio como en el Concierto a la imposición directa, puesto que es prácticamente inexistente en la imposición indirecta, sea por razones externas (armonización fiscal del IVA y de los Impuestos especiales de fabricación) sea por razones internas (derivadas de los criterios armonizadores impuestos por el Estado en el Concierto y en el Convenio). ¿Para qué quiere Navarra tener una Ley Foral del IVA o de los Impuestos Especiales si por ministerio del Convenio ha de aplicar las mismas normas sustantivas vigentes en territorio común? ¿Qué competencias tiene en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes a la vista del Convenio, aunque se vendiera como gran éxito negociador la concertación de este impuesto? Y estos dardos son predicables respecto de los territorios históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Pero, al menos en el caso de Navarra, lo dramático no es que su poder tributario normativo sea, en la mayoría de los impuestos convenidos, formal y no material o sustantivo, puesto que esta situación es predicable de los territorios históricos del ente autonómico vasco. La tristeza es que desde 1998 se venga en la Comunidad Foral haciendo un seguidismo mimético de la normativa estatal en tributos como el IRPF –emblemático a la hora de definir la orientación de un sistema tributario–. ¿Carecemos de inventiva para proponer un modelo foral de IRPF dis-

tinto del estatal, que cumpla mejor los objetivos de progresividad, que encaje en los parámetros del art. 31 de la Constitución y que, al tiempo, constituya un instrumento de redistribución de la renta? ¿Las plusvalías a medio y largo plazo han de tributar al 15% porque así lo establezca el Estado? ¿Es mejor el mínimo familiar –que limita la progresividad– que las deducciones en cuota, como existían anteriormente? ¿El Convenio prohíbe acaso subjetivizar el impuesto de forma distinta a la estatal o contravendría, quizá, algún principio constitucional?

Aunque la frase pueda constituir un apotegma, peor que carecer de competencias tributarias normativas es tenerlas y no ejercitarlas. Desde luego, la frase *que inventen ellos* conserva larga vigencia.

Y también se pone el dedo en la llaga por el autor cuando se señala el particular mecanismo de adaptación a la normativa estatal en caso de impuestos instantáneos como el IVA y los impuestos especiales. En efecto, los Decretos Forales provisionales navarros, que modifican normas legales son inconstitucionales, porque la habilitación al Gobierno de Navarra no se contiene en la LORAFNA sino en la LFGT o en la reciente Ley 14/2004, del Gobierno de Navarra y de su Presidente. Y, aunque con ingenio, se les denomine Decretos forales legislativos de armonización tributaria (lo importante no es el significado de las palabras, sino saber quien manda, como señala Lewis CARROLL en *Alicia en el País de las Maravillas*), no son sino Decretos-Leyes forales, cuya habilitación –en cuanto supone una distorsión de la normal distribución competencial entre el Ejecutivo y el Legislativo– debería contenerse en la LORAFNA y no en leyes infraordenadas a ésta. Incluso en aras de la economía legislativa podría suprimirse la transcripción de la normativa estatal, señalando el carácter supletorio de ésta, con lo que ahorraríamos un gasto importante, ya que sería innecesario que el Parlamento Foral controlase el subproducto legislativo (¿por cierto, qué control va a hacer, sino asentir en que el Gobierno ha copiado bien la Ley de Presupuestos Generales del Estado donde se contienen las modificaciones?).

Es una lástima (aunque se comprende en una obra de estas características) no haber profundizado más en la incidencia del Derecho Comunitario en el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales, con especial relevancia en el Impuesto sobre Sociedades y teniendo en cuenta los recientes pronunciamientos sobre la equiparación de determinadas medidas fiscales al concepto de ayuda de Estado. A nuestro juicio, la defensa de los intereses de las Haciendas vascas no fue todo lo acertada que sería deseable, sobre todo en el caso de Álava; pero de ahí no cabe deducir que cualquier regulación diferenciada de la estatal (en ausencia de directivas armonizadoras en el IS, reducidas a la existente sobre matrices y filiales, sobre operaciones de reestructuración empresarial –ambas de 1990– y la más reciente de 2004 sobre licencias, royalties y cánones) supone su equiparación con el concepto de ayudas de Estado, ampliamente manejado por el Tribunal de Luxemburgo para llevar a cabo, como acertadamente se ha dicho, una segunda armoniza-

ción o una armonización silenciosa. En cualquier caso, apuntados quedan los peligros que se ciernen sobre la autonomía de los sistemas tributarios –estatal y forales– si se avanza, cosa que dudamos, en la armonización stricto sensu (no jurisprudencial) del Impuesto sobre Sociedades.

Dedica el autor un largo epígrafe al espinoso problema de la presión fiscal efectiva global, con un fuerte componente económico, aunque aparezca juridificado como criterio armonizador. Realmente el criterio es ininteligible teniendo en cuenta los distintos modelos a través de los cuales medir dicha presión; resulta un criterio tan polémico como el más reciente de publicar (o amenazar con publicar) las famosas balanzas fiscales para demostrar que los sistemas de Convenio/Concierto determinan una riqueza para las Haciendas forales superior a la existente en Comunidades de régimen común.

Sobre la justicia o injusticia del modelo, el autor aporta datos y estudios econométricos abundantes y precisos, consecuencia de su posición privilegiada en el acceso a los mismos. Resulta evidente que la fosilización de los índices de imputación (6,24% para el País Vasco y 1,60% para Navarra) responden a criterios políticos y no económicos, con lo que lo primero que habría que abordar (beneficie o perjudique al Estado o a los territorios forales) es la correcta medición de esos índices, porque su pervivencia lastra ab initio cualquier intento de comparación. Y si, como pretenden algunas Comunidades Autónomas de régimen común, introdujéramos el factor población, los resultados variarían notablemente.

Interesantes son las observaciones –en algún caso apostilladas por el autor– efectuadas por los representantes políticos de las Comunidades de régimen común y por los parlamentarios forales navarros y autonómicos vascos que, entresacadas de los Diarios de sesiones, muestran, las más de las veces, un desconocimiento profundo del sistema. Desde territorio común se ve el sistema como un privilegio insostenible (opinión que arranca desde el siglo XIX) mientras que desde los territorios forales se contempla como expresión emblemática de su hecho diferencial. Privilegio sería si los contribuyentes navarros tuviéramos una menor carga tributaria (cosa que en el IRPF, no es cierta para la mayoría de las rentas) que nuestros homónimos de territorio común o si se no contribuyera a financiar la solidaridad interterritorial y a sufragar decisiones de gasto público realizadas unilateralmente por el Estado con las cuales se puede discrepar legítimamente pero que se abonan, en una parte, con fondos forales. Expresión de autogobierno emblemática –más que el Fuero Nuevo o el Derecho Civil Foral de algunos territorios de Euzkadi– lo constituyen el Convenio y el Concierto, habiendo de tener presente –y me adentro en terrenos donde el profesor Gregorio MONREAL ZIA es más experto que yo– que la unificación y centralización iniciada por Felipe V y los subsiguientes Decretos de Nueva Planta buscaban sólo (y no es poco) eliminar el Derecho público de los viejos Reinos, en tanto que la pervivencia del Derecho privado no importaba tanto, porque no atentaba contra el proceso uniformizador. Y reflexió-

nese sobre el hecho de que el único Derecho público subsistente es el anudado a la concertación o convenimiento de los tributos en los territorios forales, que constituye un islote que molestará mientras no se cambie el modelo de Estado –y ese cambio no lo llevó a cabo la Constitución de 1978–.

La primera parte de la obra se cierra con un examen de la litigiosidad y las peripecias judiciales –estatales y comunitarias– de las decisiones tributarias adoptadas por los territorios forales. Suscribimos completamente las afirmaciones del autor en el sentido de que la litigiosidad ha tenido un componente político y no jurídico, siendo difícilmente explicable que normas materialmente idénticas adoptadas por los territorios históricos y por el Parlamento de Navarra hayan seguido un camino distinto en su contestación judicial por parte del Estado o por parte de algunas Comunidades Autónomas limítrofes que han actuado como verdadero tapado de aquél. A ello hay que añadir que difícilmente se puede confiar la defensa del Convenio/Concierto en las instancias europeas cuando el sujeto de Derecho Internacional es el propio Estado y éste directa o indirectamente combate en el ámbito interno decisiones tributarias que, teóricamente, tiene que defender en Bruselas o en Estrasburgo. Salvando las distancias, es algo así como si un presunto implicado contrata como abogado al fiscal del caso. La diferente litigiosidad (cuatro recursos contra Navarra frente a ochenta contra los territorios históricos del País Vasco, siguiendo los datos numéricos del autor) no se explica sólo por la mayor facilidad procesal derivada de la diferente naturaleza de las normas forales navarras y vascas. Ciertamente, la legitimación y postulación para impugnar leyes forales ante el Tribunal Constitucional es más estricta que la exigida en el procedimiento contencioso-administrativo ordinario para impugnar las normas forales de los territorios históricos. El rango normativo de éstas, pese a la alambicada expresión de la denominada *Ley de Territorios Históricos*, se ha situado en el plano reglamentario, en una lectura muy estricta de la Constitución, ya que abonaría la tesis, oriunda del Derecho Público alemán, de la existencia de normas constitucionales inconstitucionales en nuestro ordenamiento.

En efecto, falta un estudio serio sobre la influencia de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 en el sistema de fuentes del Derecho (en cambio son abrumadores los estudios sobre la influencia de dicha disposición en la determinación de las competencias –tributarias o no– de los territorios forales). El esquema (iniciado por Tomás-Ramón FERNÁNDEZ) es muy simple: si la Constitución sólo reconoce potestad legislativa al Estado y a las Comunidades Autónomas, los territorios históricos sólo pueden dictar normas reglamentarias, residenciabiles, por tanto, en sede contenciosa, de cara a su eventual enjuiciamiento. Pero esta conclusión se compadece mal con la facultad para establecer tributos que les reconoce la Carta Magna y el Estatuto de Gernika, sobre todo teniendo en cuenta que el art. 31.3 de la primera exige norma legal para su establecimiento. De forma que para resolver un problema adjetivo (procesal) nos encontramos un problema sustantivo

(de fuentes del Derecho), puesto que la conclusión obvia sería que los territorios históricos del País Vasco incumplen el deber de que los tributos se establezcan mediante ley. Y ello es trascendente también en otros ámbitos distintos del tributario donde las exigencias del principio de reserva de ley tienen un carácter absoluto, como por ejemplo, en materia penal, puesto que la integración de normas penales en blanco (por ejemplo, la tipificadora del delito fiscal en el art. 305 del CP) habrá de hacerse, en el caso de los territorios históricos, mediante normas reglamentarias.

Para salvar la contradicción, algunos administrativistas y algún tributarista invocan el concepto taumatúrgico de costumbre constitucional, de forma que el art. 31.3 de la Constitución no se aplica para las normas tributarias de los territorios históricos (ni para Navarra si no se hubiera constituido en Comunidad Foral) por costumbre. El dilema es más fácil de resolver en términos jurídicos mediante una interpretación sistemática del texto constitucional; las normas tributarias de los territorios históricos son materialmente legales y formalmente administrativas. Materialmente porque regulan cuestiones sujetas al principio de reserva de ley; formalmente porque la propia Constitución niega potestad legislativa a los territorios históricos.

Si se acepta esta conclusión, no habría objeción procesal –previa modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa– para residenciar la impugnación de las normas tributarias de los territorios históricos en el TC, sustrayendo los litigios a la jurisdicción contenciosa. Algunos puristas opinan que, para ello, sería menester reformar la Constitución, pero creemos que ello no es necesario dado el carácter flexible de la misma en este punto.

Lo cual no significa que, de afrontarse la reforma de estas dos leyes, se observase una reducción de la litigiosidad con el País Vasco, porque el problema, pese a quien pese, no es procesal o jurídico, sino político. Y la decisión de interponer recurso de inconstitucionalidad es una decisión política que, evidentemente, ha de tener un sustrato jurídico, pero las decisiones políticas tienen un coste muy superior al de decisiones inferiores donde se insta al Abogado del Estado para que interponga recurso contencioso.

De forma sinóptica, Mikel ARANBURU expone un conjunto de conclusiones con las cuales estamos sustancialmente de acuerdo, al menos en las que pueden ofrecer un mayor grado de polémica. Así, no cabe sino suscribir su afirmación de que Convenio y Concierto son modelos difícilmente casables con la transparencia propia de un sistema democrático, donde se expulsa a los órganos parlamentarios de la tramitación, negociación y –casi– de la aprobación.

De igual manera debe destacarse el escaso conocimiento que los contribuyentes tienen del Concierto o del Convenio, en la medida en que, aparentemente, no contiene normas que les sean de directa aplicación. Las discusiones sobre ambas normas son siempre interadministrativas sin que el ciudadano de a pie conozca los entresijos de las posturas en ocasiones dispares. ¿Algún ciudadano normal conoce

el motivo de la discrepancia sobre la financiación de la Ertzaintza o el déficit sanitario del País Vasco y los descuentos unilaterales y recíprocos de 30 millones de euros que vienen haciendo el Gobierno Vasco y el Estado desde hace dos años? Seguramente casi todos los ciudadanos navarros conocen de oídas la famosa Gama-zada y el monumento a los Fueros, pero son muy pocos los que conocen que el estallido estaba larvado desde 1876 (antes del Convenio Tejada-Valdosera de 1877) y que se relacionaba con la exacción de la Contribución Territorial.

Y desde luego, suscribimos sin ambages que los territorios forales habrán de superar los recelos de otras Comunidades y de las instancias europeas hacia la existencia de sistemas tributarios propios que garantizan la equidad, la solidaridad y los principios de libertad de establecimiento, de circulación de personas y de mercancías y de capitales y cuya pervivencia es plenamente compatible con el espacio europeo. Y, añadiríamos algo más, y es que conviene también huir del victimismo y pensar que los pronunciamientos judiciales sobre normas concretas no tienen porqué suponer un ataque al modelo, sino simplemente un juicio negativo sobre la aplicación concreta del modelo en algún impuesto específico.

Por razones de espacio y de cortesía para con el autor no vamos a realizar reflexión alguna sobre el contenido de los Anexos, cuya lectura no obstante recomendamos vivamente, porque su carácter en ocasiones informativo se ve acompañado de consideraciones interesantes. Ciertamente costará a quien ignore fundamentos económicos entender las críticas al modelo de ajuste de la imposición indirecta, pero creo que son fundamentales para explicar algunos de los agujeros del sistema imperfecto de Convenio. Más claro para el jurista puede resultar la crónica de las modificaciones llevadas a cabo entre 1993 y 2003, donde resulta meridianamente contrastada la tesis liminar del seguidismo mimético del Convenio respecto del Concierto y aun cuando el autor no ha querido profundizar en aspectos concretos, sí hay cuestiones subyacentes, alguna de las cuales me permito destacar. Cuando en 1998 se reformó el Convenio, se tomó como modelo indubitado la reforma del Concierto operada en 1997 (o quizá fuera Madrid quien pusiera sobre la mesa ante los negociadores navarros el acuerdo suscrito con el Gobierno vasco, fruto del apoyo del PNV a la investidura de Aznar). Pues bien, el Gobierno vasco había logrado la concertación de los impuestos especiales, de entre los cuales tenía una importancia decisiva en términos de recaudación el Impuesto sobre Hidrocarburos y más para Bizkaia, donde se encuentra una refinería importante como es PETRONOR. Hasta donde alcanza mi conocimiento del sector, creo que no hay refinerías en Navarra, de forma que el convenimiento del citado tributo supuso un gran triunfo para la Comunidad en términos de fuero pero el huevo no tenía yema (ni clara, sólo cáscara).

Y dado que no quiero privar al lector del placer de enfrascarse en el libro concluyo aquí mis consideraciones habiendo intentado conseguir los objetivos enmarcados al principio de estas líneas. Espero que el Prólogo sea como el progra-

ma de mano que se entrega en las representaciones teatrales; lo que importan son éstas y no la actuación de los teloneros que, como quien suscribe, sólo ha pretendido introducir en la obra a quien desee.

Sólo me resta reiterar el agradecimiento a Mikel ARANBURU por su deferencia, extensible al inductor de la misma, y animarle para que sus reflexiones científicas sigan contribuyendo al progreso de los estudios desapasionados y objetivos (dentro de la objetividad que las ciencias sociales procuran) sobre el sistema concertístico. Quedan muchas cosas por realizar y la simbiosis entre profesionales, funcionarios, universitarios, economistas, abogados, historiadores, politólogos, etc., constituye un mestizaje que debemos preservar.

Iruñea, 2 de mayo de 2005.

Fernando de la Hucha Celador
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pública de Navarra/Nafarroako Unibertsitate Publikoa

INTRODUCCIÓN

Provincias Exentas es un ensayo sobre el peculiar sistema de financiación de los territorios forales, el Convenio Económico y el Concierto Económico. Un curtido modelo de lenta gestación y flexible morfología devenido en pieza viva del patrimonio intangible de los vascos. Porque personifica mejor que nada fueros y *Derechos Históricos*. Un sistema que se debate entre dos fuerzas en tensión permanente, que quizá y a la postre explican su resistencia, las que lo tildan de privilegio y las que lo hacen de expolio. Lo cierto es que, tal como reiteran sus defensores cuando se ven carentes de argumentos, el modelo ha funcionado y funciona. ¿Pero por qué funciona? ¿Hay respuesta desde el derecho y la economía? ¿O hay que buscarla en la política?

El ensayo pretende cubrir el hueco que han dejado los prolíficos estudios históricos de tiempos pretéritos y los sabios análisis jurídico-tributarios para especialistas. Para ello recorre la historia más reciente y explora con mirada crítica los textos vigentes, en sus dos vertientes de armonización tributaria y de relación financiera. Y lo hace, además, contemplando ambas piezas conjuntamente, Convenio y Concierto como sistema único y singular. No es un texto divulgativo. Tampoco muy especializado, excepto la parte de los anexos. Como dijo Axular *Ezta liburutto hau letratu handientzat egiten. Eta ez xoil, deus ezta kitenentzat ere* (Gero, p. 11). Nace pensando en los técnicos de las Comunidades Autónomas y del Ministerio, profesionales del derecho tributario, políticos que quieran saber antes de hablar, periodistas del ramo, opositores desorientados y, muy en particular, en la comunidad universitaria.

El libro surge del compromiso, ya largo y vital, con la Hacienda Pública, del espíritu crítico y la disposición pedagógica. Por el primero uno cree que tiene algo que decir y derecho a hacerlo, más por la reflexión y la experiencia que por el saber mismo. Del segundo mana permanente la inquietud, la duda y hasta la disconformidad, y la tercera se cuela, irremisible, en el texto.

El título principal –*Provincias Exentas*– es, naturalmente, una licencia ya que cuando el apelativo estuvo en boga, en el siglo XVIII y parte del XIX, no se aplicó a todos los territorios forales. Navarra, sin ir más lejos, aún era reino. Debe, por tanto, acogerse en clave actual.

Quizá lo que el lector tiene en sus manos son dos libros diferentes. El ensayo propiamente dicho ocupa la mitad del volumen y centra su atención en las vicisitudes más recientes, y menos estudiadas, del modelo y aflora la debilidad de sustentar sobre él el aparato ideológico de una identidad pretendidamente diferenciada. Las que ocupan los últimos treinta y cinco años desde el Convenio Económico de 1969. El resto, es decir los anexos de materia espesa, propone una lectura comparada y en paralelo de los textos vigentes de Convenio y Concierto, y desciende al detalle técnico y jurídico de la armonización tributaria y de los ajustes a la recaudación para destinatarios iniciados.

El libro tiene un autor al que exclusivamente incumbe la responsabilidad, pero tiene también un inductor, consejero y lector crítico de los borradores, el doctor Xabier Zabaltza. Su interés y su empeño han hecho que hoy sea texto impreso lo que meses antes eran vagas intuiciones y conversación de sobremesa.

El economista Blas Los Arcos tuvo la amabilidad de leer el capítulo quinto y, discrepando de algunas de mis afirmaciones, me planteó varias correcciones que acepté gustoso y otras muy atinadas reflexiones que, sin rendirla, han matizado mi posición. Por todo ello le expreso aquí mi gratitud.

Mi agradecimiento también a la Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia por la confianza y el esmero en la edición del libro, y al profesor Fernando de la Hucha, una voz tan autorizada como independiente, por su prólogo.

Y un recordatorio íntimo y afectuoso para dos compañeros de la Hacienda Foral a los que considero maestros, Javier Lizarrondo y Javier Muruzábal, nombres vinculados para siempre a los Convenios de 1969 y 1990, respectivamente, y ejemplo de sabiduría, lealtad y sentido de lo justo que honran a nuestra Hacienda Pública y a los que la servimos.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
BON	Boletín Oficial de Navarra
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CFN	Comunidad Foral de Navarra
DF	Decreto Foral
EAPV	Estatuto de Autonomía del País Vasco (Estatuto de Gernika)
ECOFIN	Consejo de Ministros de Economía y Finanzas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LF	Ley Foral
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
LTH	Ley de Territorios Históricos (Ley de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus territorios históricos)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OF	Orden Foral
PGE	Presupuestos Generales del Estado
PIB	Producto Interior Bruto
PNV	Partido Nacionalista Vasco
PP	Partido Popular
PSN	Partido Socialista de Navarra
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central

MIRI LARANBURU URTASUN

TEAF	Tribunal Económico Administrativo Foral
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
TSJN	Tribunal Superior de Justicia de Navarra
TSJPV	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco
UCD	Unión de Centro Democrático
UE	Unión Europea
VAB	Valor Añadido Bruto

1. UN MODELO HISTÓRICO

Uno de los problemas clásicos, complejos y arduos, al que se enfrenta un estado con distintos niveles de gobierno es el de lograr el adecuado reparto de los ingresos para el sostenimiento del gasto público junto a la articulación de sus relaciones fiscales interjurisdiccionales. Hasta la fecha, los estudios del llamado *federalismo fiscal* no han logrado dar una respuesta que sea teóricamente satisfactoria, factible en la práctica y políticamente realizable. El mapa español del Estado de las Autonomías y la asignación de sus competencias es consecuencia del consenso político en los constituyentes de 1978. Ni uno ni otra responden al resultado científico de una delimitación óptima de jurisdicciones y una asignación competencial eficiente para la prestación de los servicios¹. Además, la financiación de los recursos de las Comunidades Autónomas se articula sobre dos modelos distintos: el modelo de régimen común o LOFCA, que toma su nombre de la norma que lo desarrolla, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, y el de régimen foral, denominado de Convenio o Concierto, reservado a la Comunidad Foral de Navarra y la Comunidad Autónoma del País Vasco, en

¹ Son obras clásicas en esta materia las de OATES, Wallace E., *Fiscal federalism*, y OATES W.E. y otros, *Financiación de las Autonomías*; DE LUIS, Félix y DEL ARCO, Luis, *La distribución de los impuestos en una hacienda federal*. Y más recientemente, el trabajo de José Víctor SEVILLA SEGURA, *Las claves de la financiación autonómica*.

virtud de los derechos históricos que les reconoce la Disposición Adicional Primera de la Constitución.

Desde un punto de vista técnico, los dos sistemas se caracterizan por aplicar una metodología inversa. En el sistema LOFCA, o de régimen común, el sujeto activo de –casi toda– la relación tributaria es la Hacienda estatal, capacidad normativa incluida, de modo que las Comunidades reciben del Estado, mediante transferencias, los recursos financieros precisos para sufragar sus gastos. En el sistema de Convenio / Concierto son las Haciendas forales las –casi plenamente– competentes para establecer y recaudar los tributos en su territorio, con arreglo a unos criterios armonizadores, y satisfacen al Estado la aportación o cupo que les corresponde para el sostenimiento de las cargas generales no asumidas por ellas. La coexistencia de ambos sistemas origina una permanente inquietud y suspicacia, de antigua raíz, hacia el modelo foral, no apaciguada, más bien al contrario, en casi tres décadas de Constitución. El modelo, no cabe duda, posee una intensa carga política que desanima los intentos de racionalizar sus parámetros.

La peculiar génesis y devenir histórico de los Convenios y Concierdos Económicos, su forja, renovación y supervivencia, habida siempre en poco transparente y escasamente democrática sazón, no avalan la pureza e integridad del modelo que el futuro, mejor aún ya el presente, reclama. Para empezar, debe paliarse la llamativa falta de estudios acerca de los resultados financieros del Convenio / Concierto y de su discutida sintonía con la equidad y la solidaridad. Y colmarse la insuficiencia de datos fiables para hacerlos. Sus conclusiones podrían sorprender a aquellas posiciones que descansan en la demagogia. Quizá resulte chocante conocer que tanto el sistema LOFCA como el de Convenio o Concierto tienden a ofrecer idénticos resultados si se aplica con rigor su formulación aritmética. Quedaría al margen, entre otros, el componente de la corresponsabilidad fiscal, más fácilmente observada por quien posee la competencia y la necesidad de detraer de sus ciudadanos los recursos para sostener su presupuesto de gastos que quien depende de la transferencia de un tercero y confía en su gestión.

Uno de los objetivos de este trabajo es señalar cómo el modelo de Convenio/Concierto, de centenaria gestación, adolece todavía de falta de rigor y precisión en sus disposiciones. Una carencia que lo hace más vulnerable a la imputación de privilegio. Pero al mismo tiempo, y este es otro de nuestros propósitos, debe quedar claro que Convenio Económico y Concierto Económico son hoy acepciones de una misma institución y que sus diferencias formales, que señalaremos, no tienen entidad técnica ni jurídica porque responden a estrategias políticas o trayectorias normativas determinadas.

Desde la Constitución de 1978, Concierto y Convenio se han aproximado en su contenido material y aspecto formal hasta la casi coincidencia plena. Para verlo nada mejor que, como proponemos en Anexo elocuente, leer ambos textos en paralelo. Por su parte el sistema LOFCA se aproxima gradualmente al de Convenio / Concierto en una senda que se pronostica, y quiere, concluir en la práctica equivalencia de resultados.

En puridad no cabe hablar de un modelo cerrado de Convenio / Concierto como instrumento tradicional de financiación de los territorios forales². Hemos hablado de gestación centenaria. 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. El jurista hallará con facilidad un nexo o continuo en la tradicional figura, pero para el hacendista en nada se parecen las generales disposiciones contenidas en los artículos 16 a 25 de la ley de 16 de agosto de 1841 al, por ejemplo, pormenorizado texto articulado del Convenio en 2003. Pero es en aquella anodina decena de artículos donde, al decir de sus apologistas, reside el fundamento histórico del vigente y singular régimen fiscal de Navarra. Lo mismo cabe decir del rudimentario “Concierto” aprobado por Real Decreto de 28 de febrero de 1878. Porque la irreplicable figura jurídico-política que estudiamos es el pausado resultado de más de un siglo y medio de bilateral juego de soberanías en liza. Con sus luces y sombras.

Aún a riesgo de perdernos en un pasado demasiado remoto para nuestro propósito, es obligado iniciar el trabajo con una breve reseña histórica que ayude al lector no iniciado situar el modelo en su evolución temporal³.

Es ya un lugar común en la contradictoria historiografía, la afirmación de que los Decretos de Nueva Planta de Felipe V mantuvieron el estatus de los históricos territorios vascos, incluido el Reino de Navarra, conservando el espacio tributario que las aduanas sitas en el Ebro venían a configurar. No es fácil trasladar los primarios y minúsculos sistemas fiscales de la Edad Moderna a nuestro modo de entender la fiscalidad en un mundo, el occidental, en el que buena parte del Producto Interior Bruto de un país proviene de

² Preferimos utilizar el término *territorio foral*, como escribe la Constitución, a los neologismos *territorio histórico* o *comunidad foral*.

³ Una excelente síntesis histórica puede verse en MONREAL ZIA, Gregorio, *Convenio y Concierdos Económicos con el Estado en Vasconia*. Con mayor detalle para el siglo XIX hasta la segunda guerra carlista: FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, *Haciendas Forales y revolución burguesa: las haciendas vascas en la primera mitad del siglo XIX*, pp. 197-220; y AGIRREAZKUNAGA, Joseba, *El fortalecimiento de las Haciendas Forales antes del Concierto (1878)*. Para Navarra, MIRANDA, Francisco, *Cien años de fiscalidad*.

la actividad de la Administración Pública. Tampoco lo pretendemos. Baste saber que la parte alícuota de las necesidades de la Corona española se sustanciaban, mediante expresa petición de fondos, por el *donativo foral* que Navarra satisfacía tras recaudar entre sus súbditos los *cuarteles* –en ocasiones más de “cuatro” por año– 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. Pese a todo, el siglo XVIII las conoció como Provincias Exentas.

Aunque ya la Monarquía en el Antiguo Régimen 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 abolicionistas pueden apreciarse con anterioridad a la guerra carlista, pero es tras ella cuando alcanzan sus objetivos. Tras la derrota carlista, hallamos que en los cuatro territorios vascos el sentir mayoritario, y no exclusivamente entre los vencidos, aboga por el mantenimiento de los fueros, o al menos una parte de ellos.

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, consecuencia del compromiso de Espartero en Bergara, y separándose de los otros tres territorios, negoció con el Estado para llegar en 1840 al pacto que sustentó la Ley de 16 de agosto de 1841, conocida posteriormente como *Paccionada*, cuyo efecto político más conocido es la reducción de Navarra de Reino a Provincia⁴. Esta ley

⁴ Para María Cruz MINA APAT: *...el Convenio de Vergara, más que a un tratado entre iguales se acercó a una capitulación por parte carlista; y la ley 25-X-1839 no fue la concreción de un pacto entre carlistas y liberales, sino entre liberales moderados vascos (fuerosistas) y españoles; o lo que es lo mismo: entre la oligarquía vasca y la central. El mismo hecho de que la Ley se hiciera extensiva a Navarra, a pesar de que los carlistas navarros no se habían acogido al Convenio y nada obligaba a la nación con esta provincia, es una prueba más de ello (...)* La ley de modificación de fueros de 1841, que posteriormente ha sido rebautizada, con indudable intencionalidad política como ley paccionada, fue una ley ordinaria en base a un proyecto del Gobierno, que para conseguir una mejor aceptación de la ley, consultó, e incluso negoció, como parte interesada, con la Diputación provincial (nadie entonces la llamaba foral) pero que una vez conocidas sus pretensiones, rectificó y resolvió por su cuenta el proyecto definitivo que envió a Cortes; las cuales en uso de su soberanía legislativa, enmendaron el texto en la Comisión y tras un debate sobre el articulado fue aprobado en el pleno y sancionada por la Regencia sin más solemnidad que cualquier otra ley. Si jurídicamente no cabe la categoría de leyes paccionadas; ni es posible un pacto entre órganos jerárquicamente desiguales, tampoco históricamente se dio el pacto; ni nadie pretendió pactar, ni se llamó paccionada a la ley. (Fueros y revolución liberal en Navarra pp. 229-230).

–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 (LORAFNA)– que contempla muy diversas materias, no es formalmente un Convenio Económico pero sus disposiciones aduaneras y fiscales, los ya mencionados artículos 16 a 24, se aceptan como el germen de su naturaleza material.

Entretanto, los territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, desacordes con la reforma a la baja aceptada por Navarra, emprendieron un largo plazo de indeterminación de posiciones frente a un indeciso Gobierno central, que no concluiría hasta la ley de 21 de julio de 1876. Durante más de tres décadas, tras el decreto abolorio de Espartero de 29 de octubre de 1841 que trasladó las aduanas a la costa y los Pirineos pero que nada dijo de las competencias tributarias, y a pesar del requerimiento expreso habido a contribuir tras la reforma de Mon y Santillán⁵ esquivado con oportuno incremento del donativo foral, ambas partes protagonizaron un impasse caracterizado por la falta de negociación y el temor recíproco a modificar el frágil estatus que a la postre vendría a fortalecer las haciendas forales⁶.

De nuevo el final de otra guerra carlista propició la ley de 21 de julio de 1876, aboloria de los fueros. Con ella llegó la tentativa de Cánovas del Castillo de *modificar* los fueros. Un intento que cristalizará en el Concierto Económico. Quiso Cánovas extender a Navarra la obligación de contribuir, y lo hizo por medio del artículo 24 de la Ley de Presupuestos. En 1877 Navarra, que vio peligrar su régimen privativo por su posición a favor de Carlos VII en la contienda, logró eludir la homogeneización pretendida aceptando un incremento del cupo, que se fijó en dos millones de pesetas, por acuerdo que se conoce como Convenio de Tejada-Valdosera, nombre del comisario regio negociador. Un texto que todavía no reconocía explícitamente la autonomía fiscal de la provincia.

Tras el Convenio navarro, nacen los Conciertos con los otros territorios forales que el Estado apalabra, tras disolver Cánovas las Juntas Generales, con Diputaciones adeptas. 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

⁵ Sus referencias legales son la Ley de 23 de mayo de 1845, modificada por el Decreto de 4 de febrero de 1846 y la Real Orden de 4 de julio de 1846.

⁶ *Vid.* AGIRREAZKUENAGA, Joseba. El fortalecimiento de las Haciendas Forales antes del Concierto (1878).

concepto de orden o armonía que con él lograba el Estado para todo el territorio nacional⁷.

A este primer Concierto seguirían escalonadamente los de 1887, 1894, 1906 y 1925 sin modificaciones sustanciales, excepto por las actualizaciones del cupo contributivo y la paulatina prolongación de su plazo de vigencia, ocho, doce, veinte y veinticinco años. Huelga decir que con cada acuerdo se lograba una progresiva e irreversible consolidación del modelo. Como novedad, con el de 1925, que ya prevé criterios armonizadores, se dicta un Reglamento de aplicación, que el Gobierno va a querer aplicar también a Navarra.

En todo este tiempo el Convenio navarro de 1877 no conoció modificación alguna y su vigencia se prolongó durante cincuenta largos años. Hay que señalar cómo en 1893 el Gobierno, persistiendo en su empeño homogeneizador, acometió de nuevo, mediante su ministro Germán Gamazo, un intento igualador que provocó una colosal respuesta fuerista. El decisivo y muy conocido episodio que ha pasado a la historia como *la Gamazada*. Por primera vez, el Convenio de 1927 reconoce su carácter pactado y la autonomía fiscal de Navarra. Se aumentó el cupo de dos a seis millones de pesetas y vieron la luz nuevas y más perfeccionadas normas armonizadoras en varias figuras tributarias.

La II República conservó intacto el sistema de Convenio y Concierto hasta que Franco, mediante el Decreto Ley de 23 de junio de 1937 abolió el Concierto para Guipúzcoa y Vizcaya, tildándolo de privilegio, como castigo por su lealtad al orden constitucional durante la rebelión facciosa, y lo mantuvo para Álava, así como el Convenio Económico para Navarra⁸.

La reforma tributaria de Larraz de 1940 y la fuerte depreciación monetaria de la posguerra obligaron a armonizar la normativa fiscal y a incrementar el cupo navarro mediante un nuevo Convenio firmado en 1941. Con él, según la prensa de la época *se mantienen intactas las características esenciales del Régimen Foral, al establecer el nuevo cupo inalterable y paccionado; la Diputación en su territorio conserva la soberanía tributaria, incluso para los impuestos de nueva creación que cubrirán, en su mayor parte, el cupo fijado en 21 millones de pesetas*⁹.

⁷ Vid. la exposición de motivos del real Decreto de 28 de febrero de 1878 "Establecida la unidad constitucional en las Provincias Vascongadas (...) faltaba sólo que entrasen aquellas en el concierto económico (...)".

⁸ Ampliamos la referencia de esta decisión franquista en el último capítulo.

⁹ La Diputación de Guipúzcoa felicitó así a la de Navarra: *Diputación Guipúzcoa asóciase efusivamente coronación merecida ímproba gestión de esa Corporación hermana por aprobación Concierto económico reconocimiento explícito de los méritos robusta personalidad de esa admirable Región florón preclaro de España. Abrazos. -Presidente. Aramburu. Contestación: Diputación Nava-*

Por su parte, el sexto Concierto Económico, en virtud del castigo infligido a Guipúzcoa y Vizcaya efectivo tan sólo para Álava, se firmaría en 1952 con una vigencia de veinticinco años, como estableció el anterior vigente, y con la novedad de revisar quinquenalmente el cupo contributivo.

De los sucesivos acuerdos, desde el Convenio Económico de 1969 y el Concierto Económico de 1976 con Álava hasta el sistema vigente y sus modificaciones adelantamos ahora una sinopsis para facilitar su estudio porque no se puede entender la evolución y desarrollo del Convenio y del Concierto en este periodo sin observar de cerca y simultáneamente los pasos seguidos por ambos¹⁰. La sinopsis cronológica de la evolución normativa sigue, por comodidad, la numeración legal del Estado.

1969 Iniciamos el recorrido con el Decreto Ley 16/1969, de 24 de julio, que aprueba el Convenio Económico de 19 de julio. Este novedoso *decreto-ley* franquista, supera al modelo alavés de 1952, apuntala el régimen privativo foral y 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.

1976 El Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Concierto Económico con Álava, supuso la sexta renovación del Concierto y se inspiró plenamente en el Convenio navarro de 1969, hasta el punto de que toda la parte de potestades y armonización tributaria es una copia casi literal. Una evidencia tan clara como sospechosamente silenciada. Se diferencia, eso sí, de aquél en el método de cálculo del cupo. Para ello, el modelo alavés, más rudimentario, parte de cuantificar cupos parciales por cada una de las figuras impositivas que venían a fijarse según una estimación de lo que el Estado hubiese recaudado por esos conceptos en el Territorio foral. Del montante total de cupos parciales se descontaba, en concepto de compensación, una cifra por los gastos de la Diputación en materias que debía haber sufragado el Estado. Todas las cifras eran negociadas. La cifra final del cupo a pagar el primer año fue de 2.989 millones de pesetas, con una cláusula de actualización anual. El Concierto de 1976 es, por expresa referencia del Estatuto de

rra agradece fraternalmente felicitación efusiva esa Diputación por aprobación Convenio económica quedando altamente reconocida conceptos laudatorios en telegrama. Abrazos – Vicepresidente accidental, Javier Martínez de Morentin (Diario de Navarra de 9 de noviembre de 1941).

¹⁰ Tampoco en los cien años anteriores. Así lo hace notar Gregorio MONREAL en la presentación de las Jornadas sobre el Concierto y el Convenio organizadas por Eusko Ikaskuntza: *Hay un plus de inteligibilidad de ambas instituciones si se examinan conjuntamente. Por el contrario hay dificultades al menos para entender políticamente lo que ha ocurrido en las renovaciones de los Convenios si no se tiene en cuenta lo que estaba ocurriendo con los Concierdos.*

Gernika¹¹, la base técnica para la novación del Concierto de 1981. Los negociadores navarros de 1969 habían asentado, sin sospecharlo, los fundamentos del modelo de Concierto y Convenio para el periodo constitucional.

1979 Ve la luz 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. Un año antes, el Acuerdo de la Diputación Foral de 2 de marzo de 1978 había aprobado el Texto para la armonización de los regímenes fiscales común y foral de Navarra sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

1981 Se publica 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*¹².

¹¹ La Disposición Transitoria Octava del Estatuto de Gernika señaló que: *El Primer Concierto Económico que se celebre con anterioridad a la aprobación del presente Estatuto se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia, y en él no se concertará la imposición del Estado sobre alcoholes.*

¹² El citado artículo 41 dice así:

1. Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.

2. El contenido del régimen de Concierto respetará y se acomodará a los siguientes principios y bases:

a) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma. El Concierto se aprobará por Ley.

b) La exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de todos los impuestos, salvo los que se integran en la Renta de Aduanas y los que actualmente se recaudan a través de Monopolios Fiscales, se efectuará, dentro de cada Territorio Histórico, por las respectivas Diputaciones Forales, sin perjuicio de la colaboración con el Estado y su alta inspección.

c) Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos adoptarán los acuerdos pertinentes, con objeto de aplicar en sus respectivos territorios 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.

1982 Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, de Reintegración y Mejoramiento 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. El artículo 45 de 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*¹³.

1985 Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto al nuevo régimen de la Imposición Indirecta (Norma Foral 19/1985, de 18 de octubre). Regula las competencias en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido con innovación en los puntos de conexión e introduce los ajustes financieros al consumo intentando respetar la autonomía en la gestión.

1986 Ley 18/1986, de 5 de mayo, de Adaptación del Convenio Económico al nuevo régimen de la Imposición Indirecta que, con injustificable retraso

d) *La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.*

e) *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. El cupo así acordado se aprobará por Ley, con la periodicidad que se fije en el Concierto, sin perjuicio de su actualización anual por el procedimiento que se establezca igualmente en el Concierto.*

f) *El régimen de Concierdos se aplicará de acuerdo con el principio de solidaridad a que se refieren los artículos 138 y 156 de la Constitución.*

¹³ El texto completo del artículo 45 es el siguiente:

1. *En virtud de su Régimen Foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.*

2. *En los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado.*

3. *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, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1º de esta Ley Orgánica.*

4. *Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.*

5. *La Deuda Pública de Navarra y los títulos valores de carácter equivalente emitidos por la Comunidad Foral tendrán a todos los efectos la consideración de fondos públicos. El volumen y características de las emisiones se establecerá en coordinación con el Estado, conforme a lo que se determina en el artículo 67 del presente Amejoramiento.*

6. *Una ley foral regulará el patrimonio de Navarra y la administración, defensa y conservación del mismo.*

recoge en los mismos términos la adaptación de la Ley 49/1985 para el Concierto (el acuerdo con la administración del Estado fue cerrado poco después de su modelo con la CAPV y antes de la entrada en vigor del IVA, de hecho el Parlamento Foral lo aprobó el 10 de diciembre de 1985).

1990 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. Es consecuencia de la nueva regulación del sistema financiero local y, concretamente, del sistema tributario de las entidades locales. La necesidad de actualizar los términos de concertación del Impuesto sobre Sociedades y por ello también en el Impuesto sobre el Valor Añadido dio pie a nuevos acuerdos con las comunidades forales: el acuerdo de la Comisión Mixta del Cupo del País Vasco de 4 de octubre de 1990 se plasmó en la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, de modificación parcial del Concierto.

Y aquí 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.

1993 Ley 7/1993, que fija la metodología del cupo para el quinquenio 1992 a 1996. En este año, la Unión Europea introduce en el Estado mediante la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, una nueva regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido (los nuevos hechos imponibles de las adquisiciones y entregas intracomunitarias) y de los Impuestos Especiales (Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte) que exigen la adaptación del Convenio Económico y del Concierto al Impuesto sobre el Valor Añadido y Especiales. Las Cortes generales aprueban estas dos consecutivas leyes adaptadoras:

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.

1997 Ley 37/1997, de 4 de agosto, del cupo 1997/2001 para este nuevo quinquenio. La implantación del Impuesto sobre las Primas de seguros llevada a cabo por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, supuso una innovación unilateral del ordenamiento tributario del Estado que llevó a introducir 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, procedía integrar la

potestad sobre los Impuestos Especiales afectados (Hidrocarburos y Tabaco) con la correspondiente armonización y ajustes recaudatorios. 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. Una vez más Navarra padeció un deshonoroso retraso, hasta mediados de junio de 1998, hasta ver formalmente aprobadas sus nuevas competencias, lo que obligó a un excepcional uso de la retroactividad. El Concierto se igualaba al Convenio al ver reducidas de doce a cuatro, las mismas que en Navarra, las normas de armonización tributaria y al ampliar la capacidad normativa en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio y en la Tasa sobre el Juego.

1998 Siguiendo al Concierto, el Convenio Económico fue objeto de modificación parcial mediante Acuerdo suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral el 28 de octubre de 1997, aprobado por el Parlamento Foral el día 10 de diciembre (publicado por OF 206/1997, de 10 de diciembre) pero que fue aprobado por las Cortes Generales mediante la Ley 19/1998, de 15 de junio, (BOE 143 de 16-6-98), retrotrae sus efectos a 1 de enero de 1998. En esta resuelta vía de convergencia de ambos textos, con estos acuerdos que tienen las mismas modificaciones sustantivas el concierto avanza pero el convenio *retrocede*, porque acepta mermas de recaudación por la vía de los ajustes al consumo. Una cortapisa antes inexistente en esta materia.

2002 Tras un largo y arduo periodo de negociaciones que se inicia a mediados de 2001 y culmina en marzo de 2002, las Cortes Generales dan luz a la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con el País Vasco, a la ley 13/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la metodología del Cupo para el quinquenio 2002 –2006 y a la Ley Orgánica 4/2002, de 23 de mayo, complementaria 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 diciembre¹⁴.

¹⁴ Este episodio, el más tenso de la historia reciente vivido por el Concierto, dio lugar a una declaración institucional del Lehendakari el día 2 de enero de 2002, cuyos ocho puntos reproducimos aquí:

1.- Ante la prórroga unilateral del Concierto Económico aprobada por las Cortes Generales el pasado día 27 de diciembre de 2001, el Gobierno Vasco denuncia la ruptura del carácter pactado y bilateral del Concierto Económico. Esta institución, en tanto que pacto político entre el País Vasco y el Estado español exige en su renovación, tanto como en su desarrollo y ejecución, lealtad y confianza por ambas partes. Las Instituciones del País Vasco no aceptarán, en ningún caso, una imposición en materia de Concierto. Los pactos ni se recurren ni se prorrogan unilateralmente.

2003 El Convenio Económico debe arreglar las cuentas pendientes de los ajustes y adaptarse una vez más al nuevo escenario jurídico tributario diseñado por el Concierto Económico y lo hace mediante Acuerdo de la Comisión Negociadora del día 22 de enero de 2003, aprobado por el Parlamento de Navarra el día 27 de febrero de 2003 y por las Cortes Generales como Ley 25/2003, de 15 de julio (entrada en vigor el día 17 de julio).

Hasta aquí el resumen. Luego el detalle. Pero antes, ¿cabe una reflexión previa de conjunto? ¿Y una interpretación histórica? Es evidente que nos halla-

2.- *El Gobierno Vasco considera que la posición demostrada por la representación del Estado, tanto en la materialización de la prórroga unilateral del Concierto Económico como en las negociaciones para la renovación del mismo, no es lo suficientemente satisfactoria como para garantizar de manera adecuada la representación de los intereses de la Comunidad Autónoma del País Vasco ante las instituciones europeas en aquellos asuntos incluidos en el ámbito material del Concierto Económico.*

A este respecto y conscientes de la posición jurídico-institucional que ante las Instituciones Europeas tienen las Instituciones del País Vasco, queremos declarar 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.

3.- *El Gobierno recuerda 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 siendo así que estos últimos son únicamente los reconocidos por el propio Estatuto de Gernika y recuerda también que la hacienda del País Vasco es, sin perjuicio de la distribución interna, asimismo única. [...]*

4.- *El Gobierno Vasco, teniendo en cuenta el carácter bilateral del Concierto Económico, considera 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 reserva la posibilidad de acudir a sus reuniones [...].*

5.- *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 aquella 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.*

6.- *El Gobierno Vasco declara 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.*

A partir del 1 de enero, cada día que pase sin acuerdo será, desgraciadamente, un problema, un nuevo paso en clave de enfrentamiento y no de entendimiento por lo que las negociaciones bilaterales entre el Estado y el País Vasco para la renovación del Concierto Económico desde una posición abierta, flexible, leal y dialogante deben proseguir y concluir en un acuerdo inmediatamente ya que lo contrario resulta una tremenda irresponsabilidad política.

7.- *El Gobierno Vasco desea, para concluir, enviar un mensaje de serenidad a toda la sociedad vasca, en particular a los contribuyentes, empresarios y trabajadores ya que las Instituciones competentes del País Vasco proseguirán elaborando las normas que en materia fiscal y financiera deban regir estas cuestiones en Euskadi [...].*

8.- *Comunicar el presente Acuerdo 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.*

mos ante un prototipo de descentralización fiscal de difícil encaje en las figuras que estudia el *federalismo fiscal*. Una explicación, algo más sugerente que las usuales, es la de que el Convenio / Concierto Económico ha constituido un instrumento de control, de garantía de la sumisión de un territorio al Estado a través de privilegios concedidos a sus clases dirigentes. Desde esta perspectiva, tanto el Convenio / Concierto como las propias Diputaciones serían meras herramientas del estado liberal, que en esta materia no es sino heredero de las prácticas de la monarquía en el Antiguo Régimen, para controlar, de manera indirecta y sin necesidad de administración propia, los territorios forales. Una oligarquía local, fiel a Madrid, se ocuparía de controlar el territorio satisfaciendo un cupo o contribución anual al poder central. De esta manera se evita la presencia de la administración central en el trato al ciudadano y se sustituye por una administración local dócil al poder y mejor aceptada por la ciudadanía. Del pago del cupo o aportación se responsabiliza a las administraciones tributarias provinciales. Con este inconfundible sabor medieval, el poder central se asegura así la recaudación tributaria, el control político y se desentiende de la incómoda gestión.

La hipótesis no es nuestra ni nueva. Por ella se trató de explicar el desarrollo industrial de Vizcaya a finales del siglo XIX, que se habría logrado gracias a la utilización ventajosa que del Concierto hizo el capitalismo desplazando las cargas fiscales a las clases menos favorecidas¹⁵. E idéntica reflexión, avalada por la historia contemporánea, sería aplicable al milagroso desarrollo industrial de Navarra en los años sesenta del pasado siglo. Esta hipótesis debe tomarse con cautela porque interpreta el pasado con estándares actuales de política territorial. Tampoco otros territorios del Estado se veían libres de un férreo poder local. En la Restauración, por ejemplo, la corrupción contaminaba todo el sistema. Y así, sin desmentir lo expuesto, cabría ver en el sistema foral una probada capacidad de adaptación que favoreció, al menos en Vizcaya y Guipúzcoa, la aparición de una pequeña burguesía, que junto al proletariado industrial, constituiría una de las piezas clave de la oposición al régimen establecido por Cánovas.

¹⁵ CORCUERA Aienza, Javier. "Derechos históricos y nacionalismo". PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El Concierto Económico evolución. Caracteres y fundamento de la financiación vasca*. El catedrático Francisco José LLERA RAMO asegura que: *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra constituyen el resto de foralidad más importante, al que se refiere la Disposición Adicional Primera de la Constitución española de 1978. Históricamente, se trata de un privilegio reconocido a las élites tradicionalistas de las provincias vascas y Navarra y residenciado institucionalmente en sus diputaciones forales. Los fueristas en el País Vasco y Navarra han tenido y tienen muchos colores y fidelidades ideológicas*. De manera más gráfica que alinada, la izquierda abertzale ha tachado al régimen de Concierto o Convenio Económico como de un alquiler que los vascos deben pagar al Estado. Aceptando este ejercicio de analogía un tanto libre, el modelo se asemejaría, más que al de arrendamiento, al contrato de franquicia. Una franquicia estatal a favor de una oligarquía local.

A menudo el Convenio se muestra como una construcción cultural con tintes cabalísticos que eclipsan lo jurídico. La falta de voluntad anula el derecho. El Convenio/Concierto es una institución en la que late una finalidad de control, en la que la histórica idea de pacto es un ingrediente tan necesario como improbable. ¿Cabe hablar de autonomía de la voluntad popular sin democracia? Pero si el endémico déficit democrático ha impedido el pacto real o su posibilidad, a medida que aquél se colma éste podría verse reforzado. Hasta conceder al Convenio su atribuida naturaleza pacticia. Una hipótesis que encaja mejor en la antropología que en el derecho. Bien es cierto que hoy la añeja corriente *pactista* no se aviene con la ortodoxia constitucionalista preponderante en la doctrina española. Son dos concepciones jurídicas antagónicas. La primera profesa la razón *pactista* como esencia del fuerismo y la segunda se apoya en el positivismo jurídico-político. No obstante su actual popularidad, ambas posiciones son muy anteriores a la Constitución de 1978.

2. UN MODELO CONVERGENTE

2.1. Los antecedentes próximos

2.1.1. El Convenio Económico de 1969

Las reformas tributarias de 16 de diciembre de 1957 y de 11 de junio de 1964 crearon nuevas y poderosas figuras impositivas, como lo fueron el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo, que tropezaron con el frágil armazón del viejo Convenio de 1941. La propia Ley de Reforma Tributaria de 1964 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.*

Tras un periodo de al menos cuatro años de estudios y tensas negociaciones en las que se escenificó el desacuerdo entre centralistas y foralistas¹⁶, adictos todos al régimen de Franco, se firmaba en Madrid el 19 de julio de 1969 el Acta del acuerdo y su instrumento anexo que fue publicado como Decreto Ley 16/1969, de 24 de julio (BOE nº 180 de 29 de julio de 1969).

¹⁶ MIRANDA, Francisco, *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990)*.

En lo formal, el Convenio de 1969 se suele caracterizar por el empleo del Decreto Ley con artículo único. Un subterfugio arbitrado por Franco para sortear a sus propias Cortes. El texto formal de artículo único o lectura única marcará la pauta para los sucesivos acuerdos de Concerto y Convenio que serán por este medio robustecidos. 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.*

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 el 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 el capital foráneo siempre esquivó con facilidad mediante testaferros. Y al Impuesto General sobre las Sucesiones que, al igual que en el Convenio de 1941, pedía al causante tener derecho al régimen foral de acuerdo con el código civil, salvándose la tradicional exención foral de las herencias directas que tanto escozor ha levantado siempre en el Estado.

En los Impuestos Indirectos se armonizaba el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con prolija casuística en los puntos de conexión, el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo (ambos derogados a partir del 1 de enero de 1986 por la Ley Foral 24/1985, del IVA), y los Impuestos Especiales (también derogados a partir de 1 de enero de 1986 y regulados de nuevo por la Ley Foral 25/1985).

El Convenio creaba dos comisiones coordinadoras para un mejor fin de sus disposiciones, 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 Arbitral¹⁷, con el fin de revisar los acuerdos sobre los que las administraciones tuvieran discrepancia.

En la 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. Un importe desvinculado de cualquier parámetro objetivo de referencia y exclusivamente dependiente del acuerdo político. 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* y cuyo inesperado comportamiento futuro iba a repercutir 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.

Para los años 1970 y 1971, las compensaciones variables citadas las fijó el propio texto en 390 millones y 80 millones de pesetas respectivamente¹⁸. A partir de esta fecha las cuantías se determinarían según sendas cláusulas automáticas. Para la compensación por impuestos indirectos, según el tanto por ciento de variación de la recaudación total del Tesoro en el ejercicio inmediatamente anterior sobre el precedente y para la compensación por desgravación fiscal, 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 en su conjunto vino a suponer una cifra de 1.065 millones lo que equivalía al 41 por 100 del Presupuesto de la Diputación de 1970¹⁹.

2.1.2. El Concierto Económico con Álava de 1976

El Concierto alavés de 1976 es la pieza que engarza en la historia reciente los textos del Convenio y del Concierto. Se inspira, hasta copiar literalmente sus disposiciones armonizadoras, en el Convenio de 1969 y sirve de apoyo, en el diseño

¹⁷ Aunque se citó por primera vez en el Convenio de 1927 con una finalidad específica, su teórica misión nace con el Convenio de 1941.

¹⁸ En esta cifra influyó notablemente la cuantía atribuida a las ficticias exportaciones de la empresa Matesa (2.500 millones, el 61,2%), cuyo escandaloso fraude parecía conocer el Ministerio en fechas próximas a la firma del acuerdo y lo ocultó a los negociadores navarros que, de conocerlo, nunca la hubiesen aceptado. MIRANDA, Francisco y otros, *op. cit.*

¹⁹ MIRANDA, Francisco, *op. cit.*

estatutario, al moderno Concierto de 1981. Éste, a su vez, como queda dicho, es fuente del vigente Convenio. La que fuera sexta renovación del Concierto Económico, territorialmente cercenada ya que como quiso Franco ya difunto se limitó a la provincia de Álava, vio la luz mediante el Real Decreto 2948/1976, de 26 de noviembre. Hay que decir que el 31 de diciembre de ese año expiraba el Concierto de 1952 y en tan sólo seis meses, lapso brevísimo si se tiene en cuenta el requerido por los negociadores del Convenio de 1969, la Comisión Negociadora Mixta, creada por Orden Ministerial de 10 de marzo de 1976, dio por concluidos sus trabajos.

Queda dicho, aunque en verdad es un hecho del que pocos autores, por no decir ninguno, hace mención, que el texto es copia literal del Convenio navarro, a excepción del peculiar modelo de cómputo del cupo. Un cómputo obsoleto y escasamente objetivo que los negociadores de 1981 abandonarán y sustituirán por el actual modelo de cupo, perfeccionando la idea del cupo contributivo del Convenio de 1969. El método de cálculo del cupo alavés, que la edición de 1976 conservó, consistía en determinar 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 a ingresar. El texto de 1976 fijó catorce cupos parciales que sumaban 4.359 millones de pesetas y también determinó la cuantía de los gastos compensables: 1.370 millones de pesetas. El cupo líquido era, por consiguiente, de 2.989 millones de pesetas para el año 1977. El Concierto estableció un mecanismo de actualización automática de las cifras para cinco años. Cada cupo parcial se actualizaba 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.

Aparte de las ya comentadas, las características más interesantes o novedosas del Concierto alavés de 1976 fueron la creación de la Comisión Coordinadora de la gestión tributaria, copia de la navarra, y el plazo de vigencia dado al texto, según costumbre, de 25 años. Es decir, hasta el día 31 de diciembre de 2001. Este plazo fijo de expiración del Concierto fue, por mor de la conexión legal entre ambos, asumido por el Concierto de 1981 para la CAPV, con las imprevistas repercusiones de índole jurídica y política acontecidas al punto de su renovación en esa fecha. También de modo un tanto forzado, algunos autores, ansiosos en señalar las potenciales diferencias entre ambos modelos, basaron en este plazo de veinticinco años, inexistente en el Convenio, su tesis de la distinta naturaleza del Concierto y del Convenio. Una tesis que, como todo lo efímero, se vino abajo con la renovación del Concierto del año 2002.

2.2. El modelo vigente

2.2.1. El Concierto Económico de 1981

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 tres décadas después, generosa fuente de inspiración en los análisis jurídico políticos²⁰. 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 posible, 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 Uriarte²¹. 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 mínimo²². El presidente del Gobierno, Adolfo Suárez, convino con Carlos Garaikoetxea en que los comisionados vascos pasasen el mes de diciembre en Madrid para intentar sacar adelante el proyecto. Los prin-

²⁰ Vid. el documentado estudio de COELLO MARTÍN, Carlos, *La disposición adicional primera y la organización autonómica vasca*.

²¹ El resto de comisionados vascos fueron el Viceconsejero de Hacienda, José Ramón López Larrínaga y el parlamentario Josu Elorriaga por el Gobierno vasco; por la Diputación de Vizcaya, José María Makua, por la de Guipúzcoa, Víctor Mentxakatorre y por la de Álava, Juan María Ollora.

²² Vid. LÓPEZ-LARRÍNAGA, José Ramón, *La experiencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y La experiencia de un negociador del Concierto Económico*.

cipales 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. El 29 de diciembre firmaron el acuerdo. 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 el intento de golpe de Estado del 23 de febrero de 1981, 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 democráticamente 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 mono-

polios 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.

2.2.2. El Convenio Económico de 1990

Se suele resaltar como una característica singular que el Convenio de 1990 es el único en el que la iniciativa de su gestación partió de Navarra y no de Madrid como sucedía ordinariamente en los anteriores convenios²³. 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. Origen indubitado de privilegios. Era por tanto el Estado quien, con mayor o menor dilación, llamaba al orden a Navarra para actualizar el Convenio. ¿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 más de cien la aportación económica? Como ocurre siempre en estas cuestiones, fueron varios los factores determinantes.

La reforma fiscal de Fernández Ordóñez, de inspiración europea, obligó 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, texto al que los profesionales del derecho tributario llamaron *miniconvenio*. 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 los gobernantes navarros hubieron de esperar a ver publicada la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen

²³ ASIÁIN AYALA, José Antonio, La experiencia de la Comunidad Foral de Navarra.

Foral (LORAFNA), la peculiar vía por la que Navarra accedió al nuevo sistema estatutario constitucional. Pese a que la LORAFNA fue aprobada en 1982, las negociaciones no se iniciaron hasta que se ocupó de la administración central el gobierno socialista en 1983, y aún se suspendieron por causa de las elecciones forales. Ello no impidió que en otoño de 1985, ante la inminente llegada del Impuesto sobre el Valor Añadido, Navarra se sumara a la reivindicación vascongada y alcanzase, tras la CAPV, las competencias de su gestión con acuerdo en las normas armonizadoras y ajustes de la recaudación.

El nuevo marco de la organización autonómica del Estado que trazó 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 autonómico de la CAPV, dejó a la Comunidad Foral en rezagada posición en la desatada carrera autonomista de la época.

Por otra parte, el excepcional y discutido acceso de Navarra a la autonomía, sin la intervención de todas las fuerzas políticas ni de las instituciones locales y sin referéndum popular, 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 transferidos²⁴. 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 respecto²⁵. 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.

Tres factores interrelacionados quebrantaron la interesada indolencia del gobierno foral: la presión de los grupos políticos por alcanzar las cotas de autonomía que otras comunidades ya disfrutaban, la clamorosa insolidaridad de la Comunidad Foral que conservaba congelado el cupo contributivo desde 1969, y la alarma encendida en la administración del Estado al conocer el signo negativo de

²⁴ Artículo 8.1 del Real Decreto 2356/1984, de 19 de diciembre, de normas reguladoras de las transferencias de servicios a la Comunidad Foral de Navarra.

²⁵ La exposición de motivos del Convenio Económico de 1990 explica cómo el de 1969 *no regula en la actualidad adecuadamente las relaciones financieras y tributarias entre ambas Administraciones*.

la aportación económica derivada del imprevisto comportamiento de la fórmula establecida en 1985 para el cálculo de la compensación por impuestos indirectos. De modo que para enero de 1989 se señaló la primera reunión de la Comisión Negociadora. Una Comisión 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 más tarde en la Ley 2/1990, de 8 de junio), cuyos avances llegaban frescos y apetecibles a la mesa de los negociadores del Convenio Económico.²⁶

En este punto conviene detenernos en un aspecto poco conocido de la historia reciente del Convenio Económico que, como se ha anunciado, tuvo gran repercusión en las negociaciones del Convenio de 1990. Nos referimos al inesperado comportamiento de la antes 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 tal aportación se compusiera de tres sumandos independientes, la tradicional aportación fija o *donativo foral* que se fijó, recordemos, en los célebres 230 millones de pesetas, más una compensación por la competencia de Navarra sobre los impuestos indirectos²⁷, más otra compensación por la desgravación fiscal a la exportación que las empresas navarras recibían del Estado. El esquema perdió su vigencia a finales de 1985 para dar entrada al nuevo régimen de la imposición indirecta en 1986 (Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales). 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 (Ley 49/1985 de 27 de diciembre) 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.

²⁶ En relación con lo dicho, *vid.* ASIÁIN AYALA, *op. cit.* y MONREAL ZIA, *op. cit.*

²⁷ Se consideraba también como aportación en especie de Navarra al Estado el montante del rendimiento del impuesto sobre el lujo sobre la gasolina y del impuesto sobre el petróleo que hubiera correspondido a Navarra de ejercer ésta su gestión y recaudación. La compensación estaba sometida a revisión anual en función del tanto por ciento de variación de la recaudación total de los mismos conceptos a favor del Tesoro en el ejercicio inmediatamente anterior. El porcentaje que representaba en el año 1985 la compensación por impuestos indirectos sobre la recaudación real de Navarra por dichos impuestos (derogados por la entrada del IVA) era del 24,34 por 100.

La fórmula arbitrada para el cálculo de esta compensación buscaba garantizar a Navarra el nivel de recaudación que venía obteniendo por los impuestos derogados, para lo cual concibió un coeficiente actualizador de la recaudación basado en el porcentaje de incremento medio de la recaudación real experimentado en los últimos seis años. 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 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 dato, probablemente imprevisto por los negociadores, desestabilizó el propósito del acuerdo. El incremento medio anual de la recaudación 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 del año 1986 fueran 35.000 a favor de Navarra en 1989. Con esta ventaja, es fácil comprender la escasa prisa del gobierno foral en modificar el estatuto. Tan comprensible como la creciente premura del Estado en detener aquella bola de nieve cuyo efecto iba a resultar de muy difícil justificación ante las recelosas y vigilantes Comunidades Autónomas. La realidad es que la sustanciosa cuenta a favor de la CFN en 1990 (consensuada al final en unos 70.000 millones de pesetas) ayudó a la provincia a hacer frente a la muy elevada factura del nuevo acuerdo.

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 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 Esta-

do). El famoso índice de imputación, del que más adelante nos ocuparemos, fue otro de los últimos escollos de la negociación. Mientras los comisionados navarros manejaban 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.

El nuevo Convenio Económico parte de un Título Preliminar bajo la rúbrica Disposiciones Generales y se desarrolla en seis artículos significativos que tratan 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 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.

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 imposables. 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 en el mismo Convenio 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 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.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a partir del Convenio de 1990 la única condición para atribuir su competencia a Navarra va a ser la residencia habitual del sujeto pasivo en territorio foral, abandonando el requisito adicional de ostentar la vecindad civil navarra. Volveremos sobre este significativo punto de conexión en un posterior epígrafe.

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 Navarra cuando los rendimientos correspondan a trabajadores y empleados que presten sus servicios en Navarra. 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 para el ingreso a Navarra cuando los rendimientos sean abonados por sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades (IS) tributarios exclusivos a la Comunidad Foral. Y en la proporción correspondiente en caso de sujeción por cifra relativa. Lo significativo es, por tanto, la conexión de quien abona el rendimiento, no con quien lo percibe. 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, hacen 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 Navarra 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. La redacción de toda esta materia sufrirá una modificación sustancial en 1998.

En el Impuesto sobre Sociedades (IS) se introdujo el concepto de tributación por cifra relativa de negocios que se trae del IVA, ya convenido en 1985. El injerto, aunque aparentemente se trata de cuestiones homogéneas, da problemas porque la naturaleza y la 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.

La competencia para la exacción del Impuesto se modificó sustancialmente desechándose el doble criterio conjunto, personal y territorial, y optando por el adoptado por el Concierto en 1981. De este modo tributan 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 seis 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.

Como volumen de operaciones se considera 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.

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.

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. Hay dos excepciones que distribuyen asimétricamente a favor del Estado la competencia normativa y 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 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 la excéntrica consecuencia de la disposición de atribuir al Estado las competencias de inspección sobre una empresa navarra que opere en Guipúzcoa en el porcentaje señalado.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Convenio Económico de 1990 no presenta novedades porque su armonización fue acordada y regulada con motivo de la entrada en vigor del Impuesto en 1986. Las diferencias de matiz en el punto de conexión tratan 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 hablábamos de *total de operaciones*. Es posible, aunque extraño, 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.

En los Impuestos Especiales el criterio de reparto es territorial, de modo que compete a Navarra la exacción de los tributos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza cuando las fábricas o depósitos fiscales estén situadas en este territorio. Al no establecerse ningún ajuste financiero al consumo, la posibilidad de obtener por esta vía una ventaja económica para Navarra estaba servida. Y así fue hasta la modificación de 1998, incitada por el avance en esta materia del Concierto Económico, que introdujo dicho ajuste.

En materia de Sucesiones y Donaciones el Convenio Económico de 1990 armonizó ambos conceptos como un único impuesto, si bien en aquél momento en Navarra no existía como tal ya que se hallaban reguladas como figuras impositivas diferentes las adquisiciones mortis causa o en virtud de donación²⁸.

La reforma habida en régimen común por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no tuvo repercusión en Navarra lo que ocasionó que hubiese dos sistemas distintos de exacción del Impuesto. La singularidad foral seguía siendo la vieja exención de las adquisiciones hereditarias y por donación de los ascendientes, adoptantes y adoptados con adopción plena y entre cónyuges. Inagotable fuente de suspicacias hacia el régimen foral, aunque en otros tramos de base y grados de parentesco el Impuesto navarro podía ser más gravoso que el de régimen común. En este escenario, el punto de conexión convenido en Sucesiones, 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).

²⁸ Norma aprobada por Acuerdo de la Diputación Foral, el día 10 de abril de 1970, con el título *Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*.

Se perdía la tradicional conexión existente entre el derecho civil y el tributario, particularmente importante en derecho sucesorio. La ley 148 de la compilación de derecho Civil Foral de Navarra exige la condición foral del causante en el momento del fallecimiento para que la sucesión se ordene conforme al derecho civil navarro. Pero si el criterio fiscal es el de la residencia se originan situaciones como la del causante navarro con condición civil foral no residente en el momento de su muerte que pudo otorgar testamento de hermandad conforme al Fuero Nuevo y cuyos herederos deberán liquidar la herencia en la administración del Estado. Correlativamente, el nuevo punto de conexión reclama aplicar el derecho fiscal navarro a residentes en Navarra de vecindad civil común.

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 Concerto Económico de cuya separación se derivarían problemas de doble o nula imposición venció las resistencias forales.

Al fijar 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, el adquirente del derecho o favorecido. 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 donaciones se produce una desconexión entre derecho civil y tributario aunque de menor intensidad que en 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.

Mucho menos conflictivo resultó 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. 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). Desaparece 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 anónimas– 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.

3. UN MODELO ORGÁNICO

Dedicamos un capítulo a los diferentes órganos que asisten la vida del Convenio/Concierto, desde aquellos que se ocupan de su génesis o actualización a los que les cumple calificar sus resultados o dirimir las controversias cuando no han podido ser eludidas por los que buscan la cotidiana coordinación. Su proliferación habla por sí sola de la desconfianza del negociador-legislador. La mayoría de ellos están regulados en los propios textos del Convenio o del Concierto, pero no todos, como sucede con la original Comisión Negociadora en la CFN.

3.1. Las Comisiones Negociadora y Coordinadora del Convenio Económico y las Comisiones Mixta y de Coordinación y Evaluación Normativa del Concierto Económico

Tanto el Convenio como el Concierto han planteado tradicionalmente instituciones 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 necesarios diseñados para la coordinación, concebidos siempre de acción bilateral –Estado - Comunidad Autónoma– y por tanto incompleta, como es fácil suponer para un escenario de cinco administraciones activas.

El desigual anclaje legal de Convenio y Concierto 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, de sus artículos 61 y 62, y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, de los artículos 63 y 64. Sin que quepa establecer una correspondencia biunívoca, entrambas vienen a consumir 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. El número 4 del artículo 45 de 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 mediante ley foral. Lo cual exige contar con la mayoría suficiente, de ahí que para la negociación del Convenio Económico de 1990 el Gobierno de Navarra arbitrara la fórmula, no prevista por la LORAFNA, de constituir una **Comisión Negociadora** integrada por miembros de los grupos políticos con representación en la Cámara. De este modo el visto bueno de la Comisión asegura *de facto* la superación del preceptivo trámite parlamentario. Es sorprendente que ni la LORAFNA ni el Convenio Económico hayan previsto y regulado este muy útil instrumento.

El Estatuto de Gernika (EAPV) dispone, lacónico, que *el Concierto se aprobará por Ley* y, aunque no lo dice, se concede que tal ley debe provenir únicamente de las Cortes españolas. No exige que el acuerdo deba ser aprobado por el Parlamento Vasco. 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.

Estas son las causas de la diferente configuración formal de estas competencias en Convenio y Concierto. En Navarra, la Comisión Coordinadora ha desempeñado sus funciones básicamente en asuntos del propio Convenio, como son los problemas derivados de su aplicación. Su competencia no alcanza, lo hemos dicho, la más cualificada misión de modificar el Convenio que se reserva a la Comisión Negociadora, de estricto carácter político que actúa auxiliada

por una comisión técnica integrada por funcionarios de la Hacienda Foral elegidos por el Gobierno de Navarra²⁹. El Boletín Oficial de Navarra publica la composición de la Comisión Negociadora y el nombramiento de sus miembros pero, a partir de ahí, la publicidad cesa, sus acuerdos no son públicos. Tampoco lo son los de su homóloga en el Concierto Económico.

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. La última modificación del Convenio (2003) ha introducido varios cambios en la Comisión Coordinadora. Sus competencias según el texto vigente son: 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 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 Hacienda, el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y por la Junta Arbitral, examinar los problemas de valoración a efectos tributarios, 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, determinar la aportación económica, tanto del año base como de los restantes de cada quinquenio, fijar la cifra de volumen de operaciones delimitadora del punto de conexión en Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido para su actualización por ambas Administraciones, establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por Impuestos indirectos, 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.

La reforma ha alterado las funciones de la Comisión Coordinadora por 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 remítan a una posterior disposición de rango legal, que se decidió 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.

²⁹ En la práctica la Comisión Negociadora se limita a conocer de primera mano y dar su conformidad a los avances de la comisión de técnicos que preparan los acuerdos.

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 composición paritaria de la Comisión cuenta, según el artículo 67 del Convenio, con seis representantes de la Administración del Estado y otros seis representantes de la Comunidad Foral –no reclama que pertenezcan a la Administración– designados por el Gobierno de Navarra.

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 prevé 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 Coordinadora del Convenio y las dos comisiones del Concierto, Coordinadora y Mixta.

La Comisión Mixta del Concierto Económico posee un nivel de representación y competencial más alto que la Comisión Coordinadora del Convenio o que la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ya que le son atribuidas, entre otras, las funciones de acordar las modificaciones del Concierto Económico, acordar la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio y acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral. 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.*

Por su parte en el Concierto, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tiene un carácter técnico cuyas competencias principales, muy similares a las mencionadas para la Comisión Coordinadora del Convenio y, como las de ésta, giran en torno al estudio de la adecuación normativa, la resolución de consultas, emisión de informes, cuestiones relacionadas con la actividad inspectora, etc. Su composición es, según el artículo 63 del Concierto, de cuatro representantes de

la Administración del Estado y cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales (tampoco se pide que lo sean de sus administraciones).

La lectura en paralelo de los textos del Convenio y del Concierto, que ofrecemos en Anexo, 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 las específicas comisiones negociadoras, inexplicablemente no previstas en el Convenio.

Las competencias de la Comisión Coordinadora en Navarra enumeradas en las letras a) a la g) vienen a coincidir con las propias de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, con las ligeras diferencias como la función atribuida a ésta, inexistente en el Convenio, de *articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información*. En cambio, en el resto de las competencias –letras h) a l) y números 3. y 4.– 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, y a que en las definiciones el Concierto se muestra más completo, la analogía es evidente.

Una vez más, el recíproco desconocimiento que Convenio y Concierto hacen el uno del otro afecta a la resolución de los numerosos 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. Bien es cierto que el sujeto pasivo es más perspicaz que el legislador y que la inmensa mayoría de cuestiones las solventa esquivando la exigente dicción 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 experiencia muestra 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.

3.2. La Junta Arbitral o las juntas arbitrales

Son numerosas las llamadas que los diferentes Convenios, desde 1927, han hecho a la Junta Arbitral como órgano de resolución de conflictos. Sin embargo, este epígrafe podría solventarse en una línea: se trata de un órgano inútil. Al menos hasta hoy. La inutilidad no es teórica sino práctica, porque nunca en la historia se ha llegado siquiera a constituir³⁰. No obstante lo dicho, el indudable interés que posee una institución propia y característica del Convenio, depositaria de la confianza de formar un juicio y adoptar una resolución ante conflictos derivados de su aplicación, nos invita a su estudio. Será también de interés averiguar a cuál de las dos partes, el Estado o los territorios forales, beneficia su eterna suspensión.

La dicción de la regulación de esta figura en la versión del Convenio de 1969, que no es la primera, era la que sigue (artículo 19):

1. 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.

2. La Junta Arbitral en su primera reunión, adoptará las normas de procedimiento que ante ella se haya de seguir, inspirándose en los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo.

3. Contra los Acuerdos o faltas de acuerdo de las Comisiones Coordinadoras que por este Convenio se crean, no cabrá acudir en revisión ante la Junta Arbitral más que en los casos del nº 4, párrafo 3º del artículo 18³¹.

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.

³⁰ En los años ochenta hubo dos solicitudes por parte del Gobierno de Navarra hacia el Ministerio para nombrar a sus miembros y constituir la Junta Arbitral. No obtuvieron respuesta.

³¹ Preveía el supuesto de desacuerdo de la Diputación con la decisión de la Comisión Coordinadora acerca de actuaciones de la Inspección del Estado ante contribuyentes navarros en impuestos indirectos.

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.

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.

No haremos exégesis de los textos pretéritos dada la esterilidad funcional del órgano. Las sustanciales modificaciones de la Junta Arbitral en el Concier-to Económico de 2002, artículos 65, 66 y 67, y el acuerdo de 2003 para el Con-

venio Económico que sigue y 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. 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 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 justicia, 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 altamente inmorales para los afectados, la inexistencia de la Junta Arbitral, por desidia de las administraciones, no debería

anular la garantía del Concierto Económico o Convenio Económico. 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 Muguruza Arrese³², 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 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.

Este es el texto vigente que regula el solicitado órgano cuyo futuro inmediato no podemos augurar, tan sólo, y lamentablemente, intuirlo similar a su pretérito:

Artículo 51. Junta Arbitral

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Conocer 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.

b) 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.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

³² MUGURUZA ARRESE, Javier, Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco.

2. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

Los árbitros serán 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 serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística.

3. 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.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

4. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados.

5. 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 las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral³³.

Obsérvese 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, van a provocar situaciones de conflicto.

³³ Esta conveniente disposición no existe, como se verá en el cuadro comparativo, en el Concierto Económico. Cabe discutir si esa futura rectificación y compensación por cambio del órgano competente comprende también la derivada de una eventual diferencia normativa o si, por el contrario, se limita al aspecto recaudatorio de la cuota liquidada con norma *improcedente*.

Unas situaciones que acertadamente denuncia el profesor de la Hucha y que se derivan del diseño competencial de estos órganos arbitrales³⁴. 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. 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, 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 del 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 Arbitral³⁵.

3.3. 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

³⁴ DE LA HUCHA, Fernando, El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales.

³⁵ Como puede verse más adelante, 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.*

más que aquí no se tratan, como el Consejo Vasco de Finanzas Públicas o el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. A diferencia de los que estudiamos, 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 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, en su artículo 29, apartado 1, establece 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 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 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.

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 trabajo³⁶. 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.

³⁶ Un análisis de la nueva Ley de Aportaciones para el quinquenio 2002-2006 puede verse en ZURUTUZA MUJICA, Ekarpén legea 2002-2006 bosturtekoan.

4. UN MODELO IMPERFECTO

El tornadizo escenario tributario estatal y europeo obliga periódicamente a que el Convenio/Concierto deba adaptarse al mismo. Nuevas figuras tributarias creadas por el Estado colocan a los territorios de régimen especial en la fatigosa necesidad de acudir a Madrid a negociar su aplicación y armonización. Desde que el Concierto de 1981 y, luego, el Convenio de 1990, instauraran el moderno sistema de equilibrio financiero que caracteriza el pacto, toda adquisición o aumento de competencia en materia impositiva acarrea el correspondiente ajuste financiero. La neutralidad preside los nuevos acuerdos, de manera que las conquistas en campo competencial deben ajustarse en la aportación, por lo que es incorrecto exhibirlas como triunfos en términos económicos. Y tampoco en propiedad todas ellas son avances netos en autogobierno. Unos impuestos sustituyen a otros y, así, si Navarra detentó la competencia para la gestión del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas o para el Impuesto sobre el Lujo, mantenerla para su sustituto, el Impuesto sobre el Valor Añadido, no es incremento de campo competencial. Y aún así estamos ante una merma de la *parcela* cultivable porque las administraciones forales tan sólo gestionan una parte de la base imponible del IVA, la correspondiente a las operaciones interiores, menor en proporción a la que ocupaban los tributos extinguidos.

Ciertamente el sistema tributario es cada vez más complejo, pero también es verdad que las reglas de juego de la política comienzan a cambiar, con decisivo efecto en Navarra. A partir de la reinstauración del Concierto Económico

en 1981, para Guipúzcoa y Vizcaya, la vieja trayectoria foral navarra de gestación de los convenios, cuyo talante cristalizó en el de 1969, va a ceder la iniciativa en la negociación y el acuerdo a las instituciones de la CAPV. Hasta en la redacción literal de los textos convenidos. La irrupción del Concierto Económico en el nuevo modelo de Estado surgido de la Constitución Española de 1978 va a alterar la composición de las fuerzas o vectores que venían actuando sobre el Convenio Económico desplazando la posición de Navarra, interlocutora casi única hasta entonces por la debilidad de posiciones en Álava, hacia un destino de bisagra mal protegida de la manipulación del Gobierno central. Las nuevas fuerzas predominantes serán el soberanismo vasco y el centralismo español. El alto nivel competencial conservado por Navarra durante el franquismo con respecto a las demás provincias y la robustez formal del Convenio serán un valioso y firme estribo para las aspiraciones soberanistas del Gobierno vasco. Por su parte, el Estado apaciguará, no sin esfuerzo, su natural estrategia uniformizadora en Navarra para evitar el favor en ésta de las posiciones soberanistas provasquistas. El juego de estas tensiones ha marcado la evolución posterior del Concierto y Convenio Económico, cuyo término, por diferentes caminos, será, ya casi lo es, la identidad de ambos textos.

A medida que Convenio y Concierto se han aproximado en el fondo y la forma hasta la actual equivalencia que se muestra en este ensayo, se ha intensificado artificiosamente la búsqueda de diferencias distintivas entre ambos. Se enfatizaba singularmente el carácter indefinido en el tiempo del primero y el limitado del segundo. Incluso hubo quien vio en este carácter indefinido del Convenio la cicatera ventaja de la congelación de la aportación fija, que sería consecuencia de una interesada inactividad en pro de la renovación. Si bien tal efecto económico es indiscutible en época inflacionista, la obsolescencia de todo el aparato de la armonización tributaria que la falta de renovación acarrea ha sido siempre perjudicial para Navarra. Así lo entendió el Gobierno de Navarra cuando propició las negociaciones que culminaron en el texto de 1990.

Ni siquiera la diferencia comentada era una perspectiva unánime, ya que para otros lo temporal y renovable del Concierto Económico era el Cupo y no el propio modelo³⁷. Pues bien, tal diferencia ha decaído tras la última versión del Concierto vasco aprobada en 2002. Ya que una de las notas singulares de la misma es la supresión del artículo primero que limitaba su vigencia, dejándolo, como el Convenio, con carácter indefinido. Hay que recordar que la conjetural caducidad del Concierto en diciembre de 2001 traía causa del plazo de veinti-

³⁷ MORENO PORTELA, Francisco Javier. La capacidad normativa de los territorios históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico.

cinco años establecido para el Concierto alavés de 1976, que sirvió de soporte preconstitucional al texto de 1981.

Tampoco es substancial la diferencia consistente en que sea en Navarra la propia Comunidad Foral la entidad competente y titular de los derechos, mientras en la CAPV corresponda el poder tributario a los Territorios Históricos que la integran³⁸. Es una consecuencia de la articulación territorial de la CAPV, que puede originar problemas internos de coordinación, pero que en nada afecta a la naturaleza del Concierto respecto del Convenio. El EAPV no conformó las Juntas Generales como cámaras legislativas. Derivado de lo anterior y en conexión con ello, se resalta atinadamente que las normas emanadas de las Juntas Generales tienen rango reglamentario en tanto que las dictadas por el Parlamento de Navarra lo tienen de ley formal³⁹. En la CAPV tan sólo al Parlamento Vasco le compete la potestad legislativa. Las consecuencias de esta caprichosa diferencia carecen de efectos reales ante los sujetos pasivos y tienen consecuencias fundamentalmente en orden a la competencia de los órganos jurisdiccionales que han de conocer los casos de impugnación. La vía contencioso-administrativa para las normas forales de los Territorios Históricos y el Tribunal Constitucional para las leyes forales. Una simple reforma de la Ley Orgánica del TC permitiría residenciar en él la impugnación de las normas forales y zanjar la doble vía.

Pero, ¿mayor rango equivale siempre a mayor protección? ¿Para los sujetos pasivos o para la administración? Algunas consecuencias son sorprendentes. Como descubre Juan Ramallo, el Estado español puede ser sujeto pasivo del derecho procesal europeo ante el Tribunal de Luxemburgo por decisiones tomadas por las Juntas Generales de cualquiera de los territorios de la CAPV, pero no puede ser sujeto activo, por las mismas decisiones, ante su propio Tribunal Constitucional⁴⁰.

Volvamos a los textos, en ambos el artículo primero, intitulado respectivamente, Potestades de Navarra y Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, reconoce la *potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario* con la elemental referencia a las Diputaciones Forales en el caso de la CAPV como instituciones competentes para *la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos*

³⁸ Recuérdese que la denominación *territorios históricos* fue dada por el EAPV, frente a la constitucional de *territorios forales*.

³⁹ Existe una línea doctrinal que designa las normas forales como disposiciones materialmente legislativas o como reglamentos autónomos derivados directamente del EAPV que define para ellos una reserva reglamentaria y cuya singularización consta en varias leyes generales, pero para la ortodoxia constitucional la clasificación choca con el sistema de fuentes de la norma suprema.

⁴⁰ RAMALLO, Juan, Prólogo a la obra de DE LA HUCHA, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*.

que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos que, huelga decir, en Navarra corresponde a su Hacienda Foral. El Convenio Económico recuerda las competencias en materia financiera reconocidas por la LORAFNA en tanto que el Concierto hace una referencia al principio de autonomía financiera en su artículo 48 primero: *Autonomía fiscal y financiera de las Instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias*.

El artículo segundo del Convenio Económico, *Potestad Tributaria*, se corresponde con cierta precisión con el mismo del Concierto Económico, *Principios Generales*. El Concierto incluye el principio cuarto en el que llama a la coordinación interna de los Territorios de la CAPV, ocioso en Navarra, y el Convenio pide a Navarra que respete *las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional* algo que no se dice expresamente para la CAPV y, lo que es más importante, se reconoce a Navarra el denominado poder de innovación en materia tributaria, una novedad ya comentada anteriormente: *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 7º de este Convenio*.

Las competencias exclusivas que el Estado se reserva, como límites manifiestos a la potestad convenida o concertada, son análogas en ambos textos (artículo tercero), pero aquí el Concierto Económico ha venido a proveer de un mayor desarrollo a la siempre relegada por desconocida *alta inspección*, dotándola de una cierta funcionalidad, si bien todavía imprecisa.

El reconocimiento de las plenas facultades y prerrogativas a favor de las haciendas forales en la gestión e inspección de los tributos lo recoge el artículo cuarto del Convenio y con la misma dicción la Disposición Adicional Quinta del Concierto.

La coordinación del artículo quinto del Convenio equivale al principio de colaboración del artículo cuarto del Concierto, si bien éste concreta y detalla más su contenido. En el mismo artículo se asegura que el Estado *arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración* de las instituciones forales en los Acuerdos Internacionales que incidan en la aplicación del Convenio o Concierto. Muy lejos de la presencia institucional en los órganos de la Unión Europea (Ecofin) exigida sin éxito por los negociadores de ambos acuerdos, con particular vehemencia por los vascongados.

El procedimiento de modificación del texto debe ajustarse al mismo procedimiento seguido para su aprobación según el artículo sexto del Convenio y la Disposición Adicional Segunda del Concierto.

Los criterios generales de armonización fiscal, ahora idénticos para ambos modelos, se plasman en el artículo séptimo del Convenio y en el artículo tercero

del Concierto. La modificación del Concierto de 1997 tomó como ejemplo el texto navarro y redujo de doce a cuatro el número de entradas en esta categoría.

En la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las diferencias actuales entre Convenio y Concierto Económico, salvo criterios de ordenación en párrafos o articulado, son insignificantes. También es idéntica la redacción de los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para el Impuesto sobre Sociedades las redacciones mantienen diferencias en la enunciación de los criterios de atribución territorial que, obsérvese, pretenden obtener el mismo resultado. Se trata de una cuestión de estilo que al no afectar al fondo, cada negociador ha preferido respetar.

Donde hallamos una mayor desigualdad es en la regla para determinar el lugar de las entregas de bienes corporales. Mientras el Convenio Económico contempla la ubicación geográfica del centro fabril o de transformación de quien efectúa la entrega, el Concierto se fija en el lugar de la puesta a disposición. Así estas pautas llevarían a claras colisiones. Por ejemplo, en el caso de un industrial con fábrica en Navarra que ultima el proceso por terceros y pone a disposición de su cliente los bienes en Guipúzcoa, ambas administraciones serían competentes. Por eso los textos matizan y se aproximan, pero, nos parece, no acaban de resolver el problema. Así el Convenio excepciona que en el caso de tener centros en ambos territorios se atenderá al lugar del último proceso de transformación (aunque no sea en su propio centro). Y también el Concierto que, para los bienes transformados por quien los entrega, atiende al lugar donde se ultima el proceso (pero no exige que el sujeto pasivo sea titular del centro fabril ni que disponga de centros en dos territorios). De ahí que las dudas sigan sin despejarse. El ejemplo propuesto sigue atribuyendo la competencia a ambas administraciones: a Navarra, según Convenio, porque su único centro fabril está en este territorio (el último proceso ha sido efectuado en Guipúzcoa por un tercero para la empresa navarra) y a Guipúzcoa, según Concierto, porque el último proceso de transformación se realiza en este territorio.

Una cautela que quiere suavizar el efecto de la domiciliación interesada separa actualmente los textos armonizadores en materia de Sucesiones y Donaciones. El Concierto Económico viene exigiendo la residencia de cinco años para la aplicación de la normativa propia. No lo hace el Convenio Económico.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, tal como hemos comentado para el Impuesto sobre Sociedades, los criterios de atribución de competencias no coinciden en la redacción de los textos de Convenio Económico y Concierto Económico. El hecho obedece a que el Concierto Económico se ha mantenido fiel a la armonización que en su día se arbitró para la entrada del Impuesto sobre el Valor Añadido en ambos territorios (leyes 49/1985 y

18/1986, respectivamente), en tanto que el Convenio Económico de julio de 1990 la sustituyó por la convenida para el Impuesto sobre Sociedades⁴¹. La original es sin duda más adecuada a los fines que pretende ya que la del Impuesto sobre Sociedades está diseñada para este tributo.

Tal y como se ha advertido para el Impuesto sobre Sociedades, las diferencias evidentes del texto, cuya razón última se nos escapa, dan resultados distintos que no pueden pasar desapercibidos para las administraciones ya que, obviamente, pueden generar conflictos competenciales. Al Concierto Económico le es suficiente una regla y lo determinante es el territorio donde tenga lugar el último proceso de transformación. En tanto que el Convenio Económico combina dos, y atiende primero a la ubicación del centro fabril en general y luego, cuando disponga de centros en territorio navarro y común, según el lugar del último proceso de transformación, sin exigir que sea en su propia fábrica⁴².

En la progresiva tendencia a la igualdad de ambos textos, el Concierto Económico incorpora, traído del Convenio Económico, el segundo párrafo del artículo 28.6.A) 1º *Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.*

En cuanto a la exacción del Impuesto (artículo 33.6 a) 1º del Convenio Económico y artículo 28 Uno A) 1. a) del Concierto Económico) obsérvese que en tanto para el Convenio Económico la regla es de cierre o residual, para el Concierto Económico es de principio. El Convenio Económico emplea el mismo texto para determinar los puntos de conexión en Impuesto sobre el Valor Añadido y en Impuesto sobre Sociedades desde la Ley 28/1990 porque anteriormente la redacción era igual que la del Concierto Económico, en tanto que éste mantiene la original que fue pensada para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la aplicación del Impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España (artículo 33.10. del

⁴¹ ONDARRA, Jesús, *Convenio Económico Impuesto sobre el Valor Añadido Concierto Económico* p. 57 y ss.

⁴² Es fácil imaginar casos de conflicto cuando, por ejemplo, un industrial navarro, con centro fabril en Navarra, ultime, por encargo a una empresa local, el producto en Álava y lo entregue a sus clientes en la CAPV. Para el Concierto Económico las entregas se entenderán efectuadas en Álava y para el Convenio Económico en Navarra. Pero bastaría con que la empresa Navarra tuviese otro centro en cualquier parte del territorio común, por ejemplo Jaén, para que la entrega se considerase efectuada en Álava. La regla combinada del Convenio navarro restringe los supuestos de atribución de bases imponibles a la Comunidad Foral.

Convenio), en las que no se produzca la circunstancia señalada en el número anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan. El Concierto Económico no contiene una limitación similar de modo que los sujetos pasivos no residentes podrán, sin excepción, ser declarantes de las respectivas Haciendas Forales.

Las pautas armonizadoras de los Impuestos Especiales también son las mismas en el Convenio Económico y en el Concierto Económico. Únicamente ha de hacerse notar cómo mientras el Convenio exige que se comunique previamente a la Administración del Estado la autorización de depósitos fiscales, el Concierto extiende la obligación de comunicar a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Previsión razonable ya que siendo la competencia de cada Diputación es acertado que los otros Territorios Históricos, representados en la Comisión, tengan conocimiento previo de estas decisiones.

La equivalencia es total en los textos atinentes al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, e Impuesto sobre las Primas de Seguros, los Tributos sobre el Juego y las Tasas. Aunque su presentación no es idéntica, porque Navarra prefiere separar la materia de acuerdo a los acostumbrados hechos imponibles, también son los mismos puntos de conexión los que organizan el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y algo similar ocurre, con equiparación de fondo y distinta sistemática, para las Haciendas Locales.

La lectura comparada de los más recientes y sucesivos textos del Concierto y del Convenio Económico permite percibir cómo la sensibilidad autonómica reflejada en representantes elegidos democráticamente y la complejidad del sistema tributario han hecho que el propio texto, a través de su minuciosidad y detalle, exprese inconscientemente la negociación y el acuerdo. En definitiva, se llena del carácter pacticio que, sin poseerlo, se predicaba de él. Frente a las primeras redacciones muy generalistas y absolutamente sometidas en cada una de sus disposiciones a interpretación posterior y a necesarios acuerdos en vía de gestión tributaria entre administraciones, en definitiva a merced de la administración central, los textos del Convenio y Concierto surgidos después de la transición política, aunque lejos de la perfección, son más completos y técnicamente mucho más precisos, interpretables *per se*, cuya literalidad es aplicable y exigible por la administración o por los interesados en cualquier momento del procedimiento administrativo o ante cualquier instancia jurisdiccional. Esta notable y gradual transformación del instrumento jurídico tiene origen en la reinstauración del Concierto Económico en 1981 en Guipúzcoa y Vizcaya.

Durante el último cuarto de siglo ambos instrumentos han desempeñado inconsciente y eficazmente un doble y complementario rol negociador ante el Esta-

do en respuesta involuntaria a la pretensión igualadora de éste. El Convenio Económico con la laureada Navarra de 1941 y 1969 es mucho más vigoroso y técnicamente mejor que el alavés de 1976. Éste, mera copia del navarro pero con una frágil metodología para el cupo, sirvió de punto de apoyo para la reimplantación y los progresos del Concierto en 1981. Pero desde ese momento, el Concierto Económico es la guía y señal del Convenio navarro en los siguientes veinticinco años. El Convenio sigue los pasos del Concierto que avanza laborioso gracias, en varias ocasiones, a la cota fijada por aquél. En este enmarañado caminar hacia la igualdad de competencias se han producido paradójicos resultados ya que el mismo epígrafe en ambos textos ha supuesto un avance real en capacidad para el País Vasco y un retroceso para Navarra. El primero aplaudido y el segundo disimulado. Hay que tener muy presente en este mudable escenario la veloz aproximación de las Comunidades Autónomas de régimen común a las cotas de autonomía de las forales. La identidad de resultados es la tendencia natural de ambos modelos, LOFCA y Convenio o Concierto. Sin olvidar en este proceso la presión igualadora de la Unión Europea.

Desde los acuerdos de adaptación al IVA en 1985, el devenir del Convenio, que partía con indudable ventaja en la época franquista, ofrece la imagen resignada de seguir a rueda los logros de Concierto. Los negociadores vascongados en todo este tiempo han presentado una firme e inequívoca voluntad de alcanzar el máximo nivel competencial posible, respetando el equilibrio financiero, y aún sacrificando éste en su contra en ciertos momentos. Su misión ha sido rotunda, explícita y sin reparo alguno hacia el riesgo unilateral evidente que arrastra la asunción de competencias tributarias y sus correlativos reajustes en el Cupo. Entretanto los representantes navarros se han limitado a seguir a la zaga la senda del Concierto, sin un verdadero espíritu autonomista y hasta soportando humillaciones de sus socios en el Gobierno de Madrid, como las vividas en las negociaciones de 1997. Ocasionalmente, cuando las rígidas posiciones de la administración central se mostraban reacias a conceder a Navarra lo ya pactado con la Comunidad Autónoma del País Vasco han inflamado los ánimos de la representación provincial. El papel jugado por el Convenio en el periodo constitucional, caracterizado por los acuerdos de 1985, por el nuevo Convenio de 1990 y sus modificaciones de 1997 y 2003, muestra a las claras la frustración de verse en la necesidad de mercadear con Madrid para mantener, no sin dificultades, el nivel competencial en el marco cambiante del sistema tributario, siempre con el techo impuesto por los acuerdos alcanzados meses antes por el Concierto.

A la vista del aparente cómodo proceso por el que el Convenio ha ido tomando las modificaciones del Concierto, algunos sectores de la sociedad han expresado la opinión de que el Estado concede a Navarra sin esfuerzo los avances conseguidos por el Concierto Económico. Según esta opinión, ello respon-

dería a una estrategia política de contentar la lealtad nacional mostrada por los gobernantes navarros para debilitar las posiciones provasquistas en el Viejo Reino. Máxime si se tiene en cuenta que, a diferencia de la CAPV, donde la permanente hegemonía del PNV se enfrenta ideológicamente a los gobiernos nacionales, en Navarra el Convenio Económico de 1990 y todas sus modificaciones y adaptaciones se han negociado con Madrid entre gobiernos del mismo color, bien con el tándem PSOE-PSN o con el de PP-UPN.

Sin embargo, y sin rechazar esta exégesis, lo cierto es que el negociador navarro ha encontrado siempre en Madrid una muy firme oposición a sus pretensiones. Lo que demuestra que el centralista lo es siempre y ante todos; también ante sus socios *de provincias*. Ejemplos de ello son la dilación de las negociaciones con los navarros, inexplicable al tratarse tan sólo de copiar lo ya escrito en el Concierto, las manifestaciones de los propios comisionados vertidas en los medios de comunicación y el menosprecio del retraso en la legalización de los acuerdos en las Cortes. Las leyes que formalizan estos acuerdos alcanzados con Navarra de modificación del Convenio, y que siguen fielmente los del Concierto, presentan un retraso respecto de las de éste de cuatro meses en 1985, cuando las negociaciones fueron paralelas, de diez meses para los acuerdos de 1997 (aunque el lapso entre acuerdos es menor), y de catorce meses (diez meses entre los acuerdos) para la modificación de 2003. A diferencia de lo que ocurriera en 1985 con la adaptación al IVA, cuando las comisiones técnicas y políticas de las tres administraciones trabajaron casi simultáneamente –si bien siempre de manera bilateral–, es cierto que el Estado ha preferido, en lo sucesivo, esperar a cerrar los acuerdos con el País Vasco –en ocasiones en clima de fuerte tensión política– para después atender las modificaciones del preterido Convenio navarro.

4.1. La Potestad tributaria y el poder de innovación

Es emblema del modelo de Convenio y Concierto la amplia autonomía normativa que en materia tributaria concede a sus territorios. Por muy diversos motivos, esta autonomía es mucho más reducida en la práctica que lo que de ella se predica. Hasta el punto de que, por ejemplo en Navarra, el legislador ha optado en los últimos años por declinar su ejercicio. Basta como ejemplo recordar que los encomiables intentos de dotar a la Comunidad Foral de un texto normativo propio sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tras la reforma tributaria de 1978 que se plasmaron en la Ley Foral 6/1992 se han desvanecido en los últimos tiempos con proyectos y leyes miméticas de las estatales, como la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre. 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 blande como blasón de la singularidad foral.

Cabe aquí introducir 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, distribuir la desigualmente repartida 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 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.

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 sucede 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, generalmente 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 foral⁴³. A todas luces una dejación que ahora se quiere mejorar mediante la nueva figura del Decreto Foral Legislativo de Armonización Tributaria que ya previó la Ley Foral General Tributaria⁴⁴. 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 Estado⁴⁵.

Alguien sentenció con acierto que el impuesto es el nervio del poder. Bien sabe cualquier gobernante que un sistema fiscal bien administrado y aceptado por los ciudadanos refuerza su autoridad. Según una escuela historiográfica uno de los motivos de la caída del imperio romano fue la mala gestión tributaria y el

⁴³ 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, 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.*

⁴⁴ 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.*

⁴⁵ El artículo 54 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (BON de 15 de diciembre 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.

alto fraude fiscal. No hace falta ir tan lejos dado que ejemplos de este fenómeno los hay en vivo en la política económica contemporánea. 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. Joseba Agirreazkuenaga aprecia que: *La construcción política y fiscal más peculiar de los Países Vascos en la transición al régimen liberal y también en la transición del franquismo, es la que se refiere a su sistema fiscal y hacendístico, las haciendas forales. Se trata de una peculiar forma de pertenecer a la Hacienda de un Estado, que no se define federal, pero que en razón de un principio de diarquía jurisdiccional frente a la monocracia constitucional, tal y como expone Bartolomé Clavero, contempla la posibilidad de las haciendas forales*⁴⁶. Se dice que ante el invencible impedimento para lograr un federalismo fiscal estricto, el foralismo tradicional se apunala en el *derecho histórico*⁴⁷ para constituir su original modelo. Pero ¿no cabe insinuar que el vaporoso *derecho histórico* no es sino el musculoso reflejo de un federalismo efectivo, aunque asimétrico?

Como quiera que sea, tanto la CFN como la CAPV cuentan con un régimen que les faculta para un ejercicio autónomo de la potestad tributaria. Como venimos diciendo, pese a su gran difusión y popularidad, estas amplias competencias teóricas para *mantener, establecer y regular su propio régimen tributario* no son tales en la práctica. Se estrechan por las numerosas limitaciones legales y se achican por las insuperables cortapisas. Entre las primeras

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.”

⁴⁶ AGIRREAZKUENAGA, Joseba, El fortalecimiento...

⁴⁷ 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 llamado *historische Staatsrecht* suponía la restitución de los antiguos territorios y derechos mayestáticos propios de las coronas húngara, bohemía 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.

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. Y las hay que se plasman en el propio acuerdo bajo la forma de principios, disposiciones generales o normas de armonización tributaria.

La Unión Europea restringe la autonomía normativa de sus estados miembros a los impuestos directos –hasta la fecha sin directivas armonizadoras, tan sólo de aproximación– ya que para los indirectos el margen de maniobra es muy reducido. La Unión Europea quiere armonizar también la imposición directa, pero lleva años estancada. El empleo del concepto *ayudas de estado* para anular la normativa foral, que los funcionarios europeos han entendido como una suerte de subsistema jurídico, 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.

Específicamente, Concierto y Convenio disponen que el territorio competente, en el ejercicio de su potestad, debe respetar los criterios de armonización del régimen tributario de su propio texto. Es una doble cortapisa que actúa también de manera indirecta porque impide de facto el ejercicio del poder de innovación, pese a figurar ahora nominalmente reconocido ¿Puede Navarra o la CAPV en su virtud implantar unilateralmente un nuevo tributo en su territorio sin convenir previamente los puntos de conexión con el Estado?

Son también severas limitaciones las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio / Concierto, corresponden al Estado. 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.

De más difícil interpretación práctica es el respeto debido al principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra⁴⁸. Y, con mayor razón, a *las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad*

⁴⁸ El artículo primero de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra dice: *Navarra constituye una Comunidad Foral con régimen autonomía e instituciones propias, indivisible, integrada en la Nación española y solidaria con todos sus pueblos.*

constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2º de la misma Ley Orgánica⁴⁹, 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.

A propósito de la armonización tributaria, el título primero del Convenio / Concierto señala los criterios generales que la CFN y la CAPV deben observar en la elaboración de su normativa. Debe adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos. No se refiere a los contenidos, lo que abriría expectativas de autonomía en esta materia. En Navarra la propia Ley Foral General Tributaria, que es casi transcripción de la estatal, opera como ceñidor doméstico de la normativa autónoma.

Debe establecer y mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado. Una pretensión que da mucho juego y a la que dedicamos un epígrafe en este ensayo.

También debe 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, sin que se produzcan efectos discriminatorios. 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*⁵⁰.

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,

⁴⁹ El artículo segundo de la citada Ley Orgánica 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.*

⁵⁰ SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Los tributos de los Regímenes Forales.

como ha señalado De la Hucha⁵¹, 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*. 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 de la Contribución Territorial Urbana? ¿Dónde situar el fiel de la balanza que denuncia la distinción?

Y, como limitación añeja y secundaria, deben las administraciones convenidas y concertadas utilizar 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 llevar a cabo. Esta norma se justifica en favor de la operatividad estadística.

La última modificación del Convenio Económico abrió un resquicio al poder de innovación en materia tributaria de la Comunidad Foral introduciendo el número dos del artículo segundo: *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 7º 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.

No obstante la anterior concesión, lo que los negociadores navarros de 2003 intentaron reformar sin éxito fue el artículo sexto del Convenio Económico que trata de su Modificación. 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 6 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.

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 interpreta así y la prueba más reciente la tenemos en el episodio del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determi-

⁵¹ DE LA HUCHA CELADOR, *Introducción... op.cit.* y El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa.

nados Hidrocarburos. Sostuvo la representación estatal que el citado Impuesto es de aplicación en todo el Estado y que, si no hay acuerdo con Navarra, lo recaudará la Agencia Tributaria, tal como así viene sucediendo en la actualidad. La representación navarra ha seguido las tesis del último 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 diferentes aspectos del nuevo tributo (normas de atribución de competencias, criterios de armonización, puntos de conexión, posibles ajustes financieros, etc.). Los citados razonamientos no fueron aceptados por el Estado y se acordó no modificar este artículo, con lo que la polémica continúa.

4.2. La Alta Inspección

Una vieja cautela del gobierno central reserva al Estado una denominada *Alta Inspección*, establecida con el expreso fin de garantizar el cumplimiento de los fines previstos por el propio Convenio / Concierto. La fórmula se mantiene en la zona solemne del texto (artículo 3º.2 del Convenio y 5º segunda del Concierto Económico). Pero nunca nadie ha acertado a explicar el contenido práctico a esta reserva. ¿Qué circunstancias harían al Estado ejercitar esta facultad? ¿Para qué, entonces, está la Junta Arbitral? O incluso, como se ha visto en la historia reciente, los tribunales ordinarios de Justicia. Tampoco cabe esperar que la CFN o la CAPV acepten nunca una injerencia estatal en sus competencias por la vía de esa indefinida inspección.

En la vertiente del gasto, en el marco de las competencias de las Comunidades Autónomas, aparece también la *Alta inspección* (en la LORAFNA para Navarra) y sobre ella han surgido las mismas dudas que aquí planteamos. Por su repercusión ha llegado ha pronunciarse el Tribunal Constitucional. Se inclina el TC por configurar la alta inspección como una manifestación de la potestad de vigilancia sobre el cumplimiento de la legislación aplicable, *sobre la correcta interpretación de las normas estatales, así como las que emanan de las Comunidades Autónomas, en su indispensable interrelación*. Pero no revela si ese control es complementario del establecido en el artículo 153 de la Constitución o un instrumento de fiscalización o verificación que pudiera llevar a instar la actuación de los controles constitucionales. De las primeras sentencias parecía derivarse la primera opción, lo cual por analogía haría pensar en una intervención directa de control por parte de la administración central en las actuaciones internas de la Comunidad, pero tal doctrina ha sido posteriormente matizada

hacia la segunda posición como competencia de vigilancia pero no de control genérico e indeterminado que implique dependencia jerárquica de las Comunidades Autónomas respecto del Estado⁵².

La última modificación del Convenio ha dejado la misma redacción, apartándose aquí del Concierto Económico que quiso dar vida a esta anticuada e inservible cortapisa. Dice el texto concertado que *los órganos del Estado encargados de la misma –la Alta inspección– emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación*. No se indica qué órganos son los encargados ni qué contenido y alcance posee la colaboración de las otras cuatro instituciones ni qué finalidad o efecto pueda tener tal informe. Es de temer que estemos ante la versión remozada de una previsión inútil con más pretensión de propaganda ante otras comunidades que de efectividad.

4.3. La presión fiscal

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 luego por el Convenio en el acuerdo de 28 de octubre del 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 conseguir⁵³.

⁵² Estudian este tema GOMEZ-FERRER, Rafael y RODRÍGUEZ ZAPATA, Jorge, "Relaciones con la Administración del Estado" en MARTÍN-RETORTILLO, Sebastián y otros, *Derecho Público Foral de Navarra*. Madrid: Civitas, 1992

⁵³ 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, y además modificando algunas de las cláusulas que se preveían 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*

El cambio de locución no parece muy afortunado. Obsérvese que la palabra *equivalente* significa *igual*, por lo que el cambio literal constriñe aún más la acción de la administración concertada o convenida. Ya que la redacción anterior, al menos, no impedía establecer una presión fiscal superior. Probablemente nadie consultó el diccionario aquella tarde. Quizá porque todos sabían que era ocioso.

El Convenio nada dice 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 de intencionalidad desconocida 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. Únicamente 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 y 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

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. Vid. Diario de Sesiones, 6 de marzo de 1997, Comisión de Economía y Hacienda Parlamento Vasco.

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 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 públicos⁵⁴.

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

⁵⁴ 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 incluidas 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.

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 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 ésta⁵⁵.

También el ajuste por impuestos indirectos genera divergencias en la distribución de la recaudación. El mero hecho de que unas mismas ventas de un

⁵⁵ 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?

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. Algunos organismos que proporcionan esta información son el Instituto Nacional de Estadística (INE) que publica anualmente la Contabilidad Nacional de España y la Contabilidad Regional, el Instituto Vasco de Estadística (EUSTAT), la Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorro (FIES) y la Fundación del Banco Bilbao Vizcaya Argentaria.

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 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.

La penuria de calcular 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.

Una normativa tributaria idéntica no proporciona una misma presión fiscal ya que ésta va a depender de la eficacia en la exacción y gestión de los tributos, de la distribución individual de las 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 renta⁵⁶. Una tarea nada sencilla y, a nuestro juicio alejada del interés 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.

⁵⁶ Diversos autores ha 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 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.

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.

Por último, obsérvese que la medida carga la responsabilidad de mantener la equivalencia en la administración convenida o concertada cuando es obvio que una eventual diferencia de presiones fiscales puede ser debida a variaciones en los parámetros en régimen común bien por modificación de normas tributarias, por ejemplo la sustancial reforma a la baja del IRPF promovida por el Gobierno del Partido Popular, 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.

Dicho todo lo anterior y vencida la lógica resistencia a entrar en cifras, es de justicia reconocer la existencia de estudios efectuados, presumiblemente con rigor, que dan siempre como resultado un índice superior de presión fiscal en los territorios convenidos o concertados que en el Estado. Probablemente la administración del Estado u otros agentes haya obtenido resultados, también rigurosos, en sentido opuesto, pero no nos constan. Tampoco los abogados del Estado los han aportado o justificado en sus demandas. Pedro Ugalde, secretario técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, citando trabajos efectuados en su Departamento, informa de que la media de presión fiscal del periodo 1990 a 1997 en Navarra era del 16,5 por ciento, en tanto que la del estado era solamente del 14,2 por ciento⁵⁷. En una monografía editada por el Instituto Manu Robles-Arangiz, de la que es coautor el propio Ugalde, se dan magnitudes similares para el trienio 1990-1992 con un índice del 15,8 por ciento de presión fiscal para Navarra y un 14,8 por ciento para territorio común⁵⁸. Por su parte, Lambarri y Larrea concluyen que para el periodo 1987-1989 la presión fiscal global en tributos concertados fue para el País Vasco del 18 por ciento y para el resto del Estado del 16,9 por ciento. Y aprecian la paradoja de tener una presión fiscal normativa menor en el País Vasco pero al mismo tiempo una presión fiscal

⁵⁷ UGALDE, Pedro, La litigiosidad en relación con la fiscalidad navarra a partir del Convenio.

⁵⁸ BELDARRAIN GARÍN, Manuel y otros, *La autonomía fiscal en Euskal Herria*.

efectiva o global mayor que en el resto del Estado. Y ello es debido a que la normativa tributaria foral contiene determinados elementos diferenciadores que implican que la presión fiscal individual normativa sea ligeramente inferior a la del Estado. Y que son los factores que intervienen en la gestión y aplicación de la normativa los que hacen que la menor presión fiscal normativa se convierta en mayor presión fiscal global o efectiva. Entre estos factores incluyen la distinta composición de la actividad económica y del nivel de las bolsas de fraude, además de los que giran alrededor de una buena gestión en general⁵⁹. Con una metodología propia, en la que incluye en la recaudación los ajustes financieros al consumo a nuestro juicio erróneamente, Ignacio Zubiri⁶⁰ mide la presión fiscal para el año 1998 con los siguientes parámetros como resultado: el 23,0 por ciento sobre el PIB en la CAPV, el 23,6 por ciento en Navarra y el 21,1 por ciento en régimen común. El detalle por tributos que ofrece este autor permite discernir entre ellos de tal modo que para Navarra la presión por el IRPF es menor que en el resto de territorios pero es superior la que se deriva de los otros impuestos, en particular, en la imposición indirecta.

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 Estado⁶¹ 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 y al conjunto de tributos o para cada impuesto o incluso sujeto pasivo determinado– tan sólo la primera es plausible y 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 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*.

⁵⁹ LAMBARRI GÓMEZ, Carlos y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis, *El Concierto Económico: Los Tributos*, pp. 63.

⁶⁰ ZUBIRI, Ignacio, La capacidad normativa de las Comunidades Forales.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de julio de 1991.

Pero el propio Tribunal Supremo, cuya posición es harto voluble en esta cuestión, contradujo 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 Vizcaya 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*⁶². 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 la de 19 de julio de 1991, sin que explique ni razone el nuevo que esgrime. ¿Basta un solo impuesto y un solo contribuyente? Si es así, el sistema de Convenio/Concierto queda vacío de contenido en oposición clara y contundente al texto constitucional⁶³.

⁶² *Jurisprudencia Tributaria*, Marzo de 1998, nº 21, Editorial Aranzadi.

⁶³ 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 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 la 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 en 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 a los Territorios Históricos de las competencias tributarias en materia de no residentes.

Pero vuelve el TS en su Sentencia de 9 de diciembre de 2004 a reconocer, repitiendo la jurisprudencia constitucional⁶⁴, *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 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 proscribire toda diferencia.

4.4. El Domicilio Fiscal

Queda dicho que la residencia en el territorio foral es un destacado criterio armonizador que emplea el Convenio/Concierto para atribuir la competencia a la Comunidad Autónoma para la exacción de distintos impuestos. El Convenio de 1969 fundamentaba la atribución competencial en el doble requisito de la condición civil navarra, según las reglas del Código Civil, y la residencia habitual entendida así cuando las personas *residan en la provincia de Navarra durante más de seis meses al año sin interrupción, o más de ocho meses en otro caso*. El requisito de la condición civil, sin duda más trabado pero, por ello, menos ágil, que se defendía mejor en una época de escasa movilidad y de mayor absorción del derecho civil por el derecho tributario, fue suprimido en la adaptación del Convenio a la Ley del IRPF de 1978 mediante el *miniconvenio* de

⁶⁴ 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*.

1979 (Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre), manteniéndose el de la residencia, con esa desventurada redacción, hasta 1998.

La mantuvo de manera similar el Convenio de 1990, a sabiendas de la gran complejidad probatoria del criterio y lo generosa en conflictos que venía siendo. Una vez más, porque así rezaba también en el Concierto. La redacción original del artículo octavo del Convenio de 1990 definía la residencia habitual en Navarra como *la permanencia en su territorio por más de 183 días durante el año natural*. Igual que lo hacía el artículo 12 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Obviamente, cuando el periodo impositivo es inferior al año por fallecimiento del sujeto pasivo, la condición de la residencia se cumple si la permanencia en el territorio supera la mitad del periodo correspondiente.

La aplicación de este criterio a Impuestos de devengo periódico, como el IRPF y Patrimonio, junto a otros de devengo instantáneo, como Sucesiones, planteaba lógicas dificultades y dudas interpretativas. Y molestos problemas de gestión, derivados de las llamativas domiciliaciones interesadas anhelantes de una pia-dosa fiscalidad en este último impuesto. Al desarmar el antiguo sistema y dejarlo en la débil residencia habitual, la administración tributaria foral vio cómo se multiplicaron los casos de residencias de conveniencia que buscaban la mejor tributación por el Impuesto sobre Sucesiones, con exención en Navarra para transmisiones entre cónyuges o en línea recta frente a tipos de hasta el 30 por 100 en régimen común.

Estas prácticas fraudulentas que nada benefician a Navarra pero que sí perjudican a otras administraciones, exigen de la administración foral su represión con un considerable coste dada la complejidad del procedimiento probatorio, el excéntrico proceso de reclamación y el nulo rendimiento recaudatorio⁶⁵. Una práctica que ha contribuido a forjar la imagen primero de Navarra y luego de la CAPV como paraíso fiscal interno en el Estado.

Obsérvese que la residencia efectiva de una persona en uno u otro territorio es un hecho privado que sucede en el tiempo y cuya investigación y prueba fehaciente por la administración, en contra del interesado, resulta prácticamente inviable. En este tipo de conflicto competencial, la mejor situación se da cuando las dos administraciones afectadas están de acuerdo en la falsa residencia. Las pesquisas de ambas, o de una de ellas según los casos, tenderán a reforzar la pretensión compartida pero, en la mayoría de los casos, dado que el contribuyente no desea el cambio, lo que reúnen, dice la jurisprudencia, es una serie

⁶⁵ La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 23 de abril de 1997 es un magnífico compendio de la disparatada situación a que se había llegado con este criterio.

de indicios, más o menos elocuentes, pero que difícilmente alcanzan a agotar los medios probatorios concebibles para demostrar una presencia física en un lugar. Medios que algunos exigían que incluyeran no sólo los que prueban la presencia en un lugar sino también las pruebas de ausencia en el otro (la prueba diabólica). Y hablamos de procedimientos de investigación siempre onerosos. Máxime para la administración más débil, en este caso la navarra, a la que tales procesos le cuestan muchos medios y esfuerzos –dignos de mejor causa– ¡para no obtener nada a cambio!

Si hay controversia entre ambas administraciones, expresamente o por el mero hecho del transcurso del breve plazo de respuesta instituido, un mes, la cuestión se complicaba porque la equívoca doble vía impugnatoria –administrativa para el particular y Junta Arbitral para las administraciones– podía conducir al resultado de hasta tres sentencias contradictorias. La que resuelve el recurso de la liquidación practicada por la Administración Foral, la que lo hace respecto de la liquidación de la administración del Estado y la que entiende del recurso interpuesto contra el acuerdo de la Junta Arbitral por la administración perjudicada por el mismo. Sin olvidar la opinión de quienes entienden y fundamentan que los particulares interesados estaban legitimados para acudir ante la propia Junta Arbitral, órgano al que teóricamente sólo podían acudir las administraciones en controversia.

La nueva redacción, que nos llega a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, arbitrada luego para el Concierto de 1997 y asumida por la modificación del Convenio con efectos retroactivos desde 1 de enero de 1998 (artículo octavo) y modificada finalmente en los últimos acuerdos de 2002 y 2003, ha modificado cualitativamente el criterio para determinar la residencia habitual que, superando el problema de la prueba de la permanencia, ahora articula mediante la aplicación sucesivamente de las siguientes reglas:

- 1º. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:*
- a) Del periodo impositivo, en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas.*
 - b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

Para el cómputo del periodo de permanencia hay que añadir al tiempo de residencia efectiva en Navarra o en los territorios de la CAPV aquellas ausencias de ese territorio que tengan carácter temporal. La aplicación de esta regla se completa con una presunción *iuris tantum* según la cual se considera que una persona física permanece en territorio navarro cuando tenga en el mismo su

vivienda habitual. Pero el texto del Convenio / Concierto no proporciona una definición de ésta. Únicamente la normativa del IRPF define, a sus efectos, la vivienda habitual. El artículo 51.1 del DF 174/1999, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define así la vivienda habitual de la siguiente manera “con carácter general se considerará vivienda habitual del sujeto pasivo la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años”⁶⁶. Esta referencia a la habitualidad recuerda peligrosamente la controvertida mención de la residencia efectiva, pues a la hora de su prueba pueden reproducirse los problemas con ésta. Adviértase que la normativa acude a la vivienda habitual para definir la residencia y a ésta para explicar la habitualidad de la vivienda.

*2º. Cuando tengan en ese territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal en el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario*⁶⁷.

3º. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Queda dicho, y explicada la discriminatoria causa del cambio, que el artículo 8º.2 del Convenio al regular la tribulación de las unidades familiares que opten por la declaración conjunta modifica sustancialmente el criterio vigente hasta 31 de diciembre de 1997, de modo que desde el 1 de enero de 1998 corresponde la exacción del Impuesto a la Hacienda Foral cuando resida en Navarra el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable.

A lo largo del Convenio / Concierto se utiliza el criterio del domicilio fiscal vinculado a la residencia habitual de las personas físicas para atribuir la competencia al territorio histórico también en la exacción de diversos tributos de devengo no periódico, como por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Añadido o el de Primas de Seguros en ciertos supuestos. Este criterio presenta dificultades en su encaje para los mencionados impuestos porque no se establece un criterio específico de cómputo de la permanencia en Navarra. El Impuesto

⁶⁶ El texto íntegro de este número es: *Con carácter general se considerará vivienda habitual del sujeto pasivo la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo o inadecuación de la vivienda en razón de la minusvalía u otras análogas justificadas.*

⁶⁷ Ni el Concierto ni el Convenio dicen con qué normativa debe calcularse la base imponible.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Convenio Económico de 1990 no presenta novedades porque su armonización fue acordada y regulada con motivo de la entrada en vigor del Impuesto en 1986. Las diferencias de matiz en el punto de conexión tratan 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 hablábamos de *total de operaciones*. Es posible, aunque extraño, 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.

En los Impuestos Especiales el criterio de reparto es territorial, de modo que compete a Navarra la exacción de los tributos sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza cuando las fábricas o depósitos fiscales estén situadas en este territorio. Al no establecerse ningún ajuste financiero al consumo, la posibilidad de obtener por esta vía una ventaja económica para Navarra estaba servida. Y así fue hasta la modificación de 1998, incitada por el avance en esta materia del Concierto Económico, que introdujo dicho ajuste.

En materia de Sucesiones y Donaciones el Convenio Económico de 1990 armonizó ambos conceptos como un único impuesto, si bien en aquél momento en Navarra no existía como tal ya que se hallaban reguladas como figuras impositivas diferentes las adquisiciones mortis causa o en virtud de donación²⁸.

La reforma habida en régimen común por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no tuvo repercusión en Navarra lo que ocasionó que hubiese dos sistemas distintos de exacción del Impuesto. La singularidad foral seguía siendo la vieja exención de las adquisiciones hereditarias y por donación de los ascendientes, adoptantes y adoptados con adopción plena y entre cónyuges. Inagotable fuente de suspicacias hacia el régimen foral, aunque en otros tramos de base y grados de parentesco el Impuesto navarro podía ser más gravoso que el de régimen común. En este escenario, el punto de conexión convenido en Sucesiones, 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).

²⁸ Norma aprobada por Acuerdo de la Diputación Foral, el día 10 de abril de 1970, con el título *Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*.

de los negocios. Las frecuentes propuestas de cambio de domicilio fiscal aprobadas por las Haciendas Forales hallan apoyo en la doctrina administrativa para la que en la determinación del domicilio fiscal de las sociedades, las expresiones *gestión administrativa y dirección de los negocios* no se refieren a realidades distintas sino que conforman un concepto unitario. En el ámbito de las sociedades, la gestión administrativa y la dirección de los negocios se concreta en unas actividades que, en algunas ocasiones se comparten por un conjunto de personas que conforman el Consejo de Administración y en la mayoría de ellas por una persona o equipo de personas de alta dirección. En cualquiera de estos casos, ellos son quienes tienen atribuidas las potestades de decisión y de contratación para el normal funcionamiento del negocio. Se observa que las labores de gestión y dirección son diferentes en función del tipo de actividad, pues algunas actividades exigen una presencia constante de los administradores y en otras la toma de decisiones es más esporádica y distante del devenir diario de la empresa. Estos apoyos llevan a defender, como parámetros decisivos, la vinculación entre el domicilio y el lugar de trabajo en que se realicen las labores de gestión administrativa y dirección de los negocios, el domicilio de los socios, administradores o apoderados de la sociedad, es decir de las personas que efectivamente dirigen la empresa y, en último lugar, el lugar donde radica el mayor valor del inmovilizado. Cuestiones en absoluto pacíficas y siempre costosas de dilucidar, máxime en la *sociedad de la información* donde la tecnología exonera la presencia física y difumina el viejo concepto de territorialidad.

En toda esta materia, la nueva redacción de los textos en 2002 y 2003, respectivamente, prevé que cualquiera de las Administraciones implicadas pueda promover el cambio de domicilio del contribuyente. La que inicie tal trámite habrá de comunicarlo a la otra, a fin de que en el plazo de dos meses ésta pueda pronunciarse al respecto. Si tal pronunciamiento es favorable al cambio de domicilio la propuesta se comunicará al contribuyente. Si no hay acuerdo entre las Administraciones, queda abierta la vía de la Junta Arbitral, previa audiencia de los interesados.

Recuérdese que tanto Convenio como Concierto consideran régimen común al resto de territorios forales. No está previsto, y no cabe por tanto, un planteamiento y resolución directa de los muchos y variados conflictos que obviamente pueden plantearse por la aplicación del punto de conexión. La propia normativa, en sus imprecisiones, es fuente de los mismos⁶⁸.

⁶⁸ Por ejemplo, la persona física, sin vivienda habitual, que reside 180 días en Álava, otros tantos en Navarra y el resto en Logroño. Por la primera regla, ni la Hacienda de Navarra ni la de Álava serán competentes ¿lo es residualmente el Estado o se acude a las sucesivas reglas? Cabe pensar que esto último es lo que quiere el Convenio/Concierto.

5. UN MODELO JUSTO

La exégesis más extendida acepta como un axioma la neutralidad y solidaridad del sistema para con el resto del Estado. Pero no es la única visión. Esta tesis es discutida desde posiciones opuestas. Para unos es privilegio, para otros, expolio, y todos dibujan un escenario que se sustrae a lo racional. Sin datos ciertos y contrastables, es difícil refutar la autocomplaciente creencia del ecuánime pacto, la resentida percepción de agravante prerrogativa, ni la agria convicción de saqueo estatal, todas instaladas en el prejuicio. ¿Es factible una posición científica? No hemos apreciado esfuerzos suficientes. La ideología parece contaminar todo impulso intelectual. La bibliografía así gestada es en su gran mayoría producción fiel a las tesis oficiales. Y es escasa la que ofrece opiniones contrarias. En cualquier caso, insuficiente.

La teoría económica del *federalismo fiscal* recomienda que en un estado con distintos niveles de gobierno la administración central se reserve las funciones de redistribución y estabilización, y se atribuyan las de asignación a las regionales. Y que todas ellas dispongan de los recursos potenciales necesarios para financiar los gastos derivados de sus competencias. Reconoce esta teoría que los ingresos propios son más adecuados que los transferidos para garantizar el equilibrio financiero. Hablamos naturalmente de una aspiración de difícil consecución práctica. Queda lejos de ese ideal el modelo establecido en España por la Constitución de 1978, que cuenta con dos sistemas disímiles: el sistema de régimen común de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las

Comunidades Autónomas (LOFCA) y el sistema de régimen foral o de Convenio/Concierto. La doctrina y la opinión general acentúan las diferencias formales, materiales y de resultado entre ambos modelos. No vamos a reproducirlas aquí por notorias; más bien al contrario, nos permitimos exponer que tales diferencias no son trascendentes en el plano teórico, y que si lo son en el resultado práctico se debe al interés político o a yerros en su aplicación. Tampoco hay diferencia, desde el punto de vista material, entre tributos convenidos o concertados y tributos cedidos, cuando todos deben aplicar la misma normativa estatal.

En el modelo LOFCA, es la Hacienda central la titular de las principales potestades tributarias –no de todas– y quien recauda sus rendimientos. Para que una Comunidad Autónoma de régimen común pueda sostener el coste de sus competencias, si la participación en los tributos no es suficiente, el Estado debe transferirle los fondos necesarios. En el modelo de Convenio/Concierto, la Hacienda Foral prevalece en el uso de la potestad tributaria –tampoco plenamente– cuyos rendimientos van a parar al erario foral. Análogamente, para que el Estado sufrague las cargas de las competencias no ejercidas por los territorios forales, éstos debe transferir a aquél el importe necesario, cuantía que conocemos como Aportación Económica en la CFN o Cupo en la CAPV.

Lo que en origen caracterizaba a un modelo o a otro era el sentido de la transferencia. Que depende de que la capacidad potencial recaudatoria sea mayor o menor que el montante de gasto de las competencias asumidas. Por regla general, el sentido de la transferencia financiera en los territorios forales será desde éstos hacia el Estado, porque las amplias atribuciones en materia impositiva son superiores a las competencias de gasto ejercidas. Pero obsérvese que, al menos teóricamente, el signo podría ser inverso si aquéllas fuesen inferiores a éstas. Lo mismo cabe decir de las Comunidades Autónomas del sistema LOFCA, en las que el sentido ordinario de la transferencia va desde el Estado hacia ellas. Sin embargo, ahora mismo ya hay Comunidades del sistema LOFCA con saldos negativos en virtud de su participación en los tributos.

Con normativas tributarias similares, si la medición de las cargas asumidas y no asumidas y del índice de imputación se efectúa con exactitud (incluido el cómputo de los fondos de solidaridad), el resultado financiero de ambos modelos debe ser el mismo. Parece evidente que no es así, a tenor de las diferencias de los presupuestos respectivos. ¿Cuáles son las causas? No es fácil dar con la respuesta porque, como sucede en toda esta hermética cuestión, no hay información bastante. Y ni siquiera hay acuerdo en el sentido, favorable o adverso, de las presuntas diferencias financieras. Clara secuela de la firme ideologización subyacente.

Acerquémonos de un modo simple a la metodología para la determinación del Cupo o de la Aportación Económica⁶⁹. A estos efectos, los gastos totales del Estado (GTE) se dividen en cargas no asumidas (CNA) –que lo son bien por tratarse de competencias exclusivas del Estado o bien porque siendo transferibles aún son ejercidas por éste– y cargas asumidas (CA) que corresponden a partidas de competencias que ya ejerce el territorio convenido o concertado. El método comienza por evaluar el importe de las cargas no asumidas (CNA) por la CFN o CAPV en las partidas de los Presupuestos Generales del Estado. En la práctica, y por sencillez, para obtener éstas (CNA) se identifican y suman todas las partidas presupuestarias que reflejan créditos correspondientes a competencias asumidas (CA) y su importe se sustrae del total de gastos (GTE). La aportación íntegra se calcula multiplicando dicho importe (CNA) por el índice de imputación (i): De modo que:

$$\text{Aportación íntegra} = i \cdot \text{CNA.}$$

De este importe íntegro deben descontarse los ajustes a la recaudación derivados de los puntos de conexión (nos hemos referido a ellos anteriormente y los estudiamos luego con mayor detalle) y las compensaciones por ingresos que obtiene el Estado y no son recaudados por las haciendas forales. Así se obtiene la aportación líquida.

Ninguna de las tres administraciones implicadas, o cinco si se prefiere, ofrece información pormenorizada de estos cálculos y los parámetros que utilizan. Tan sólo se da el montante total. Debe hacerse notar que las cargas no asumidas (CNA) sobrepasan la mitad del total de los gastos presupuestados.

También por razones de conveniencia práctica se determinó que estos laboriosos cálculos se hiciesen tan sólo una vez cada cinco años determinando así la aportación líquida del denominado año base del quinquenio. La de los otros cuatro años se fija automáticamente mediante un índice de actualización basado en la evolución de la recaudación de la Hacienda estatal de los impuestos concertados en el periodo.

El resultado de este proceso recogido en el Convenio para los años base de 1990 y 2000 es el que mostramos en el siguiente cuadro⁷⁰:

⁶⁹ Recuérdese que el Cupo es uno y único para la CAPV, lo cual exige un reparto interno de la aportación entre los tres territorios históricos titulares de las competencias tributarias.

⁷⁰ Aunque obviamente las liquidaciones se efectuaron en las antiguas pesetas, se ofrecen los datos en euros. Para el año base 2000, el importe Cargas Ejercidas por Navarra incluye 4.225.788.438 miles de pesetas (25.397,5 millones de euros) correspondientes al traspaso de INSALUD, 475.474.625 miles de pesetas (2.857,7 millones de euros) por el traspaso de IMSERSO y 250.000.000 miles de pesetas (1.502,2 millones de euros) como valoración en materia de Policía.

Determinación de la Aportación Económica de la CFN	Año Base	Año Base
	2000	1990
euros		
Presupuesto del Estado. Gastos	139.292.121.933	76.295.535.682
Cargas ejercidas por Navarra	74.674.005.024	21.375.470.292
Porcentaje Cargas Ejercidas	53,61%	28,02%
Total cargas no asumidas	64.618.116.909	54.920.065.390
Aportación íntegra (1,60 %)	1.033.889.871	878.721.046
Compensaciones	672.947.243	507.128.004
Tributos no convenidos	48.898.345	172.724.869
Otros ingresos no tributarios	132.541.199	99.689.878
Déficit presupuestario	415.431.587	193.045.088
Impuestos directos convenidos	76.076.112	41.668.169
Aportación líquida del año base	360.943.829	371.593.764
<i>En millones de pesetas</i>	<i>60.056,0</i>	<i>61.828,0</i>

Análogamente para el Concierto en los años base de 1992 (quinquenio 92-96) y 1997 (quinquenio 97-01) y 2002 (quinquenio 2002-2006)⁷¹

Determinación de la Aportación Económica de la CAPV	Año Base	Año Base	Año Base
	2002	1997	1992
euros			
Presupuesto del Estado. Gastos	144.104.165.014	143.598.449.389	92.927.852.704
Cargas ejercidas por la CAPV	77.411.615.761	68.431.859.051	47.788.886.685
Porcentaje Cargas Ejercidas	53,72%	47,66%	51,43%
Total cargas no asumidas	66.692.549.253	75.166.590.338	45.138.966.019
Aportación íntegra (6,24 %)	4.161.615.073	4.690.395.237	2.816.671.480
Total Compensaciones y Ajustes	3.123.938.827	4.003.458.825	2.381.773.707
Cupo Líquido ⁷²	1.037.676.247	686.936.412	434.897.773
<i>En millones de pesetas</i>	<i>172.654,8</i>	<i>114.296,6</i>	<i>72.360,9</i>

⁷¹ Un estudio del sistema de leyes quinquenales del cupo previsto por el artículo 48 del Concierto Económico puede verse en BILBAO, Juan Miguel, *Las leyes quinquenales del cupo*. La explicación de la liquidación del año 2002 con la nueva metodología puede verse en MORENO PORTELA, Javier, *Aspectos financieros del Concierto Económico*.

⁷² Los ajustes recaudatorios por el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos especiales modifican el saldo neto de la aportación o del cupo.

En ninguno de los casos las administraciones implicadas ofrecen explicaciones pormenorizadas de cómo se alcanzan las cifras indicadas. Una ocultación que en nada favorece la transparencia del modelo y es causa de justificada crítica por los estudiosos.

La reforma del Convenio Económico de la Ley 25/2003, de 15 de julio, no ha introducido modificaciones relevantes ni respecto a la metodología para la determinación de la aportación económica de Navarra a las cargas generales del Estado ni en la formulación de los Ajustes a la recaudación tributaria establecidos en el título II del Convenio Económico, salvo en lo relativo al procedimiento de valoración de las cargas asumidas en materia de policía. Se redacta en plural la referencia a los Fondos de Compensación Interterritorial como carga no asumida (artículo 54.2.a); se incluye entre las funciones de la Comisión Coordinadora la relativa a la cuantificación de la valoración anual, provisional y definitiva, del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía (artículo 67.2.k)⁷³; desaparecen las compensaciones financieras establecidas a partir de 1998 por razón de la armonización y convenio de los Impuestos Especiales de Fabricación, que estaban recogidas en la disposición transitoria décima del texto anterior y que sirvieron para dulcificar transitoriamente el quebranto de recaudación que supone el ajuste al consumo introducido en 1997; y se modifica el sistema de financiación de las funciones y servicios de INSALUD e IMSERSO traspasados⁷⁴.

Siguiendo la mencionada metodología, se ha cuantificado la aportación correspondiente al año base 2000 en 60.056 millones de pesetas (360,9 millones de euros), conforme a lo establecido en la disposición adicional primera, y como resultado de los siguientes elementos destacables: mantenimiento del ya estacionario índice de participación relativo de Navarra en el 1,6 por 100; valoración en 4.000 millones de pesetas (24 millones de euros, aproximadamente) de las cargas ejercidas en materia de policía mediante un procedimiento acorde con el despliegue efectivo de la Policía Foral; y se conservan en su valor anterior los parámetros de los ajustes fiscales por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por los Impuestos Especiales de Fabricación, recogidos en las disposiciones transitorias tercera y cuarta.

⁷³ Esta valoración se establecerá mediante la aplicación de un conjunto de módulos teniendo en cuenta el ejercicio efectivo de dichas competencias, de conformidad con la nueva redacción de la disposición adicional sexta.

⁷⁴ A partir del año 2002 tendrá el mismo tratamiento que el resto de las cargas asumidas, en vez del régimen presupuestario previsto en los respectivos Reales Decretos de transferencia, que resulta en estos momentos inaplicable como consecuencia de los cambios derivados del nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común a partir del año 2002. (Vid. la Disposición Adicional octava del Convenio).

Aunque no vamos a ocuparnos de este asunto, señalamos cómo las cifras expuestas nos ofrecen indirectamente una buena perspectiva del nivel competencial de cada Comunidad y su evolución. La sencilla razón entre la valoración de las cargas ejercidas por la Comunidad Autónoma en el Presupuesto del Estado y el total de éste muestra claramente la reducida posición competencial de la CFN en 1990 (sus competencias apenas equivalen al 28 por ciento del total) respecto de la CAPV en 1992 (con un 51,4 por ciento). Una posición que en diez años ha venido a igualarse (53,6 y 53,7 por ciento respectivamente en los años 2000 y 2002). Y aún con todo obsérvese que el importe de las cargas no asumidas por las dos comunidades que ostentan las más altas cotas de autonomía del Estado, apenas se sitúa en torno al cincuenta por ciento del Presupuesto Estatal.

Las críticas al resultado financiero que proporciona el modelo provienen de los dos extremos del espectro ideológico –cabría decir, con reparos, porque no es una expresión ajustada–. Para unos, cualquier aportación al Estado parece excesiva, para otros el modelo oculta una injusta e insolidaria exención. Desde la denominada izquierda *abertzale*, paradigma del primer grupo, se exaltan algunas de las características intrínsecas de esta metodología. Así, denuncian que las comunidades forales deben satisfacer su alícuota de sostenimiento de las cargas no asumidas cualquiera que sea éste su importe, ya que éste es fijado unilateralmente por el Estado en sus Presupuestos Generales con quiebra del proclamado carácter pactado. Y cualquiera que sea el destino de esos créditos. Así –el ejemplo es nuestro– Navarra, cuyo Parlamento se opuso unánimemente a la decisión del Gobierno de Madrid, debe satisfacer el 1,6 por 100 de los altos costes de la guerra de Iraq. Muy probablemente los ciudadanos navarros darían otro destino a los más de sesenta mil millones de las antiguas pesetas que el Estado dedica a las cargas no asumidas, nada sugestivas para el ciudadano de a pie.

La crítica se extiende también al dato cierto de que la aportación o cupo es tan sólo una parte de los flujos económicos a favor del Estado y se citan otros, principalmente, las cuotas a la Seguridad Social de los empresarios y los trabajadores –esto es cierto, pero excede al modelo Convenio/Concierto–. Del lado del gasto, tan significativo como el ingreso, se desconoce con certeza el monto que de ellas revierte directamente en las comunidades forales (gasto de la propia Seguridad Social, infraestructuras, investigación...), pero presumen los críticos que la reversión es muy inferior al porfiado 6,24 o 1,6 por 100. Se esgrimen estudios que evalúan todos estos quebrantos cuya fiabilidad no podemos juzgar aquí.

Así, Nekane Jurado indica que un estudio del propio Gobierno Vasco efectuado en 1987 evaluaba en 300.000 millones de pesetas (1.803,04 millones de euros) el diferencial financiero a favor del Estado para aquel año; y da noticia de otro estudio, realizado independientemente con la misma metodología que el anterior para el trienio 1990-1992, que daba un flujo global a favor del

Estado de un billón de pesetas⁷⁵. Excusa decir que desde la perspectiva ofrecida por esta corriente de opinión, el sistema de Convenio y Concierto es lesivo para las provincias forales.

De otra parte, son muchos, y viene de antiguo, los que sospechan que el modelo encierra un trato de privilegio hacia estos territorios. Aunque son muy pocos quienes intentan demostrarlo. Entre éstos, y remontándonos en la historia, cabe citar a Diego Carcedo que calculó en 1969 que el privilegio fiscal de Navarra costaba al Estado mil millones de pesetas anuales. Recientemente y en esta misma posición, aunque con muy diferente metodología y propósito, se han expresado Angel De la Fuente, subdirector del Instituto de Análisis Económico del CSIC que aboga por incrementar la aportación de CAPV y CFN dado que considera que los privilegios de las haciendas forales es uno de los motivos por los que el actual sistema no garantiza una prestación igualitaria de los servicios en las distintas comunidades autónomas, y el estudio dirigido por Mikel Buesa que afirma que la secesión de la CAPV implicaría de manera inmediata para el Gobierno Vasco un déficit público de 2.013 millones de euros⁷⁶.

Permitásenos, antes de entrar en cifras, una reflexión sobre este debate siempre tan de actualidad. A nuestro juicio, las dos irreconciliables posiciones vienen, paradójicamente, a complementarse dialécticamente. De ser cierta la imputación de privilegio, que no es otra que la de exención o ventaja concedida por los sucesivos gobiernos del Estado, tal como sostienen desde antiguo buena parte de influyentes españoles ¿cómo ha podido tolerarse durante más de siglo y medio con regímenes tan rabiosamente centralistas como los soportados en España? Y no sólo tolerarse, sino renovarse, actualizarse y *amejorarse*. ¿No se explicaría tal inicua concesión como un mal menor deudor de una estrategia de control de unos territorios, sometidos en su día por la fuerza, en permanente riesgo de sedición? La teoría del privilegio hallaría razón en la tesis del expolio original. Es la tesis de un primigenio despojo con violencia en el que las instituciones de los territorios *ocupados* han basado por interés de clase su propia estrategia coactiva. Pero, a su vez y desde la otra parte, ¿cómo explicar un expolio continuado de siglos de duración que proporciona a los territorios despojados mayores niveles de renta y bienestar social que al resto de ciudadanos del Estado usurpador? ¿Quizá porque el singular régimen de expoliación ampara en lo financiero una ventaja comparativa? ¿Un privilegio en suma?

⁷⁵ JURADO, Nekane. *Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración*

⁷⁶ La referencia a Diego CARCEDO es de MIRANDA, Francisco, *op. cit.* p. 109. DE LA FUENTE, Ángel. *Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas*. Y *Economía de la Secesión. El proyecto nacionalista y el País Vasco* dirigido por Mikel BUESA.

En los 20 primeros años de vigencia del Concierto, los recursos administrados por las instituciones vascas se multiplicaron por once entre 1982 y 1998, mientras que los presupuestos generales del Estado lo hicieron por ocho⁷⁷. También Sevilla Segura observó que las disponibilidades presupuestarias de los habitantes de los territorios forales eran muy superiores a las de los ciudadanos de la Comunidades Autónomas de régimen general⁷⁸. Comparando dos comunidades con nivel competencial similar, señala este experto que, para 1997, Cataluña contaba con 270.000 pesetas por habitante en tanto que la CAPV disponía de 396.000 pesetas⁷⁹. Para Sevilla Segura la clave de la diferencia radica, lisa y llanamente, en la posibilidad de negociar el cupo. Y en consecuencia acomete un prolijo estudio que viene a concluir categóricamente que, en el señalamiento del cupo, el montante de las cargas no asumidas está infravalorado en casi dos billones de pesetas⁸⁰. Como consecuencia, la aportación económica o el cupo son mucho menores que lo que en justicia incumbe pagar. Sobre los datos del cuadro anterior, el correspondiente al cupo del año base de 1997, Sevilla Segura calcula que las cargas asumidas por la CAPV, sumando los créditos presupuestarios correspondientes, son de tan sólo 8.625.472,4 millones de pesetas frente a los 10.468.165,8 atribuidos en el acuerdo. En su estudio, en el que propone una generalización ecuánime del modelo de concierto a todas las comunidades, el autor concluye que un cupo líquido neutral para el citado año 1997 hubiese sido de 438.018,0 millones para la CAPV y de 122.879,3 millones para la Comunidad Foral de Navarra. Sin duda alguna, se trata de una reconvencción digna de tenerse en cuenta.

Otro de los elementos en permanente cuestión es el denominado índice de imputación. Venimos repitiendo que la contribución de Navarra y la CAPV al Estado consiste en una aportación anual o cupo como participación en la financiación de las cargas generales del Estado. Como se ha explicado, esta aportación se determina aplicando el *índice de imputación* al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad convenida o concertada

⁷⁷ Datos ofrecidos por la catedrática Carmen GALLASTEGUI en la presentación del Informe CAJA LABORAL, *El Concierto Económico y la Economía Vasca*.

⁷⁸ SEVILLA SEGURA, Jose Víctor, *Las claves de la financiación autonómica*. La recaudación fiscal por impuestos concertados aporta unos rendimientos de 585.388 pesetas por habitante en la CAPV, en tanto que la recaudación media en régimen común es de 410.220 pesetas.

⁷⁹ No conocemos al detalle la metodología seguida por este autor. Es muy frecuente en este tipo de comparaciones que, consciente o inconscientemente, los autores no depuren los datos de base incluyendo en los presupuestos de la CFN o de la CAPV la parte de aportación o cupo (además de otras partidas no homologables como el Fondo de Haciendas Locales o la Policía) desvirtuando el resultado del análisis que pretenden.

⁸⁰ Debe advertirse que el resultado está ligeramente escorado al no haber contemplado el autor las posibilidades de una estructura de bases imponibles más feraces, un mayor cumplimiento fiscal o una más eficaz gestión tributaria.

—la que se conoce como aportación íntegra— y de las correspondientes compensaciones. Algunas de estas compensaciones, que se restan de la aportación íntegra también se calculan mediante la aplicación del índice de imputación a la recaudación de los tributos no convenidos, a los ingresos del Estado no tributarios y al déficit de los Presupuestos Generales del Estado. Un trato razonable y simétrico. El artículo 57 del Convenio señala que el índice de imputación se determinará básicamente en función de la renta relativa de Navarra. Pero no da más pautas o explicación. Se admite que el de la renta es un criterio más justo y solidario que el también defendible, y más objetivo, de la población. Éste hubiese favorecido claramente tanto a la CFN como a la CAPV. Y no faltaban argumentos racionales en su favor, pero chocaron con la inmutable posición del Ministerio, temeroso del perjuicio comparativo en otras Comunidades.

Dado que estamos hablando de una aportación anual a los Presupuestos Generales, cabría pensar que también anualmente deberá ser calculado el índice de imputación. Sin embargo es de sobra conocido que tal índice se ha mantenido inalterado desde su primera fijación en el Concierto de 1981, el 6,24 por 100, y en el Convenio de 1990, el 1,60 por 100. No es dable pensar que en este tiempo la respectiva renta regional con relación a la del Estado se haya mantenido tan exactamente inalterada. Al contrario, es de sentido común y hay evidencias de que, aunque la variación de las macromagnitudes no sea relevante, la posición de la renta relativa ha variado con previsible efecto en la aportación o cupo. ¿Por qué entonces esta fosilización del índice? ¿Y por qué precisamente en esta cuantía? La primera pregunta tiene una fácil respuesta. Los índices permanecen inalterados por su índole política y no, como todo haría pensar, econométrica. Son las circunstancias derivadas de la tensión política las que han eludido o evitado añadir confrontación a la ya de por sí conflictiva cuestión de gestionar y actualizar en su caso el Convenio Económico. Además entrambos índices, el inmovilismo de uno afirma el del otro. Hay que concluir que, sin duda, un movimiento en las posiciones en esta materia resulta muy costoso a las partes y prefieren jugar sus estrategias en otros campos.

Explica Blas Los ARCOS⁸¹ para la CFN cómo de entre las diversas magnitudes de renta que podrían utilizarse para su cálculo, el valor del índice de imputación, del que subraya su “marcado carácter redistribuidor”, se determinó como el porcentaje de participación de Navarra en el Valor Añadido Bruto nacional al coste de los factores según la Contabilidad Regional del INE y referido a 1986, último año disponible en el momento de la firma del Convenio, así

$$i = \text{VAB Navarra} / \text{VAB Estado} = 466.873 / 29.141.184 = 1.60\%$$

⁸¹ LOS ARCOS LEÓN, Blas Ignacio. *La financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico*.

En aquel momento, ciertos sectores de opinión acuñaron la idea de que el índice fue fijado por el Estado por referencia al establecido para el Concierto (6,24) en una aproximación escasamente científica, pero de gran arraigo entre los funcionarios y especialistas por su sencillez, de tasar en un 25 por 100 las principales macromagnitudes de la CFN con relación con las de la CAPV. Y si decimos fijado por el Estado es porque el resultado de la negociación política se aproxima mucho a su pretensión de inicio (el 1,62 por ciento) que a la de los negociadores navarros. Los parámetros que manejaban éstos, según sus propios estudios, fijaban el índice en términos de renta en torno al 1,45 o 1,50 por ciento, que descendía al 1,35 si se aplicaba el relativo a la población. En julio del año 1990, al final de las negociaciones, y en célebre reunión a puerta cerrada el presidente del Gobierno de Navarra, el socialista Gabriel Urralburu, y su correligionario, y también navarro, el ministro Solchaga resolvieron algunos últimos flecos y acordaron fijar el índice en el conocido y perenne 1,6 por ciento⁸².

Es evidente que Navarra cedió en este punto, innegociable para el Ministerio, para frustración de los negociadores y técnicos especialistas. Esas centésimas aplicadas a las grandes cifras de los Presupuestos Generales del Estado es mucho dinero para la provincia. Un sencillo cálculo muestra que las quince centésimas equivalían en la determinación de la aportación líquida del año base 2000 a 4.000 millones de pesetas. Y no era sencillo en aquel momento excusar el fracaso. Las declaraciones de sus destacados protagonistas insinúan que las compensaciones se concedieron por otras vías. José Borrell, Secretario de Estado de Hacienda, manifestó *para nosotros dos mil millones más o menos no es nada. Lo que no queremos es al ir a negociar temas tributarios con Cataluña o el País Valenciano, por ejemplo, nos puedan sacar las cuentas como arma arrojadiza*⁸³. El presidente de la Comisión navarra, José Antonio Asiáin, reconoce que se dio cuenta de *que para el Secretario de Estado era más fácil ceder en posiciones en las que no se pueda invocar precedente, como en la policía foral o las clases pasivas de los funcionarios, que en el índice de imputación, porque al final si todo estuviera en régimen de Convenio y Concierto aquello tendría que sumar cien, necesariamente*⁸⁴. ¿O tal vez también que, como denuncia Sevilla Segura, era más viable y discreto manipular la base sobre la que se aplica el índice?

Pero lo que para muchos fue un fiasco hoy cabe presentar como rasgo de esplendor, y se exhibe sin fisuras la *elevada* cifra como una muestra indiscu-

⁸² ASIÁIN AYALA, José Antonio, *op.cit.*; MIRANDA y otros, *op.cit.*

⁸³ MIRANDA y otros *op.cit.* p. 148.

⁸⁴ ASIÁIN AYALA, José Antonio *op.cit.* p. 46.

tible de la solidaridad de la CFN o, en su caso la CAPV, para con el resto de regiones de España. Así, como muestra, la intervención del señor Nuin Moreno, representante de Izquierda Unida Ezker Batua, en el debate de la modificación del Convenio Económico en la sesión del Pleno del Parlamento de Navarra del 10 de diciembre de 1997:

...el índice de imputación, que se mantiene en el 1.6, por encima de otros índices que se podrían utilizar como referencia, como el índice de población, es un índice que se mantiene referenciado a lo que es nuestra riqueza relativa. La aportación desde las arcas de Navarra recogida en este convenio, de la financiación a fondos de reequilibrio interterritorial, como el fondo de compensación interterritorial, son elementos que sin duda avalan la defensa de que este Convenio Económico sí se mantiene comprometido con la solidaridad interterritorial⁸⁵.

No se mostraba tan seguro, su correligionario en el Parlamento de Vitoria, Julián Orella (Ezker Batua - Izquierda Unida) cuando decía:

...tenemos dudas de si ese 6,24 del que tanto hablamos -y que, por supuesto, sigue siendo el mismo que ha sido durante estos años- es suficiente para que no haya desigualdades entre las regiones, nacionalidades y demás.

El portavoz de Eusko Alkartasuna, Rafael Larreina, le tranquilizaba:

...el señor Orella puede tener la duda de si el 6,24 es poco y si debía ser más. Indudablemente, otros podíamos tener la duda -como lo expusimos en la anteriores Leyes del Cupo, ¿no?-, que nos llevaron a la abstención, de que el 6,24 era excesivo en relación al peso económico que tiene la Comunidad Autónoma sobre el conjunto del Estado. Pero nosotros pensamos que estamos ante un acuerdo que es global y que hay que analizarlo globalmente, es decir, todos los elementos (tanto el índice de imputación del 6,24 como los procesos de ajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido, los impuestos especiales y esa renovación del Concierto)⁸⁶.

El asunto es recurrente, siete años más tarde, la Vicepresidenta del Gobierno de Vitoria, Idoia Zenarruzabeitia, se expresaba así en el Parlamento Vasco:

Y por supuesto, no acepto ningún tipo de argumentación que roce sobre la supuesta insolidaridad del sistema de Concierto. Porque es un sistema

⁸⁵ Diario de Sesiones del Parlamento de Navarra, Sesión nº 37, de 10 de diciembre de 1997.

⁸⁶ Diario de Sesiones del Parlamento Vasco, V legislatura, Comisión de Economía, Sesión celebrada el 28 de mayo de 1997.

*que se basa en el riesgo unilateral en la gestión del mismo y somos solidarios desde el mismo momento en que pagamos el 6,24 por ciento de las cargas no asumidas. Además esa cantidad no es correspondida en los Presupuestos Generales del Estado por todo aquello que supuestamente también y obligatoriamente debería establecer y debería desarrollar el Estado aquí, como son los niveles de inversiones, que, como usted sabe, no llegan ni al 0,03 del conjunto de los Presupuestos Generales del Estado*⁸⁷.

Lo cierto es que no disponemos de estudios rigurosos que avalen una u otra postura. Ni para la CAPV ni para la CFN. La mayor parte de las opiniones vertidas en estos años se inclinan por considerar elevado el índice de 1.60. Pero la variación en el tiempo de las macromagnitudes, en particular en los últimos años, favorable a Navarra podría haber cambiado la dirección del desajuste. Los parámetros manejados por el Instituto Nacional de Estadística de acuerdo con los distintos conceptos de renta –que pueden hacer referencia al Producto Interior Bruto, al Valor Añadido Bruto, a la renta familiar, etc.– vienen situando el índice entre el 1,63 y el 1,70 por 100. Si esto fuera así nos hallaríamos ante una situación, algo cínica, de privilegio travestido de solidaridad.

Y estamos como al comienzo, ¿es un modelo justo? Es obvio que para responder a esta pregunta habría que definir antes qué se entiende por justo. Concedamos, con el diccionario en la mano, que será justo aquel modelo que tenga la virtud de dar a cada uno lo que es suyo. Que sea capaz de asignar los recursos fiscales de forma equitativa para todos los ciudadanos y todos los territorios. Este enfoque nos lleva al más amplio escenario de las relaciones financieras entre los territorios. Una realidad que supera el marco estricto de los flujos definidos por el Convenio/Concierto.

En este ámbito de estudio, que no es ahora el nuestro, resurge con fuerza el viejo debate de las balanzas fiscales. Las balanzas fiscales analizan la incidencia del sector público a través de los efectos económicos generados por los distintos ingresos y gastos sobre los ciudadanos residentes en un determinado territorio. A priori, ninguna estimación de las balanzas fiscales tiene mucho que ver con los posibles defectos del sistema de financiación de las comunidades autónomas. Ya que los resultados de las balanzas fiscales, como explica Josep Lluís Sureda, son conceptos económicos huecos, vacíos, que los expertos llenan

⁸⁷ Diario de sesiones del Pleno Parlamento Vasco, de 22 de octubre de 2004.

⁸⁸ SUREDA, J. Reaparece el fantasma de las balanzas fiscales. En las mismas fechas puede leerse la noticia de que el Gobierno ha encargado al Instituto de Estudios Fiscales la formación de un grupo de expertos que elabore una metodología de consenso para el cálculo de las balanzas fiscales regionales. Hasta el presidente del Gobierno, Rodríguez Zapatero, considera conveniente que se supere el con-

cuando definen qué flujos fiscales registrarán y cuyo resultado depende de las definiciones e hipótesis de partida⁸⁸. La prueba está en que distintos estudios llegan a diferentes y contrapuestas conclusiones. El trabajo de Castells, Barberán y otros⁸⁹ tiene la virtud de establecer una metodología al mismo tiempo que ofrece una aplicación empírica basada tanto en el flujo monetario (según el lugar de residencia de los preceptores de los pagos) como en el flujo de beneficio (según el lugar de residencia de los beneficiarios del servicio).

Lo que determina la magnitud y el signo del saldo de una balanza fiscal regional es la diferencia entre los beneficios que los ciudadanos de un territorio reciben de la administración pública central y sus aportaciones a través de los impuestos. Para ello hay que tener en cuenta que la imputación territorial de los ingresos es independiente de la recaudación de los impuestos en los diferentes territorios. En todo caso, y como recuerdan los autores que seguimos, los resultados son fruto de las opciones metodológicas, y también de la insuficiente información estadística, por lo que “nunca se debe sacralizar una cifra o estimación”. Los resultados que, resumidamente y para la media anual de 1991 a 1996, ofrece su estudio sobre el saldo fiscal de las Comunidades Autónomas presentan, desde la perspectiva del flujo monetario, a ocho de éstas con saldo negativo (aportan más que lo que reciben) entre las que se incluye la CAPV y la CFN. Aunque situadas a considerable distancia de Cataluña en términos absolutos, Navarra presenta un saldo negativo medio de 436,67 euros por habitante y año y la CAPV de 185,78 euros (con saldo fiscal real, y de 620,73 euros y 363,44 euros respectivamente con el presupuesto equilibrado). Bajo el criterio del flujo de beneficio, los saldos son algo menores en ambas comunidades. Los resultados de otros estudios consultados no difieren en cuanto al signo atribuido a las balanzas fiscales regionales de la CFN y a la CAPV. Darían por tanto la razón a los dirigentes locales en sus protestas ante la imputación de régimen privilegiado de financiación. Sirvan estos datos como mera pincelada ilustrativa que nos brinda el complejo mundo de las balanzas fiscales, tan de actualidad como polémico.

cepto de balanzas fiscales que se reclama desde algunas formaciones catalanas, abogando por el de *balanzas políticas* en el sentido de que será necesario adoptar una decisión política entre todos para solventar los problemas de financiación de las Comunidades Autónomas. (Europa Press, 15 de febrero de 2005).

⁸⁹ CASTELLS, Antoni, *Las balanzas fiscales de las comunidades autónomas*. Véase también de uno de los coautores del anterior estudio BARBERÁN ORTÍ su elocuente trabajo *Variaciones metodológicas y resultados en el cálculo de balanzas fiscales regionales* y su *Metodología para la elaboración de las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*. Del profesor URIEL JIMÉNEZ consúltese *Una aproximación a las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*.

6. UN MODELO CONTROVERTIDO

La compacta e histórica posición de los dirigentes políticos implicados en las tres administraciones con responsabilidad de gobierno, la mayoría en un momento u otro, defiende la ecuanimidad y neutralidad del sistema de Convenio o Concierto para con el resto del Estado. Pero también es cierto, como hemos anticipado, que esta posición no es unánime y existen discrepancias, menos divulgadas, que sitúan el Convenio / Concierto en extremos opuestos, como un consentido privilegio o como una inicua expoliación. Proviene las primeras de representantes políticos y funcionarios del Estado o de otras comunidades no beneficiarias del modelo foral y de determinada prensa de origen y difusión paralelos a los anteriores. Las segundas, ya se ha dicho, tienden a concentrarse ideológicamente en la denominada *izquierda abertzale*. Los estudios e investigaciones de corte más académico que tímidamente se publican adolecen de falta de soporte documental en el que apoyar sus hipótesis. La bibliografía acerca del Convenio y Concierto es en su gran mayoría producción autóctona que se afilia a las tesis oficiales. Y muy a menudo subsidiada por el erario autonómico. Fuera de las provincias beneficiarias el tema parece no suscitar interés suficiente. Y cuando lo hace, su producción nace muy sesgada.

Ante un asunto tan propenso al perjuicio comparativo subjetivo, para el que no faltan razones, son sospechosamente pocas las voces que sostienen públicamente posiciones contrarias al modelo. Y decimos *sospechosamente* porque hay constancia de discrepancias silenciosas. Muy significativas son por

ejemplo las posiciones de los funcionarios especializados de la administración tributaria del Estado y las de algunos representantes de la comunidad universitaria⁹⁰. Para los primeros el estímulo científico se aquieta en el cumplimiento del deber. Para los segundos, y en particular en el entorno geográfico de aplicación del modelo ya que fuera de él el interés decae, la escasa producción bibliográfica haría preguntarnos si realmente lo tiene, y si es así sospechar que el investigador independiente de buena fe, movido por el mero afán del conocimiento, pudiera retraerse en sus pesquisas y conclusiones al topar con una institución cuasi-blindada, no por su naturaleza jurídica, perfectamente diseccionable, sino por su vertiente menos racional de las estrategias políticas afectadamente sostenidas. Despierta suspicacias el hecho, antes apuntado, de que la mayor parte de la producción bibliográfica en torno al Convenio / Concierto nazca y se desarrolle en el entorno y al amparo de las instituciones forales y su constreñido espacio ideológico. Se diría que, en general, tales estudios no guardan la debida distancia epistemológica.

Para el investigador que se acerca al fenómeno, el sistema de Convenio / Concierto muestra además un suspicaz oscurantismo en el traslado al público de información. Y no nos referimos únicamente al gran público, a quien cabe dispensar el desinterés, sino incluso a los propios parlamentarios y sus grupos políticos y a ese indefinido colectivo que hoy se conoce como *agentes económicos y sociales*. Prueba de ello es el nivel reflejado en las intervenciones que recogen las actas de las sesiones del Parlamento o las manifestaciones ante los medios de comunicación. El propio mecanismo instituido para la negociación y firma de los Convenios o Conciertos, del que incluso se han excluido a grupos parlamentarios, abona la sospecha.

En Navarra al Parlamento llega el texto cerrado fruto del acuerdo de la Comisión Negociadora. La mayor parte de los miembros de la Comisión Negociadora desconoce al detalle, por su complejidad y especialidad, los aspectos técnicos del texto y firma los documentos trabajados por las comisiones de técnicos y oportunamente cerrados por los líderes políticos de los respectivos

⁹⁰ Es uso habitual entre los profesionales del derecho, sean o no funcionarios, identificar las disposiciones legales de acuerdo con la nomenclatura de la ley que las formaliza, también para los convenios y conciertos. Esta correctísima práctica levanta suspicacias en algunos que creen ver un menosprecio hacia la sacrosanta institución. Hay una tendencia por parte de la administración del Estado a considerar el Convenio como una mera Ley, haciendo abstracción de que esa Ley se limita a promulgar el Convenio (...) los funcionarios del Estado siempre hablan de la Ley 8 de noviembre de 1941 y eluden su carácter de Convenio. José Ángel Zubiaur citado por MIRANDA, Francisco y otros, op. cit. p. 61. La tendencia es la opuesta en la administración foral. Y, hasta ahora mismo, es práctica habitual en los textos y documentos de la Hacienda Tributaria de Navarra hacer omisión de la referencia legal del Convenio.

gobiernos⁹¹. Hasta la feliz proclamación del acuerdo, en la que ambas partes se muestran triunfantes, nada trasciende de los detalles. Pero tampoco hay suficiente divulgación a posteriori. En la tradición del Concierto ni siquiera existe una comisión negociadora como la navarra integrada por representantes de los grupos parlamentarios. En este caso, las negociaciones se desarrollan entre las administraciones central y autonómica y de ellas da cuenta el Gobierno en la correspondiente Comisión parlamentaria. En cuanto a publicidad, la administración tributaria de Navarra no publica una memoria anual de su gestión, ni estadísticas oficiales o estudios sistemáticos sobre las recaudaciones tributarias, su composición, origen, fuentes y naturaleza, más allá de las escuetas cifras de las Cuentas o los Presupuestos Generales. Cabe decir lo mismo de las Diputaciones Forales competentes en la CAPV. En Navarra, alguno de los eventuales informes de la Cámara de Comptos ofrece más información que la propia Hacienda Foral. El resultado de todo ello es el desconocimiento general acusado del modelo y sus entresijos lo que instaura un fecundo campo en el que arraigan con vigor los distintos tópicos. Por su parte, las minorías parlamentarias críticas con el modelo de Convenio o Concierto han intentado en ocasiones reforzar su oposición política con razonamientos económicos y jurídicos. Estos esfuerzos, privados de información *sensible*, suelen ser sistemáticamente descalificados sin argumentación técnica en el debate parlamentario si llegan a él. ¿Qué explicación puede tener este reiterado repudio? ¿No nos habla en última instancia de un déficit democrático?

En la historia más reciente, Convenio Económico y Concierto Económico se han erigido como construcción simbólica identitaria sobre una trabazón de opiniones políticas concordantes, con la sola excepción de la expresada por una parte de la denominada *izquierda abertzale*⁹². Probablemente sea éste uno de los escasos puntos de acuerdo en un debate político que alberga tan distantes y enfrentadas ideologías, lo cual parece señalar en el modelo un cierto componente que rebasa lo jurídico y lo económico. Este fenómeno tiene engarce y explicación en el denominado *mito foral*⁹³. Una de sus manifestaciones recientes ha sido el unánime recha-

⁹¹ Lo explica así Juan Cruz ALLI ARANGUREN: Una vez más, nos encontramos en un debate que es consecuencia de un largo proceso de negociación, que habitualmente suele revestir la forma de una negociación técnica, que vienen desarrollando los diversos responsables del área de Hacienda y que se mueve en el espacio de la profesionalidad entre los funcionarios de ambas administraciones. Actas Parlamento de Navarra. Sesión nº 37, 10 de diciembre de 1997.

⁹² Quizá sea más acertado decir que el núcleo más influyente de la izquierda abertzale no tiene elaborada una postura al respecto como consecuencia de la heterogeneidad de su base social.

⁹³ Sobre el mito foral vid. ZABALTZA PEREZ-NIEVAS, Lengua, territorio y conciencia nacional en España (1833-1975), pp. 428-446; y Mater Vasconia. Lenguas, fueros y discursos nacionales en los países vascos, pp. 141-176.

zo de todos los grupos políticos a la STS de 9 diciembre de 2004 anulando varias disposiciones del Impuesto sobre Sociedades. Unanimidad que ningún otro elemento de la compleja política vasca es capaz de concitar.

Para ilustrar lo que decimos hemos tomado como referencia una pequeña muestra de las declaraciones de los representantes de los partidos políticos en los debates de aprobación de los respectivos textos. Debates que por su naturaleza de mero trámite, ya que tan sólo se trata de ratificar acuerdos ya tomados por las respectivas comisiones negociadoras con holgada mayoría en la Cámara, y ni siquiera preceptivos en el Parlamento Vasco, no pueden tener efecto alguno en el contenido del texto convenido o concertado. Se suelen revestir, por ello, de la solemnidad y grandilocuencia de las grandes ocasiones pretendiendo ganar altura. Tomamos referencias de los más recientes: los habidos con motivo de las modificaciones de 1997 y 2002/2003.

La extensa modificación del Concierto operada en 1997, gracias al acuerdo propiciado por el pacto de investidura del presidente Aznar entre el PP y el PNV, fue explicada por su principal negociador, Juan José Ibarretxe, a la sazón Vicepresidente del Gobierno Vasco y Consejero de Hacienda, a la Comisión de Economía del Parlamento Vasco. En estas comparecencias los representantes de los distintos grupos expresaron sus opiniones, algunas de las cuales ofrecemos aquí⁹⁴.

Reyero Redondo, de Unión Alavesa, defiende las competencias propias:

Otra de las cuestiones en las que quiero insistir, lo mismo que ha hecho el señor Ibarretxe, es en coincidir con él en la sintonía que ha habido en cuanto a los aspectos políticos que andan detrás de la propia aprobación de esta modificación del Concierto, de la ley quinquenal, en lo que atañe, en este caso, a los partidos políticos, y en concreto a Unidad Alavesa. Usted sabe de sobra que nuestro partido es firme defensor de estos principios; en concreto, de los que atañen a la competencia en materia de hacienda, tanto para la Comunidad Autónoma como especialmente para las Diputaciones, y hemos estado muy próximos, tanto a la negociación como a la sensibilidad de la propia negociación, y en ese sentido queremos agradecer la comunicación que ha dado usted a nuestro grupo y, por supuesto, repetir de nuevo que tendrá usted toda la colaboración necesaria, si es que de aquí en adelante la requiere, para que se siga profundizando en esta cuestión.

Sin menoscabo del autogobierno, la solidaridad preocupa a Julián Orella, de Ezker Batua - Izquierda Unida:

⁹⁴ Diario de Sesiones del Parlamento Vasco. Comisión de Economía. Sesión celebrada el día 28 de mayo de 1997.

En cualquier caso, entendemos el Concierto Económico como un instrumento que debe ser utilizado en el horizonte de la puesta en marcha de un Estado solidario. Por ello, apostamos por un diseño de Conciertos Económicos solidarios. Y Conciertos Económicos que creemos que deben bascular en dos principios: el primero es potenciar la autonomía económica y fiscal de la Comunidad Autónoma del País Vasco, y el segundo, que para nosotros es importantísimo, establecer mecanismos solventes contra las diferencias socioeconómicas a nivel del Estado español. Yo creo que usted ya sabe cual es el espíritu de Izquierda Unida, que estamos de acuerdo, que queremos profundizar en el autogobierno todavía más. Entonces, en ese aspecto nos parece positivo. Igual no nos ha parecido tanto cómo se ha hecho el acuerdo, cómo han llegado, cómo han hecho esa serie de cosas, pero en líneas generales estamos de acuerdo en éllo. Creo que beneficia al autogobierno, creo que ayuda a desarrollar más el Estatuto y más nuestra capacidad. (...)

Rafael Larreina, de Eusko Alkartasuna, aplaude el nuevo Concierto que enlaza con un aumento de la soberanía vasca:

Y es una reconsideración del concepto de Concierto Económico porque se produce la ampliación del ámbito de actuación del Concierto Económico, en primer lugar porque se produce una nueva concertación de impuestos, y por otro lado también, porque se produce una ampliación de la capacidad normativa en otros impuestos que estaban antes concertados. Y eso para nosotros es un elemento positivo que supone ampliar y por tanto consolidar el Concierto Económico, y supone, en definitiva, pues, una ampliación de la soberanía fiscal vasca, que consideramos que es un elemento claramente positivo Y con respecto a la Ley de Cupo también consideramos que globalmente es positiva, aunque se podría debatir sobre distintos aspectos; (...) Yo creo que claramente –al menos, para Eusko Alkartasuna– es un acuerdo globalmente positivo, porque, como decíamos antes, supone la consolidación del concepto de concierto y, en definitiva, la ampliación de la soberanía fiscal.

En tanto que Damborenea Basterrechea, del Grupo Popular, pone el énfasis en los derechos históricos y el marco constitucional:

Nosotros, lógicamente, lo que queremos es mostrar la satisfacción por el acuerdo alcanzado, y creemos que refleja la coherencia con nuestro autogobierno y con los derechos históricos de nuestros territorios también históricos. También recalcar, como ha dicho el Vicelehendakari, que va a suponer para los vascos, efectivamente, más autogobierno y que, por lo tan-

to, nuestras decisiones nos afectarán más; mejor o peor, en función de como las hagamos. Y en definitiva queremos resaltar que es un buen acuerdo (...) En definitiva, también lo acerca al Convenio con Navarra y además, como ha recalcado el Vicelehendakari, también lo adecua a la normativa comunitaria. Por todos esos motivos nosotros creemos que es un buen acuerdo, un muy buen acuerdo (...) Nosotros tenemos que decir algo que sí que tenemos que lamentar. Y tenemos que lamentar porque digamos que este acuerdo ha sido utilizado –y de ahí vienen problemas como el que ha planteado el señor Orella sobre las posibles dudas de la solidaridad, etcétera–, porque un acuerdo que es institucional, que en definitiva no es más que desarrollo propio de la Constitución, pues, ha servido a algunos para hacer –digamos– oposición en otros sitios, con lo cual, y en el fondo, lo que se está haciendo es poner en cuestión la propia institución del Concierto. Nosotros esperamos que eso se reconduzca de alguna forma y al final se pueda provocar una votación en el Congreso de los Diputados por unanimidad, que es lo que deseamos.

Fernando Buesa, del grupo Socialistas Vascos, que defiende el régimen de Concierto se muestra preocupado por el uso de la autonomía fiscal que pueda provocar situaciones de privilegio:

El régimen de concierto y cupo es un sistema que el Partido Socialista de Euskadi ha defendido, defiende y defenderá como derecho del País Vasco amparado por la Constitución y el Estatuto para regular las relaciones fiscales, económicas y financieras de nuestra Comunidad Autónoma con el Gobierno español. Así lo hemos hecho desde 1981, y lo haremos también después del 2001, en el que habrá que establecer un nuevo Concierto para el futuro. (...) El Partido Socialista de Euskadi, que no ha tenido parte alguna en la negociación, puede, quiere y debe pronunciarse con plena libertad sobre la propuesta concreta de reforma que se plantea. Y lo queremos hacer en función exclusivamente del juicio que nos merece su contenido y de la organización racional y solidaria del Estado español sobre valores de igualdad y no discriminación que los socialistas defendemos. (...) Y centrándonos en esa valoración diré lo siguiente: la reforma del Concierto tiene aspectos positivos que es justo resaltar. Valoramos positivamente que se amplíe el Concierto a la tributación de no residentes, al Impuesto sobre Primas de Seguros y a los Impuestos Especiales de Fabricación. Valoramos positivamente también la ampliación de facultades de las Haciendas forales en lo que se refiere al Impuesto de Sociedades, Sucesiones y Donaciones, IVA y Tasa Fiscal sobre el Juego, así como las demás modificaciones de orden técnico –se decía– o que plantean mejor los mecanismos de colabo-

ración. Si la reforma del Concierto se hubiera circunscrito a estos puntos, nuestra posición sería favorable. Sin embargo, valoramos críticamente las modificaciones que se han propuesto en los impuestos que regulan la imposición directa (el núcleo de la imposición directa: la Renta de las Personas Físicas y Patrimonio) y en las reglas de armonización fiscal, que son cuestiones que están las dos estrechamente relacionadas. Los impuestos sobre la renta y el patrimonio personal son el núcleo de la imposición directa, y los socialistas pensamos que la cohesión, la igualdad y la solidaridad en la sociedad española, de la que los vascos somos parte integrante, exigen la armonización fiscal en estos impuestos para asegurar en todo caso dos cosas: la primera, que los ciudadanos, sea cual sea el lugar en el que fijen su residencia, contribuyen en estos impuestos en modo igual a los presupuestos públicos según su nivel de renta; y la segunda, que el sistema fiscal vasco en la imposición directa responderá a los mismos criterios de progresividad y distribución justa y solidaria de la carga tributaria que el sistema fiscal español. Dicho en otros términos, el Partido Socialista de Euskadi se opone a que los ciudadanos de Euskadi más ricos puedan tributar menos que si viven en otro lugar de España. La reforma que se nos propone no garantiza este resultado, y es lo que se le debe pedir a un Concierto que regula las relaciones entre ambas Administraciones tributarias, que contenga garantías. Ni garantiza ese resultado ni tiene reglas de armonización suficientes para garantizarlo. Más bien tenemos la impresión de que se produce lo contrario; en primer lugar, porque se produce una “desarmonización” fiscal –si me permiten usiedes la expresión– al sustituirse reglas concretas existentes –muy concretas, además– por reglas generales sujetas a diversas interpretaciones. No se elimina con estas reglas –en segundo término– la incertidumbre e inseguridad jurídica respecto de los cambios de normativa fiscal que puedan plantearse en el País Vasco. No es posible evaluar entre qué límites pueda moverse la normativa foral de carácter fiscal ni si esos límites son conciliables con los valores de cohesión, igualdad y solidaridad que deben preservarse, porque las reglas de armonización que se han acordado no resuelven esta cuestión. En realidad, éste es un cierto fracaso de la reforma del Concierto. Las partes negociadoras no se han puesto de acuerdo sobre el alcance y significado de la armonización. Por eso se mantienen los recursos planteados contra la normativa fiscal foral, y nadie está en condiciones de garantizar que no volverán a los tribunales las normativas fiscales que en el futuro se realicen. Por último, es claro para nosotros que con estas reglas genéricas de armonización fiscal no se garantiza que el sistema fiscal vasco se armonizará con el sistema fiscal español, que es lo que debe pedirse a la regulación del Concierto Económico. Para nos-

otros, ésta es la discusión principal, más que la autonomía normativa. Es coherente con el sistema de Concierto que los Territorios Históricos tengan amplia capacidad para regular el sistema tributario, pero esa capacidad no puede amparar, en nuestra opinión, prácticas de “dumping” fiscal o regulaciones que profundicen la desigualdad; y, por el contrario, debe armonizarse, y eso no se garantiza con la reforma. Ésta es la objeción básica que nosotros le hacemos a este acuerdo sobre el Concierto (...) El Concierto y el Cupo son una institución muy antigua, de la cual los vascos tenemos una experiencia centenaria. Y sabemos muy bien de esa experiencia que cuando el funcionamiento discurre por cauces de cooperación, colaboración y armonización en temas fiscales con el Estado español, las cosas le van bien al Concierto y al Cupo y las ventajas para la financiación de la Comunidad Autónoma son evidentes. Pero también sabemos que, si la política es la contraria, provoca el agravio comparativo, trata de competir con los demás por atraer la riqueza a través de medidas de ventaja fiscal o profundiza en la desigualdad de trato fiscal, genera percepciones de privilegio y discriminación que terminan por inducir una opinión contraria a la institución. Esta reflexión, hecha desde la responsabilidad, debería conducir a una actuación muy prudente y -si me permiten la expresión- autolimitada en el ejercicio de las competencias normativas. Debería haber conducido -y lamentablemente no lo ha hecho- a establecer unas reglas de armonización más concretas y seguras que eliminen incertidumbres e inseguridades jurídicas en el desarrollo normativo y garanticen la igualdad.

Y le responde el Vicepresidente, Juan José Ibarretxe:

Yo sigo creyendo que las cuestiones aducidas en relación con IRPF y en relación con las reglas armonizadoras -sin querer entrar en un debate acerca de estas cuestiones porque prefiero mucho más respetar vuestro proceso de reflexión- son elementos sobre los que se presenta una especial cautela que ni siquiera se presentó cuando en su momento fueron negociando estas mismas materias con otra Comunidad, la Foral Navarra, que interpreta las reglas armonizadoras y la normativa en el impuesto de IRPF exactamente en los mismos términos en los que las interpreta la actual negociación del Concierto Económico.

Y concluimos con Ollora Ochoa de Aspuru, del grupo Nacionalistas Vascos / Eusko Abertzaleak (PNV):

Empezaríamos diciendo que éste es un buen acuerdo. Y yo creo que el Partido Socialista ha dicho una cosa que es cierta: es un acuerdo político entre el PNV y el PP producto de una situación minoritaria del PP en el

gobierno de Madrid con un juego de correlación de fuerzas que hace –diríamos– necesario nuestro apoyo, y que en nuestro caso corresponde estrictamente a la devolución por parte del Partido Popular del voto prestado a la investidura. (...) Yo creo que el Concierto, lo que muestra una vez más –y si a los primeros que inventan este modelo hace más de cien años les hubieran dicho...– es la capacidad de adaptación. Yo creo que primero responde al desafío importante de la entrada a la Unión Europea con la adaptación del IVA, y ahora yo creo que sienta las bases del Concierto del futuro.

En el salón de Plenos del Parlamento de Navarra se han podido escuchar las declaraciones que entresacamos con motivo de la modificación del Convenio Económico en 1997: el Consejero de Economía y Hacienda, José María Aracama, recordaba que el Convenio Económico *es uno de los elementos básicos de nuestro autogobierno y en el que se plasma nuestra tradicional autonomía fiscal y financiera* y Catalán Higuera, de UPN, completaba:

...la actividad financiera del viejo Reino de Navarra se rige por un régimen peculiar y singular dentro del sistema autonómico del Estado español, régimen que tiene su fundamento, como sabrán sus señorías, en razones históricas (...) la aprobación de esta modificación del Convenio Económico supone, en primer lugar, un nuevo reconocimiento del régimen fiscal navarro, de su vigencia y de su óptima actualización como fórmula de desarrollo de esta Comunidad Foral dentro del actual estado de las autonomías. En segundo lugar, pone de manifiesto la solidaridad del pueblo navarro con el resto de las regiones de España. Ratifica, así mismo, la vigencia de la fórmula de pacto por la que Navarra se ha venido relacionando desde hace siglos con el resto del País, siempre desde el respeto mutuo y el reconocimiento de los derechos históricos de Navarra. Y por último, señorías, y más importante si cabe, la profundización en el autogobierno de la Comunidad Foral de Navarra. Señorías, desde la Ley Paccionada de agosto de 1841, diferentes regímenes políticos, concepciones ideológicas incluso de mayor, menor o nulo talante democrático han conocido este tipo de acuerdos financieros entre las administraciones del Estado y de Navarra, pero a las circunstancias determinadas de cada caso trascendió el objetivo primordial de dotar al viejo Reino de una autonomía financiera imprescindible para garantizar su autogobierno.

En su intervención López Mazuelas, del Partido Socialista, reafirmaba:

Como ya se ha dicho, este Convenio significa la plena identificación de una de las cuestiones básicas de nuestro autogobierno, como es la del reconocimiento implícito de la capacidad tributaria desde el punto de vista de la Hacienda de Navarra. Esa unanimidad política, tan poco habitual en las dis-

cusiones políticas actuales de nuestra Comunidad, resalta una de las materias más importantes, pero, quizá, desde el punto de vista político, más devaluadas en lo que significa la importancia de su debate. Quizá la razón de que sea ya habitual, a pesar de que no sean muchos los convenios firmados entre las administraciones autonómica de Navarra y central del Estado con distintos gobiernos y colores políticos, quizá ha hecho que lo habitual, la normalidad rebaje el contenido de una manifestación de autogobierno muy importante para nuestra Comunidad. Creo que es importante resaltar no solamente que nuestro grupo considera muy positivas las modificaciones introducidas porque incrementan ese reconocimiento de la capacidad tributaria de la Hacienda de Navarra, sino también que Navarra nuevamente, como es una tradición en su comportamiento social y político, responde con cuotas de solidaridad importantes para con el conjunto del territorio conformado por los ciudadanos de esta nación, una tradición de este pueblo que se ve reafirmada en la nueva firma del Convenio Económico que nuestro grupo quiere resaltar especialmente.

Desde la defensa del fuero y del pacto, Úriz Lanz, de Convergencia de Demócratas de Navarra:

Posiblemente el beneficio financiero de estas modificaciones será muy pequeño, pero esto no quita para que sean importantes desde el punto de vista del fuero. Hay en ellas un reconocimiento de soberanía que a quienes aspiramos, como ocurre en Convergencia, al máximo nivel de autogobierno para Navarra con el solo límite de la unidad constitucional, nos produce profunda satisfacción. Los que hemos entrado ya en la segunda juventud recordamos que este reconocimiento por parte de los representantes del Estado no era real hace algunos años. A los que estudiábamos en Madrid profesores insignes, como Enrique Fuentes y César Albiñana, nos enseñaban que el régimen tributario navarro era un simple sistema especial dentro del común. Y, en efecto, hasta el Convenio de 1969 no se admitió que Navarra tuviera potestad para instituir los impuestos indirectos, aunque su normativa haya de ser idéntica a la estatal, y hasta el Convenio de 1990 los criterios de reciprocidad en cuanto a atribución de rendimientos entre el Estado y Navarra, acuerdo fundamental en un pacto de soberanos que se reconocen como tales, eran prácticamente inexistentes.

El señor Nuin Moreno, de Izquierda Unida Ezker Batua, se adhería afirmando que:

Izquierda Unida-Ezker Batua de Navarra está firmemente comprometida con la defensa, con la profundización y con la extensión del autogobierno de nuestra Comunidad Foral. El Convenio Económico, es algo reconocido por

todos, forma parte esencial de ese sistema de autogobierno de nuestra Comunidad.

En similar situación con motivo de la modificación del Convenio Económico de 2003 abrió el debate el Consejero de Hacienda señor Iribarren Fentanes con estas palabras:

A lo largo de nuestra historia los convenios han demostrado ser un instrumento valioso en el que asentar la capacidad de nuestras instituciones, de este Parlamento y del Gobierno, para fomentar el desarrollo económico y el progreso social y para redistribuir la renta y la riqueza a través del sistema fiscal.

De nuevo el señor Catalán, de UPN, enfatizaba en su intervención como el Convenio Económico ha demostrado ser un instrumento que garantiza la solidaridad de Navarra con las demás comunidades del Estado español.

Y también el señor Nuim Moreno subrayaba el carácter angular, central e instrumento básico de que Navarra dispone para el ejercicio de su amplia autonomía (...) Un instrumento esencial y fundamental del autogobierno de Navarra ⁹⁵.

⁹⁵ El Secretario general del Partido Socialista de Navarra, Juan José Lizarbe, daba su opinión sobre el nuevo Convenio Económico en el *Diario de Noticias* del día 12 de enero de 2003: *El Convenio Económico con el Estado es una pieza fundamental de nuestro autogobierno. Las vicisitudes de su última negociación han puesto este asunto de tanta actualidad como importancia tiene. (...) Es verdad que se han quedado varias cuestiones en el tintero, alguna de ellas de gran importancia política, pero si algo es verdaderamente grave en este asunto, es precisamente la disposición política del Gobierno del Partido Popular, al que se le han visto de sus verdaderas intenciones, más allá de que no haya podido llevarlas a término. El resultado final, a falta de la firma oficial, es de una satisfacción moderada. Queda como gran asignatura pendiente la participación de Navarra en la Unión Europea en todas aquellas cuestiones que afecten a nuestras competencias, especialmente a las propias de la autonomía fiscal. La insensibilidad del Gobierno Aznar lo es con todas las Comunidades Autónomas, pero especialmente lo es con Navarra por su singular régimen fiscal y condición de Comunidad Foral. (...) Del proceso y del resultado me parece importante señalar algunas cuestiones. En primer lugar, la intención evidente y notoria del ministro Montoro de uniformizar todo cuanto hubiese podido. Sea por ignorancia, sea por saber demasiado, el Gobierno del Partido Popular de haber podido, nos la hubiese jugado. La poca sensibilidad demostrada con nuestro hecho diferencial es preocupante. Habrá que estar muy atentos en el futuro. Tener que estar defendiendo a estas alturas de la democracia española el engarce constitucional de nuestro sistema de autogobierno, y lo correcto y conveniente del sistema del Convenio, sólo es entendible en un contexto donde el Gobierno de la Nación recele de nuestras históricas -y, a su vez, constitucionales- competencias. (...) En tercer lugar, no me parece justo criticar el proceso de negociación como tal. En sus aspectos técnicos, en ningún caso. En sus aspectos políticos parece que la habitual confianza en la sagacidad del negociador navarro pudiera haber fallado ante la insensibilidad jacobina de Montoro. Lo criticable es la alta dirección y diseño global del proceso: los objetivos, la estrategia, las condiciones, las relaciones entre los dos gobiernos... (...) Las dudas razonables que cito, junto a la ya habitual actitud de recurrir las leyes forales, la escasez de las ayudas estatales en infraestructuras navarras, que por su dimensión y envergadura deben considerarse supracomunitarias, el estancamiento de contenciosos como el de tráfico (la evaluación del*

En el Parlamento Vasco el debate es más rico en contenido y profundidad⁹⁶. Para la vicepresidenta del Gobierno Vasco y Consejera de Hacienda la ratificación del acuerdo es:

...hecho de máxima relevancia política, en tanto que expresa la ratificación, en su caso, de la adhesión mayoritaria de la sociedad vasca hacia uno de los rasgos esenciales más peculiares, privativos o exclusivos, si no el más, del autogobierno de Euskadi (...) la institución del concierto económico, (es) garantía máxima del reconocimiento de los derechos históricos del pueblo vasco y pieza clave para la actualización que de los mismos diseña nuestro Estatuto de Gernika, (...) el Concierto Económico constituye uno de los principales pilares de nuestro sistema de autogobierno. (...) es un instrumento fundamental del autogobierno de Euskadi, ya que dota a las instituciones vascas de una amplia capacidad de regulación y gestión en materia fiscal y financiera. (...)

Para el representante del Grupo Mixto Ezker Batua /Berdeak, señor Karrera Agirrebarrena, el Concierto Económico vasco es:

...la concreción y la fundamentación de la reivindicación del autogobierno por parte del País Vasco, es el instrumento importantísimo que concreta, establece y ampara los recursos para el autogobierno (...) es la institucionalización de un acuerdo entre Haciendas soberanas por el que armonizan distintos aspectos de sus sistemas tributarios (...) es la base sobre la que se asienta el autogobierno vasco (...) y concluye : como fuerza política que defiende un proyecto de izquierdas y federalista para Euskadi, creemos en el respeto y en la defensa del autogobierno fiscal vasco como lo que constituye la expresión de futuro de su identidad y de lo que supone el recurso fundamental de este pueblo.

La representante de Eusko Alkartasuna inicia su intervención señalando que:

coste de la Policía Foral, tiene trascendencia económica pero sigue bloqueado el traspaso de las competencias de tráfico), me hacen concluir que el actual Ejecutivo foral, además de estar cansado y necesitar un relevo, está en una situación de debilidad en la relación -leal por otra parte, y como no podía ser de otra manera- con el Gobierno de Aznar.(...) Comprendo las dificultades de los negociadores de otras épocas ya pasadas. Las vicisitudes de la relación desde 1841 darán para mucho. Pero en la España democrática, debemos empezar por recordar el reconocimiento constitucional de nuestro Régimen Foral en la Disposición Adicional Primera. Mejor serios y firmes, que buenos chicos, cuando se trata de cosas tan importantes para Navarra. Colaboración y buena relación, sí. Firmeza y seriedad, también.

⁹⁶ Diario de sesiones Pleno del Parlamento Vasco 2002.

Resulta imprescindible recordar que las instituciones vascas a lo largo de los siglos han establecido un sistema fiscal propio. Incluso en el año 1876, cuando se invalidaron los Fueros, la autonomía fiscal continuó vigente. Desde entonces, únicamente en los tiempos franquistas fue desactivado el sistema del Concierto Económico para Bizkaia y Gipuzkoa. Y es que, el Concierto Económico no es una oportunidad ofrecida a la Administración vasca por el Estatuto de Autonomía. El Concierto Económico es un derecho histórico que asiste a las instituciones vascas.

También el representante del grupo socialista señor García Hidalgo reconoce que:

...el Concierto Económico es el pilar básico y la nota diferencial más acentuada de nuestro autogobierno y explica que Mediante la negociación y el pacto alcanzado profundizamos en nuestra autonomía, a la vez que experimentamos una nueva actualización de un derecho histórico, demostrándose así la virtualidad y la potencia que pueden encerrar estos títulos competenciales. Por eso el Partido Socialista de Euskadi, por eso mi grupo parlamentario celebra este acuerdo en torno a una parte fundamental del núcleo del autogobierno, porque negociando y pactando el Concierto no sólo hemos contribuido al progreso económico y social del País, sino que también ha quedado patente la validez que aún mantiene el vigente marco jurídico-político para la convivencia plural y en paz de nuestra sociedad.

El representante del Grupo Popular, señor Damborenea Basterrechea, se aleja del estilo laudatorio y afirma lacónicamente que el Concierto Económico es un derecho histórico contemplado en la Constitución Española.

El señor Juaristi Lizarralde, del Grupo Nacionalistas Vascos/Eusko Abertzaleak (PNV), ofrece su propia visión del modelo:

El Concierto Económico es el instrumento político que entró en vigor después de que la soberanía nos fuera arrebatada a la fuerza en el siglo XIX. Un instrumento importante, basado en el pacto. El primer Concierto Económico es de 1878; éste de ahora es el noveno. (...) Una de sus principales características es, como decía antes, que se trata de un pacto acordado por las dos partes, Euskadi y España. El espíritu del pacto no es más que eso: negociación, debate, pero acuerdo al fin. Sin pacto no hay Concierto Económico.

A modo de glosa conjunta de las manifestaciones citadas cabe observar la gran avenencia en las expresiones que definen el modelo de Convenio o Concierto Económico como elemento básico (angular, central, pilar) y fundamental o esencial del autogobierno o autonomía de la Comunidad. También de su

carácter privativo, singular o exclusivo. Y pactado. También denotan preocupación por asentar, sin poderlo demostrar claro está, su carácter solidario con el resto de las comunidades. Pero aunque las disertaciones son similares, no todos los oradores ponen el acento en las mismas notas.

Los populares (UPN, PP), socialistas y convergentes (CDN) dejan claro el entronque del modelo en el marco de la Constitución Española. Izquierda Unida parece más preocupada por afirmar el carácter solidario del pacto. Los partidos en el gobierno de cada Comunidad, y por tanto negociadores del acuerdo en primera persona (PNV y UPN), son los que ponen mayor énfasis en las alabanzas del acuerdo y en sus proclamas comparten adjetivos y calificativos. Los grupos nacionalistas moderados favorables al régimen, Partido Nacionalista Vasco y Eusko Alkartasuna, que aplauden sin condiciones el Concierto Económico en el Parlamento de Vitoria, se muestran más comedidos y ahorran elogios al Convenio Económico en el Parlamento de Navarra. Recíprocamente, el Partido Popular - UPN, que ensalza las virtudes del Convenio Económico, desdén en el Parlamento Vasco las del Concierto Económico. La conclusión es que los nacionalismos hegemónicos en cada territorio, vasco y español, encapuchan el incensario al oficiar en la otra parroquia ¡cuando el santo es el mismo!

Las posiciones políticas contrarias al modelo en todo caso son mantenidas por los grupos parlamentarios de la izquierda abertzale Grupo Nafarroako Sozialista Abertzaleak y Grupo Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako Sozialista Abertzaleak. Su crítica estructural rebasa el Convenio Económico o Concierto y pone en tela de juicio el propio sistema de organización del Estado por lo que sus intervenciones deben considerarse en ese contexto. Así lo explica el señor Morcillo en el Parlamento Vasco:

Hoy el Grupo Araba, Bizkaia eta Gipuzkoako Sozialista Abertzaleak se va a limitar a hacer una crítica estructural del Concierto Económico. Como es costumbre, todos los demás grupos harán referencia a lo alcanzado en esta nueva edición del acuerdo del Concierto Económico, elemento básico de la autonomía, mientras que nuestro grupo tratará de hacer pública la pérdida que nos supone continuar prisioneros de este sistema". Para el representante abertzale el Concierto Económico indefinido niega la posibilidad del derecho de autodeterminación, y concluye con un resumen de su ideario sobre la materia: y, para terminar, repetimos que el Concierto no corresponde a esta fase. Este pueblo se enfrenta a una fase histórica, a las puertas de ser independiente, a punto de aparecer definitivamente como sujeto político ante el mundo. Debemos dar por finalizada la fase de la Autonomía y del Estatuto, y con ellos el concepto del Concierto Económico. Ya es hora de satisfacer las necesidades de este pueblo,

ya que ése es el desafío de todos los nacionalistas y demócratas.

De manera análoga intervenía en su turno en contra el señor Barrena Arza en el Parlamento de Navarra:

Las herramientas principales de su regulación y de su interpretación residen fuera de la Comunidad Foral de Navarra, es un convenio que subraya hasta la saciedad un esquema de subordinación pura y dura de Navarra a los intereses del Estado y, en consecuencia, tenemos que volver a hablar de un convenio que priva a Navarra de importantísimos recursos (...) Queremos subrayar que, a nuestro entender, el problema no reside en absoluto en la redacción concreta de esta edición del Convenio, que es la que se trae hoy a esta sesión plenaria, el problema reside especialmente en ese esquema de subordinación permanente desde las instituciones forales los intereses de Madrid, que no son otros que los que en un esquema de quintacolumnismo aplica e impone UPN a la ciudadanía navarra. Nuevamente hoy tenemos que emplazarles para que hablen claro y digan que el proyecto de la Navarra española cuesta setecientos euros al bolsillo de cada navarro y navarra, setecientos euros para nada, o, mejor dicho, para mucho, para mantener un esquema de mando en este territorio que nada tiene que ver en absoluto con el resultado de las elecciones que se celebran aquí cada cuatro años⁹⁷.

⁹⁷ No toda la izquierda abertzale participa de las mismas posiciones. Cabe destacar la mantenida por el Coordinador de Aralar, Patxi Zabaleta, cuya opinión sobre la reforma del Convenio Económico de 2003 se recoge en su escrito publicado en Diario de Noticias el día 22 de enero de 2003. El interés político de su posición se acrecienta al ser Aralar una de las formaciones que junto a los nacionalistas moderados integran el nuevo proyecto Nafarroa Bai. Del texto citado entresacamos estos párrafos: *El borrador de Convenio Económico, cuyo acuerdo han anunciado Sanz y Montoro, acuando de cocinero Del Burgo, no es el Convenio Económico que precisa Navarra ni hoy ni sobre todo en el futuro. Pero además no constituye un convenio justo para los navarros/as. Sería mucho más conveniente, que tal como ha sucedido desde el año 2000 hasta el 2003, el convenio siguiese sin ser renovado. (...) Tanto el sistema de convenios como el Amejoramiento han quedado ya muy superados por la evolución de los hechos después del ingreso en la UE y por ello cualquier nuevo convenio, incluso al margen de la discusión de fondo sobre el sistema que representa, debe cumplir para ser aceptado con dignidad tres requisitos, que este borrador no cumple. Son los siguientes: 1.- En primer lugar, y tal como hemos dicho, el convenio económico debe garantizar una distribución de la presión fiscal justa. Pero en este convenio se impone a Navarra una carga de 1,6% en las caras generales del Estado y en consecuencia se establece un cupo de 360 millones de euros o 60.000 millones de pesetas aproximadamente. Sin embargo, el porcentaje atribuido no es correcto, si se atiende a los datos demográficos. Navarra tiene hoy día exactamente 556.263 habitantes y el Estado 41.116.842. Por lo tanto, Navarra constituye el 1,35% del Estado y le correspondería un cupo de 303,75 millones de Euros, es decir, de 50.625 millones de pesetas. O sea 57 millones de euros o 9.500 millones de pesetas menos. (...) 2.- El segundo requisito de un convenio es que no obstruya o dificulte la asunción de competencias incumplidas. Ha de mencionarse a este respecto la reivindicación de la competencia de la gestión económica de la Seguridad Social atribuida a Navarra por el Art. 54 del Amejoramiento. El borrador de convenio ni huele esta competencia. Dice un refrán euskaldun: "heltzea (sic) sutan frogatzen da", es decir "que el puchero se prueba en el fuego". La lealtad a Navarra se prueba en los hechos. Lo demás son bravuconadas. (...) Unida a esa capacidad se halla por exigencias de la coherencia y la racionalidad, la nece-*

En general, las posiciones ideológicas de la política española vienen admitiendo en la actualidad la legitimidad del modelo. No sin reticencias y frecuentes críticas y reproches. Pero pesa más la conciencia de la gran dificultad política para suprimir el régimen, hasta el punto de que sea ésta la única justificación de su supervivencia. Lo que en su día fue un régimen extraordinario para recaudar los recursos fiscales en territorios que no habían entrado en el “concierto económico y constitucional”, ha adquirido, contra todo pronóstico, carta de naturaleza propia como derecho histórico reconocido por la Constitución. Si el presente no es pacífico, tampoco el pasado lo fue, ni lo será el futuro.

De hecho, y es axiomático, el antifuerismo es tan antiguo como los propios fueros. Sus manifestaciones vienen de lejos, como ejemplo, las que se dan a la imprenta a comienzos del siglo XIX: el *Diccionario geográfico-histórico de España* editado en 1802 por la Real Academia de la Historia, la obra de José Antonio Llorente *Noticias históricas de las tres Provincias Vascongadas (1806-1808)* o el *Diccionario de Hacienda* de Canga Argüelles (1830) que decía *los vascos no pagan las contribuciones reales que las demás provincias de la península (...) que este monstruoso sistema hace de las referidas provincias una nación extraña dentro de España*.

Los navarros conocen bien cómo al cierre del siglo XIX en torno a la Gamazada se forjó una respuesta colectiva fuertemente identitaria en torno a los fueros que, empero, no desarmó la viva corriente opuesta a los mismos en el Estado. Son muchos, y algunos célebres, los testimonios que podrían traerse pero se desvían mucho de la pretensión de este ensayo.

La recompensa que Franco concedió a Navarra –junto a Álava– respetando el Convenio por la fidelidad de sus gobernantes ha contaminado la institución sin que la democracia la haya enjuagado lo suficiente. Es más, la restitución del Concierto para Vizcaya y Guipúzcoa en los primeros años de la transición se cumplió más como medida reparadora de un ilícito clamoroso que por convicción y asenso del *derecho histórico*. Esta tara de nacimiento persiste en la política española y, por afinidad, alcanza al Convenio. Navarra ha

sidad económica de la Seguridad Social porque los servicios de llamado estado de bienestar tienen necesariamente una correlación conjuntada. (...) Por otro lado, no ha de olvidarse que el haberse debatido el convenio económico de Navarra después del de la CAV ha hecho que el campo esté marcado y condicionado. Las cuestiones referentes a los impuestos de hidrocarburos o la necesidad de equilibrio presupuestario y otros temas ya han sido objeto de posicionamiento por parte del Estado. Por lo tanto, por un lado, el debate previo de la CAV ayuda al Gobierno de Navarra. Pero por otro lado, lo limita y no siempre de forma positiva. (...). 3.- En tercer lugar, ha de exigirse al convenio económico que, por respeto a la dignidad del pueblo navarro, no se torne en instrumento que imposibilite o limite el derecho de los navarros/as para decidir sobre su futuro. (...) El pecado original de los Fueros es el de haber coexistido con el franquismo y otras dictaduras sin impedir la conculcación de las libertades (...).

debido arrostrar la recriminación de deber su régimen foral privativo al hecho de que sus instituciones se situaran tras las contiendas siempre del lado vencedor ¡desde la Guerra de Sucesión (1704-1715)!⁹⁸

⁹⁸ Como muestra de la inclinación de los poderes fácticos en Navarra véase la siguiente nota de prensa del Diario de Navarra del sábado 8 de noviembre de 1941 publicada con motivo de la aprobación del Convenio de aquel año:

La Comisión que presidida por el Excmo. Conde de Rodezno ha negociado con la que oportunamente fue designada por el Ministerio de Hacienda un nuevo Convenio Económico de la Provincia con el Estado, comunicó ayer que en la noche anterior había sido firmada por ambas representaciones el Acta correspondiente de dicho nuevo Convenio.

En relación con ese mismo importante asunto y por debida consideración a S.E. el Generalísimo Franco, Jefe del Estado Español, la expresada Comisión de la Diputación de Navarra fue ayer recibida en audiencia especial por S.E.

El texto de la aludida Acta iba a ser sometido al Consejo de Ministros anunciado para la tarde de ayer; a fin de que se traduzca en la oportuna disposición legislativa.

En el Consejo de Ministros de ayer quedó aprobado el Convenio de Navarra con el Estado que la representación de nuestra Excmo. Diputación venía gestionando con los organismos centrales correspondientes, desde hace algunas semanas.

Nuestros lectores pudieron ver el día pasado, las satisfactorias declaraciones hechas por nuestro Vicepresidente de la Diputación, señor Conde de Rodezno, acerca de la marcha de las negociaciones con los dignos técnicos del Estado, y el anuncio, ahora felizmente cumplido, de una próxima firma del Convenio.

Ayer la dignísima representación de la Diputación, que con tanto celo ha llevado las gestiones, visitó al Caudillo y Generalísimo Franco.

Nuestra confianza en la Excmo. Diputación y particularmente en los dignos Diputados delegados por ella para llevar las gestiones, completaba las razones que teníamos para esperar este final satisfactorio.

El Generalísimo sabe mejor que nadie, porque ha sido Caudillo de la Patria en uno de los trances de mayor gravedad de toda la Historia gloriosa de España, que es cierto que "en Navarra ha sucedido siempre que este régimen foral ha sido un elemento de importancia en el acervo de la Patria, y ha servido para afirmar los sentimientos españoles del antiguo Reino para contribuir a robustecer la unidad de la Patria, a defenderla y a salvarla en los trances más graves", como justamente y con emoción admirativa, dijo en el Palacio de la Diputación, ante dos Diputaciones —la del Alzamiento y su digna sucesora la actual— el Presidente de la Junta Política de Falange Española Tradicionalista y de las J.O.N.S., Excmo. Sr. Ministro de Asuntos Exteriores Serrano Suñer.

¡Qué fácil nos sería demostrar que gracias a la fortaleza de nuestro régimen foral se pudo hacer lo que se hizo en aquel glorioso Julio de 1936!

¡Que sea siempre reconocido como "SAGRADO E INVOLABLE" este régimen nuestro, como dijo el señor Serrano Suñer que mejor que nadie podía conocer el pensamiento y los sentimientos del Caudillo sobre Navarra, porque España puede tener la seguridad, y la tiene, de que esta fortaleza fronteriza de la Patria así escudada y guarnecida, es inexpugnable, y en ella ondeará siempre la Bandera de España, que esta vez fue izada aquí, como signo jubiloso de nuestro amor, en el momento mismo de arrancar bajo ella nuestra juventud hacia los cuatro puntos cardinales de la Patria para unirse a los hermanos de las otras tierras y emprender con ellos la nueva Reconquista.

No sabemos más sobre las gestiones y sobre la firma del Convenio, sino lo que el día pasado nos dijo el señor Conde de Rodezno y lo que hemos sabido hoy sobre su aprobación en Consejo de Ministros y sobre la visita de nuestros Diputados a S.S. el Generalísimo.

No necesitamos saber más para expresar así nuestros sentimientos: ¡Gloria eterna a nuestros Cruzados muertos por Dios y por España! ¡Franco, Franco, Franco! ¡Arriba España! ¡Viva España! ¡Viva siempre España!

Por eso durante la dictadura no eran posibles las críticas públicas al sistema de Convenio Económico. De hecho, como señalan Miranda, Ilundáin y Balduz⁹⁹, *al contar con el beneplácito del General resultaba bastante más arduo poder expresarse con cierta libertad en contra del sistema tributario autónomo de los navarros*. Las críticas en este espacio viciado venían de las acusadas divisiones de sus propios ideólogos. Se admite generalmente que la foralidad navarra estaba asociada al carlismo predominante. Así, fue de los falangistas, al menos de los no vascos, de donde provenían los ataques al régimen foral. Incluso inicialmente del propio Franco, hasta que vio en el régimen foral una posibilidad de dividir los territorios vascos, premiando a Navarra y Álava su adhesión a la rebelión conservando su régimen foral, y castigando a Vizcaya y Guipúzcoa¹⁰⁰.

La propia prensa del *movimiento* —como reflejan los autores citados en su trabajo¹⁰¹— ayudó en gran medida a favorecer un estado de opinión contrario

⁹⁹ MIRANDA, Francisco y otros, *op. cit.* p. 60.

¹⁰⁰ El Preámbulo del Decreto Ley de 23 de junio de 1937 deja bien a las claras el pensamiento de Franco acerca de los regímenes forales, de ahí que, más que pensar en la derogación del Concierto para Vizcaya y Guipúzcoa como un castigo, hay que ver como un premio su continuidad para Álava y Navarra. Dice así: *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 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 lealtísima 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 anti-española, circunstancia ésta que, al resultar ahora hasta la saciedad comprobada, no ya aconseja, sino que imperativamente obliga a poner término, en ellas, a un sistema que utilizaron como instrumento para causar daños tan graves. Las mismas consideraciones imponen que el sistema vigente en la actualidad en la provincia de Álava, continúe subsistiendo, porque ella no participó en acto alguno de rebeldía y realizó por el contrario aportaciones valiosísimas a la Causa Nacional que no pueden ni deben ser olvidadas en estos momentos. Finalmente, interesa hacer constar que, al promulgar esta disposición, se tiene muy presente que tanto en Guipúzcoa como en Vizcaya, existen españoles de acendrado patriotismo que antes y ahora sintieron vivamente la causa de España. Reconocido y proclamado así, nadie en definitiva podrá afirmar, con fundamento, que el equiparar unas provincias a la inmensa mayoría de las que integran la Nación sometiéndolas a idéntico régimen tributario, no obstante ser notorias las diferencias en su manera de proceder, sea acto de mera represalia y no medida de estricta justicia.*

¹⁰¹ MIRANDA, Francisco y otros, *op. cit.* pp. 61-63.

al sistema privativo de los navarros. Un artículo del falangista Juan Plaza Prieto consideraba injusto y agravante para los españoles el Convenio navarro y atacaba punto por punto el estatus de la vecindad foral, los tipos impositivos más bajos, el abuso de la imposición indirecta que recae sobre el resto de españoles y el control de las haciendas municipales. Puso el dedo en la llaga al insinuar que la confirmación de los fueros a Navarra y Álava se debió a *motivos psicológicos ciertamente explicables*, aludiendo a los intereses político-militares de Franco, que decayendo después dejaban sin valor las razones para mantener tal estatus diferenciado. Desde Navarra la réplica se la dio otro falangista, Francisco Uranga, negando el privilegio y apoyándose en los tradicionales tópicos de la *Ley Paccionada* de 1841 y los derechos preexistentes pero sin rebatir las concretas imputaciones tributarias. Plaza en su respuesta evitó el delicado enfrentamiento político que se había suscitado pero se mantuvo firme en su denuncia de privilegio económico.

Somos conscientes de que un recorrido por la reflexión política que suscita el Convenio y el Concierto Económico atraviesa senderos muy poco científicos y entraña riesgos de dejarse arrastrar por la pujante demagogia. Por ello, situados en nuestro ámbito temporal de estudio, queremos constreñir los testimonios a los emanados de fuentes políticamente representativas y de fundado sentir¹⁰². Nos ha parecido por ello muy apropiadas las intervenciones en las cámaras legislativas. Pero también seleccionamos otras que damos a continuación.

La autorizada revista *Papeles de Economía Española* cerraba hace cinco años un número monográfico dedicado a la Corresponsabilidad Fiscal¹⁰³ con una *Encuesta a los consejeros de Economía sobre financiación autonómica*. La redacción de *Papeles* envió un cuestionario de seis preguntas que respondieron todos con una sola excepción¹⁰⁴. Sus respuestas muestran cómo la posibilidad de aplicar en la generalidad de las comunidades un sistema de cupo, al modo foral de Navarra o País Vasco, se rechaza prácticamente por unanimidad. Ninguna comunidad de régimen común se inclina por estos sistemas y algunos consideran que los sistemas forales deberían aproximarse al común. Debemos presumir que estamos ante opiniones cualificadas, y en modo alguno improvisadas,

¹⁰² Aunque también de severos personajes cabe escuchar ataques gratuitos, como botón de muestra, los comentarios burlescos del presidente del Tribunal Constitucional, Jiménez de Parga, en enero de 2003 negando la existencia de comunidades históricas, cuando se firmaba en Pamplona el acuerdo de modificación del Convenio Económico. Y muy recientemente las manifestaciones contrarias al régimen de Convenio Económico del diputado de la Chunta Aragonesista, y conocido cantautor, José Antonio Labordeta en el Congreso de los Diputados.

¹⁰³ *Papeles de Economía Española*, Número 83/2000, Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas.

¹⁰⁴ Aunque no se cita, de la lectura se deduce que no respondió el representante de la CAPV.

que bien merece atender en la parte que nos interesa. Así la segunda pregunta del cuestionario rezaba textualmente *¿Considera que los sistemas forales de cupo deberían extenderse a las comunidades de régimen común?* Puede comprobar el lector cómo algunas de las respuestas a esta concreta cuestión, pese a provenir de titulares de la cartera de Hacienda, están plenamente embebidas de los tópicos más obstinados, el privilegio y la insolidaridad, y teñidos del propio tinte ideológico.

Tengo que decir que mientras el régimen especial navarro, e incluso el canario, sí que respetan, en términos generales, una cierta neutralidad fiscal, aunque con un cambio de método recaudatorio, el régimen fiscal vasco no lo hace así, y durante años ha disfrutado de una bonificación importante. A mi juicio, hay que aproximar los regímenes especiales al régimen común, y no al revés; el sistema fiscal cuanto más sencillo y homogéneo sea, mejor. Manuel Amigo Mateos, Extremadura.

El sistema de cupo supondría, dicho en pocas palabras, ganar en capacidad normativa a costa de la solidaridad. Desde Galicia (...) sería un mal negocio. (...) el sistema de concierto o de cupo comportaría una sensible reducción de los recursos públicos para Galicia, probablemente superior al 20 por 100. José Antonio Orza Fernández, Galicia.

La realidad ha permitido constatar que las Comunidades Autónomas forales tienen unas posibilidades normativas que les sitúan en una posición ventajosa respecto de las Comunidades Autónomas de régimen general, situación en absoluto deseable. Juan Bernal Roldán, Murcia.

No. Estos regímenes han sido causa constante de conflicto económico con los territorios limítrofes y de controversias jurídicas con el Estado y las demás Comunidades Autónomas. Vicente Rambla Momplet, Generalitat Valenciana.

Si excluimos la perspectiva histórica, no existe razón alguna que justifique el que esos territorios tengan un régimen no sólo diferenciado, sino evidentemente privilegiado, que produce una situación de clara desigualdad con respecto al resto de regiones y nacionalidades. Todos somos iguales, debemos tener las mismas oportunidades y no puede ocurrir que unos invocando un fuero y otros invocando no sé qué cosa, consigan así tener mejores prestaciones sanitarias, mejores servicios públicos o en definitiva, una financiación privilegiada. (...) Es un sistema que invalida el principio de solidaridad (...) es la Constitución la que exige el principio de solidaridad como elemento insoslayable de la construcción autonómica. Isidro Hernández Perlínes, Castilla-La Mancha.

No es nuestra intención reproducir todas las opiniones y hemos dado las más sabrosas, pero creemos que también son de indudable interés las del representante catalán, por el peso específico y estratégico de esta Comunidad y, lógicamente, la del Consejero de Economía y Hacienda de Navarra¹⁰⁵. La respuesta del primero es una muy inteligente y concisa manera de mostrar el interés por las ventajas del modelo, autonomía y volumen de recursos, y rehuir de las cargas –el riesgo unilateral– *no encaja en el marco estatutario*. Refleja a la perfección la posición mantenida por el nacionalismo catalán en la historia reciente. Dice así Artur Mas i Gavarró¹⁰⁶:

El modelo foral de cupo se ha revelado como un mecanismo eficaz para garantizar, a la vez, un grado elevado de autonomía financiera y un volumen de recursos suficiente. Desde Cataluña consideramos que el modelo foral de cupo es una referencia que debe enmarcar las negociaciones sobre el nuevo sistema de financiación de las comunidades de régimen común. Sin embargo, el modelo foral difícilmente encaja en nuestro marco estatutario. Por ello, la propuesta de pacto fiscal que presentamos opta por un modelo de coparticipación impositiva que, aún aproximando nuestro modelo de financiación al de las comunidades forales, no sería idéntico.

Tampoco el mensaje del Consejero navarro es superficial. En breves palabras, el representante de PP-UPN marca discretamente la distancia con el Concierto Económico, atribuye sagazmente las ventajas del sistema a la gestión y a la conciencia social, enfatiza su solidaridad, y recuerda, oportunamente, su carácter privativo. Responde así Francisco Iribarren Fentanes:

Al menos en lo que hace referencia al sistema foral de Convenio existente en Navarra, es obvio que ha funcionado correctamente. Nosotros gestionamos nuestros propios presupuestos de gastos e ingresos, y eso nos ha permitido incidir en el desarrollo económico y en la adquisición de bienes de gasto y servicio público de una manera importante, probablemente por encima de la media nacional. Me gustaría recalcar que se trata de un desarrollo económico compatible con la solidaridad interregional. Por lo tanto, parece que el modelo funciona. Lo que sí es cierto es que eso no se hace en un día, son muchos años que lleva Navarra aplicando este sistema, y existe una conciencia social quizá más elevada que en otras comunidades. Pero parece evidente que ésta es la senda que deben seguir las otras Comunidades Autónomas.

¹⁰⁵ No consta respuesta del representante de la CAPV.

¹⁰⁶ Siendo Conseller de Economía y Finanzas de la Generalidad catalana ha defendido y desarrollado públicamente en varias conferencias (1999) la propuesta de *pacto fiscal*, una modalidad singular de financiación para Cataluña muy semejante en su esencia al Convenio/Concierto.

Tras la victoria socialista en los comicios de marzo de 2004 y la llegada a la presidencia del Gobierno de España de Rodríguez Zapatero, se han reavivado las presiones autonomistas en algunas Comunidades y resurgen por doquier las llamadas a la reforma de los estatutos de autonomía. En este contexto el presidente de la Generalitat catalana, el socialista Pasqual Maragall tras reunirse con Rodríguez Zapatero hizo declaraciones denunciando el beneficio del Concierto vasco que motivaron algunos meses después una interpelación del Grupo Popular que, siendo rechazada, propició el acuerdo del Parlamento Vasco que transcribimos¹⁰⁷:

El Parlamento Vasco afirma que el Concierto Económico se configura como un pacto político bilateral entre los poderes de la Comunidad Autónoma de Euskadi y los del Estado, a la vez que constituye uno de los pilares básicos del autogobierno vasco recogido en el propio Estatuto de Autonomía de Gernika. El Parlamento Vasco denuncia la utilización interesada que sobre el Concierto Económico ha venido realizando el Gobierno español a lo largo de su vigencia, instrumentalizándolo como elemento de negociación, judicializándolo como elemento de confrontación y administrándolo como elemento partidario, llegando incluso a prórrogas unilaterales que rompen la esencia misma de la institución en su sentido de pacto político bilateral. Por ello, el Parlamento Vasco hace un llamamiento a los representantes de las instituciones del Estado para que cesen los ataques al Concierto Económico, se respete el régimen fiscal y financiero de las instituciones de la CAPV y se arbitren los mecanismos pertinentes para que, en cumplimiento de las disposiciones del propio Concierto Económico, las instituciones de la CAPV participen en los órganos e instituciones de la Unión Europea (en especial el Ecofin) en los que se traten y decidan aspectos relativos a economía, fiscalidad y régimen financiero de los estados miembros.

No es fácil resistirse a la seducción retórica de un debate tan apasionado como falto de argumentos. Pero se corre un alto riesgo de desviarse del interés del estudio por derroteros demagógicos. Nos quedamos, para compartir con el lector y como apostilla de cierre, con la aguda reflexión que en 1969 hizo el redactor del semanario *España económica* en un artículo titulado *Navarra y la*

¹⁰⁷ Los titulares de periódicos en el mes de junio recogieron textos del siguiente tenor: "los catalanes estamos financiando también a los vascos" (El País) " Pasqual Maragall denuncia que Euskadi se beneficia gracias al déficit fiscal de Cataluña" (El Mundo) y "Maragall acusa al País Vasco de no contribuir a la financiación global". De la intervención de Damborenea Basterrechea del grupo Popular en el Pleno del Parlamento Vasco en sesión celebrada el 22 de octubre de 2004, Diario de sesiones. Como es habitual en estos casos, nada dijo el denunciante del Convenio navarro.

*autonomía fiscal, a nuestro juicio muy actual: los críticos del Convenio denuncian los privilegios económicos de Navarra, pero lo que cuestionan realmente es la autonomía económica que goza la provincia; desde el otro sector, los defensores del sistema foral hablan de autonomía, pero a la vez defienden el privilegio*¹⁰⁸.

La peripecia del Convenio/Concierto en los Tribunales de Justicia

Llegados a este punto, debe quedar claro que siempre han palpitado en el indomable espíritu centralista del Estado las suspicacias y recelos hacia el modelo de Convenio o Concierto. Y 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 uniformizar¹⁰⁹. Por cualquier vía, también la judicial. Ya lo advirtió categórico 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*¹¹⁰. Pero hasta el gobierno de Aznar la vía judicial no había sido tan abrumadoramente utilizada.

A partir del Convenio Económico de 31 de julio de 1990 el estado ha recurrido, salvo error u omisión, cuatro Leyes Forales emanadas del Parlamento de Navarra. En tanto han ido unos *ochenta* los recursos interpuestos contra las normas forales de los Territorios Históricos de la CAPV. Habida cuenta de la gran similitud de las normas en ambas comunidades, este dato es suficiente para poner en evidencia la intencionalidad política de la institución reclamante. 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 así sucede 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 tienen rango reglamentario y los recursos contra ellas se plantean ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Este ha sido uno de los falaces argumentos que pre-

¹⁰⁸ MIRANDA, Francisco y otros, *op. cit.* p. 108.

¹⁰⁹ No entramos a valorar aquí la política estatal de eliminar o ignorar en los Presupuestos Generales inversiones y transferencias en las Comunidades de régimen foral.

¹¹⁰ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Nº 159, 9 de abril de 1981, p. 9846.

tenden justificar la profusión de recursos contra las normas tributarias de la CAPV¹¹¹.

Los cuatro recursos planteados ante las normas navarras 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 algunos otros beneficios muy similares de los que podría predicarse con mejor fundamento su eventual ruptura con los principios de solidaridad, igualdad o presión fiscal equivalente¹¹².

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 de 0,10 por 100 en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para las 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.

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

¹¹¹ DE LA HUCHA sostiene que: *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, Hacienda autonómica y hecho diferencial de Vasconia.*

¹¹² UGALDE, Pedro. *La litigiosidad*.

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.

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 Gobierno 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 tributaria¹¹³. En ambos casos y por ambas partes los acuerdos de paz transmiten el mensaje de que salvaguarda mejor el futuro del Convenio/Concierto 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

¹¹³ Vid. Diario de Navarra, de 17 de enero de 2001 y Diario de Noticias, de 18 de enero de 2001.

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 Decisión 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993. En la citada Decisión, 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 Tratado 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 han quedado solventadas gracias a la aprobación de la citada Disposición, ha considerado necesario, en cualquier caso, que el Tribunal de Justicia se pronuncie 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 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, el objetivo principal ha sido la tributación empresarial. Ha habido multitud de propuestas y pocas normas hasta que en 1990 ven 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 la 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 aplicándose 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 (aunque hoy sigue vigente el sistema transitorio).

En este contexto surge el expediente de "ayudas 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 cualquier motivo. 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 medidas atentatorias como que las ventajas afecten 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 Saggio¹¹⁴.

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 ayudas 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 ha encontrado en el caso foral un banco de pruebas. Pero se enfrentó a la firme resolución del Gobierno Vasco que recurre 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 Araujo¹¹⁵.

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 Institu-

¹¹⁴ Una visión general de esta materia en relación con la naturaleza del Convenio y Concierto como singular manifestación de los Derechos Históricos y su encaje en el Derecho Comunitario puede verse en la monografía de EZEIZABARRENA, X. Los Derechos Históricos de Euskadi y Navarra ante el Derecho Comunitario.

¹¹⁵ ARAUJO, M., La actuación de los Territorios Forales en los procesos abiertos contra normas forales, pp. 259-268.

ciones 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 *ayudas 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. Las ayudas fiscales son *ayudas de estado* (desde siempre ha sido así) porque alterar la competencia es modificar los costos y por ello da lo mismo que se haga mediante subvención, financiación o disminución de la presión fiscal. Sin embargo no todos los incentivos fiscales son *ayudas 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 cabe calificarlos como *ayudas de estado*. Lo es cuando afecta a alguna empresa. Ayudas selectivas provenientes de cualquier autoridad. Pero debe existir especificidad, que la medida beneficie discriminadamente 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 Comisión¹¹⁶.

Desde el punto de vista de la UE, la CAPV y la CFN no son estados miembros. Y esta es la clave interpretativa de sus resoluciones. ¿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 Guipúzcoa. 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 Álava o el Parlamento de Navarra? Porque la CAPV y la CFN pertenecen a un Estado miembro y las normas que aprueben reduciendo el grava-

¹¹⁶ Opina DE LA HUCHA, *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.*

men suponen una excepción a la norma general que, inexplicadamente, es la aprobada en régimen común. Una falacia porque el régimen común tampoco es general. Y de hecho tiene medidas más favorables que en 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. Porque, a decir verdad, la Comisión no ha dicho de momento que las diferencias entre las normas forales y las comunes constituyan *per se* ayudas de Estado.

Esta novedosa sentencia, la STS 9 diciembre 2004, que declara la nulidad de varios preceptos de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, se apoya en las tesis expuestas y prejuzgando que dichas disposiciones conceden beneficios fiscales que podrían merecer la consideración de *ayudas de estado*, *cabe considerar, inicialmente, incluibles en el concepto de ayudas de estado*, y habida cuenta de que según la jurisprudencia del TJCE para el caso de ayudas no notificadas, no compete al Juez nacional apreciar 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 indiciariamente pueden constituir “ayudas 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 cáustica capacidad de haber unido a todo el espectro ideológico vasco. Una sentencia aparentemente ajustada al ordenamiento europeo, por lo ya dicho, pero que se fundamenta exclusivamente en la existencia de *ayudas 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 1ª de la Constitución, la autonomía financiera, la ley del Concierto, el ordenamiento comunitario y el derecho a la tutela judicial efectiva¹¹⁷.

117 *Vid.* en este sentido el Editorial del número 2 de Quincena Fiscal, Enero de 2005.

7. CONCLUSIONES

El sistema de Convenio/Concierto es un modelo insólito en el derecho comparado. Para los principios teóricos del *federalismo fiscal* es un modelo imperfecto, fruto de los avatares históricos, las tensiones políticas, la oportunidad y la conveniencia coyunturales y no del raciocinio objetivo. Sólo a partir del Convenio de 1969 tímidamente, y más decididamente desde el Concierto de 1981, el modelo inicia una senda de mejora en objetividad. Puede afirmarse que, a día de hoy, se trata de un modelo único que constituye el primordial paradigma de los *Derechos Históricos*.

Al menos desde la transición política, después de la dictadura franquista, la peculiar evolución del sistema de Convenio/Concierto 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 la plena restauración del moderno Concierto habida en el año 1981. Éste a su vez ha sido la guía del Convenio navarro hasta hoy.

El Convenio/Concierto ha llegado al siglo XXI con inusitada fortaleza pero sin desprenderse de los recelos que le acompañan desde el origen. Por el contrario, resurgen las voces críticas, menos acalladas que otrora, que denuncian el privilegio o la prerrogativa. Una censura pródigamente acogida en el subconsciente político de muchos españoles, pese a la reiterada negación que se hace de ella. El reiterado argumento del riesgo unilateral y la garantía de

solidaridad no aquieta las suspicacias. También del otro lado es constante la acusación de expolio a que son sometidos los territorios forales por el Estado, precisamente mediante el Convenio/Concierto. La de privilegio y la de expolio son imputaciones dialécticamente suplementarias y científicamente indocumentadas.

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.

La subsistencia y contenidos del Convenio/Concierto se ven sometidos en la práctica a la negociación, el compromiso y la transacción en un ámbito político de opacidad que choca con el ideal democrático asentado en la transparencia. Todo el procedimiento adolece de falta de información pública suficiente y ninguna de las administraciones implicadas ofrece 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.

Desde el punto de vista formal Convenio y Concierto son leyes cuyo articulado, si bien incide en materias tributarias, no atañe directamente a los ciudadanos sino a las administraciones convenidas o concertadas. 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 desamparados investigadores del mundo académico. Otro motivo para el desconocimiento de la realidad del modelo que alimenta el mito y la demagogia.

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 cuyo comentario detallado ha ocupado un buen número de estas páginas. 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. Además, y es fácil com-

prenderlo, al operar como una transmisión entre engranajes que deben ajustar perfectamente lo ideal, aunque colisione con la potestad, es que las normativas tributarias que ponen en conexión sean iguales.

Hemos detectado significativos fallos en el área concerniente a la aportación económica, sin pretender estudiarla a conciencia. Obsérvese que el modelo sería políticamente fraudulento si se confirmara el engaño en el cómputo de las cargas no asumidas sobre las que se calcula la aportación. En nada ayuda la absoluta falta de transparencia e información en los datos de base para los cálculos de los parámetros, las magnitudes presupuestarias, los ajustes y las compensaciones. De modo que no parece factible establecer un criterio científico que avale o rechace la bondad y equidad que se arroga el modelo. Por su parte, es grave el defecto de la imperfecta fórmula de ajuste de la recaudación por el IVA, que ha precisado del corsé de una horquilla que si bien asegura un mínimo de ingresos también los cercena por arriba.

Por diversos motivos legales y prácticos, todos imponderables, la potestad normativa de los territorios convenidos o concertados es mucho más reducida que lo que de ella se predica. 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. El legislador foral, y en particular el navarro, ha optado por declinar su ejercicio y prefiere reproducir los textos estatales. ¿Molicie o sensatez? ¿Qué legislador es más sabio y capaz? ¿Renuncia Navarra a una seña de identidad al transcribir las normas estatales? Responder afirmativamente sería tanto como admitir que el derecho tributario se configura como un elemento de la identidad colectiva.

La actividad armonizadora de la Unión Europea, directa e indirecta, ha logrado en pocos años establecer y poner en ejecución en los territorios forales una uniformidad con el territorio común que no consiguió el poder central en siglo y medio. Buen ejemplo de ello fue la implantación del blindado 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 dos décadas concertado y convenido.

Establecida de *facto* la uniformidad normativa, y próxima en el futuro la inexcusable transparencia que exige la democracia para todo el sistema de finan-

ciación autonómica, tan sólo quedará en manos de las comunidades forales el poder de la gestión. Una comunidad con potestades 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 en el ciudadano contribuyente. Una relación más dependiente y sumisa que debe ser compensada con el refuerzo de la ilusión de soberanía política. Que bien gestionada puede reforzar al propio poder, si bien con un alto riesgo de concusión partidaria.

En los últimos años, la Administración central ha abusado de la vía judicial para tratar de imponer la uniformidad en la normativa tributaria y vaciar el contenido competencial del modelo. También algunas medidas fiscales de la normativa foral habían dado motivos de alarma por su incidencia en las reglas de la competencia. La impugnación sistemática de la norma para enervar presuntas desigualdades entre contribuyentes fortalece en sede judicial la idea de privilegio y hace peligrar la esencia misma del Convenio o Concierto. Además, es evidente, dada la actitud ante normas similares de Navarra, que la táctica se arbitró como castigo político al Gobierno de la CAPV. La experiencia de esta práctica y las resoluciones jurisprudenciales vienen a demostrar 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 como la Comisión Coordinadora o la Junta Arbitral.

El camino emprendido por la administración del Estado al acudir a los tribunales ordinarios de justicia para frenar las iniciativas normativas de las instituciones forales, en particular las concertadas, desdeñando los mecanismos propios de solución de conflictos del Convenio y del Concierto, llegó hasta los tribunales de la Unión Europea. La intervención de sus instituciones por causa de los varios procesos jurisdiccionales ha puesto en tela de juicio la viabilidad del sistema de Concierto y Convenio Económico, haciendo saltar las alarmas en las apacibles dependencias del *statu quo* del modelo. En estas muy aireadas causas se afirma que los beneficios fiscales previstos en las normas derivadas del ejercicio de la potestad tributaria de los territorios forales no son sino meras *ayudas de estado* que se conceden discriminatoriamente a determinadas empresas. La tesis o acusación no es baladí ya que da de lleno en la línea de flotación del sistema de Convenio / Concierto. La consecuencia de las causas judiciales incitadas por la administración del Estado contra las disposiciones normativas de la CAPV ha tenido como consecuencia, al recalar en los órganos judiciales de la Unión Europea, la congestión del sistema desde sus propias raíces, tanto que hasta los representantes de la demandante se inquietaron y hubieron de acudir, para estupor general, en defensa de lo que agredían en casa.

Cuando el ciudadano toma conciencia de las abundantes asimetrías del modelo de Convenio/Concierto a favor de la administración más poderosa, de las graves limitaciones legales y prácticas para el ejercicio de la potestad normativa, de la vaguedad de las macromagnitudes, de las incontables carencias para una correcta gestión de los impuestos en una reducida administración, de la amenazadora acción de los tribunales, etc. se pregunta perplejo ¿dónde se encuentra el atractivo, al parecer indudable, del Convenio/Concierto Económico? No parece desprenderse de una prerrogativa o ventaja objetiva, a todas luces rechazable desde la democracia y la solidaridad. ¿Es suficiente con la posibilidad de negociar la aportación de manera favorable y por lo tanto insolidaria? Hay, lo hemos visto, quien lo cree así. Cabe también aventurar una respuesta obtenida fuera del campo de lo jurídico y económico. El atractivo del modelo radica en su gran 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 cautivar sentimientos e identidades.

El futuro del modelo de Convenio/Concierto debe advertir 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 las nuevas tecnologías (Internet), se disgrega en el espacio virtual y confunde la percepción clásica de la localización de los bienes y servicios. De pronto, la concepción clásica del punto de conexión que alienta el Convenio/Concierto se torna arcaica.

La senda por la que avanzan las Comunidades Autónomas de régimen común amplía su autonomía financiera, la capacidad normativa en materia tributaria y la gestión hacia una progresiva aproximación con el modelo de Convenio o Concierto, como querría la teoría del *federalismo fiscal*, muy a tener en cuenta. Ese futuro escenario de suma cero, en el que nadie gana a costa de otro, 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 suspicaz Europa que el ejercicio de este *derecho histórico* es compatible con la solidaridad y la equidad.

También, como ha quedado demostrado recientemente, la 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. Como es natural, en Europa carecen de importancia los títulos de historicidad que esgrimen sus múltiples regiones. Así

MIKEL ARANBURU URTASUN

la proyección a la UE de la alabada coexistencia de sistemas en el Estado español reclama la representación directa de las haciendas forales en las instituciones de la Unión, ya que la del Estado, a la vista de sus denuncias, no ofrece suficiente garantía. No es empresa fácil. Y es que esta reclamada presencia, además de defender el *huevo* tendrá que coadyuvar a que la formación de la gran Europa superadora de estados decimonónicos se asiente sobre el respeto a la singularidad y las identidades locales. Hoy Europa no sabe qué hacer con la diversidad y su reto inmediato va a ser, lo es ya, negociarla.

ANEXO I

LAS MODIFICACIONES (1993-2003)

Como un anexo por su índole técnica, pero siendo imprescindibles en nuestro propósito, damos cuenta con cierto detalle de las modificaciones habidas en los textos a partir del Convenio de 1990. Particularmente, la envergadura de las dos últimas hace necesario su conocimiento. Dado que en esta etapa, como ya se ha revelado, el Convenio sigue al Concierto su redacción final cierra o remata cada escenario vigente y pareciéndonos ocioso reproducir lo que los textos respectivos repiten analizamos las modificaciones desde la perspectiva del primero. Las modificaciones, tal como se han resumido en el primer capítulo son tres y habidas en los años 1993, 1997 y 2002 para el Concierto y en 1993, 1998 y 2003 para el Convenio.

La primera de ellas tuvo como causa el proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea que dio lugar a una nueva regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido¹¹⁸, plasmada en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y de los Impuestos Especiales (con introducción del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte), la cual se incorporó a través de Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Ambas circunstancias constituyeron, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectó a algunos de los tributos convenidos y concertados. Fue preciso adap-

¹¹⁸ Las Directivas 91/680/CEE y 92/77/CEE.

tar el Concierto y el Convenio Económico a este nuevo escenario y 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 concertación¹¹⁹. Dado que toda la materia afectada por esta ley ha sido objeto de modificación posterior posponemos su comentario hasta la fecha más reciente.

La segunda modificación, mucho más extensa, proviene de 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 reforma sustancial 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 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 obliga a un excepcional uso de la retroactividad¹²⁰. La voluntad manifiesta de los negociadores del Concierto en la Comisión Mixta de Cupo fue la de incrementar la capaci-

¹¹⁹ Respectivamente, Acuerdo de 17 de diciembre de 1992 de la reunión número 2/1992 de la Comisión Mixta del Cupo y Acuerdo suscrito el 21 de diciembre de 1992 por las representaciones del Gobierno de Navarra y de la Administración del Estado sobre adaptación del vigente Convenio Económico al nuevo régimen de los Impuestos sobre el Valor Añadido y Especiales, aprobado por el Parlamento de Navarra el día 29 de diciembre de 1992 (BON nº 15, de 3.2.93). Estos acuerdos bajo la forma de Proyectos de Ley quedaron varios meses paralizados por la disolución de las Cortes Generales, de ahí el retraso de casi un año en ver la luz como leyes que fueron aprobadas por las Cortes Generales Españolas el día 13 de diciembre de 1993.

¹²⁰ Acuerdo suscrito, el 28 de octubre de 1997, por las representaciones del Gobierno de Navarra y de la Administración del Estado sobre modificación del vigente Convenio Económico, aprobado por el Parlamento de Navarra el día 10 de diciembre de 1997 (BON nº 157, de 31.12.97) y por las Cortes Generales Españolas el día 15 de junio de 1998 (BOE nº 143, de 16.6.98, como Ley 19/1998, de 15 de junio).

dad 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 fiscales¹²¹.

Por el pacto político alcanzado en abril de 1996, el Partido Nacionalista Vasco había apoyado la investidura del Presidente Aznar iniciándose la legislatura en un clima de entendimiento mutuo que explica la razonable comodidad para alcanzar este acuerdo de modificación previsto en el pacto. En Navarra gobernaba el socio o filial del PP, Unión del Pueblo Navarro, con el que no cabía esperar desacuerdo. De esta manera explicaba el acuerdo ante la Comisión de Hacienda del Parlamento Vasco el Vicepresidente del Gobierno Vasco, Juan José Ibarretxe¹²²:

Básicamente, en relación con el Concierto Económico había tres grandes paquetes: uno que derivaba del propio acuerdo político alcanzado en su día sobre una serie de materias entre las que fundamentalmente se encontraban las normas generales, que son las normas armonizadoras; en segundo lugar, la normativa en relación con la renta de las personas físicas; en tercer lugar, la concertación de los no residentes, y en cuarto lugar, la concertación de los impuestos especiales de fabricación. Primer gran bloque.

El segundo gran bloque era el que derivaba del proceso de reflexión que a lo largo del año 96 se dio también en el ámbito del Estado en términos allí de impuestos cedidos –no de Concierto, evidentemente– a las Comunidades Autónomas, y como consecuencia hay una serie de cambios que nosotros también hemos aprovechado en la modificación del concierto para introducirlos ahora. Estoy refiriéndome básicamente a patrimonio, sucesiones y donaciones, y juego.

El tercer gran bloque de cuestiones era el que derivaba de un Concierto Económico que, aprobado en el año 81, no estaba adaptado en algunas cuestiones desde su propia naturaleza técnica a la definición de nuevos conceptos que habían sobrevenido al sistema tributario y al sistema político en el que vivíamos (el tema de la residencia habitual, los no residentes –concepto del que comienza a hablarse a partir del año 82-83 y que a nuestros efectos nos afecta desde la entrada del Estado español en la Unión Europea a partir del año 86–, la propia capacidad de establecer una relación con una sola administración tributaria en función del nivel de la cifra de negocio de una empresa, etcétera, etcétera). Eran cuestiones que no habían sido

¹²¹ MORENO PORTELA, F.J., *La capacidad normativa de los territorios históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico*.

¹²² Diario de sesiones del Parlamento Vasco, V legislatura, Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos, de 28 de mayo de 1997.

objeto de adaptación y que, sin embargo, la requerían en función del cambio de los tiempos y también del proceso de integración en Europa.

Y por último había un cuarto bloque de materias –de materia en este caso–, que estaba fundamentalmente basado en lo que eran nuevos hechos, nuevas figuras tributarias (una de ellas, en concreto, se incorpora por primera vez en el sistema tributario a nivel de Estado, y sobre ella, por tanto, habría que decidir también en el ámbito de la Comisión Mixta de Cupo. Me estoy refiriendo al Impuesto sobre Primas de Seguro). De todos es conocido que en el ámbito de la Comisión Mixta se sientan dos delegaciones de dos Administraciones (la de la Hacienda española y la de las Haciendas vascas), y, como consecuencia, lo que se hace es, fundamentalmente, configurar un esquema de negociación en dos mesas: una en la que negociamos, puestos los impuestos sobre la mesa, quién hace la normativa y quién gestiona (quién recauda y quién exacciona, en definitiva, y eso es, básicamente, el Concierto), y una segunda mesa en la que, en función de lo que hay que pagar a Madrid por dos conceptos (los servicios que aquí se prestan, las competencias que aquí se desarrollan más los programas de solidaridad, en función de tus propios ingresos más los ingresos –o menos los ingresos, si ustedes quieren– que el Estado recauda a través de su Hacienda aquí), calcular por diferencia el Cupo.

Bueno, eso es el esquema que, fundamentalmente, deriva del Concierto Económico y, por tanto, del pacto económico que por esencia se tiene entre la Comunidad Vasca y el Estado.

A partir de aquí, la resolución de los problemas en relación con estas materias ha sido la que ya conocen. En términos de armonización vamos a los cuatro principios armonizadores que, básicamente, tomaban ya cuerpo en el Convenio navarro, puesto que aquí, como ustedes saben, eran 12; y, por lo tanto, vamos a un esquema en el que la armonización toma las características propias que la armonización va a tomar en Europa en los próximos tiempos en términos de respeto a determinados ámbitos de soberanía, siempre dentro de unos límites para poderte mover. Nadie va a poder cometer locuras ni va a poder con sus iniciativas de naturaleza tributaria dar un salto al vacío. En el conjunto de Europa tampoco lo podrá hacer la Comunidad vasca, por mucha soberanía que tengamos.

En segundo lugar, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas era un impuesto básicamente de normativa común (ustedes lo tienen ahí referido en la situación actual); lo será excepto en algunas cuestiones, en las deducciones de carácter personal, etcétera, etcétera, que como saben y conocen tienen incluso normativa específica por parte de las propias Juntas Genera-

les de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Iremos a un proceso de normativa autónoma en relación con este impuesto, con la importancia que esto tiene; con la importancia que esto tiene porque no debemos olvidar que, en definitiva, la capacidad que hasta ahora tenemos en el otro impuesto clave que grava la renta -en este caso, los beneficios- de las sociedades no es sino un impuesto a cuenta, al final, del propio Impuesto sobre la Renta, y, por tanto, para poder hacer un debate sobre la fiscalidad es absolutamente necesario tener los dos pilares sobre los que se articula la fiscalidad de la imposición directa en este caso. La tributación de los no residentes era igualmente una materia extraordinariamente controvertida. Había hecho, incluso, que se hubieran abierto expedientes, aunque se solucionaron favorablemente con el apoyo de todos ustedes, entre otras cosas, ante Europa, como consecuencia de la dificultad que había para explicar allí que a un no residente en España residente en Europa se le pudiera aplicar otra normativa que no fuera la vasca en determinadas cuestiones, y que la relación, incluso, lo fuera con la Hacienda, en este caso, española, y no con la Hacienda vasca. Ésta es una cuestión que también se ha solucionado de manera muy razonable concertando las recaudaciones de los no residentes en las diferentes figuras tributarias y estableciendo, además, la capacidad normativa, cuestión ésta de importancia y trascendencia, la capacidad normativa -repito- en el Impuesto sobre Sociedades cuando la renta de las personas o sobre los establecimientos permanentes de no residentes en Euskadi.

En relación con los impuestos de fabricación teníamos un problema que tradicionalmente se ha venido manteniendo como el auténtico obstáculo a la concertación de esta figura: era que estos impuestos eran excepcionados por parte de los monopolios fiscales, cuestión ésta que, lógicamente, en el ámbito de un proceso de integración ha carecido, ha dejado de tener sentido y, por lo tanto, propiciaba la posibilidad de concertar esta materia como un ingreso más, como un ingreso ordinario a realizar por parte de las propias Haciendas forales. No debemos olvidar que fue la propia Comisión Mixta la que ya en el año 92-93 decide iniciar los estudios para prever la posible concertación de estas materias en el propio texto del Concierto.

A partir de ahí, y terminado este primer bloque, que es, por otra parte, el bloque esencial para entender exactamente qué es lo que va a suponer el Concierto a futuro, hemos dado pasos también de extraordinaria importancia sobre los otros tres bloques.

En relación con lo que es la reflexión realizada al parir de la cesión de impuestos o los impuestos cedidos o la reflexión de la financiación de las Comunidades Autónomas que se celebró a lo largo del año pasado, hemos

dado pasos de extraordinaria importancia en figuras tributarias también de relevancia en su capacidad de realizar normativa a futuro por parte de las instituciones vascas. Estoy hablando del Impuesto sobre el Patrimonio, que en estos momentos es un impuesto concertado –por lo tanto, gestionado y recaudado desde las Haciendas forales–, pero cuya normativa es una normativa común; será o podrá ser, evidentemente, a partir de ahora un impuesto de normativa autónoma, normativa que podremos desarrollar desde las propias Juntas Generales.

Asimismo, en Sucesiones y Donaciones, que tenía un elemento limitativo en la medida en que la normativa era aplicable sólo a los residentes con diez años o más de residencia, hemos pasado a que sea un impuesto –así lo será a partir de la aprobación de estas leyes– que se exigirá con normativa vasca a los residentes con cinco o más años, cuestión ésta que ha venido siendo elemento de tradicional discusión entre las dos Administraciones, solucionado, por tanto, de manera también satisfactoria. E igualmente la tributación sobre el juego, que es un tributo en estos momentos concertado pero de normativa común, es decir, en el que la exacción, la gestión de recaudación, la hacemos desde las Haciendas forales pero la normativa era hasta ahora una normativa de naturaleza común para el conjunto del Estado, será también un impuesto de normativa autónoma –por lo tanto, un impuesto de normativa vasca– a partir de la aprobación definitiva de las leyes.

En las modificaciones técnicas, básicamente, yo me referiría –he hecho mención ya de algunas de ellas: residencia habitual, conceptos de no residencia-... Yo me referiría a una que tiene una cuestión o que tiene un motivo de especial interés para resaltar, y es que se eleva de 300 a 500 millones de pesetas la tributación en exclusiva por el impuesto de sociedades e IVA a una sola Administración; en definitiva, que las empresas que estén por debajo de esas cantidades tendrán relación con una sola Administración. Aquí existía un precepto de elevación del límite de los 300 en términos, prácticamente, de IPC o de precios al consumo, y al final esto nos hubiera llevado probablemente a una cantidad excesivamente baja para lo que hoy en día se puede considerar pequeña o incluso –desde luego– mediana empresa, por supuesto, en el conjunto europeo, y hemos ido a un concepto que es más europeo; no se hubiera llevado el IPC en términos de los 390 o 400 millones de pesetas, y hemos ido a un concepto de 500 millones de pesetas que creemos que representa mejor la voluntad que en el conjunto de Europa se tiene cuando se está hablando de empresas de este tamaño. Cuestión ésta que luego también introduciremos como un esquema de comporta-

miento interno, de modo y manera que dentro de la propia Comunidad la relación será también con una Administración en concreto en Álava, Gipuzkoa y Bizkaia también cuando estemos por debajo de los 500 millones de pesetas.

Y por último, en el tercer gran capítulo, que es el de la nueva normativa, es un nuevo impuesto –lo decíamos antes–, un nuevo impuesto que se echa sobre la mesa. Hay que definir quién hace la normativa y hay que decidir también quién gestiona, quién recauda estos impuestos. Estamos ante un impuesto en el que se da ya una tradición y una normativa de naturaleza europea –y, por lo tanto, común–, y lo que hacemos es concertarlo desde ahora, y, por tanto, será a partir de estos momentos también un impuesto concertado, correspondiendo la gestión y recaudación a las Haciendas forales.

Bien. Esto es en esencia el conjunto de materias que afectan a la actualización del Concierto. Se trata, por tanto, de una modificación profunda del mismo; estamos modificando... Esto, llevado al texto del Concierto, es modificar 31 de 46 artículos; estamos, por tanto, ante una modificación profundísima del Concierto, añadiendo además disposiciones adicionales, añadiendo además disposiciones transitorias, añadiendo además una disposición final, con lo cual estamos ante un conjunto de modificaciones que nos colocan ante una modificación de naturaleza estructural del conjunto del Concierto. La línea es una línea muy clara. El principio por el que se ha regido esta modificación es básicamente el de tratar de adaptarlo al proceso de reflexión que en relación con estas materias se está produciendo en Europa. ¿Por dónde vamos en Europa? En Europa claramente vamos a un proceso armonizador que se ha iniciado ya y que seguirá a pesar de las grandes dificultades que tiene por la necesidad de las mayorías en los votos, las unanimidades, para poder avanzar. Es una línea o se proyecta una línea en la que la imposición directa, la que grava fundamentalmente el consumo (IVA, hidrocarburos, tabacos, alcoholes, etcétera), camina en un proceso imparable de armonización, y, por lo tanto, el instrumento que quedará en manos de los países que puedan tratar de intervenir en la política fiscal va a ser fundamentalmente la gestión y recaudación de estas figuras tributarias y la imposición directa, que es lo que se hace con esta negociación del Concierto; y sobre la imposición directa es evidente que Europa camina en unos términos que estableciendo ámbitos de armonización muy próximos a los que nosotros mismos estamos definiendo aquí permitan, desde luego, un grado de soberanía a los propios integrantes del proyecto europeo. No servirá, por tanto, básicamente, con lo que hasta ahora teníamos, que era gestionar y recaudar y además tener capacidad en sociedades; habrá y habrá

que tener capacidad para poderte mover: si quieres tener un debate sobre la fiscalidad de carácter autónomo, tener también normativa en IRPF. Y es exactamente en ese camino en el que hemos querido proyectar la consolidación y el impulso del Concierto Económico.

Al fin el acuerdo llegó al Parlamento de Navarra. En el Pleno de 10 de diciembre de 1997 el Consejero de Economía y Hacienda, Aracama Yoldi, destacaba así los rasgos que caracterizaron el contexto de las negociaciones:

En primer lugar, estaban pendientes de cerrar operaciones financieras del quinquenio 90-94, con especial importancia en lo que a las liquidaciones definitivas del ajuste del Impuesto del Valor Añadido de los años 93 y 94 se refiere, que introducían incertidumbres sobre las cifras presupuestarias. En segundo lugar, no se habían cuantificado las magnitudes del año base del segundo quinquenio de aplicación del actual Convenio 1995-1999. Esas magnitudes eran la cuantía de la aportación del año base 1995, así como la formulación y parámetros a aplicar para el cálculo del ajuste del IVA. Y por último, se abría la posibilidad de asumirlos impuestos especiales de fabricación, que hasta el momento no gestionaba la Hacienda Foral y que en el año 1990 no fueron convenidos en razón de su carácter de monopolio.

Y esta es la presentación que hizo el Consejero de las modificaciones¹²³:

Las operaciones financieras pendientes, como ustedes ya conocen, se han cerrado de manera satisfactoria para la Administración Foral de Navarra y la central, puesto que, de lo contrario, no hubiese sido posible el acuerdo, partiendo del principio básico de no afectar de manera significativa la capacidad financiera de ambas administraciones.

En lo que al ajuste del IVA se refiere, recordarán la problemática planteada del bienio 1993-1994. La introducción del hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias y la aplicación de unos índices que se habían alejado de los valores actuales generaban unas liquidaciones definitivas que implicaban asignar a Navarra unas recaudaciones finales de IVA distanciadas significativamente de su consumo relativo.

Esto ha podido resolverse adecuadamente al incorporar los años siguientes, en los que la situación alteraba en sentido contrario. Así, la nueva formulación acordada para el quinquenio 95-99, que elimina el término relativo a las adquisiciones intracomunitarias, al agregarlo en las operaciones interiores, y la cuantificación del valor de los índices a aplicar, han

¹²³ Diario de Sesiones del Parlamento de Navarra, Nº 37, de 10 de diciembre de 1997.

permitido equilibrar prácticamente los saldos financieros del periodo 93-96, con un saldo favorable a la Administración foral superior a los 3.000 millones de pesetas.

Por otra parte, de cara al futuro y al objeto de evitar estas fluctuaciones no deseadas, se ha introducido un mecanismo de salvaguarda que viene a garantizar que la recaudación total de Navarra estará próxima al consumo, permitiendo, eso sí, márgenes de divergencia por diferencias en la gestión.

En cuanto a la determinación de la aportación del año base 1995, y a pesar de las diferencias existentes en las posiciones de partida, se ha alcanzado el acuerdo de que la misma debería tener un carácter continuista con el quinquenio anterior, al no haberse alterado sustancialmente ni el reparto competencial ni la distribución de las dotaciones presupuestarias estatales. De esta manera, y manteniendo el índice de imputación en el 1'6 por ciento –valor sobre el que gira nuestra renta relativa– se ha cuantificado la aportación de 1995 en 22.211 millones de pesetas.

Una vez comentadas estas operaciones financieras, que entiendo que son de interés para esta Cámara aunque no se recojan en el texto que nos ocupa, pasaré a comentar las modificaciones más relevantes introducidas en el Convenio Económico de 1990, mediante el procedimiento de dar una nueva redacción a los artículos afectados y de incluir nuevas disposiciones adicionales, transitorias y finales.

En materia tributaria, las modificaciones que vienen presididas, como ya se ha comentado antes, por el criterio de profundización en las competencias de la Comunidad Foral, se refiere a los principios de coordinación, los criterios generales de armonización, la exacción de los tributos sobre personas y entidades no residentes, los impuestos especiales de fabricación, la implantación del impuesto sobre las primas de seguro y la adaptación a la reordenación introducida en el sistema tributario español en el régimen de los tributos cedidos.

Respecto a los principios de coordinación, se incide en una mayor colaboración de la Comunidad Foral en los acuerdos internacionales que afectan a la aplicación del Convenio Económico.

En el apartado de criterios generales de armonización, se ha dado una nueva redacción al referido al mantenimiento de una presión efectiva global, que pasa de no poder ser inferior a la del resto del Estado, tal y como estaba anteriormente redactado, a tener que ser equivalente, lo que flexibiliza la comparación entre las presiones fiscales de uno y otro territorio.

Así mismo, se ha dado una redacción acorde con la Ley de cesión de tributos al apartado referido a la residencia habitual, que incide en un mayor detalle sin modificar la situación acordada en 1990.

Se establece, además, y con carácter general, el principio de que corresponde a la Comunidad Foral la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos en que el sujeto pasivo sea una persona física o jurídica no residente en territorio español. Como recordarán, anteriormente la Administración competente era la estatal.

También en materia de impuestos especiales de fabricación se ha incrementado la competencia de Navarra, al convenir los impuestos sobre hidrocarburos y sobre labores de tabaco, cuya exacción corresponderá a la Comunidad Foral cuando se devenguen en su territorio, esto es, cuando en la misma radiquen las fábricas o depósitos fiscales desde los que se distribuya al consumo.

Se ha procedido, así mismo, a armonizar el nuevo impuesto sobre las primas de seguros, vigente a partir del año 1997, que corresponderá a la Comunidad Foral cuando la localización del riesgo o del compromiso en las operaciones de seguro y capitalización se produzcan en territorio navarro. Los puntos de conexión son los mismos que los utilizados en la Ley 13 de 1996 para determinar cuándo una operación de seguros se entiende realizada en territorio español.

Por último, además de otras adaptaciones de carácter técnico se han adaptado los impuestos sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre el juego a las modificaciones que en el régimen tributario del Estado han introducido en los tributos cedidos la Ley Orgánica 3 de 1996 y la Ley 14 de 1996.

Las modificaciones permiten armonizar los puntos de conexión con los establecidos con carácter general para las Comunidades Autónomas, así como ampliar el campo competencial en los tributos sobre el juego.

Las modificaciones introducidas en el título segundo, destinado a regular la aportación económica de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado, se derivan en su práctica totalidad de los cambios efectuados en la armonización tributaria. Así, como consecuencia de la armonización de los impuestos especiales de fabricación, se establece el correspondiente ajuste al consumo de la recaudación de cada uno de los mismos y se cuantifican los parámetros para los años 1998 y 1999.

Por otra parte, se establece un nuevo procedimiento de determinación del ajuste al consumo de la recaudación por el impuesto sobre el valor añadido, que pasa a contar con dos términos: uno el referido a las importaciones y el otro en el que se engloban las operaciones interiores y las adquisiciones intracomunitarias.

El establecimiento del método para la cuantificación y liquidación del ajuste del impuesto sobre el valor añadido y por los impuestos especiales de fabricación se reconoce como una competencia expresa de la Comisión Coordinadora, lo que facilitará una aplicación más ágil y flexible de los mismos.

Desearía resaltar, por último, que la adición de la disposición transitoria décima, que habilita a la Comisión Coordinadora a establecer las compensaciones financieras que resulten a favor de una u otra administración por razón de la armonización de los impuestos especiales de fabricación, responde a la voluntad de ambas administraciones de hacer financieramente neutral la armonización y convenio de estos impuestos.

Queda claramente de manifiesto, a la vista de todo ello, que las modificaciones introducidas en el Convenio Económico son muy positivas, puesto que han permitido profundizar en el ámbito competencial tributario de la Comunidad Foral sin alterar su capacidad financiera, por lo que han merecido la aprobación de la práctica totalidad de los grupos parlamentarios de esta Cámara representados en la comisión negociadora.

Como resumen, quisiera destacar y realzar algunos aspectos que considero que tienen una significación especial. En primer lugar, el sistema del Convenio Económico ha demostrado, una vez más, su vitalidad y dinamismo al ser capaz de conjugar el acuerdo entre la Administración central y la Navarra para adecuarse a unas nuevas circunstancias.

En segundo lugar, se incrementa la autonomía financiera en su vertiente de ingresos de forma muy destacada, de tal manera que la práctica totalidad de los impuestos que configuran nuestro sistema fiscal van a ser gestionados por la Hacienda Foral.

En tercer lugar, hay que resaltar que se han despejado las incógnitas existentes de operaciones financieras asociadas a los flujos del Convenio Económico de ejercicios anteriores y que habían generado desasosiego en el pasado sin incidir negativamente sobre la capacidad financiera de nuestra hacienda.

Y en cuarto lugar, vuelvo a destacar el apoyo prácticamente unánime de todos los grupos parlamentarios, lo que constituye la mejor ratificación de

que nos encontramos ante una buena modificación del Convenio Económico de Navarra, de lo que todos nos debemos felicitar.

Para terminar deseo agradecer, en mi nombre y en el de todo el Gobierno, la dedicación y apoyo que nos han dado los miembros de la comisión negociadora y los asesores técnicos de la representación navarra, que han hecho posible la modificación del Convenio Económico que hoy está en esta Cámara y cuya aprobación solicito de sus señorías. Muchas gracias.

Veamos someramente el alcance de las modificaciones introducidas en el Convenio Económico por esta ley.

En las disposiciones generales del Título preliminar se mantienen intactas las referencias a las potestades de Navarra y a la Potestad tributaria, sin embargo, se da nueva redacción al artículo tercero que fija las competencias exclusivas del Estado a quien corresponde en todo caso:

a) La regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos que se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y b). La regulación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo, a título de contribuyente o sustituto, sea una persona física o entidad con o sin personalidad jurídica que, conforme al ordenamiento tributario del Estado, no sea residente en territorio español. La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos a que se refiere el párrafo anterior corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra conforme a lo previsto en el Convenio Económico. En el ejercicio de las funciones a que se refiere el párrafo anterior la Comunidad Foral deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición, así como 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.

Esta letra b) será parcialmente suprimida y reubicada por la modificación operada por la Ley 25/2003. En este mismo título, el artículo quinto añade un número dos por el que se abre la posibilidad de que la Comunidad Foral pueda colaborar en los Acuerdos Internacionales que incidan en la aplicación del Convenio Económico. El modo de hacerlo debe ser arbitrado por el Estado. El precepto sigue vigente a la fecha y no hay noticia de que los mecanismos se hayan activado por éste o reclamados por aquella.

El artículo 7º modifica la referencia a la presión fiscal como criterio general de armonización matizando que la Comunidad Foral en la elaboración de la normativa tributaria *establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva*

global equivalente a la existente en el resto del Estado. Dando entrada al adjetivo equivalente en vez de la locución no inferior.

El criterio de la residencia en Navarra constituye uno de los puntos de conexión a los que se acude en el Convenio Económico para atribuir la competencia a la Comunidad Foral en la exacción de distintos Impuestos: IRPF, Patrimonio, Sucesiones, entre otros. La Ley 19/1998 modifica sustancialmente el punto de conexión. 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 a Impuestos de devengo periódico, como el IRPF y Patrimonio, junto a otros de devengo instantáneo, como Sucesiones, planteaba lógicas dificultades y dudas interpretativas. Con efectos retroactivos de 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 no contiene una definición de este concepto, por lo que podrá acudir-se 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.

Tercera: Cuando la última residencia declarada a efectos del IRPF se halle sita en Navarra.

El artículo 8º.2 del Convenio al regular la tributación de las unidades familiares que opten por la declaración conjunta, modifica 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.

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 en territorio navarro, 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 500. 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. Ello es aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido. El régimen de tribulación de los grupos de sociedades, agrupaciones y uniones temporales de empresas experimentó una substancial modificación. La redacción anterior 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.

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.

También se atribuye a Navarra la competencia en materia del Impuesto sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

La nueva redacción del artículo tercero 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 las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los mismos.

Concretamente, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece que corresponderá a la Comunidad Foral *La exacción del Impuesto de los sujetos pasivos residentes en el 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 importa-

das 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, establece la competencia de Navarra cuando la totalidad de los bienes y derechos del sujeto pasivo no residente radiquen en territorio navarro, a estos efectos se considera que radican en el mismo si en él están situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse.

En el Impuesto sobre Sociedades se dice que 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 el Impuesto sobre Sociedades si las rentas son obtenidas mediante establecimiento permanente. Por debajo de 500 millones de pesetas de volumen de operaciones, se atiende al domicilio fiscal, por lo que si el mismo se halla en Navarra tributarán exclusivamente a la Hacienda Foral. 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 el Impuesto sobre Sucesiones: 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 el artículo 5.º de la LORAFNA. Este pre-

cepto, 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.

La tercera, y última hasta la fecha, modificación del Concierto Económico se produce tras un prolongado periodo de negociaciones que se inicia a mediados de 2001 y culmina en marzo de 2002. Las Cortes Generales aprueban 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, complementaria 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.

Como se sabe, el Partido Nacionalista Vasco apoyó 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. Pero tras alcanzar la mayoría absoluta el Partido Popular en las siguientes elecciones, el Gobierno Aznar desató 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 táctica que finalmente tuvo que corregir 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 prórroga¹²⁴.

¹²⁴ Extractamos el resumen de los hechos según el Gobierno Vasco: *En julio de 2001 se produce un primer contacto entre el Lehendakari y el Presidente del Gobierno español. (...) El 19 de septiembre tiene lugar una reunión en la que participan el Ministro de Hacienda y por la delegación vasca la Vicelehendakari y los tres Diputados Generales. Se acuerda constituir dos grupos de trabajo, uno en el ámbito tri-*

De esta manera explicaba el acuerdo ante el Parlamento Vasco La Vicepresidenta del Gobierno Vasco y Consejera de Hacienda y Administración Pública Idoia Zenarruzabeitia Beldarrain¹²⁵:

(...) El Gobierno considera que resulta un dato político de primer orden el hecho de que este Parlamento, en tanto que órgano máximo de la representación democrática de la sociedad vasca, ratifique el acuerdo alcanzado sobre esta materia entre las instituciones vascas y la Administra-

butario (para tratar las cuestiones referidas a los impuestos concertados) y otro en el ámbito financiero (para tratar las cuestiones referidas al Cupo) y que inicien las negociaciones de inmediato. Los grupos de trabajo mantienen diversas reuniones durante septiembre y octubre de 2001.(...) Mientras la delegación vasca presenta dos metodologías diferentes para fijar la cantidad de Cupo, el Gobierno español propone una cifra que permitiera visualizar "un Cupo más alto" y que estableció en 188.677 millones de pesetas (1.133.971.608 €) para el año 2002. El 15 de noviembre de 2001 se reúnen el Ministro de Hacienda y la Vicelehendakari, trasladándole ésta un documento y una propuesta de Cupo. Es la segunda propuesta de la delegación vasca. En dicho escrito se plantea un "contenido de mínimos necesarios" para poder firmar un Cupo estimado (no líquido) de 174.265,6 millones de pesetas. (...) El 22 de noviembre de 2001, el Gobierno español remite un fax al Gobierno vasco y a las Diputaciones Forales en el que señala que se han introducido ya 68 mejoras o acuerdos en el texto del Concierto Económico y considera que son suficientes. (...) La representación vasca entiende que, salvo un par de cuestiones, la mayoría de las llamadas "68 concesiones" no contienen cuestiones de entidad. (...) La representación vasca trata 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 tramita un Proyecto de Ley de Prórroga del Concierto, con carácter unilateral. El Grupo Parlamentario del Partido Popular en el Congreso de los Diputados vota en contra de la enmienda transaccional de la Ley de Estabilidad Presupuestaria planteada por el Partido Nacionalista Vasco, en relación con el sistema foral del Concierto en términos similares al incluido para el Convenio de Navarra. (...) El 26 de diciembre de 2001 se inicia la última ronda de negociaciones. La Vicelehendakari entrega un nuevo documento de propuestas de acuerdo consensuado entre el Gobierno vasco y las Diputaciones Forales. Se trata del cuarto texto de la parte vasca. (...) El 28 de diciembre de 2001 se produce un intercambio de escritos entre el Ministro de Hacienda y la Vicelehendakari. (...) Así, el 30 de diciembre de 2001, la delegación vasca vuelve a plantear una nueva propuesta, la quinta, en la que se aparca la cuestión europea en el texto de la Ley del Concierto y se atribuye a la Comisión Mixta de Concierto la capacidad para acordar los mecanismos de participación del País Vasco. No hay ninguna "respuesta formal" oficial del Ministerio a esta última propuesta. El 31 de diciembre de 2001, tras una sesión extraordinaria del Consejo de Gobierno, el Lehendakari da a conocer una Declaración Institucional (...) Ante la situación creada, el 22 de enero de 2002, la Vicelehendakari remite un escrito al Ministro de Hacienda en el que le plantea reanudar las conversaciones y negociación en la forma que considere más oportuna (...) El 20 de febrero de 2002 se celebra una reunión. El día anterior la Vicelehendakari ya anunció su presencia y la de los tres Diputados Generales en el encuentro. Por su parte, en un primer momento, desde el Ministerio de Hacienda se propuso que fueran los técnicos aunque, en el último momento, el Ministro de Hacienda decidió acudir. En esa ocasión se llegó a un acuerdo, en el que se admitió la última propuesta realizada por la delegación vasca el 30 de diciembre de 2001 en relación con el texto del Concierto, el Cupo, así como una serie de acuerdos complementarios. Sólo quedaba excluido el punto cuatro, que era el referido a la presencia en Europa. (...) 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.

¹²⁵ Diario de sesiones del Parlamento Vasco, sesión de Pleno celebrada el día 7 de junio de 2002.

ción del Estado. Por ello, insisto, el Gobierno entiende este acto no como un formalismo o un mero trámite, sino como un hecho de máxima relevancia política, en tanto que expresa la ratificación, en su caso, de la adhesión mayoritaria de la sociedad vasca hacia uno de los rasgos esenciales más peculiares, privativos o exclusivos, si no el más, del autogobierno de Euskadi.

(...) Soy consciente de que la institución del concierto económico, garantía máxima del reconocimiento de los derechos históricos del pueblo vasco y pieza clave para la actualización que de los mismos diseña nuestro Estatuto de Gernika, se inserta en el ordenamiento jurídico a través de una norma con rango de ley, que, a pesar de no explicitarse estatutariamente si ha de ser de este Parlamento o de las Cortes Generales, ha venido interpretándose pacíficamente como ley estatal.

Efectivamente, el Concierto Económico es un instrumento fundamental del autogobierno de Euskadi, ya que dota a las instituciones vascas de una amplia capacidad de regulación y gestión en materia fiscal y financiera. La primera cuestión que quiero destacar a este respecto es que el acuerdo que recientemente alcanzamos con la Administración del Estado preserva escrupulosamente el espíritu del pacto que caracteriza la esencia misma del propio Concierto Económico.

En segundo lugar, debo resaltar que el acuerdo alcanzado completa en mayor grado el andamiaje tributario y financiero del Concierto Económico, lo que contribuye a conceptualizar el sistema concertado como sistema tributario integral.

Comienzo por señalar un elemento al que he aludido con anterioridad, cual es el carácter temporal indefinido del nuevo Concierto Económico, que sin duda dota al propio sistema de mayor estabilidad, que no de rigidez. Desde otra perspectiva, constituye también un elemento sustantivo el hecho de que se produzca un reconocimiento expreso del carácter financiero y no sólo tributario del Concierto Económico.

Reconocimiento de esta autonomía financiera que se ha visto reflejado, por ejemplo, en la modificación de las leyes de Estabilidad presupuestaria recientemente promovidas por el Gobierno español, precisamente en aras de entender su aplicación sin perjuicio del régimen tributario financiero privativo de Euskadi en virtud de nuestro Concierto Económico.

(...) Y un elemento que en absoluto confiere al Concierto Económico una especie de inmutabilidad, no en vano el anterior Concierto fue modifi-

cado hasta en cinco ocasiones en veinte años. Más bien al contrario, el Concierto Económico es, o debe ser, como todo régimen tributario, un hecho dinámico y cambiante, en constante adaptación, al servicio de las necesidades sociales y económicas, en este caso, de Euskadi.

(...) En este punto citaré asimismo algunas novedades que también aportan un valor añadido específico en el camino hacia la plenitud del andamiaje tributario y financiero de la que hablaba antes. Como, por ejemplo, la mejora y clarificación de la tributación por el impuesto de sociedades, en especial en lo tocante a la consolidación de grupos fiscales, en la que la separación de ámbitos en la que se basa el acuerdo logrado preserva la capacidad y los ámbitos de influencia de las Haciendas vascas. Luego preserva los intereses generales de Euskadi, que era de lo que se trataba.

En tercer lugar, y como especificidad en la concertación de nuevos impuestos, sí quiero destacar la concertación de la imposición directa de los llamados “no residentes” en todas sus variantes: rentas, sociedades, patrimonio, sucesiones y donaciones.

La atribución competencial normativa y de gestión conferida en esta materia a las instituciones vascas viene a suponer un paso más en el reconocimiento definitivo de la consideración del Concierto Económico como un sistema tributario general integral. Así, la modificación acordada evitará en lo sucesivo colisiones o reinterpretaciones de la naturaleza del Concierto al albur de las disposiciones de la Unión Europea o de sus tratados, sobre todo en lo que hace al principio llamado “de libertad de establecimiento”.

(...) En este sentido, podría decirse que el Concierto Económico, en cuanto instrumento que se halla ya plenamente inserto en el marco de las reglas de la Unión, que dibujan el mercado europeo y el todavía débil e incipiente proceso de armonización fiscal, y sobre cuya configuración esta Administración ni debe, ni puede, ni quiere estar al margen... Antes bien, nuestra decidida voluntad es participar de la misma y del consenso que la alumbra.

Sin embargo, lo que parecería consecuencia lógica de la inserción en la Unión de un régimen fiscal específico, esto es, la participación de los rectores y gestores del mismo en las instituciones europeas en las que se traten y decidan cuestiones que afecten o incidan sobre el Concierto Económico o su desarrollo, se presenta falsamente como un imposible constitucional o como una reivindicación política extravagante o desmesurada, cuando no abiertamente ilegítima. Pues no. Ni es una cuestión jurí-

dica, ni la reivindicación política carece de encaje jurídico-técnico. Nos hallamos claramente ante una cuestión de voluntad política, o, por mejor decir, de falta de voluntad política. La misma, por cierto, que poco a poco las distintas Comunidades Autónomas están y vienen reclamando. (...) La participación de Euskadi en Europa, la participación de las instituciones vascas en las instituciones de la Unión Europea, es una reclamación lógica, totalmente legítima y absolutamente jurídica. Y el hecho de que haya surgido y se haya puesto de manifiesto en toda su intensidad al hilo de la discusión del Concierto es algo que tarde o temprano se reconocerá como precursor por el resto de Comunidades.

(...) Hablando del desarrollo del Concierto Económico, concluyo este apartado aludiendo a las previsiones del acuerdo en relación con la colaboración, coordinación y arbitraje entre las distintas Administraciones tributarias.

Así, cumplimentado el compromiso contraído por el Gobierno español acerca de la retirada de todos los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra las disposiciones fiscales vascas, hemos querido mirar hacia delante. Consideramos que el acuerdo sienta las bases para evitar en el futuro la judicialización que en el pasado se ha hecho del desarrollo del Concierto Económico, y para ello se han reforzado los mecanismos de colaboración, coordinación y arbitraje entre las instituciones vascas y la Administración del Estado.

(...) Pienso que, a estas alturas, pocas dudas cabe albergar respecto a que en los últimos veinte años el Concierto ha contribuido decisivamente al crecimiento y el desarrollo de la economía vasca, y que, en este sentido, ha sido y sigue siendo un factor al servicio del bienestar y la cohesión del conjunto de la sociedad vasca, así como un elemento de vertebración territorial y de cohesión interna de Euskadi, sin que por ello se haya dejado o se tenga que dejar de ser solidario con el Estado y con la ciudadanía de otras Comunidades Autónomas.

(...) La ley de Cupo acordada para el próximo quinquenio 2002-2006 respeta el principio de equilibrio, de neutralidad financiera respecto a la situación anterior, manteniéndose los índices e indicadores económicos para el cálculo de su cuantía, así como las compensaciones financieras por impuestos especiales que ya se establecieron en 1997. Puede decirse, en este sentido, que la metodología pactada para el señalamiento del Cupo que nos corresponde pagar al Estado es continuista en relación con las leyes del Cupo anteriores. Así, la determinación del mismo se seguirá realizando por la aplicación de un índice de actualización resultado de los incrementos de la recaudación fiscal en territorio de régimen común, lo que dota a esta for-

mulación de una seguridad y un automatismo en el cálculo anual del Cupo y sigue respondiendo al criterio de riesgo unilateral que caracteriza al Concierto Económico.

Sobre la primera cuestión, y como consecuencia de la modificación apuntada, las transferencias financieras que antes se percibían desde la Tesorería General de la Seguridad Social pasarán a partir de ahora a deducirse del cupo líquido, y a tratarse, pues, como cualquier otra competencia asumida y ejercida por Euskadi fuera del ámbito de la Seguridad Social.

En lo que a la modificación del sistema de financiación de la Ertzaintza se refiere, se ha dado por finalizada la metodología transitoria de módulos para la determinación anual del coste de nuestra Policía autónoma, consolidándose en un primer momento el coste de la plantilla actual y acordando además el compromiso para la financiación de las ampliaciones de plantilla. De esto se deduce, primero, que la Ertzaintza la pagamos los ciudadanos y ciudadanas vascas, la financiación de nuestra Policía corre a cargo de nuestros impuestos. Decir lo contrario sería engañar.

La resultante de todos estos factores que acabo de enumerar ha sido la determinación para este año, base 2002, de un cupo líquido provisional de algo más de 1.090 millones de euros, pero es que de esta cantidad habrá que deducir posteriormente la cuantía de una serie de elementos en concepto de transferencias de la Tesorería General de la Seguridad Social y de compensaciones financieras a raíz de la concertación de los impuestos especiales llevada a cabo en 1997 fundamentalmente.

Así, de la cifra señalada como cupo líquido provisional pasaríamos a un cupo líquido a ingresar, a un cupo neto que, directa o indirectamente, será para Euskadi de poco más de 978 millones de euros en este año 2002. Éste es el cupo que los vascos y las vascas pagaremos este año al Estado. Es lo justo, es el cupo que nos corresponde pagar. Ni más, ni menos.

A ello se añade el hecho de que nuestra capacidad recaudatoria se verá incrementada 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).

Por tanto, tratando de resumir todo lo dicho anteriormente, el acuerdo alcanzado con el Estado en lo concerniente al Concierto Económico es positivo; teniendo presente la situación política por la que atravesamos, es el mejor acuerdo posible.

En conclusión, y para finalizar ya, ésta ha sido la exposición sobre el acuerdo alcanzado en torno a la renovación del Concierto Económico. Es un acuerdo, como comentaba en un principio, positivo, satisfactorio para los intereses económicos de la sociedad vasca; es un acuerdo digno en términos políticos, en términos de autogobierno, y es un acuerdo respetuoso con el espíritu de pacto inherente al sistema de concierto económico.

Por este motivo, porque el pacto es inherente al sistema de concierto económico, por lo tanto, por este motivo, y en tanto en cuanto el pacto es algo consustancial al Concierto Económico, consideramos que es este Parlamento quien debe, en su caso, ratificar tanto el sentido de pacto, la bilateralidad, como el contenido del acuerdo alcanzado.

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 ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, encabezaron las delegaciones de Navarra y el Estado que firmaron la actualización y modificación del Convenio Económico¹²⁶. El Consejero de Economía y Hacienda, Sr. Iribarren Fentanes, presentó con estas palabras la modificación del Convenio al Pleno del Parlamento en sesión del 27 de febrero de 2003¹²⁷:

Señor Presidente, señorías, buenas tardes. Desde la integración de Navarra en la unidad constitucional española, plasmada jurídicamente en las leyes de 25 de octubre de 1839 y de 16 de agosto de 1841, los convenios económicos han venido regulando la actividad tributaria y financiera de Navarra. A lo largo de nuestra historia los convenios han demostrado ser un instrumento valioso en el que asentar la capacidad de nuestras instituciones, de este Parlamento y del Gobierno, para fomentar el desarrollo eco-

¹²⁶ Acuerdo suscrito el día 22 de enero de 2003, aprobado por el Parlamento de Navarra el día 27 de febrero de 2003 y por las Cortes Generales como Ley 25/2003, de 15 de julio (entrada en vigor el día 17 de julio). Por parte de Navarra, además del Presidente Sanz, rubricaron el texto Francisco Iribarren, consejero de Economía y Hacienda; José Javier Armendáriz, director gerente de Hacienda Tributaria de Navarra; así como los representantes de los grupos parlamentarios Alberto Catalán, de Unión del Pueblo Navarro; Juan José Lizarbe, del Partido Socialista de Navarra; Juan Cruz Alli, de Convergencia de Demócratas de Navarra; Félix Taberna, de Izquierda Unida; y Fermín Ciáurriz, de Eusko Alkartasuna-Partido Nacionalista Vasco. En cuanto a la representación del Estado, encabezada por el ministro Montoro, firmaron el Convenio el secretario de Estado de Hacienda, Estanislao Rodríguez Ponga; el director general de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial, Luis de Fuentes; el secretario de Estado de Organización Territorial del Estado, Gabriel Elorriaga; el secretario de Estado de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, Antonio Beteta; el director general de Tributos, Miguel Ángel Sánchez; la directora general de Política Autonómica, Isabel Benzo; y la jefa de la Asesoría Tributaria, Belén Navarro.

¹²⁷ Actas del Parlamento Diario de Sesiones, Nº 77, de 27 de febrero de 2003.

nómico y el progreso social y para redistribuir la renta y la riqueza a través del sistema fiscal. Con la actualización del Convenio Económico que todos los grupos presentes de esta Cámara, excepto el Mixto, firmaron el pasado 22 de enero, lo que se resalta una vez más es la singularidad de este peculiar régimen que tiene Navarra dentro de la unidad política de España. Lejos de los negros augurios que tradicionalmente han venido formulando algunas formaciones políticas de nuestra Comunidad, lo cierto es que Navarra demuestra día a día su viabilidad política y económica y amplía su régimen singular en lugar de perderlo. Con el nuevo Convenio que hoy debatimos Navarra gana mediante la concreción de su autonomía en materia tributaria a través del artículo 2.2, que, como ustedes saben, recoge expresamente nuestra capacidad para establecer tributos distintos a los del Estado. Navarra gana al establecerse su participación activa en la planificación económica de España a través de la concertación bilateral de los objetivos de estabilidad presupuestaria. Navarra gana gracias a la mejora de la financiación que teníamos para la Policía Foral y que sin merma de la capacidad de este Parlamento a la hora de definir la plantilla de la Policía Foral, lo que asegura es un escenario económico perdurable en el que en el tiempo posibilita el desarrollo y evolución de este cuerpo. Navarra gana al mejorar también su régimen competencial a través de las nuevas funciones dadas a la comisión coordinadora; en contra de lo habitual hasta el momento, a partir de ahora y con carácter previo a la aprobación de cualquier impuesto por uno de los dos órganos, ésta deberá ser comunicada a la otra parte y los representantes navarros participarán de manera más activa en las comisiones informativas y de control. Navarra mejora en la lucha contra el fraude fiscal y en la mayor seguridad jurídica del ciudadano a través de nuevas formas de colaboración entre los cuerpos de inspección. Navarra gana también porque se va a mejorar el tratamiento al ciudadano y vamos ser más ágiles y más ejecutivos a la hora de resolver conflictos entre las haciendas estatal y foral, no sólo en lo que se refiere a operaciones vinculadas sino también a cualquier tema relacionado con los domicilios fiscales, incluso en los asuntos que necesariamente tengan que ir a la junta arbitral. Señorías, permítanme resaltar que Navarra gana al acordar un convenio que, una vez más, le permite mantener unas cuentas asumibles, unos flujos financieros por aportación a las cargas comunes compatibles con el necesario desarrollo económico y social de nuestra Comunidad. Como ustedes saben, desde el principio de las negociaciones se partió de la base del respeto a la autonomía financiera y ninguna de las dos administraciones ha pretendido imponer sus tesis en materia de financiación. Creo que no es necesario ahondar en los detalles del texto que hoy sometemos a

la aprobación de esta Cámara y que ya fueron abordados en la Comisión parlamentaria de Economía y Hacienda ante la que tuve oportunidad de comparecer recientemente. Por lo demás, este convenio es sobradamente conocido por los grupos que han participado en la comisión negociadora. Antes de finalizar, quisiera agradecer muy sinceramente la responsabilidad demostrada y la actitud constructiva mantenida por las formaciones políticas a lo largo del proceso negociador. Con su apoyo, que se ha sumado a la acreditada profesionalidad de los técnicos de la Administración foral, hemos conseguido un convenio con el que Navarra gana. Muchas gracias.

Transcribimos aquí, a modo de resumen, los aspectos más relevantes del Acuerdo según el propio Gobierno de Navarra¹²⁸ y posteriormente un comentario más detallado de cada una de ellas.

Armonización Tributaria

Desde la última modificación del Convenio Económico en octubre de 1997, se habían puesto de manifiesto determinados aspectos relativos a la potestad tributaria, puntos de conexión para la exacción de retenciones, volumen de operaciones, entre otros aspectos, que debían ser actualizados.

En cuanto a la potestad tributaria, en el artículo 2º se ha incluido una aclaración importante 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, ya que hasta ahora ésta había sido la interpretación de la representación navarra en este apartado.

Respecto a la tributación de los no residentes, en sustitución de lo regulado en el anterior Convenio Económico, se crea una nueva sección en el capítulo de Impuestos Directos denominada "Impuesto sobre la Renta de no Residentes". 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 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

¹²⁸ Vid. página web del Gobierno de Navarra: <http://www.navarra.es/>

Coordinadora de diciembre de 1998. Así, en el supuesto de intereses y demás contraprestaciones por operaciones pasivas de entidades financieras, y de rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, corresponderán a la Comunidad Foral cuando el preceptor o beneficiario tenga su domicilio fiscal en Navarra, y no cuando las operaciones se hubieran realizado en establecimientos abiertos en Navarra.

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 supone un incremento de 3 millones de euros respecto a la situación actual.

Respecto a las actuaciones de comprobación e investigación, se ha incluido 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 adapta a las recientes modificaciones del Impuesto sobre Sociedades, manteniendo en Navarra el actual concepto 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 será necesario el acuerdo preceptivo de la Comisión Coordinadora, sino la previa comunicación a dicho órgano.

Se ha introducido un nuevo procedimiento para la resolución de conflictos en los supuestos de cambios de domicilio fiscal y, dada la importancia de las declaraciones informativas en el ámbito de la gestión tributaria, se han incorporado en un nuevo artículo los aspectos más relevantes para su presentación.

Con relación a la Junta Arbitral, órgano encargado de conocer y resolver los conflictos que surjan entre ambas Administraciones como consecuencia de la interpretación y aplicación del Convenio Económico, se han introducido las siguientes modificaciones, cuyo objetivo es dotar de mayor agilidad y operatividad a este órgano: se elimina la figura del presidente, que hasta ahora recaía en un Magistrado del Tribunal Supremo; se reduce el número de vocales de ocho (cada Administración designaba cuatro) a tres miembros designados de común acuerdo entre ambas Administraciones; y

se deberá desarrollar un reglamento que regule el procedimiento que se ha de seguir para la resolución de los conflictos.

Bajo esta perspectiva, también se han introducido modificaciones en las funciones que desarrolla la Comisión Coordinadora: 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 tributaria; 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.

El Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

En diciembre de 2001, el Estado creó un nuevo tributo indirecto que resultó de aplicación a partir de enero de 2002. En ese 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. Con esta modificación del Convenio, se ha procedido a convenir dicho tributo, y se regula en la nueva sección 3ª del Capítulo III la normativa aplicable y la exacción de este impuesto.

Al tratarse de un impuesto indirecto, también se ha modificado 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 haya realizado la Agencia Tributaria en Navarra por la aplicación de este impuesto será abonada a la Comunidad Foral.

Aportación económica

Por lo que se refiere a la aportación económica, no se han introducido 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 ha cuantificado la aportación correspondiente al año base 2000 en 60.055 millones de pesetas (360,9 millones de euros), como resultado de los siguientes elementos:

Aplicación del principio de neutralidad financiera, que se ha traducido en el mantenimiento del índice de participación relativo de Navarra en el 1,6% así como en el de los parámetros de los ajustes fiscales.

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.

Estabilidad presupuestaria

En el Convenio Económico se ha plasmado 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.

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.

Vamos con el comentario detallado de las modificaciones:

Disposiciones generales

Potestad tributaria de Navarra. El número 1 del artículo 2 recoge los distintos aspectos que deben ser respetados por la Comunidad Foral en el ejercicio de su potestad tributaria. Concretamente su letra c) establecía el respeto a *Los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado*, añadiéndose ahora una precisión en esta letra: *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.*

Este párrafo, que copia al Concierto, ya se recogía en el artículo 3.º b) de la anterior regulación, referida a la imposición de no residentes, pasando ahora a principios generales. En este mismo artículo se ha procedido a añadir un número 2 que recoge, de modo explícito, la facultad de Navarra para el establecimiento de tributos distintos de los convenidos, respetando los principios aludidos en el número 1 anterior, así como los criterios de armonización a que se refiere el artículo 7.º del Convenio. Constituye una novedad ya que antes nunca el Estado había reconocido expresamente tal facultad si bien es cierto que de difícil aplicación práctica. Según explica un documento del departamento de Economía y Hacienda, en las negociaciones, la representación estatal pretendió imponer las mismas limitaciones que operan en las Comunidades Autónomas de régimen común lo que fue rechazado por la representación navarra¹²⁹.

Competencias exclusivas del Estado (Artículo 3.º)

Son dos las modificaciones introducidas en esta materia, las que se refieren a la consecuencia derivada de la desaparición de los monopolios fiscales y la relativa a la imposición sobre los no residentes. En primer lugar, en la letra a) del número 1 se suprime, dada su desaparición, la referencia a la competencia estatal en lo que se refiere a la exacción “de los tributos que se recauden mediante monopolios fiscales”, manteniéndose aquella en lo referente a “los derechos de importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. En segundo lugar se ha procedido a suprimir la antigua letra b)

¹²⁹ Departamento de Economía y Hacienda: Convenio Económico de Navarra de 31 de julio de 1990 Estado comparativo de su redacción posterior y anterior al Acuerdo de actualización, de 22 de enero de 2003. Pamplona, 3 de marzo de 2003. a). *La necesidad de clarificar y delimitar la competencia normativa de la Comunidad Foral en el marco de su amplia autonomía tributaria.* b). *La conveniencia de ampliar las posibilidades financieras de la Comunidad Foral por la variabilidad de la recaudación tributaria, por la incertidumbre de su futura evolución, por la inexistencia de mínimos recaudatorios garantizados, así como por las escasas posibilidades actuales de recurrir al endeudamiento como consecuencia de la estrechez impuesta por la “estabilidad presupuestaria.” Y c). La posibilidad de poder plantear diferentes iniciativas tributarias en determinados aspectos ambientales, ecológicos, de turismo, etc... Concretamente la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la Política Fiscal en la Unión Europea para los próximos años (COM 2001), de 23-5-2001, señala que “los impuestos han demostrado ser un instrumento económico eficiente para abordar problemas ambientales”.*

En lo tocante a este tema hay que recordar que las Comunidades Autónomas de régimen común tienen posibilidades de establecer nuevos tributos propios, si bien con unas fuertes limitaciones que les impone la LOFCA. En el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Estado contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, de creación de un Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, el Abogado del Estado reconoce la potestad tributaria privilegiada de Navarra ya que, además de su régimen tributario paccionado, ostenta la potestad tributaria general reconocida en la Constitución y en la LOFCA a las Comunidades Autónomas de régimen común. De acuerdo con este razonamiento, resulta muy apropiado que esa potestad se reconozca clara y explícitamente en el Convenio, lo cual no sucede actualmente.

que establecía la competencia exclusiva del Estado en orden a la regulación de todos los tributos en los que el sujeto fuese un no residente. Debe tenerse en cuenta que el nuevo artículo 28 del Convenio, recoge la competencia de Navarra en materia de no residentes, estableciéndose que en la exacción del Impuesto sobre la Renta de no residentes, Navarra ha de aplicar normas sustantivas y formales del mismo contenido que las estatales. No obstante, tratándose de establecimientos permanentes domiciliados en Navarra, la aplicación del Impuesto se efectuará conforme a lo dispuesto en artículo 18, por lo que en tal caso, si se dan las circunstancias previstas en el citado artículo, será aplicable la normativa Navarra del Impuesto sobre Sociedades.

Aquí el Concierto Económico se separa tenuemente, o mejor viceversa, y no incluye el término liquidación en el número 1 (artículo 5 para el Concierto Económico) y se extiende algo más en la referencia a la desconocida y superviviente *Alta inspección del Estado*.

El artículo 6º que trata de la Modificación del Convenio no ha sufrido variación.

Armonización Tributaria

El artículo 7º copia la redacción del Concierto Económico artº 3º d) y elimina las actividades agrícolas y pesqueras y añade las mineras.

Artículo 8.º Domicilio fiscal y residencia habitual.

En la anterior regulación 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 generales de armonización. Ahora el nuevo texto dedica un artículo específico a esta materia y se incorporan las siguientes modificaciones:

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. En la nueva redacción se añade una regla, traída del Concierto Económico, 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 conexión de 1969, ya regía en relación con la domiciliación fiscal de los entes sin personalidad jurídica y los establecimientos permanentes.

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 modificado del texto. En efecto, en la redacción anterior 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.

Exacción por la Comunidad Foral de Navarra (Artículo 9º). Las dos diferencias significativas en este artículo son copia del Concierto Económico. Por una parte, en el apartado 1 no se ha incluido 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. Por otra parte, 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: con la normativa del territorio donde resida cada sujeto pasivo.

Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo. (Artículo 10). La primera de las novedades que recoge este artículo es el principio general de que cuando las retenciones e ingresos a cuenta 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 cuanto a los puntos de conexión que determinan la competencia de la Comunidad Foral para exigir las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos de trabajo, el artículo 10 presenta estos cambios:

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. Para la Hacienda Tributaria:

... este punto de conexión puede 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 acudir 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 trabajo¹³⁰.

Se otorga la competencia a la administración foral cuando la residencia del preceptor sea Navarra 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 novedad es importante. 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 correspondientes a las retribuciones, tanto activas como pasivas, por ellas abonadas, lo que supone una excepción a la regla general.

Las competencias siguen al Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora en relación con las retenciones correspondientes a los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces. Tanto la actual redacción del Convenio, letra f), como la anterior, mantienen el criterio de atribuir la competencia a la Hacienda de Navarra 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 que ahora se introduce es la referida a la normativa a aplicar en relación con las retenciones e ingresos a cuenta, ya que se especi-

¹³⁰ Departamento de Economía y Hacienda, documento citado.

fica que será la foral, cuando la entidad pagadora tribute por el Impuesto sobre Sociedades conforme a normativa navarra, y se aplicará la normativa común si tributa conforme a normativa estatal por el citado Impuesto.

Se mantiene la excepcionalidad (en el número 2) de las retenciones en los rendimientos que satisfaga la propia Administración del Estado que corresponderán al Estado. Se desea evitar que la Hacienda Foral tenga competencias para comprobar o investigar las actuaciones de aquélla.

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*.

Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades empresariales y profesionales (Artículo 11). 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.

Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario. (Artículo 12) El número 1 del artículo 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 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. Se recibe 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.

El número 2 del artículo, al abordar las reglas especiales aplicables a estas retenciones e ingresos a cuenta 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 a que los mismos están situados en territorio navarro. 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 establecimientos abiertos en Navarra o en operaciones que se realizasen a través de establecimientos situados en territorio navarro.

Otros pagos a cuenta. (Artículo 13) Este nuevo artículo 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 *la representación estatal expresó su firme deseo de incluirlo con el fin de no propiciar que*

*determinados deportistas, entidades deportivas, clubes deportivos o bien sociedades gestoras de derechos de imagen se domiciliasen fiscalmente en Navarra tratando de eludir la retención o el ingreso a cuenta*¹³¹.

Rendimientos e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio. (Artículo 14). El artículo es nuevo en el Convenio Económico y 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 pagador.

La traslación a Navarra de este artículo ha perdido en el camino una coetilla 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 ha defendido con éxito la facultad de fijar tipos diferentes. El sentido práctico persuadirá al legislador navarro de la conveniencia de establecer tipos idénticos.

Pagos fraccionados (artículo 15).

Añade a la redacción anterior que los pagos fraccionados se exigirán *conforme a su respectiva normativa*, por la Administración competente. La novedad de este artículo es relativa, ya que se venía entendiendo que a los pagos fraccionados se les aplicaba la normativa correspondiente de la Administración competente para la exacción del Impuesto.

Eficacia de los pagos a cuenta. Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ambas Administraciones. (Artículo 16) La novedad principal se presenta en el número 2 al establecer que, cuando las retenciones e ingresos a cuenta a que se refieren los artículos 10, 12, 25 y 30 del Convenio, correspondan a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en territorio común y navarro, habrá de aplicarse la proporción determinada

¹³¹ Departamento de Economía y Hacienda, documento citado.

en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades sin que deba realizarse regularización alguna. La redacción anterior del Convenio pedía tener en cuenta la cifra de operaciones del ejercicio anterior. A partir de ahora a lo largo de un año es probable que haya 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.

Impuesto sobre el Patrimonio. Exacción por la Comunidad Foral. (Artículo 17).

Al igual que en el Concierto Económico (artículo 24), en los supuestos de no residentes que tributen por obligación real la competencia de la Hacienda de Navarra se establece en función de que el mayor valor de los bienes y derechos corresponda a los que radiquen en territorio navarro 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 criterio¹³².

También se 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 Estado¹³³.

Impuesto sobre Sociedades

Impuesto sobre Sociedades. Normativa aplicable. (Artículo 18).

Para que les sea de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades a las entidades que tributan conjuntamente a las dos Administraciones se les exige que, además de tener su domicilio fiscal en Navarra, realicen en

¹³² Era injusto por sesgado a favor del Estado. Por un único bien en territorio de régimen común el no residente con mayoría de bienes en Navarra pasaba a tributar al Estado. Otra solución hubiese sido tributar proporcionalmente a ambas administraciones.

¹³³ Para los redactores del estudio comparativo, esta última regla puede dar lugar a resultados un tanto peculiares. Supongamos un residente en Navarra cuyo patrimonio total está en Navarra y se traslada al extranjero, obteniendo la condición de no residente en España. Puede tributar por obligación personal, incluyendo todo su patrimonio sito en Navarra. ¿En territorio común?. El problema puede producirse a la inversa. Hubiera sido, a nuestro juicio, más coherente ligar la competencia de la exacción del tributo del no residente por obligación personal al lugar donde tuvo la última residencia.

su territorio, al menos, el 25 por 100 de sus operaciones. La nueva redacción 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 el artículo 23 en relación con las competencias en materia inspectora. El Concierto Económico exige además que el volumen de operaciones del ejercicio anterior exceda de seis 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, impropriamente, al común¹³⁴.

Exacción del Impuesto sobre Sociedades. (Artículo 19).

La modificación más significativa es la elevación desde 500 millones de pesetas a 6 millones de euros el volumen de operaciones que, referido al ejercicio anterior, determina el punto de conexión para tributar a la Hacienda Foral o a ambas Administraciones. Cuando el volumen de operaciones no exceda de esa 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 cede al geográfico, ya que se atiende al lugar de realización de las operaciones pudiendo, en consecuencia, tributarse a una o a ambas Administraciones. La Disposición Transitoria Quinta dice que "Las normas contenidas en la Sección 3.^a del Capítulo II y Sección 1.^a del Capítulo III, del Título I, serán de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2003". Resulta por tanto que, si bien el nuevo texto del Convenio entra en vigor el día 17 de julio de 2003, a efectos de la aplicación de la cifra de 6 millones de euros habrá de tenerse en cuenta el volumen de operaciones realizado en el año 2002, y así, determinar la Administración competente para la exigencia del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2003. Idéntico criterio habrá de seguirse en relación con la tributación por el IVA. La norma se aplica con un año de retraso sobre la homóloga del Concierto Económico, que determinó su entrada en vigor de esta regla en el año 2002, por lo que ocasiona a los sujetos pasivos y las administraciones un año de descoordinación.

¹³⁴ Ante lo cual protesta el profesor DE LA HUCHA: *Ello constituye una falacia absoluta que determina una expansión rechazable del poder tributario normativo de la Hacienda estatal que conviene rechazar sobre la base de una interpretación integrada del Concierto y del Convenio que no son normas pertenecientes a dos ordenamientos diferentes, sino que se incardinan en el ordenamiento del Estado, en El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales.*

El número 4 aclara que cuando el ejercicio de una sociedad fuese inferior al año para el cómputo de la cifra de 6 millones de euros las operaciones realizadas se elevarán al año, extendiendo la regla de elevación al año antes reservada para el supuesto de inicio de actividad.

Lugar de realización de las operaciones. (Artículo 21) No experimenta modificaciones de importancia, las dos que incluye son calificadas como mejoras técnicas. “En la letra A), número 5º, se elimina la expresión “incluidos los derechos reales sobre los mismos” que se relacionaba con las entregas de bienes inmuebles. 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 el punto de conexión de los derechos reales que recaen sobre bienes inmuebles, cuya consideración es de prestaciones de servicios, en sede de las entregas de bienes. Realmente la mejora es puramente técnica puesto que, en definitiva, el punto de conexión de los servicios relacionados con inmuebles cede ante la “vis atractiva” de éstos 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 introduce una mejora de redacción en la letra B) número 2º, que, aunque no modifica el criterio anterior, lo regula de otra manera, definiendo el punto de conexión desde la óptica de la competencia navarra frente a la dicción anterior que lo establecía desde la óptica de la competencia estatal”¹³⁵.

Inspección (Artículo 23) Los criterios para la competencia inspectora sufren una modificación en el apartado 1º, regla 2ª, segundo párrafo en obligada coordinación 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 aquéllas¹³⁶. Se introduce una norma cuya pretensión es 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. De modo que cuando una Administración, en el ejercicio de su competencia inspectora, determine deudas a ingresar o cantidades a devolver que correspondan a ambas Administraciones, el cobro o la devolución derivada de las actuaciones corresponderá a la Administración actuante, sin perjuicio de las posteriores compensaciones que procedan. Hasta aquí la regulación no ha sufrido

¹³⁵ Departamento de Economía y Hacienda, documento citado.

¹³⁶ Recuérdese que la exégesis tradicional del texto, afincada en la estricta bilateralidad, interpreta como territorio común Navarra o los otros territorios forales respectivamente, lo que arrastra a la competencia estatal lo que honradamente no le corresponde.

modificaciones. Con la nueva norma, 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, y aquí se separa del Concierto Económico, se ordena el establecimiento de un procedimiento para que se realicen 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.

Pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en los supuestos de tributación a ambas Administraciones. (Artículo 24). Las modificaciones de este artículo siguen al pie de la letra las del Concierto Económico (artículo 17). El pago a cuenta en el supuesto recogido en este artículo será exigible por cada una de las Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en cada territorio. La nueva redacción del primer párrafo del número 1 del artículo establece que 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 de esta modificación, debe también resaltarse que el número 1 establece 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 regulada en el artículo 67 del Convenio, 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. Se considerará, en todo caso, una variación significativa si se produce una alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades (Artículo 25). 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 en el artículo 16, 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.

Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas (Artículo 26). Las modificaciones, traídas del Concierto Económico (artículo 13), son: en el

caso de entidades en régimen de imputación de rentas, se han realizado algunas correcciones formales tales como sustituir el término *rendimientos* por *rentas* y *bases imputadas* por *impuesto correspondiente a las rentas imputadas*. Además se introduce la referencia a la normativa por la que tributen los socios, añadiendo el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Para las entidades en régimen de atribución de rentas, al igual que en el caso anterior, se hace referencia a la normativa aplicable a los socios en función del impuesto por el que tributen e incluyendo también el IRNR.

Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos fiscales. (Artículo 27). Las modificaciones siguen literalmente las adoptadas por el Concerto Económico (artículo 20). 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.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Las modificaciones operadas en el Convenio Económico respecto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes siguen a las operadas en el Concerto Económico (sección 4ª) y obedecen, en primer lugar, al cambio que se 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 Económico 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 Ayudas de Estado. La Comisión, desconociendo la realidad jurídica de los territorios forales, ha sugerido 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.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Normativa aplicable y exacción del Impuesto. (Artículo 28). Como hemos dicho, el texto del anterior Convenio establecía como una competencia exclusiva del Estado la regulación de los tributos en los que el sujeto pasivo fuese un no residente. Ahora, el artículo 28 recoge la competencia de Navarra para la exacción del Impuesto sobre no Residentes, 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, será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, conforme a lo previsto en el artículo 18. Cuando un no residente ejercite la opción por tributar por el IRPF por cumplir los requisitos previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, será tenida en cuenta la normativa foral si los rendimientos de trabajo, empresariales y profesionales obtenidos en Navarra representan la mayor parte de la renta obtenida en España. 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 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 la Hacienda Foral para la exacción del Impuesto, el número 2 del artículo 28 establece los siguientes criterios: si las rentas son obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se gravarán las que, conforme al artículo 29 del Convenio, se entiendan obtenidas o producidas en Navarra; si las rentas se obtienen mediante establecimiento permanente se aplicarán las reglas del artículo 19 del Convenio, referidas al Impuesto sobre Sociedades; y tratándose del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles, cuando el inmueble radique en Navarra.

Rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero.
(Artículo 29) Las reglas de localización de rentas correspondientes a personas no residentes, además de acoger mejoras técnicas incluyen algunas 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 incorporados 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.

Pagos a cuenta de no Residentes. (Artículo 30). Este artículo es novedoso respecto del anterior texto del Convenio y reproduce el texto del artículo 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.

Exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Artículo 31). A los tradicionales hechos imposables de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio se añade ahora el de “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.

La redacción del Concierto Económico incluye un número dos en su artículo 25 que tiene 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 haya adquirido la residencia en la CAPV con menos de cinco años de antelación al devengo del Impuesto. 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 nuevo número 2 del artículo contempla un supuesto hasta ahora ajeno a la redacción del Convenio, 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 por aplicación de las reglas establecidas en el número 1 del artículo, 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, corresponderá al valor de la totalidad de los transmitidos. Lo mismo sucede en el nuevo 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, corresponderá al valor de la totalidad de los acumulados¹³⁷. Puede ser problemática la interpretación que haya de 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.

Exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido. (Artículo 33). Como en el caso del Impuesto sobre Sociedades, se eleva 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, incrementándose de 3.005.060,52 a 6.000.000 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. En términos cuantitativos, la elevación ha sido más importante que la efectuada en la modificación del Convenio Económico en 1998, lo que hará que aumente el número de sujetos pasivos que tributarán exclusivamente a una sola Administración, la de su domicilio fiscal. La cifra fijada se aproxima a la establecida en el artículo 62 del Decreto Foral 86/1993, por el que se regula el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el cumplimiento de la declaración con periodicidad mensual. Sin embargo, ambas cantidades no son coincidentes: los 6.010.121,04 euros del mencionado artículo 62 es la conversión a euros de los mil millones de pesetas; en cambio los seis millones de euros del Convenio provienen de la elección de una cantidad exacta por parte de los convenientes, que ya había sido previamente fijada en el Concierto Económico. La disposición transitoria quinta establece que las normas contenidas en la

¹³⁷ El Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, regula en su artículo 51 la acumulación de donaciones entre sí. Como en el supuesto anterior, estas acumulaciones tienen sentido en Navarra cuando estamos en presencia de transmisiones lucrativas sometidas a las tarifas progresivas del Impuesto, de modo que el trato fiscal es más riguroso a medida que se eleva el valor de lo donado. Pretende esta regla adelantarse al fraude consistente en fraccionar las donaciones a favor de la misma persona para soslayar el efecto negativo del Impuesto.

sección 1ª del capítulo III del título I, serán de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2003 (un año antes para en Concierto Económico). La redacción de esta disposición para referirla a la eficacia de la modificación del volumen de operaciones tanto en el Impuesto de Sociedades como en el IVA hizo preferible la utilización del término *ejercicio*, aunque es extraño a la normativa del impuesto indirecto. No obstante, salvo esta objeción, queda claramente establecido que el nuevo umbral surte efectos a partir del 1 de enero de 2003, por lo que será el volumen de operaciones realizado durante el año 2002 (año natural anterior) el que determine si la competencia para la exacción del IVA en el año 2003 es exclusiva de la Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo o éste ha de tributar a cada Administración en proporción al volumen de operaciones localizadas en cada territorio.

El Concierto Económico establece en su disposición transitoria primera que la cifra determinante del volumen de operaciones establecida en el presente Concierto resultará de aplicación a aquellos ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2002, por lo que se vuelve a producir, como ocurrió en la actualización del Convenio Económico de 1998, un desfase de un año en la eficacia de los dos textos legales. Con relación al artículo 33, en su apartado 12, se señala que la Sentencia de 21 de marzo de 2000 del Tribunal de Justicia de Luxemburgo concluyó que la anterior regulación española (y en consecuencia la navarra) sobre el régimen de deducciones anteriores al inicio de la actividad empresarial o profesional eran contrarias a la Directiva 77/388/CEE, por lo que, con efectos de 1 de enero 2001, la legislación se modificó dando lugar a un nuevo supuesto de empresario o profesional en el caso de que se haya comenzado el proceso inversor o de gastos con la intención confirmada por elementos objetivos de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

El Concierto Económico ha introducido 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 preparatorios 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 expresamente el supuesto dentro del artículo 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 navarro¹³⁸.

Gestión e inspección del Impuesto (Artículo 34)

Con relación al artículo 34, regla 2ª: en la letra a) se añade el supuesto de que el canje de valores, operación definida en el artículo 133.5 de la Ley Foral 24/1996, reguladora 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 Concerto 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 Administraciones¹³⁹. Con relación al artículo 34, regla 7ª, regla segunda: la modificación de los artículos 18.2 y 23.2º.2ª 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

¹³⁸ Departamento de Economía y Hacienda, documento citado.

¹³⁹ Por ejemplo, un sujeto pasivo con domicilio social en Zarautz que tributa en el 2002 al Estado y a Guipúzcoa. Inicia en el 2003 operaciones en Navarra que disminuyen en un 7 por 100 la proporción atribuible a Guipúzcoa y en un 10 por 100 la atribuible al Estado. Para el Convenio Económico cumpliría el requisito para acogerse a la variación de la proporción por ser ésta significativa, pero no lo cumpliría conforme al Concerto Económico.

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. Con relación al artículo 34, regla 7ª, 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. Con relación al artículo 34, regla 7ª, 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.

Exacción de los Impuestos Especiales. (Artículo 35). 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 *comunicación a la Administración del Estado*. El Concierto Económico exige también que se comunique a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Por lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se prevé la posibilidad de que Navarra, que debe aplicar los mismos principios básicos y normas sustantivas y formales que las vigentes en el Estado, pueda incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 10 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 Comunidad Foral 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 10% sobre los tipos establecidos en cada momento por el Estado. Es copia de la disposición análoga del Concierto Económico (artículo 33).

*Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. normativa aplicable y exacción (Artículo 36).*¹⁴⁰ Este artículo es novedoso respecto al anterior texto puesto que hace referencia a un nuevo Impuesto cuya fecha de vigencia es el 1 de enero de 2002. Es copia literal del artículo 34 del Concerto Económico alterándose tan sólo el orden de sus números. El considerable retraso en la armonización convenida precisa que sea aplicable lo dispuesto en la Disposición Transitoria Séptima.

La competencia de la Comunidad Foral para su exacción se establece: en el supuesto de ventas o entregas de los productos comprendidos en el

¹⁴⁰ Tras la polémica suscitada en torno a la aplicación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) con la negativa del Parlamento de Navarra a establecer la competencia para su exacción por la Comunidad Foral de Navarra a través de la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, de modificación parcial de diversos impuestos y medidas tributarias, y del Dictamen emitido por el Consejo de Navarra sobre su aplicación en el territorio foral, la Comisión Negociadora acordó incluirlo en esta actualización del Convenio Económico. De este modo se incorpora la sección 3ª del capítulo III del título I. El IVMDH fue creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, como un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos (fundamentalmente las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno) gravando en una fase única las ventas minoristas y los autoconsumos de estos productos comprendidos en su ámbito objetivo. El citado cuerpo legal contiene las definiciones de *ventas minoristas*, *establecimientos de venta al público al por menor*, *establecimientos de consumo propio* y *lugar de realización de las ventas minoristas*, entre otros. El conocimiento de dichos conceptos es necesario para comprender los supuestos en los que la Comunidad Foral de Navarra es competente para la exacción de este nuevo Impuesto. Tres van a ser los casos en los que se atribuye la exacción del IVMDH a la Administración Foral: 1. Ventas o entregas de los hidrocarburos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio navarro, salvo que se suministren a consumidores finales que dispongan de una instalación para consumirlo fuera de Navarra. (Por ejemplo, repostar en gasolineras situadas en territorio navarro) 2. Ventas o entregas de productos comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto efectuadas desde establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio común a consumidores finales que dispongan en territorio navarro de instalaciones para recibirlos y consumirlos. (Por ejemplo, suministro de gasóleo para calefacción para un consumidor que dispone de un depósito para almacenarlo en San Adrián servido por una gasolinera de la Comunidad de La Rioja). 3. Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando sean para el consumo del adquirente o importador en una instalación apta para recibirlo y consumirlo. (Por ejemplo, ganadero de Elizondo que recibe gasóleo en un depósito propio para almacenarlo y consumirlo en su actividad suministrado por una gasolinera francesa). La regulación de este Impuesto en Navarra, como en el resto de los impuestos indirectos, deberá respetar las mismas normas sustantivas y formales que en cada momento establezca el Estado. Únicamente se admite la variación del tipo de gravamen dentro de los márgenes que en cada momento establezca la regulación de régimen común (como el resto de Comunidades Autónomas), la aprobación de modelos de declaración e ingreso y el señalamiento de plazos, que no podrán diferir sustancialmente de los del Estado. La disposición adicional cuarta añade a la lista de Impuestos que ya contenía, el IVMDH para declarar que en tanto Navarra no dicte las normas necesarias para la aplicación del Convenio, se aplicarán las normas vigentes en territorio común. Por tanto, con la entrada en vigor del Convenio se aplicará en Navarra el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, por el que se creó el Impuesto, con las modificaciones que cada año sean acordadas. Además habrá que tener en cuenta para la fijación de la cuantía del *tramo autonómico* los límites que se han fijado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, con las variaciones que puedan ser acordadas cada año. Por último, ha de tenerse en cuenta como nuevo tributo convenido, lo que se establece en la disposición transitoria séptima.

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. En relación con la normativa aplicable se establece que habrá de ser semejante a la del Estado, pudiendo la Comunidad Foral fijar los tipos de gravamen dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Impuesto sobre las Primas de Seguros. (Artículo 37). La competencia de la Comunidad Foral para la exacción del Impuesto se establece, con carácter general, en función de que en Navarra se localice el riesgo asegurado. El número 2 del artículo, en su regla Primera, dispone que en el seguro sobre inmuebles se atienda a la localización de los mismos en Navarra. El nuevo texto introduce una regla para precisar que si un mismo seguro cubre el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y navarro 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 Comunidad Foral en función de que la matriculación del vehículo se hubiera producido en Navarra, mientras que ahora se atiende a que la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su domicilio fiscal en Navarra. Afina la técnica de distribución de rendimientos. Así, la redacción anterior establecía la competencia para la exacción por parte de la Comunidad Foral cuando la matriculación del vehículo se hubiera producido en territorio navarro 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 llega al mismo punto de conexión.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra. (Artículo 38) El número 1.A) 1.º, al establecer el punto de conexión relativo a inmuebles, en el que se atiende a su localización, añade ahora 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

más pormenorizada que en la 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).6ª 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 las 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 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 las 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 los que hasta ahora no era competente 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.

Discrepancias y cambio de domicilio fiscal (Artículo 43). Las novedades más significativas, que ya se incluyeron en el artículo 43 del Concierto Económico, son las siguientes:

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.

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 que se verán más adelante.

Actuaciones de la Inspección de tributos (Artículo 45). La única novedad estriba en la introducción de las Inspecciones de los Tributos de las Comunidades Autónomas competentes cuando se trate de Tributos cedidos, en aquellos supuestos en los que las actuaciones comprobadoras e investigadoras de los órganos de la Comunidad Foral deban efectuarse fuera de su territorio. Según la Hacienda Tributaria¹⁴¹:

en este artículo se quiso introducir por parte de la representación navarra un inciso para resolver los problemas planteados cuando de las actuaciones de la Inspección se derivan ajustes por operaciones vinculadas. Se pretendía obligar a la Administración actuante a dar traslado de su propuesta a la otra Administración afectada para que ésta última se pronunciase en el plazo de dos meses. La representación estatal no consideró oportuno.

¹⁴¹ Departamento de Economía y Hacienda, documento citado.

*tuna esta propuesta, si bien aceptó crear una Subcomisión para el estudio de los mecanismos que permitan la colaboración en materia de actuaciones de comprobación e investigación de operaciones vinculadas cuando éstas se produzcan entre sociedades sometidas a distintas Administraciones*¹⁴².

Obligaciones de información. (Artículo 46). Este nuevo artículo, que cubre un vacío muy notable en la gestión tributaria, es copia literal del artículo 46 del Concierto Económico y establece los criterios para determinar la Administración competente en orden al cumplimiento de estas obligaciones: los resúmenes de retenciones e ingresos a cuenta se presentarán, conforme a su respectiva normativa, a la Administración competente para su exacción. Tratándose de entidades depositarias o gestoras de valores habrán de presentar los resúmenes anuales ante la Administración competente para la comprobación e investigación de tales entidades; tratándose de retenciones de trabajo a miembros de Consejos de Administración y rendimientos de capital mobiliario a que se refiere en la regla general del artículo 12.1, cuando tributen a ambas Administraciones presentarán los resúmenes anuales a las mismas; las declaraciones cuyo objeto sea cumplimentar las obligaciones de suministro general de información se presentarán: si los obligados tributarios realizan actividades empresariales o profesionales, a la Administración competente para la inspección de tales actividades, en los demás supuestos a la Administración de su domicilio fiscal, las declaraciones de carácter censal, a la Administración del domicilio fiscal, y además ante la Administración a la que deba presentar alguna de las siguientes declaraciones: Retenciones e ingresos a cuenta, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Actividades Económicas.

¹⁴² En breves palabras el problema es el siguiente: la corrección de valor que efectúa la administración se realiza mediante un expediente en el que no interviene la otra administración aun cuando afecte a una sociedad que tributa a su Hacienda. La Hacienda estatal modifica el valor de una transacción en la filial contribuyente en régimen común con efecto automático en la matriz en Navarra, lo que ocasiona que la Hacienda foral tenga que devolver cantidades que ingresa la estatal. Esta disfunción tampoco está resuelta en el Concierto, de aquí quizá la resistencia de los negociadores estatales a modificar el Convenio.

ANEXO II¹⁴³
CONVENIO Y CONCIERTO: TEXTOS COMPARADOS

CONVENIO ECONÓMICO

CONCIERTO ECONÓMICO

Disposiciones generales y Criterios generales de armonización fiscal

Artículo 1º. Potestades de Navarra

En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. **En el ejercicio de su actividad financiera, corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.**

Artículo 2º. Potestad tributaria

Artículo 1º. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Artículo 2. Principios generales.

¹⁴³ En negrita, las diferencias entre ambos textos, los comentarios, en su caso, se ofrecen en el Anexo I. Se excluye del cuadro el Título II dedicado a la Aportación económica, de la que nos hemos ocupado anteriormente.

CONVENIO ECONÓMICO

1. En el ejercicio de la potestad tributaria a que se refiere el artículo anterior, la Comunidad Foral de Navarra deberá respetar:

a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este Convenio Económico.

b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio Económico, correspondan al Estado.

c) 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.

<

d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

CONCIERTO ECONÓMICO

Uno. El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las Instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales 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.

Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias.

CONVENIO ECONÓMICO

e) Las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

2. 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 7º de este Convenio.

Artículo 3º. Competencias Exclusivas del Estado.

1. Corresponderá, en todo caso, al Estado 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.

2. Quedará siempre a salvo la alta inspección del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el presente Convenio Económico.

Artículo 4º. Facultades y prerrogativas de la Hacienda Pública de Navarra.

Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 5. Competencias exclusivas del Estado.

Constituirán competencias exclusivas del Estado las siguientes:

Primera. La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segunda. La alta inspección de la aplicación del presente Concierto Económico, **a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación.**

Disposición Adicional Quinta.

Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las

CONVENIO ECONÓMICO

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.

Artículo 5º. Coordinación.

1. El Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

2. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de la Comunidad Foral de Navarra en los Acuerdos Internacionales que incidan en la aplicación del presente Convenio Económico.

CONCIERTO ECONÓMICO

Instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocida la Hacienda Pública del Estado.

Artículo 4. Principio de colaboración.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos comunicarán a la Administración del Estado, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria.

De igual modo, la Administración del Estado practicará idéntica comunicación a dichas Instituciones.

Dos. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Tres. El Estado y los Territorios Históricos, en el ejercicio de las funciones que les competen en orden a la gestión, inspección y recaudación de sus tributos, se facilitarán mutuamente, en tiempo y forma adecuados, cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exacción.

En particular, ambas Administraciones:

a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria. Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal.

CONVENIO ECONÓMICO**CONCIERTO ECONÓMICO**

Artículo 6º. Modificación.

Cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación.

El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro.

Artículo 7º. Criterios generales de armonización.

La Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Convenio.

b) **Establecerá** y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las per-

b) Los servicios de inspección prepararán planes conjuntos de inspección sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades sujetas a tributación en proporción al volumen de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Disposición Adicional Segunda. Uno.

Cualquier modificación del presente Concierto Económico se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación.

Artículo 3. Armonización fiscal.

Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

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.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las perso-

CONVENIO ECONÓMICO

sonas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

d) Utilizará 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 llevar a cabo la Comunidad Foral.

Domicilio fiscal y residencia habitual

Artículo 8º. Domicilio fiscal y residencia habitual

1. A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.

b) Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

CONCIERTO ECONÓMICO

nas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, **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.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Cuatro. A los efectos del presente Concerto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.

b) Las personas jurídicas y **demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades** que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

CONVENIO ECONÓMICO

c) Los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

d) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en Navarra. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

2. A los efectos de este Convenio, se entenderá que las personas físicas residentes **en territorio español** tienen su residencia habitual en territorio navarro aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1ª. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días: a). Del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b). Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CONCIERTO ECONÓMICO

d) **Las sociedades civiles** y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del periodo impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Perso-

CONVENIO ECONÓMICO

Para determinar el periodo de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

3ª. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Asimismo se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro:

a) Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

b) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

CONCIERTO ECONÓMICO

nas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivados del capital mobiliario, **así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.**

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que

CONVENIO ECONÓMICO**CONCIERTO ECONÓMICO**

dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 9º. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra

1. Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra.

2. Cuando no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro y optasen por la tributación conjunta, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto si en su territorio reside el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.

Artículo 7. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

CONVENIO ECONÓMICO

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las Entidades Locales de Navarra y de sus Organismos autónomos.

c) Los rendimientos de los trabajadores de empresas de transporte que realicen su trabajo en ruta, cuando la empresa pagadora tenga su domicilio fiscal en Navarra.

d) Las pensiones, incluidas aquellas cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, y haberes pasivos, abonados por la Comunidad Foral y Entidades Locales de Navarra.

e) Las 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, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en Navarra.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

b) Los procedentes de pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Montepíos, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, Entidades de Previsión Social Voluntaria así como las prestaciones pasivas de Empresas y otras Entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en el País Vasco.

CONVENIO ECONÓMICO

f) Las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los Presidentes y Vocales de los Consejos de Administración y Juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades, **cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades.**

Cuando la Entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este Convenio. Estas retenciones se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

2. Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, del Estado.

CONCIERTO ECONÓMICO

c) Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y de otros órganos representativos, **cuando la entidad pagadora tenga su domicilio fiscal en el País Vasco.**

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

CONVENIO ECONÓMICO

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

3. El importe de las retenciones que, en virtud de lo dispuesto en la letra b) del número 1 y en el número 2 de este artículo, correspondan a una u otra Administración será tenido en cuenta a efectos de la aportación económica.

Artículo 11. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

Se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, las retenciones e ingresos a cuenta relativos a actividades empresariales y profesionales cuando la persona o entidad obligada a efectuar la retención o ingreso a cuenta tenga su domicilio fiscal en territorio navarro.

En cualquier caso, estas retenciones e ingresos a cuenta se exigirán por la Administración del Estado o por la de la Comunidad Foral cuando corresponda a rendimientos por ellas satisfechos.

Artículo 12. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.

1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario,

CONCIERTO ECONÓMICO

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a rendimientos por ellas satisfechos.

En la exacción de estas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 9. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario se

CONVENIO ECONÓMICO

salvo los supuestos contemplados en el número 2 de este artículo, se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, cuando la retención o el ingreso a cuenta se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributen a Navarra o por entidades que tributen exclusivamente a ella por el Impuesto sobre Sociedades.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y por la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este Convenio. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad retenedora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

2. Asimismo, corresponderán a la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, las retenciones e ingresos a cuenta de los siguientes rendimientos:

CONCIERTO ECONÓMICO

exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente, de acuerdo con las siguientes normas:

Primera. Se exigirán por la Diputación Foral competente por razón del territorio las correspondientes a:

a) Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los intereses y demás contraprestaciones de obligaciones y títulos similares, cuando tales rendimientos sean satisfechos por entidades que tributen exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales del País Vasco, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

b) Intereses y demás contraprestaciones de las deudas y empréstitos emitidos por

CONVENIO ECONÓMICO

a) Los satisfechos por la Comunidad Foral, Entidades Locales y demás Entes de la Administración territorial e institucional de Navarra.

b) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de ahorros, Cooperativas de crédito y demás entidades o instituciones financieras, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito, cuando el perceptor del rendimiento tenga su domicilio fiscal en Navarra.

c) Los derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso de rescate tenga su domicilio fiscal en Navarra.

d) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en Navarra.

CONCIERTO ECONÓMICO

la Comunidad Autónoma, Diputaciones Forales, Ayuntamientos y demás Entes de la Administración territorial e institucional del País Vasco, cualquiera que sea el lugar en el que se hagan efectivas. Los que correspondan a emisiones realizadas por el Estado, otras Comunidades Autónomas, Corporaciones de territorio común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, aun cuando se satisfagan en territorio vasco, serán exigidas por el Estado.

c) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y entidades equiparadas a las mismas, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito o institución financiera, cuando el perceptor del rendimiento tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

d) Los rendimientos derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso de rescate, tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

e) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Cuando se trate de pensiones cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor y el pagador sea la Administración del Estado, la retención será exigida por ésta.

CONVENIO ECONÓMICO

e) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando no sea sujeto pasivo el autor, así como en cualquier caso los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en Navarra.

f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio navarro.

3. Corresponderán, en todo caso, a la Administración del Estado las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos satisfechos por la misma, así como por las Comunidades Autónomas, Corporaciones de Territorio Común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales.

CONCIERTO ECONÓMICO

f) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cuando el sujeto pasivo no sea el autor y, en todo caso, los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en el País Vasco.

g) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio vasco.

Segunda. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca inmobiliaria, será competente para exigir la retención la Administración del territorio donde radiquen los bienes objeto de la garantía.

Cuando los bienes hipotecados estuvieran situados en territorio común y vasco, corresponderá a ambas Administraciones exigir la retención, a cuyo fin se prorratearán los intereses proporcionalmente al valor de los bienes objeto de hipoteca, salvo en el supuesto de que hubiese especial asignación de garantía, en cuyo caso será esta cifra la que sirva de base para el prorrateo.

Tercera. Cuando se trate de intereses de préstamos garantizados con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento, la retención se exigirá por la Administración del territorio donde la garantía se inscriba.

Cuarta. Cuando se trate de intereses de préstamos simples, del precio aplazado en la compraventa y otros rendimientos derivados de la colocación de capitales, la retenciones se exigirán por la Administración del territorio donde se halle situado el establecimiento o tenga su residencia

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 13. Otros pagos a cuenta.

1. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal en Navarra.

2. Las retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades y que, en virtud del régimen de imputación de rentas, deban imputarse a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del territorio en el que el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal.

Artículo 14. Retenciones e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio.

1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso

CONCIERTO ECONÓMICO

habitual o domicilio fiscal la entidad o persona obligada a retener.

Dos. En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este artículo, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 11. Otros pagos a cuenta.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta por cantidades abonadas a entidades y que, en virtud del régimen de imputación de rentas, deban imputarse a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por determinadas ganancias patrimoniales.

Uno. Las retenciones relativas a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participa-

CONVENIO ECONÓMICO

de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en Navarra.

2. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el pagador de los mismos tenga su domicilio fiscal en territorio navarro. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por la Comunidad Foral cuando correspondan a premios por ellas satisfechos.

Artículo 15. Pagos fraccionados.

Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración que resulte competente para la exacción de

CONCIERTO ECONÓMICO

ciones de Instituciones de Inversión Colectiva se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el accionista o partícipe tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a premios por ellas satisfechos.

En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este apartado, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 8. Pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas.

Dos. Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuan-

CONVENIO ECONÓMICO

dicho Impuesto, de acuerdo con las normas del artículo 9º de este Convenio.

Artículo 16. Eficacia de los pagos a cuenta. Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ambas Administraciones.

1. A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez respecto de éste los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno u otro territorio, sin que ello implique, caso de que los mismos se hubiesen ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a la percepción de la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado indebidamente.

2. Cuando, a tenor de lo establecido en los artículos 10, 12, 25 y 30 de este Convenio, las retenciones y los ingresos a cuenta correspondan a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades, **sin que proceda realizar regularización final.**

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el primer ejercicio de la actividad, la distribución que, en su caso, proceda entre ambas Administraciones se efectuará en función de las operaciones que se prevean realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

CONCIERTO ECONÓMICO

do el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Artículo 12. Eficacia de los pagos a cuenta.

A efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado.

Artículo 7º Uno (final)

Tratándose de entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales, las retenciones corresponderán a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades.

Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplica-

CONVENIO ECONÓMICO**CONCIERTO ECONÓMICO****Impuesto sobre el Patrimonio****Sección 2ª**

Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 17. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra.

1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre el Patrimonio 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.

2. Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, será competente la Comunidad Foral para la exacción del Impuesto cuando el mayor valor de bienes y derechos corresponda a los que radiquen en territorio navarro o hayan de ejercerse o cumplirse en dicho territorio.

ción la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio.

No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Sección 5.ª

Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 24. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo concertado de normativa autónoma. Se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio o por el Estado, según que el contribuyente esté sujeto por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una u otra Administración, con independencia del territorio donde radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación.

Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, la exacción del impuesto corresponderá a las Diputaciones Forales cuando el mayor valor de los bienes y derechos radique en territorio vasco. A estos efectos, se entenderá que radican en territorio vasco los bienes y derechos que estuvieran situados, pudie-

CONVENIO ECONÓMICO

Cuando el no residente que hubiera tenido su última residencia en Navarra, opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá hacerlo en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa.

Impuesto sobre Sociedades

Sección 3ª

Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 18. Normativa aplicable.

1. Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, aplicarán la normativa foral navarra.

2. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por 100 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 del Estado.

Artículo 19. Exacción del Impuesto.

1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre

CONCIERTO ECONÓMICO

ran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio.

Cuando el no residente que hubiera tenido en el País Vasco su última residencia opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá tributar en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa.

Sección 3ª

Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 14. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, 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 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

Artículo 15. Exacción del Impuesto.

Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del

CONVENIO ECONÓMICO

Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de seis millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes.

3. A efectos de lo dispuesto en los números 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de seis millones de euros se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el ejercicio inicial.

Hasta que se conozcan el volumen y lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las

CONCIERTO ECONÓMICO

Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 6 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 6 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.

Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONVENIO ECONÓMICO

operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

4. En el supuesto de que el ejercicio tuviese una duración inferior al año, para el cómputo de la cifra de seis millones de euros, las operaciones realizadas se elevarán al año.

5. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Artículo 20. Operaciones en uno u otro territorio.

A los efectos previstos en el artículo anterior, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONCIERTO ECONÓMICO

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere el apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. En el supuesto de inicio de la actividad, se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el primer ejercicio y si éste fuese inferior a un año, el volumen de operaciones será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Hasta que se conozcan el volumen y el lugar de realización de las operaciones en este ejercicio, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad.

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 21. Lugar de realización de las operaciones

Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes.

1º. 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.

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.

2º. Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro 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 las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de prepara-

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 16. Lugar de realización de las operaciones.

Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco 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. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

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.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio 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 vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de prepara-

CONVENIO ECONÓMICO

ción y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

3º. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4º. 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.

5º. Las entregas de bienes inmuebles cuando estén situados en territorio navarro.

B) Prestaciones de servicios.

1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en Navarra cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro.

CONCIERTO ECONÓMICO

ción y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

2º. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3º. Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

CONVENIO ECONÓMICO

3º. 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 artículo 37 de este Convenio Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en Navarra las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio navarro:

1º. 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.

2º. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3º. 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.

E) Las entidades que no realicen las operaciones previstas en el artículo anterior tributarán a Navarra cuando

CONCIERTO ECONÓMICO

3º. 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 artículo 32 del presente Concierto Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio vasco:

1º. 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.

2º. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3º. 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 a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

E) Las entidades que no realicen las operaciones previstas en el párrafo segundo del apartado Dos del artículo 14 tributarán a

CONVENIO ECONÓMICO

tengan su domicilio fiscal en territorio navarro.

Artículo 22. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

En relación con la gestión del Impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y de Navarra en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio, en cada período impositivo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 21 de este Convenio.

2ª. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y 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.

3ª. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

CONCIERTO ECONÓMICO

las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

Artículo 18. Gestión del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.

Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán 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.

Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 23. Inspección.

La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1º. 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.

2º. La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes.

2ª. 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 de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 19. Inspección del Impuesto.

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 6 millones de euros y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 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 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en territorio vasco, se realizará por la Diputación Foral competente por razón del territorio.

Dos. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, sin perjuicio de la colaboración del resto de las Administraciones.

Si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. Los órganos de la inspección com-

CONVENIO ECONÓMICO

acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.

3ª. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores.

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 aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda.

4ª. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra 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.

CONCIERTO ECONÓMICO

petente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tres. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a 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.

Cuatro. 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.

CONVENIO ECONÓMICO

5ª. 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.

Artículo 24. Pago a cuenta del Impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

1. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del Impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 17. Pagos a cuenta del Impuesto.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Dos. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán el pago fraccionado del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la Sección 2ª del Capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

CONVENIO ECONÓMICO

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este número.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

2. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a cada una de ellas.

Artículo 25. Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Serán de aplicación a las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los criterios establecidos a tal efecto en el presente Convenio para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como lo previsto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Artículo 26. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. El pago fraccionado efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a ésta.

Artículo 17. Pagos a cuenta del Impuesto.

Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas.

CONVENIO ECONÓMICO

1. A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en los artículos anteriores. Para la exacción del Impuesto correspondiente a las rentas imputadas a sus socios se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades, según el impuesto por el que tributen.
2. En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades, según el impuesto por el que tributen.

Artículo 27. Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos fiscales.

1. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas corresponderá a Navarra cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sometidas a normativa foral.

Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro

CONCIERTO ECONÓMICO

- Uno. A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en la Sección 3ª de este Capítulo. Para la exacción de las bases imputadas a sus socios, se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.
- Dos. En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.

Artículo 20. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, y grupos fiscales.

- Uno. El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, corresponderá al País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral.

Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro

CONVENIO ECONÓMICO

territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

2. Para determinar la tributación de los grupos fiscales se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. El régimen de consolidación fiscal será el correspondiente al de la Comunidad Foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual. A estos efectos la sociedad dominante podrá excluir del grupo a las dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, las cuales tributarán individualmente a todos los efectos conforme a lo señalado en los artículos anteriores.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2ª. En los demás casos, incluyendo los supuestos en los que los grupos fiscales a que se refiere la regla anterior no excluyan las sociedades dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, el régimen de tributación consolidada será el correspondiente al de la Administración del Estado.

3. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales que tributen a ambas Administraciones se seguirán las reglas siguientes:

CONCIERTO ECONÓMICO

territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Dos. 1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetos al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:

CONVENIO ECONÓMICO

1ª. Las sociedades integrantes del grupo fiscal presentarán, de conformidad con las normas generales, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

2ª. El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Artículo 28. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

1. En la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio

CONCIERTO ECONÓMICO

Primera. Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

Segunda. El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

Artículo 21. Normativa aplicable.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la

CONVENIO ECONÓMICO

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 lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el artículo 18. 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 siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales obtenidos en territorio navarro representen la mayor parte de la renta total obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, ésta será satisfecha por la Comunidad Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español. 2. La exacción del Impuesto se ajustará a las siguientes reglas: a) Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral en el supuesto de que las rentas se entiendan obtenidas o producidas en Navarra por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 29 de este Convenio Económico. b) Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración, o a ambas conjuntamente, conforme a las normas contenidas en el artículo 19. c) La exacción del Gravamen Especial sobre

CONCIERTO ECONÓMICO

normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14. 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 de la Diputación Foral competente por razón del territorio, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio vasco representen la mayor parte de la totalidad de renta obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución, esta será satisfecha por dicha Diputación Foral con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

Dos. Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

CONVENIO ECONÓMICO

Bienes Inmuebles de Entidades no residentes corresponderá a la Administración del Estado o a la de la Comunidad Foral según que el bien inmueble gravado radique en territorio común o navarro.

Artículo 29. Rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero.

1. A los efectos de lo previsto en este Convenio Económico, se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio navarro por residentes en el extranjero las siguientes:

a) Las rentas, cualquiera que sea su clase, obtenidas mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas contenidas en el artículo 19 del presente Convenio Económico.

b) Las rentas de explotaciones económicas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio navarro.

c) Las rentas derivadas 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

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 22. Exacción del impuesto.

Uno. Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración o a ambas conjuntamente, en los términos especificados en el artículo 15 anterior.

Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

a) Los rendimientos de explotaciones económicas, cuando las actividades se realicen en territorio vasco.

b) 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 presta-

CONVENIO ECONÓMICO

utilice en territorio navarro. Se entenderán utilizadas en territorio navarro las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en dicho territorio 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.

d) Los rendimientos del trabajo: a) cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio navarro. **b) cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración de la Comunidad Foral.** c) las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio navarro. **d) 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, conforme a lo previsto en el número 3 de este artículo.**

e) Las rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio navarro, 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.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas navarras, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas conforme a lo previsto en el número 3 de este artículo.

CONCIERTO ECONÓMICO

ción se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en territorio vasco las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio vasco 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.

c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.

d) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio vasco de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

e) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

CONVENIO ECONÓMICO

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario cuando sean satisfechos por personas físicas con domicilio fiscal en Navarra o entidades públicas navarras, o por entidades privadas o establecimientos permanentes conforme a lo previsto en el número 3 de este artículo, siempre que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio navarro.

En los demás supuestos se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio navarro o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades públicas navarras, así como los derivados de valores emitidos por entidades privadas conforme a lo previsto en el número 3 de este artículo.

j) Los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles situados en territorio navarro o de derechos que debieran cumplirse o hubieran de ejercitarse en dicho territorio. En particular se considerarán incluidos en esta letra:

Primero. Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio navarro.

Segundo. Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho

CONCIERTO ECONÓMICO

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

a) Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

b) Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos relativos a los mismos.

i) Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas, así como las derivadas de valores emitidos por entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado cuatro de este artículo.

j) Las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio. En particular, se consideran incluidas en esta letra:

a) Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio vasco.

b) Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de

CONVENIO ECONÓMICO

de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio navarro.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio navarro o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

l) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio navarro, **no afectos a actividades empresariales o profesionales.**

m) **Los incrementos de patrimonio cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio navarro 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.**

2. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el número anterior una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su tributación corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando el pagador, si es persona física, tenga su domicilio fiscal en Navarra; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente se atenderá a lo dispuesto en el número 3 de este artículo.

3. En los supuestos a que se refieren la subletra d') de la letra d), y las letras f), g) e i) del número 1 anterior, así como en el supuesto previsto en el número 2, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio navarro en la cuantía siguiente:

CONCIERTO ECONÓMICO

disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco.

k) Las ganancias patrimoniales derivadas de otros bienes muebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio vasco.

Tres. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

Cuatro. En los supuestos a que se refieren las letras c), f) e i) del apartado Dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado Tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

CONVENIO ECONÓMICO

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente a Navarra, la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de ésta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

Cinco. El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes corresponderá a la Diputación

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 30. Pagos a cuenta.

1. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones 1ª y 3ª anteriores.

2. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

En los supuestos a los que se refieren la subletra d¹) de la letra d), y las letras f), g) e i) del número 1, así como en el supuesto previsto en el número 2, ambos del artículo anterior, se exigirán por la Comunidad Foral en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3ª anterior.

3. Asimismo será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 respecto de la eficacia

CONCIERTO ECONÓMICO

Foral competente por razón del territorio, cuando el bien inmueble esté situado en territorio vasco.

Artículo 23. Pagos a cuenta.

Uno. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones 2ª y 3ª anteriores.

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado Dos y en el supuesto previsto en el apartado Tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3ª anterior.

Tres. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la efi-

CONVENIO ECONÓMICO

de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Sección 5ª

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Artículo 31. Exacción del Impuesto.

1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los siguientes supuestos:

a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

b) En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio.

CONCIERTO ECONÓMICO

exacción de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Sección 6ª

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

a) En las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

CONVENIO ECONÓMICO

A estos efectos tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En los supuestos no contemplados en las letras anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él.

2. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes, derechos y cantidades, y por aplicación de los criterios especificados en el número 1 anterior, la adquisición deba entenderse producida en territorio común y navarro, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar,

CONCIERTO ECONÓMICO

c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. 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.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado Uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al

CONVENIO ECONÓMICO

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.

3. 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.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 32. Normativa aplicable.

En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, **incluido el recargo de equivalencia**, Navarra aplicará **los mismos principios básicos**, normas sustantivas y formales **vigentes** en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

CONCIERTO ECONÓMICO

valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco 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.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

Artículo 26. Normativa aplicable.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos 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.

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 33. Exacción del Impuesto.

1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de seis millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de seis millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

3. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 27. Exacción del impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en

CONVENIO ECONÓMICO

entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

4. A efectos de lo dispuesto en los números 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de seis millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año.

La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda.

5. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen en estas normas, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

6. Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

CONCIERTO ECONÓMICO

las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 6 millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades se elevarán al año.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Artículo 28. Lugar de realización de las operaciones.

Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

CONVENIO ECONÓMICO

A). Entregas de bienes.

1º. 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.

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.

2º. Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro 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 las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

CONCIERTO ECONÓMICO

A) Entregas de bienes:

1. Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco 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. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

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.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio 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 vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en

CONVENIO ECONÓMICO

3º. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4º. 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.

5º. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.

B). Prestaciones de servicios.

1º. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos bienes.

CONCIERTO ECONÓMICO

otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte.

2. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma.

3. Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco.

B) Prestaciones de servicios:

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.

CONVENIO ECONÓMICO

3º. 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 artículo 37 de este Convenio.

C) No obstante lo dispuesto en las letras A) y B) anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:

1ª. 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.

2ª. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3ª. Los arrendamientos de medios de transporte.

7. En orden a la exacción del Impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos

CONCIERTO ECONÓMICO

3. 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 artículo 32 del presente Concierto Económico.

C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

1º. 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.

2º. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3º. Los arrendamientos de medios de transporte.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior.

CONVENIO ECONÓMICO

pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.

b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1ª del artículo siguiente.

c) Los criterios establecidos en las reglas a) y b) anteriores también serán de aplicación en relación con los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación en los anteriores, cuyo destinatario hubiese comunicado al prestador de los servicios un número de identificación atribuido en España, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o navarro en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

8. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 7 anterior, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuando su domi-

CONCIERTO ECONÓMICO

Cinco. La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o vasco en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Seis. La exacción del Impuesto se exigirá por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el sujeto pasivo esté domiciliado en territorio común o foral, en los siguientes supuestos:

CONVENIO ECONÓMICO

cilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

9. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas, tributarán en los términos que resulten de aplicar las reglas a) y b) del número 7 anterior.

10. En la aplicación del Impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el número anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

CONVENIO ECONÓMICO

11. Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio.

12. 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 número los sujetos pasivos que, habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios.**

Artículo 34. Gestión e inspección del Impuesto.

En relación con la gestión del Impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural.

CONCIERTO ECONÓMICO

Dos. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco.

Artículo 29. Gestión e inspección del Impuesto.

Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

CONVENIO ECONÓMICO

2ª. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

La proporción provisionalmente aplicable en los periodos de liquidación del primer año natural de ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según las operaciones que prevea realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en los dos párrafos anteriores, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 de este Convenio Económico, una proporción provisional distinta de la anterior en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en uno u otro territorio, que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en los párrafos anteriores.

En todo caso se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

3ª. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las pro-

CONCIERTO ECONÓMICO

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

La proporción provisional aplicable en los periodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la Sección 2ª del Capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las

CONVENIO ECONÓMICO

porciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la correspondiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

4ª. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones.

5ª. En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada período de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo período, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante.

6ª. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor, en los casos que proceda, con arreglo a la normativa del Impuesto.

CONCIERTO ECONÓMICO

proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores periodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

CONVENIO ECONÓMICO

Corresponderá a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la del Estado realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

7ª. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y navarro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes.

Segunda. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá

CONCIERTO ECONÓMICO

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Scis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: La comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.

Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: La comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá

CONVENIO ECONÓMICO

efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el año anterior en territorio de régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.

Tercera. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a las normativas de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores.

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 será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. **A estos efectos se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda.**

Cuarta. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus

CONCIERTO ECONÓMICO

efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

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 será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la Inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Tercera. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que

CONVENIO ECONÓMICO

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.

Quinta. 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.

8ª. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias y las de operaciones con terceras personas se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos. Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: La comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

Impuestos Especiales

Artículo 35. Exacción de los Impuestos Especiales.

CONCIERTO ECONÓMICO

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.

Cuarta. 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.

Siete. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

CONVENIO ECONÓMICO

1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación 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 correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control, así como el régimen de autorización de los establecimientos situados en Navarra, corresponderá a la Comunidad Foral. No obstante, para la autorización de los depósitos fiscales será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado.

2. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio navarro.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre **su domicilio fiscal**.

Las devoluciones de las cuotas de este Impuesto serán efectuadas por la Administración en la que las mismas fueron ingresadas.

CONCIERTO ECONÓMICO

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo de los mismos se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación 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. El control de los establecimientos situados en el País Vasco así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado **y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.**

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre **su residencia habitual**.

CONVENIO ECONÓMICO

No obstante lo dispuesto en el número 3, la Comunidad Foral podrá incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 10 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

3. En la exacción de los Impuestos Especiales que correspondan a la Comunidad Foral, ésta aplicará **los mismos principios básicos**, normas sustantivas y formales *vigentes* en cada momento en territorio del Estado.

No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

CONCIERTO ECONÓMICO

No obstante lo dispuesto en el apartado Uno, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 10 por 100 de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos 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.

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Artículo 36. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

1. Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Dos. Corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor

CONVENIO ECONÓMICO

situados en territorio navarro, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en Navarra.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en Navarra.

2. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, la Comunidad Foral podrá 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 periodo de liquidación, que no diferirán sustancial-

CONCIERTO ECONÓMICO

situados en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto, cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en el País Vasco.

Uno. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, 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 periodo de

CONVENIO ECONÓMICO

mente de los establecidos por la Administración del Estado.

Impuesto sobre las Primas de Seguros

Artículo 37. Impuesto sobre las Primas de Seguros.

1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre las Primas de Seguros cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio navarro.

2. A estos efectos, se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio navarro, de acuerdo con las reglas siguientes:

Primera. En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio. La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el citado inmueble radique en dicho territorio.

Cuando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y navarro, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio.

CONCIERTO ECONÓMICO

liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Impuesto sobre las Primas de Seguros

Artículo 32. Normativa aplicable y exacción del impuesto.

Dos. La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio vasco.

Tres. A estos efectos, se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio vasco, de acuerdo con las reglas siguientes:

Primera. En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio. La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el bien inmueble en el que se encuentran los bienes radique en dicho territorio.

Cuando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y vasco, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio.

CONVENIO ECONÓMICO

Segunda. En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su domicilio fiscal en Navarra.

Tercera. 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 territorio navarro la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

Cuarta. En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro tenga su residencia habitual en Navarra, o, si fuera una persona jurídica, cuando el domicilio social o sucursal de la misma a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

3. En el caso de seguros sobre la vida, se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio navarro, 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.

4. En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los números anteriores, se entienden realizadas en territorio navarro las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus activida-

CONCIERTO ECONÓMICO

Segunda. En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.

Tercera. En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera de la residencia habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en territorio vasco la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

Cuarta. En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco y, en otro caso, cuando el domicilio social o sucursal a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

Cuatro. Se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio vasco cuando, en el caso de seguros sobre la vida, el contratante del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica.

Cinco. En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los números anteriores, se entienden realizadas en territorio vasco las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus

CONVENIO ECONÓMICO

des 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.

5. En la exacción del Impuesto la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

CONCIERTO ECONÓMICO

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.

Uno. El Impuesto sobre las Primas de Seguro es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, 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.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 38. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra.

1. Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los siguientes supuestos:

A) Transmisiones patrimoniales onerosas:

1º. En la transmisión onerosa y arrendamientos de bienes inmuebles, así como en

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 31. Exacción del Impuesto.

La exacción del Impuesto corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales en los siguientes casos:

1. En las transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles y en la

CONVENIO ECONÓMICO

la cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando aquéllos radiquen en Navarra.

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.

2º. 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.

3º. En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes inmuebles, incluso de garantía, cuando éstos radiquen en Navarra.

4º. En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes muebles, semovientes y créditos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su resi-

CONCIERTO ECONÓMICO

constitución y cesión onerosa de derechos reales, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando éstos radiquen en territorio vasco.

En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cuando radiquen en territorio vasco los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

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.

CONVENIO ECONÓMICO

dencia 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.

5º. 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.

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.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitios 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.

6º. 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.

CONCIERTO ECONÓMICO

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 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 sitios 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.

CONVENIO ECONÓMICO

7º. 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.

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 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 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 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.

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.

CONCIERTO ECONÓMICO

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 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 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 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 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 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.

CONVENIO ECONÓMICO

B) Operaciones societarias:

Cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la entidad tenga en Navarra su domicilio fiscal.
- b) 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.
- c) 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) Actos jurídicos documentados:

1º. En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando se autoricen, otorguen o expidan en Navarra.

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.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipo-

CONCIERTO ECONÓMICO

5. En las operaciones societarias, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que la entidad tenga en el País Vasco su domicilio fiscal.
- 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.
- 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.

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 el País Vasco el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

CONVENIO ECONÓMICO

teca 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.

2º. 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. La Comunidad Foral de Navarra someterá los hechos imponibles señalados a igual tributación que en territorio común.

3º. En los resguardos o certificados de depósito transmisibles, cuando el domicilio fiscal de la entidad que los emita o expida radique en Navarra.

4º. 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.

5º. En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros públicos sitos en Navarra.

Si una misma anotación afecta a bienes sitos en Navarra y en territorio común se

CONCIERTO ECONÓMICO

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.

8. En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros Públicos sitos en el País Vasco.

CONVENIO ECONÓMICO

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 2º de la letra A) del apartado 1 anterior, así como las operaciones societarias.

Artículo 39. Elusión fiscal mediante sociedades.

A los efectos de la aplicación de las normas relativas a la elusión fiscal mediante sociedades, será competente para la práctica de las liquidaciones la Administración del Estado cuando los bienes inmuebles estén situados en territorio de régimen común y la de la Comunidad Foral cuando radiquen en territorio navarro.

En los supuestos en que las aportaciones o los activos de las sociedades com-

CONCIERTO ECONÓMICO

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.

Inexistente

CONVENIO ECONÓMICO

prendiesen inmuebles ubicados en ambos territorios, cada Administración practicará la liquidación que corresponda en función de los valores de los inmuebles radicantes en su respectivo territorio.

Tributos sobre el juego

Artículo 40. Exacción de los tributos y normativa aplicable.

Uno. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Comunidad Foral cuando el hecho imponible se realice en Navarra.

Dos. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Comunidad Foral, cuando su autorización deba realizarse en Navarra.

Tres. En los tributos que recaen sobre el juego, cuando su autorización deba realizarse en Navarra, la Comunidad Foral aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

Tasas

Artículo 41. Exacción por la Comunidad Foral de Navarra

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 37. Exacción de los tributos.

Uno. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco.

Dos. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.

Artículo 36. Normativa aplicable.

Los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

Artículo 38. Competencia para la exacción de las tasas.

CONVENIO ECONÓMICO

Corresponde a la Comunidad Foral la exacción de las tasas exigibles por la utilización o aprovechamiento especial de su propio dominio público, por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público efectuados por aquélla.

CONCIERTO ECONÓMICO

Corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción de las tasas exigibles por la utilización o aprovechamiento especial de su propio dominio público, por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público efectuadas por las mismas.

Normas de gestión y de procedimiento

Artículo 42. Delito fiscal.

En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Artículo 43. Discrepancias y cambio de domicilio fiscal.

1. Las personas físicas residentes en territorio común o en el foral que pasen, de tener su residencia habitual en uno, a tenerla en el otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el número siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

Artículo 44. Delito fiscal.

En los supuestos en los que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, **a partir de ese momento.**

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

CONVENIO ECONÓMICO

2. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

en primer lugar, que en el año en el cual se produzca el cambio de residencia o en el siguiente la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio;

en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio;

y en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

4. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimien-

CONCIERTO ECONÓMICO

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. **En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización;**

b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio;

c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los estableci-

CONVENIO ECONÓMICO

tos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

5. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

6. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio Económico.

Artículo 44. Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos.

CONCIERTO ECONÓMICO

mientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis de este artículo.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la Sección 3ª del Capítulo III de este Concierto Económico.

Artículo 45. Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos y actuaciones de la inspección de los tributos.

CONVENIO ECONÓMICO

1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral.

2. Cuando las actuaciones de obtención de información a que se refiere el número anterior hayan de practicarse fuera del territorio navarro, se estará a lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo 45. Actuaciones de la Inspección de tributos

1. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral.

2. Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de la Comunidad Foral conozcan, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicarán a ésta en la forma que se determine.

CONCIERTO ECONÓMICO

Uno. Corresponderá a las Diputaciones Forales del País Vasco la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las Entidades financieras y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia les corresponda.

En relación con las actuaciones de obtención de información a que se refiere el párrafo anterior que hayan de practicarse fuera del territorio vasco se estará a lo dispuesto en el apartado Dos siguiente.

Dos. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente Concierto Económico a las Diputaciones Forales deban efectuarse fuera de su territorio, serán practicadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dichas Diputaciones Forales.

Cuando la Inspección Tributaria del Estado o de las Diputaciones Forales conozcan, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicará a ésta en la forma que **reglamentariamente** se determine.

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 46. Obligaciones de información

1. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que de acuerdo con la normativa correspondiente vengán obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, deberán efectuar la misma, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 10.1.f) y 12.1 del presente Convenio Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.

2. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su res-

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 46. Obligaciones de información.

Uno. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que, de acuerdo con la normativa correspondiente, vengán obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, deberán presentar los mismos con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno. Primera. a) del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.

Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su res-

CONVENIO ECONÓMICO

pectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Comunidad Foral, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades empresariales y profesionales, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la inspección de dichas actividades.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

3. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Convenio Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

a) Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.

b) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

c) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

CONCIERTO ECONÓMICO

pectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

Tres. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.

- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

CONVENIO ECONÓMICO

Artículo 47. Fusiones y escisiones de empresas.

En las operaciones de fusión o escisión de empresas en las que los beneficios tributarios que, en su caso, procedan hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones, Navarra aplicará idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de aquéllas.

Haciendas Locales

Artículo 48. Principio general.

Corresponden a la Comunidad Foral en materia de Haciendas Locales las facultades y competencias que ostenta al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias.

Artículo 49. Tributos locales

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, corresponde a las Haciendas Locales de Navarra la exacción de los siguientes tributos:

a) Los que recaigan sobre bienes inmuebles sitios en Navarra.

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 47. Fusiones y escisiones de empresas.

En las operaciones de fusiones y escisiones de empresas en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 14 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones.

Artículo 39. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitios en su respectivo Territorio Histórico.

Artículo 40. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Uno. El Impuesto sobre Actividades Económicas se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos.

Dos. Corresponderá a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades ejercidas en su territorio, de acuerdo con las siguientes normas:

CONVENIO ECONÓMICO

b) Los que graven el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, cuando se ejerzan en Navarra, salvo en los supuestos en que el pago del Impuesto faculte para el ejercicio de la actividad correspondiente en todo el territorio nacional, en cuyo caso la exacción corresponderá a la Administración de la residencia habitual o del domicilio fiscal, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad, respectivamente.

c) Los que graven la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo radique en Navarra.

d) Los que recaigan sobre la realización de obras, construcciones e instalaciones para las que sea exigible la obtención de la correspondiente licencia, cuando las mismas tengan lugar en Navarra.

Artículo 50. Participación de las Entidades Locales de Navarra en los tributos del Estado

Las Entidades Locales de Navarra participarán en los ingresos tributarios del Estado, en la parte correspondiente a aquellos tributos cuya exacción no corresponda a la Comunidad Foral según las normas del presente Convenio. Haciendas Locales.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Tratándose de cuotas mínimas municipales o modificadas, cuando éstas se devenguen a favor de los municipios del Territorio Histórico.

b) Tratándose de cuotas provinciales, cuando se ejerza la actividad en el Territorio Histórico correspondiente.

c) Tratándose de cuotas que faculten para ejercer en más de una provincia, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco, según proceda. El pago de dicha cuota a la Administración correspondiente de territorio común o foral, faculta para el ejercicio de la actividad en ambos territorios.

Artículo 41. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación corresponda a un municipio de su territorio.

Artículo 42. Otros tributos locales.

Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades Locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de

CONVENIO ECONÓMICO

Junta Arbitral

Artículo 51. Junta Arbitral

1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) Conocer 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.

b) 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.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

2. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el

CONCIERTO ECONÓMICO

régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

Junta Arbitral

Artículo 66. Funciones.

Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

b) 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.

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.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Artículo 65. Composición.

Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el

CONVENIO ECONÓMICO

Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

Los árbitros serán nombrados para un periodo 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 periodo de mandato que faltaba por cumplir al sustituido.

Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística.

3. 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.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

CONCIERTO ECONÓMICO

Consejero de Hacienda y Administración Pública.

Dos. Los árbitros serán nombrados para un periodo de seis años, **sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un periodo inferior a tres años.**

Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

Artículo 67. Acuerdos de la Junta Arbitral.

La Junta Arbitral resolverá conforme a derecho, de acuerdo con los principios de economía, celeridad y eficacia todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto, incluidas las fórmulas de ejecución.

Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

CONVENIO ECONÓMICO

4. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados.

5. 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 las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Órganos de coordinación

Artículo 67

1. Se constituirá una **Comisión Coordinadora**, cuya composición será la siguiente:

- a) Seis representantes de la Administración del Estado.
- b) Seis representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra.

CONCIERTO ECONÓMICO

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Sección 2.ª Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

Artículo 63. Composición.

La composición de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa será la siguiente:

- a) Cuatro representantes de la Administración del Estado.
- b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales.

CONVENIO ECONÓMICO

2. Las *competencias* de esta Comisión Coordinadora serán:

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

b) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniformes, planes y programas de informática.

c) Examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral.

d) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y por la Junta Arbitral.

e) Examinar los problemas de valoración a efectos tributarios.

f) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio Económico con carácter previo a su aprobación.

CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 64. *Funciones.*

La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:

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

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

e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.

f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.

Incluido en la letra e)

a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.

CONVENIO ECONÓMICO

A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellos, cualquiera de ambas Administraciones podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, con el fin de alcanzar un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación con el contenido de la normativa tributaria.

g) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico. Estas consultas se trasladarán por la Administración receptora a la otra Administración para su análisis, junto con la propuesta de resolución, en el plazo de dos meses desde su recepción. En el caso de que en los dos meses siguientes no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, y en caso de que no sean admitidas en el plazo de quince días por la otra Administración, se procederá a la convocatoria de la Comisión Coordinadora quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.

CONCIERTO ECONÓMICO

A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado Uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las Instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, **que se reunirá en el plazo máximo de 15 días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las Instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.**

b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.

g) **Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución de este Concierto Económico en particular.**

CONVENIO ECONÓMICO**CONCIERTO ECONÓMICO****Sección 1.ª Comisión Mixta del Concierto Económico****Artículo 61. Composición y acuerdos.**

La Comisión Mixta del Concierto Económico 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.

Los acuerdos de la Comisión Mixta del Concierto Económico deberán adoptarse por unanimidad de todos sus miembros integrantes.

Artículo 62. Funciones.

La Comisión Mixta del Concierto Económico tendrá atribuidas las siguientes funciones:

h) **Determinar la aportación económica, tanto del año base como de los restantes de cada quinquenio, a la que se refiere el artículo 59 a fin de elevarla a ambas Administraciones para la adopción del correspondiente acuerdo.**

i) **Fijar la actualización de la cifra a que se refiere la disposición adicional segunda, para su aprobación por ambas Administraciones.**

j) **Establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por Impuestos indirectos regulados en los artículos 65 y 66 del presente Convenio Económico.**

CONVENIO ECONÓMICO

k) Cuantificar la valoración anual, provisional y definitiva, del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía.

l) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

A tal efecto determinará el objetivo de estabilidad presupuestaria para la Comunidad Foral de Navarra en el plazo de un mes desde la aprobación por parte del Gobierno del objetivo de estabilidad presupuestaria en las condiciones establecidas en el artículo 8º.1 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, dando traslado del mismo al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas para su conocimiento.

Con anterioridad al 1 de junio de cada año analizará el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria del ejercicio inmediato anterior.

Dentro de los plazos establecidos en el artículo 8º de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, comprobará la idoneidad de las medidas contenidas en los planes de saneamiento elaborados por la Comunidad Foral de Navarra para la corrección de las situaciones de desequilibrio que, en su caso, pudieran presentarse.

3. La Comisión Coordinadora se reunirá, al menos dos veces al año, durante

CONCIERTO ECONÓMICO

b) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

CONVENIO ECONÓMICO

los meses de marzo y septiembre y, además, cuando así lo solicite alguna de las Administraciones representadas.

4. La Comisión Coordinadora podrá crear Subcomisiones para delegar en ellas el ejercicio de las competencias contenidas en los apartados a), b), c), d), e), f) y g) del número 2 de este artículo. Dichas Subcomisiones estarán formadas por tres representantes de cada Administración, y los acuerdos por ellas adoptados tendrán eficacia desde el momento en que se tomen, sin perjuicio de su posterior ratificación por la Comisión Coordinadora.

CONCIERTO ECONÓMICO

a) Acordar las modificaciones del Concierto Económico.

c) Acordar la metodología para el señalamiento del cupo en cada quinquenio.

d) Acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral especificada en la Sección 3ª de este Capítulo, así como lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y regímenes y régimen de adopción de acuerdos.

e) Todos aquellos acuerdos que en materia tributaria y financiera resulte necesarios en cada momento para la correcta aplicación y desarrollo de lo previsto en el presente Concierto.

ANEXO III

NOTAS SOBRE LOS AJUSTES A LA RECAUDACIÓN POR LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Un elemento del sistema de Convenio/Concierto que suele pasar desapercibido en los estudios es el de los ajustes 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 territorio lo suyo habida cuenta de la inexistencia de fronteras interiores. Como sabemos, los criterios o puntos de conexión consiguen por sí mismos, en ciertos casos, 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: uno directo que 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 se descuenta como compensación en el cálculo de la aportación económica; y el otro indirecto, que recalcula la recaudación atribuible por impuestos directos e indirectos. El ajuste por impuestos directos está previsto pero, por motivos desconocidos, no se aplica y ni siquiera 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 a éste.

El Impuesto sobre el Valor Añadido grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales siendo 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, consumidores finales, quienes soportan la carga tributaria repercutida por los sujetos pasivos del Impuesto. En un espacio único, sin fronteras interiores, la cuota soportada por un residente 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 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.

La formulación del Ajuste del Impuesto sobre el Valor Añadido tal como queda recogida en el Convenio Económico vigente es la siguiente¹⁴⁴:

A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

$$\text{Ajuste} = c \text{RRAD} + (c - d) H$$

Siendo:

$$H = \frac{\text{RR}_N}{d} \text{ si } \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{\text{RR}_{TC}}{d''} \text{ si } \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Esta-

¹⁴⁴ La fórmula, que entró en vigor a una con el Impuesto en enero de 1986, es idéntica en ambos textos. Por comodidad y coherencia con el resto de la obra seguimos la nomenclatura del Convenio. En algunos momentos del otoño de 1985 las negociaciones bilaterales entre las tres administraciones fueron paralelas, y los técnicos aprovechaban los recíprocos avances, la fórmula reproducida fue aprobada por los comisionados navarros semanas después del acuerdo logrado entre Madrid y Vitoria. De ahí que la navarra sea copia literal de la señalada para el Concierto - hasta en el simple y ocioso 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.

tal 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.

$$d'' = \frac{V'' - F'' - E'' + I''}{V - F - E + I}$$

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.

Es una fórmula que permitió oportunamente resolver el conflicto entre la reclamada soberanía en la gestión de un tributo que por su naturaleza es 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 intraestatal¹⁴⁵. Sin embargo las deficiencias del ajuste, sorprendentemente poco o nada aireadas en casi veinte años, son más que reseñables. Conozcamos el primero para saber de las segundas.

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 Navarra 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 Disposición Transitoria Tercera de Ley 25/2003 ha fijado este parámetro para el quinquenio 2000-2004 en el 1,699 por 100:

"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".

La segunda parte, (c - d) H, pretende ajustar la recaudación obtenida en el campo competencial relativo diseñado por los criterios de armonización (el

¹⁴⁵ 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.

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. 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 ser de aplicación el Impuesto, Canarias, Ceuta y Melilla).

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 (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). De ahí que H sea definida:

$$H = \frac{RR_N}{d} \text{ si } \frac{RR_N}{RR_{\gamma C}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{d''} \text{ si } \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

También la última adaptación del Convenio Económico ha fijado los parámetros de esta parte del ajuste del Impuesto sobre el Valor Añadido para el quinquenio 2000–2004. La citada Disposición Transitoria Tercera dice:

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.

Lo que en su día fue ingeniosa solución de compromiso para salvaguardar las autonomías forales adolece de falta de equidad en perjuicio de Navarra porque el ajuste positivo de la fórmula es penado por el parámetro H, que se obtiene siempre según la administración menos eficaz.

Pero esta inexplorada fórmula muestra otros problemas que perjudican a la Hacienda Foral. 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, 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 160.000 euros. 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 variado 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 ajuste¹⁴⁶.

Es evidente que este indeseado efecto es más teórico que práctico, ya que la negociación política viene paliando los defectos del modelo. ¿Pero es suficiente? Y sobre todo ¿ayuda a la transparencia del sistema? Cabría pensar en corregir los defectos detectados. A partir de la fórmula vigente las vías pueden ser diversas, pero su resultado no es del todo satisfactorio, veamos algunas posibles: por medio de modificar los valores de del VAB tomando de ellos tan sólo la parte que se estime coincidente con las bases imponibles agregadas del Impuesto; alterando el método de determinación de H , haciendo que dependa únicamente, por ejemplo, de la recaudación de régimen común por su gran peso específico en el estatal, o de la suma de las tres administraciones competentes; 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.

La única solución arbitrada en la práctica proviene de la ambigua previsión de ajuste del artículo 66 del Convenio Económico, que preceptúa:

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 de 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.

¹⁴⁶ MURUZÁBAL LERGA, J., *El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta*; y ARAMBURU URTASUN, M., *El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra*.

Se trata de corregir desviaciones significativas en las recaudaciones atendiendo a la capacidad y opera tanto a favor como en contra de la Hacienda Foral. La medida correctora fue aceptada por los negociadores navarros en 1998 para los Impuestos Especiales y para el Impuesto sobre el Valor Añadido, en éste caso precisamente para resolver el problema que planteamos. Sin embargo el Concierto Económico sólo prevé la misma para los Impuestos Especiales y deja sin limitación la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido. No se determina cuál debe ser el margen diferencial permitido.

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 son incapaces de recoger las modificaciones, a veces sustanciales, acontecidas en ese periodo.

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 de bienes. 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 imposables *entrega o adquisición intracomunitaria de bienes* obligó a la adaptación 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 cau-

sada por el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias¹⁴⁷ 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 ha suprimido este ajuste y lo refunde 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).¹⁴⁸

El progresivo camino del Convenio Económico hacia la racionalización de sus cifras hace que en varios momentos pierda ciertos privilegios recaudatorios. Así sucedió en materia de Impuestos Especiales con la modificación habida operada por la Ley 19/1998, secuela de la pactada en 1997 por el Concerto 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. Ello requiere el establecimiento de un ajuste financiero al consumo regulador de la recaudación. 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 Concerto Económico arrastra al Convenio Económico y lo aquieta con un ajuste económicamente desfavorable (si bien transitoriamente compensado).

¹⁴⁷ Debiera decir en propiedad *adquisiciones intracomunitarias de bienes*.

¹⁴⁸ 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.*

Según señala Solana Villamor¹⁴⁹ 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.

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), 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.

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.

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):

¹⁴⁹ SOLANA VILLAMOR, F., *La regionalización de los ingresos por Impuestos Especiales*.

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:

$$\text{Ajuste} = a \text{RR}_{AD} + (a - b) H$$

Siendo:

$$H = \frac{\text{RR}_N}{b} \quad \text{si} \quad \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \leq \frac{b'}{1-b'}$$

$$H = \frac{\text{RR}_{TC}}{1-b} \quad \text{si} \quad \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \geq \frac{b'}{1-b'}$$

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.

$$a' = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

$$b' = \frac{\text{Capacidad recaudatoria de Navarra}}{\text{Capacidad recaudatoria del Estado (menos Ceuta y Melilla)}}$$

b). Cerveza:

$$\text{Ajuste} = a' \text{RR}_{AD} + (a' - b') H$$

Siendo:

$$H = \frac{\text{RR}_N}{b'} \quad \text{si} \quad \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \leq \frac{b'}{1-b'}$$

$$H = \frac{\text{RR}_{TC}}{1-b'} \quad \text{si} \quad \frac{\text{RR}_N}{\text{RR}_{TC}} \geq \frac{b'}{1-b'}$$

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:

$$\text{Ajuste} = a'' RR_{AD} + (a'' - b'') H$$

Siendo:

$$H = \frac{RR_N}{b''} \text{ si } \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{b'}{1-b'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{1-b''} \text{ si } \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{b'}{1-b'}$$

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:

$$\text{Ajuste} = a''' \text{RR}_{\text{TC}} - [(1 - a''') \text{RR}_N]$$

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.

$$a''' = \frac{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendiduras de tabaco y Timbre situadas en Navarra}}{\text{Labores de Tabaco suministradas a expendiduras de tabaco y Timbre situadas en Territorio de aplicación del Impuesto}}$$

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.

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.

2. En el caso de que la recaudación real obtenida en Navarra difiera, por el Impuesto sobre Hidrocarburos en más del 7 por 100 y por los Impuestos Especiales sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza en más del 10 por 100 de la cifra que resulte de aplicar los índices contenidos en el último inciso de las letras a) 2, b) 2, y c) 2 anteriores a la recaudación real del conjunto del Estado por cada uno de los mismos, se corregirán dichos índices para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las diferencias citadas. Dicha corrección se realizará por aplicación del porcentaje de variación positivo o negativo, que exceda sobre los respectivos límites establecidos en el párrafo anterior a los correspondientes índices contenidos en el último inciso de las letras a) 2, b) 2, y c) 2 anteriores.

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.

En el trabajo citado, Solana Villamor efectúa una simulación de las recaudaciones utilizando el nuevo procedimiento concertado y convenido y las cifras disponibles de 1996. Concluye que los parámetros relativos a los consumos relativos fijados por el Concierto para ese quinquenio resultan notablemente superiores a los que él obtiene en su investigación y son inferiores los parámetros relativos a la capacidad recaudatoria concertados respecto a los estimados por el autor en el caso del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y ligeramente inferiores para los Impuestos sobre la Cerveza y sobre Hidrocarburos. Todo ello supone un exceso de recaudación teórico de 26.213 millones de pesetas para la CAPV. Sin embargo, el efecto del nuevo ajuste es perjudicial para Navarra. Para la Comunidad Foral, los parámetros correspondientes al consumo relativo fijados en el Convenio son superiores a los que deduce en su investigación, excepto por lo que se refiere a las labores del tabaco. En cuanto a los parámetros relativos a la capacidad recaudatoria, los establecidos por el Convenio para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas son superiores a los obtenidos por el autor citado siendo igual el del Impuesto sobre la Cerveza; pero, por el contrario, es muy inferior el correspondiente al Impuesto sobre Hidrocarburos, ya que se le fija un porcentaje del 2,71 por ciento cuando las cuotas devengadas en Navarra en 1996 supusieron el 1,69 por ciento del total de las cuotas devengadas. De ahí que las recaudaciones resultantes de aplicar el Convenio sean superiores a las imputables a Navarra en los impuestos sobre bebidas alcohólicas, inferiores en Hidrocarburos y ajustadas en labores del tabaco. El efecto del nuevo Convenio hubiese supuesto para 1996 en conjunto 4.026 millones de pesetas menos de recaudación¹⁵⁰. Ofrecemos un cuadro resumen de los datos del estudio (cifras en millones de pesetas), advirtiendo que el autor no ha tenido en cuenta las compensaciones financieras aceptadas por el Estado a favor de Navarra para paliar esta merma¹⁵¹:

¹⁵⁰ SOLANA VILLAMOR, F., *op. cit.* pp.7-8.

¹⁵¹ 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.*

Recaudación por Impuestos Especiales según Solana Villamor

CAPV	Concierto	Estimada	Diferencia
Alcohol y Prod. Int.	8,346	6,050	2,296
Cerveza	2,223	892	1,331
Hidrocarburos	88,906	66,320	22,586
Labores del Tabaco	19,095	19,095	-
Total	118,570	92,357	26,213
CFN	Convenio	Estimada	Diferencia
Alcohol y Prod. Int.	2,794	1,493	1,301
Cerveza	540	220	320
Hidrocarburos	17,715	23,362	(5,647)
Labores del Tabaco	7,464	7,464	-
Total	28,513	32,539	(4,026)

BIBLIOGRAFÍA

- AGIRREAZKUENAGA, Joseba, El fortalecimiento de las Haciendas Forales antes del Concierto (1878). En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- ARAMBURU URTASUN, Mikel, El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra, en *Crónica Tributaria*, 55 (1985).
- ARAUJO, Marcos, 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*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza (2002) pp. 259-268.
- ASIÁIN AYALA, José Antonio, La experiencia de la Comunidad Foral de Navarra. En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- BARBERÁN ORTÍ, Ramón, *Variaciones metodológicas y resultados en el cálculo de balanzas fiscales regionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Metodología para la elaboración de las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Consejo Económico y Social, 2002.
- BELDARRAIN GARÍN, Manuel y otros, *La autonomía fiscal en Euskal Herria*. Bilbao: Instituto Manu Robles Arangiz, 1996.
- BILBAO, Juan Miguel, Las leyes quinquenales del cupo. En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- CAJA LABORAL, *El Concierto Económico y la Economía Vasca*. 1999.
- CASTELLS, Antoni, *Las balanzas fiscales de las comunidades autónomas (1991-1996): análisis de los flujos fiscales de las comunidades autónomas con la administración central*. Barcelona: Ariel, 2000.

- COELLO MARTÍN, Carlos, *La disposición adicional primera y la organización autonómica Vasca*. Logroño: Universidad de La Rioja, 1997.
- CORCUERA ATIENZA, Javier, Derechos históricos y nacionalismo. En *Foralismo, derechos históricos y democracia*. Madrid: Fundación BBV, 1998.
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa. En *Revista Española de Derecho Financiero*, 118. Thomson-Civitas, 2003.
- Hacienda autonómica y hecho diferencial de Vasconia. En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza 2002.
- El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 123. Thomson-Civitas, 2004, pp. 559-601.
- DE LA FUENTE, Ángel, *Los mecanismos de cohesión territorial en España: un análisis y algunas propuestas*. Madrid: Instituto de Análisis Económico del CSIC, 2005.
- DE LUIS, Félix y DEL ARCO, Luis, *La distribución de los impuestos en una hacienda federal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978.
- DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Convenio Económico de Navarra de 31 de julio de 1990. Estado comparativo de su redacción posterior y anterior al Acuerdo de actualización de 22 de enero de 2003*. Pamplona, 3 de marzo de 2003.
- EZEIZABARRENA, Xabier, *Los Derechos Históricos de Euskadi y Navarra ante el Derecho Comunitario*. Azpilcueta Cuadernos de Derecho, 19. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2003.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO, Emiliano, Haciendas Forales y revolución burguesa: las haciendas vascas en la primera mitad del siglo XIX. En *Hacienda Pública Española*, 108-109, 1987, pp. 197-220.
- GIMÉNEZ-REYNA, Enrique, Breve comentario sobre la adaptación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los regímenes forales de Navarra y País Vasco, en *Noticias CEE, Estudios y notas CISS*, 12, 1986, pp. 127-131.
- GÓMEZ-FERRER, Rafael y RODRÍGUEZ ZAPATA, Jorge, Relaciones con la Administración del Estado. En MARTÍN-RETORTILLO, Sebastián y otros. *Derecho Público Foral de Navarra*, Madrid: Civitas, 1992.
- IRIBARNE, José, Las dos oligarquías capitalistas que devoran a España: el Concierto económico de las Vascongadas y la Autonomía de Cataluña: un lla-

- mamiento a la conciencia nacional. Prólogo de Eduardo Barriobero. Madrid: Galo Sáez, 1933.
- JURADO, Nekane, Utilización de la capacidad normativa foral: características y valoración. En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho 18*. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- LAMBARRI GOMEZ, Carlos y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, José Luis, *El Concierto Económico: Los Tributos*. Vitoria-Gasteiz: Instituto Vasco de Administración Pública, 1991.
- LÓPEZ-LARRÍNAGA, José Ramón, La experiencia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho 18*. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002, pp. 49-59.
- La experiencia de un negociador del Concierto Económico. En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho, 18*. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002, pp. 367-380.
- LOS ARCOS LEÓN, Blas Ignacio, La financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico. En *Herri-Ekonomiaz Revista de Economía Pública*, 13, 1991, pp. 167-187.
- MINA APAT, María Cruz, *Fueros y revolución liberal en Navarra*. Madrid: Alianza Universidad, 1981.
- MIRANDA, Francisco, ILUNDAIN, Eliane y BALDUZ, Jesús, *Fiscalidad y Foralidad en Navarra 1941-1990*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003.
- *Cien años de fiscalidad en Navarra (1841-1941)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998.
- MONREAL ZIA, Gregorio, Convenio y Concierdos Económicos con el Estado en Vasconia. En *El territori i les seves institucions històriques*. Barcelona: Fundació Noguera, 1999.
- Presentación de la Jornada, *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho, 18*. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Concierdos Económicos (1841-1991). En *Concierto y Convenio Económico. Jornadas de Estudio. Azpilcueta. Cuadernos de derecho, 18*. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002, pp. 353-365.
- MORENO PORTELA, Francisco Javier, La capacidad normativa de los territorios históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico. En *Foralismo, derechos históricos y democracia*. Madrid: Fundación BBV, 1998.

- Aspectos financieros del Concierto Económico. En *GIDA Aurrekontuak, Finantzak eta Zergak*, 27. San Sebastián: Departamento de Hacienda y Finanzas. Diputación Foral de Gipuzkoa, 2003.
- MUGURUZA ARRESE, Javier, *El Concierto Económico del País Vasco visto desde Bruselas*, Vitoria-Gasteiz: Real Sociedad Bascongada de los Amigos del País, Comisión de Alava. Euskalerrriaren Adiskideen Elkarte, Arabako Batzordea, 1997.
- Esperando a la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco. En *Jurisprudencia Tributaria*, 11, Aranzadi Editorial, 2004.
- MURUZÁBAL LERGA, Javier, El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta, en *Revista Jurídica de Navarra*, 2, Pamplona, 1986.
- OATES, Wallace E., *Fiscal federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, INC, 1972.
- OATES, W.E., BRADFORD, D.F., BREAK, G.F., *Financiación de las Autonomías*. Madrid: Blume Ediciones, 1979.
- ONDARRA, Jesús, *Convenio Económico. Impuesto sobre el Valor Añadido. Concierto Económico*. Bilbao: IVAP, 2000.
Papeles de Economía Española, 83. Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas, 2000.
- PÉREZ ARRAIZ, Javier, *El Concierto Económico evolución. Caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Bilbao: IVAP, 1984.
- RAMALLO, Juan, Prólogo a la obra de Fernando De la Hucha, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Madrid: Estudios de Derecho Financiero y Tributario, 1985.
- SEVILLA SEGURA, Jose Víctor, *Las claves de la financiación autonómica*. Barcelona: Editorial Crítica, 2001.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Los tributos de los Regímenes Forales. En LASARTE, Javier (ed.), *Manual General de Derecho Financiero*. Madrid, 1998.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco, La regionalización de los ingresos por Impuestos Especiales. En *Carta Tributaria* Monografías suplemento al nº 313, 15 de mayo de 1999.
- SUREDA, Josep Lluís, Reaparece el fantasma de las balanzas fiscales. En *El País*, Madrid, 26 de febrero de 2005.

- 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*, 18. Donostia: Eusko Ikaskuntza, 2002.
- URIEL JIMÉNEZ, Ezequiel, *Una aproximación a las balanzas fiscales de las Comunidades Autónomas*. Bilbao: Fundación BBVA, 2003.
- V VAA. *Economía de la Secesión. El proyecto nacionalista y el País Vasco* (dir. Mikel BUESA). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- ZABALITZA PÉREZ-NIEVAS, Xabier, *Mater Vasconia. Lenguas, fueros y discursos nacionales en los países vascos*. San Sebastián: Hiria, 2005.
- *Lengua, territorio y conciencia nacional en España (1833-1975)* Tesis doctoral inédita UPNA, Pamplona, 2003.
- ZUBIRI, Ignacio, La capacidad normativa de las Comunidades Forales. En *Papeles de Economía Española*, 83, 2000.
- ZURUTUZA MUJICA, Sebastián, Ekarpen legea 2002-2006 bosturtekoan. En *GIDA Aurrekontuak, Finantzak eta Zergak*, 28, 2002, pp. 11-20.