

FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR

**EL RÉGIMEN JURÍDICO
DEL CONVENIO ECONÓMICO
DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA**

Serie Echeagaray. Núm. 2
Director: José Manuel Castells Arteche



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

Donostia-San Sebastián, 2006

Director

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

Secretaría

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. Iruñea/Pamplona.

FICHA BIBLIOGRÁFICA RECOMENDADA**HUCHA CELADOR, Fernando de la**

El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra / Fernando de la Hucha Celador. – Donostia-San Sebastián : Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia = Euskal Herriko Zuzenbide Historiko eta Autonomikoa Aztertzeo Fundazioa, 2006. – 212 p. ; 24 cm. – (Echegaray / José Manuel Castells Arteche ; 2)

D.L.: SS-668/06. – ISBN: 84-611-1045-5

I. Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia II. Título III. Serie 1. Derecho fiscal – Navarra

351.753(460.17)

La correspondencia deberá dirigirse a la Secretaría 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: 84-611-1045-5

Depósito Legal: SS-668/06

Portada: Oros suspensos. Óleo sobre lienzo de Javier Sueskun. 39 x 97 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: administración.herro@herros.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 las publicaciones, agradecerá cualquier sugerencia que los lectores hagan por correo electrónico. fedhav@fedhav.org.

ÍNDICE

PRÓLOGO: José Manuel Castells Arteche	7
INTRODUCCIÓN	9
1. LA GARANTIA INSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS DE NAVARRA: EXAMEN DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES .	17
1.1. La Disposición Adicional Primera de la Constitución	17
1.2. La Disposición Derogatoria Segunda de la Constitución: su alcance para Navarra	20
1.3. El procedimiento especial de acceso de Navarra a la condición de Comunidad Foral.....	24
1.4. Alcance y significación de las expresiones derechos históricos y territorios forales en la Constitución de 1978.....	30
2. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL CONVENIO ECONÓMICO DESDE SU INSERCIÓN EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y ESTADUTARIO	41
2.1. El concepto de Convenio y el poder tributario de Navarra	41
2.2. Las características materiales de los Convenios Económicos: proyección actual desde la perspectiva histórica	47
3. LA LEY DEL CONVENIO ECONÓMICO Y SU PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN.....	71
3.1. La ley ordinaria como mecanismo de aprobación de los Convenios Económicos.....	71
3.2. El procedimiento de aprobación: especial referencia a la intervención de las Instituciones parlamentarias.....	77
4. POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA EN EL CONVENIO ECONÓMICO.....	85
4.1. El Convenio Económico y el sistema de financiación de la Comunidad Foral de Navarra	85
4.2. Las potestades normativas de la Comunidad Foral de Navarra en relación con los tributos convenidos	93
4.3. Tributos propios no convenidos y recargos sobre tributos convenidos: potestades de la Comunidad Foral de Navarra.....	107
4.4. Las Haciendas locales y las potestades tributarias de la Comunidad Foral de Navarra.....	114
4.4.1. El artículo 46 de la LORAFNA y su incidencia en el régimen tributario local de Navarra.....	114

4.4.2. EL Convenio Económico y su incidencia en el ámbito de las Haciendas locales	125
5. LÍMITES DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA	141
5.1. Introducción y fijación de los límites.....	141
5.2. Los límites establecidos en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea..	144
5.3. Los límites establecidos en la Ley del Convenio.....	149
5.4. Los límites formales del poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra. El principio de reserva de ley tributaria y las normas con rango de Ley; la naturaleza jurídica de los Decretos forales legislativos de armonización tributaria	163
5.5. Potestades legislativas de la Comunidad Foral y reserva de ley en materia de tributos locales.....	181
6. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL CONVENIO ECONÓMICO	187
6.1. Los mecanismos arbitrales y jurisdiccionales.....	187
6.2. Los mecanismos preventivos de resolución de conflictos	197
6.3. La resolución de conflictos tributarios entre Navarra y los territorios históricos del País Vasco	198
BIBLIOGRAFÍA	211

PRÓLOGO

Estamos ante una auténtica obra de madurez de Fernando de la Hucha Celador, Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad Pública de Navarra, que se aventura, una vez más, en el proceloso espacio de la especialidad financiera de la Comunidad Foral; materia singular donde ya había marcado con anterioridad hitos ciertamente memorables y sin duda algunos muy importantes.

De la Hucha aborda lo que, a su juicio, es la manifestación más relevante de la foralidad de Navarra: el Convenio Económico. Lo hace desde un ángulo problemático y sobre todo desde la perspectiva profesional del autor que, sobra decirlo, es eminentemente jurídica; superador de ese *historicismo* del que se nutre tanta monografía sobre esta ardua cuestión.

En su riguroso y completo análisis confiesa, como aviso para navegantes, que su enfoque, además de juricista, se centra más en las cuestiones constitucionales que en los estrictamente jurídico-tributarios. Por lo que se comprende que el punto de partida se sitúe en torno al debate de la Disposición Adicional primera –base primigenia de toda foralidad–, o la Disposición Derogatoria segunda, ambas de la Constitución de 1978; o sobre el singular proceso de acceso a la autonomía de la Comunidad Foral Navarra, objeto de tantas discusiones.

Sin embargo, los sensores del doctor de la Hucha se activan en la constante referencia a la más adecuada inserción del Convenio en el global ordenamiento de la Comunidad foral, reconociendo que es en este territorio donde se produce la mayor autonomía financiera y tributaria de todo el Reino de España.

Un aspecto sobre el que insiste el autor es en la afirmación que tanto el Concierto como el Convenio Económico no son asequibles, por sus orígenes y desarrollos, al régimen común de financiación autonómica, en el presente pero también para el futuro. De ahí algunas alusiones al proyecto de Estatuto catalán, en su pretensión de alcanzar cotas de los denominados territorios forales, a través de la vía de los derechos históricos.

Con anterioridad, el profesor de la Hucha ya había tocado la cuestión de las semejanzas y diferencias del concierto y el convenio económico, teorización sobre la que ha incidido últimamente Mikel Aranburu. Es resaltable el impulso diferenciador desde corrientes *navarristas*, contrarrestando por la tendencia al desconocimiento

del *hecho navarro*, desde las diversas tendencias de la Comunidad Autónoma Vasca, circunstancia que tanto indigna a un colega navarro de despacho contiguo. En todo caso, las disimilitudes reales parecen amortiguarse tras las últimas reformas del ordenamiento tributario acaecidos a uno y otro lado de la vieja frontera.

Particularmente interesantes, por reflejar ámbitos materiales de trascendencia, me han resultado las reflexiones del autor sobre las haciendas locales –una vez más calificadas de *parientes pobres*– y su regulación vía Convenio; así como sobre la ciertamente curiosa –al menos desde la perspectiva formal– naturaleza jurídica de los Decretos forales legislativos de armonización tributaria. Sin que se pueda obviar, en plan de *curiosidad*, el peculiar procedimiento de aprobación de la Ley del Convenio económico, minuciosamente analizado por el autor.

Finalmente, son acertadas y completas las líneas dedicadas a los procedimientos de resolución de conflictos en el ejercicio de las potestades tributarias derivadas del Convenio, incluida la visión del autor en la resolución de conflictos tributarios entre Navarra y los Territorios históricos del País Vasco, que como es sabido, llevan la batuta en los ingresos y menos en los gastos, de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Fernando de la Hucha perfila en sus páginas iniciales una constatación que equivale a una auténtica síntesis y a un colofón conclusivo: la contradicción perceptible entre un modelo de financiación cuasifederal –gracias a los sistemas forales– y un modelo político que se asemeja más bien a una descentralización *sui generis*, desde luego alejada de niveles federales. Frente a tanto juicio valorativo, más apologético que realista, esa misma realidad nos descubre paladinamente las diferencias insalvables, hoy por hoy, del sistema actual, con una estructuración territorial de tipo federalizante.

En suma, si he eludido en calificar de hito el presente estudio sobre el Convenio de Navarra, debo añadir que se trata de una obra indispensable en esta materia así como una meritoria aportación al mejor afrontamiento de la problemática citada. Se comprende de este modo que la Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, con acreditado y particular sensibilidad por las tierras y temas navarros, se honre en editar y publicar el presente volumen del profesor de la Hucha, que tanto prestigia a la Universidad Pública de Navarra.

San Sebastián, 24 de marzo de 2006.

Fdo. José Manuel Castells Arteche
Presidente de la FEDHAV

INTRODUCCIÓN

El Convenio Económico constituye la manifestación más relevante de la foralidad de Navarra, puesto que ello condiciona los niveles de autogobierno asociados a su condición de Comunidad Foral (simbiosis institucional de derechos históricos y de competencias autonómicas) y ello porque las competencias autonómicas no constituyen manifestación de los derechos históricos de Navarra (salvo en la parte que corresponda a su actualización), sino que se añaden a los mismos como consecuencia del acceso en 1982 a la condición de Comunidad Autónoma¹, sin que ello suponga pérdida de su consideración como territorio foral, de forma que su tipificación más adecuada sería, como veremos se propuso, la de la Comunidad Autónoma Foral, aunque no conviene hacer bandera de cuestiones semánticas, salvo que encierren diferencias jurídicas fundamentales.

El Convenio no sólo supone el marco normativo a cuyo través se determinan las relaciones tributarias y financieras entre Navarra y el Estado, sino que su importancia trasciende del plano financiero para situarse en el plano jurídico-político, en tanto en cuanto la relación singular entre la Comunidad Foral y el Estado sería, forzosamente, distinta de no mediar aquél. Evidentemente, Navarra no es el único territorio foral reconocido por la CE pero sí es el único que asume la doble condición de territorio foral y de Comunidad Autónoma, teniendo en cuenta que la primera condición preexiste a la CE y es inmanente, en tanto que la segunda opera por decisión del pueblo navarro² pero es contingente y reversible (teóricamente), en tanto en cuanto las Comunidades Autónomas no constituyen –a diferencia de lo que ocurre en el caso de las provincias y de los municipios– una entidad territorialmente necesaria, puesto que la norma

¹ Navarra es una Comunidad Foral y Autónoma, sin que ello implique contradicción alguna; sobre este punto volveremos más tarde a fin de ofrecer las matizaciones oportunas.

² *Vid. infra* los distintos planteamientos sobre el particular modo de acceso a la condición de Comunidad Foral por parte de Navarra.

suprema no impone que provincias y municipios se constituyeran en Comunidades Autónomas ni tampoco, punto que desarrollaremos puesto que hay opiniones contrarias, que la actualización de los fueros navarros sólo pueda realizarse a través de una norma –la LORAFNA– respecto de la cual el TC predicó tempranamente su consideración de Estatuto de Autonomía.

El Convenio ha sido objeto de estudios diversos y plurales desde las más variopintas perspectivas metodológicas, lo que puede haber llevado a confusión, al haber conducido la mixtificación metodológica empleada en muchos de ellos a una cierta nebulosa sobre la etiología de la cuestión y al mantenimiento de posiciones apriorísticas en una u otra dirección (esencia de la foralidad o privilegio intolerable, expresión ésta última frecuentemente utilizada por quienes conocen de forma muy somera el contenido del mismo y que suelen provenir de territorio común, sin que ello suponga tacha o desprecio alguno en función de su origen, aunque sí suscita en algún caso perplejidad³).

En el caso del Convenio, y desde claves jurídico-políticas, el mejor consejo que puede darse es que no se hable de él desde otras Comunidades Autónomas ni que se invoque como modelo para la reforma de la financiación de régimen común; alguna virtud –no sólo achacable a la tenacidad innegable de los navarros– tendrá un modelo de financiación que ha superado –sin variaciones medulares desde 1927– circunstancias políticas y jurídicas variopintas desde mediados del siglo XIX; a la inversa, algún defecto tendrá el sistema de financiación de régimen común cuando su asentamiento definitivo no se ha producido todavía y cuando algunas Comunidades, también con persistencia notable, hablan de privilegios intolerables cuando el problema no es sólo el sistema de financiación sino deficiencias estructurales –que no coyunturales– achacables a diversas circunstancias.

Pero volviendo a la cuestión principal, el estudio del Convenio se puede abordar desde una perspectiva histórica, desde una perspectiva económica –puesto que a su través se regulan las relaciones financieras entre el Estado y Navarra– y desde una perspectiva jurídica, tratando de determinar su posición y

³ Para algunos partidos políticos y –lo que más sorprende– para alguna doctrina en principio alejada del juego dialéctico de la política, el sistema del Convenio (y el del Concierto vasco) constituían privilegios intolerables que no podían tener cabida en un sistema de financiación de las autonomías. Si el sistema se aplicara, previa modificación del Estatuto, a su Comunidad Autónoma, las tornas cambiarían y el mecanismo de financiación anexo al mismo constituiría la perfección absoluta. Dicho en otros términos vulgares pero elocuentes: el Convenio no es discriminatorio si se aplicara en mi Comunidad Autónoma; en caso contrario, constituye un privilegio intolerable. Entiéndase esta frase en el momento en que se escriben estas líneas y a la vista de la propuesta de reforma del Estatuto catalán, propuesta que, por supuesto, nos merece el mayor de los respetos, siempre que no se invoquen agravios comparativos de difícil concreción.

sus características esenciales dentro del ordenamiento jurídico. La mixtificación o simbiosis entre las diversas perspectivas metodológicas no suele ser un buen criterio a la hora de abordar el examen de cualquier materia –en nuestro caso, el Convenio– y ello debido a que cualquier ciencia que presuma de tal no se define por el objeto que estudia sino por la metodología exclusiva que emplea para el estudio de dicho objeto⁴. Así, del hecho de que el Derecho Financiero y la Hacienda Pública estudien el mismo objeto –la actividad financiera de los entes públicos– no se deduce que ambas ciencias sean similares porque diferentes son los instrumentos metodológicos utilizados para acercarse a una misma realidad. Y los ejemplos podrían multiplicarse respecto de otros objetos de conocimiento observables científicamente bajo una pluralidad de instrumentos metodológicos (teoría política, ciencia política, Derecho constitucional, etc.).

Sirva este exordio para justificar en esta introducción el carácter y la metodología de nuestro estudio. Aventurados seríamos si pretendiéramos, dada nuestra formación eminentemente jurídica, realizar una labor especulativa –adornada con afirmaciones apodícticas– sobre los flujos financieros Estado-Navarra derivados del Convenio, sobre las balanzas fiscales respecto de otras Comunidades Autónomas (ahora que el tema está de moda con la propuesta de reforma del Estatuto de Cataluña) o sobre las bondades y deficiencias en la metodología de cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado. Ello no es óbice para que, de forma excepcional, tengamos que recurrir a explicaciones económicas de normas jurídicas, pidiendo de antemano disculpas a los expertos en la materia por los errores que podamos cometer.

En teoría, puede resultar más fácil la realización de un examen de la evolución histórica del sistema de convenios, que sirva como introducción a las consideraciones sobre el vigente Convenio⁵, siempre y cuando la historia no consuma, como sucede en algún caso concreto, más de la mitad de supuestas monografías y sirva para engordar artificialmente, libros sobre cuya aportación científica preferimos guardar prudente silencio. Como es bien sabido, el país (o el pueblo) que no conoce su historia está condenado a repetir los errores que en el pasado se hayan cometido. Pero también la Historia (como ciencia y con mayúsculas) tiene sus instrumentos metodológicos que sólo los especialistas deben manejar con precisión. No obstante, la Historia del Derecho sí

⁴ Como magistralmente demostrara SAINZ DE BUJANDA, F., Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario. En *Hacienda y Derecho*, volumen I. Madrid: IEP, 1975, pp. 3-46.

⁵ Aun cuando se suele hablar del Convenio de 1990 como el vigente –lo cual es cierto– todas nuestras referencias se harán sobre el texto contenido como Anexo en la Ley 25/2003, de 15 de julio, donde se contiene el texto actualizado *in totum*.

constituye una disciplina a la que los juristas no podemos ser ajenos, aun cuando serán los especialistas de dicha disciplina los que tengan la última palabra sobre la cuestión.

En el tema del Convenio, abundan magníficas monografías (que, no obstante y en muchos casos adolecen de una excesiva carga de historicismo, de forma que el lector curioso puede saber más sobre la evolución histórica de los Convenios que sobre el contenido y efectos del vigente⁶) siendo más escasas las recopilaciones normativas específicas sobre la cuestión. Incluso monografías y recopilaciones han de ser tomadas cum granum salis por un jurista debido a un doble orden de concausas: por un lado, existen trabajos de investigación realizados por historiadores cuyo conocimiento jurídico-financiero dista mucho de ser el deseable para entender el verdadero significado del Convenio (aunque sí acierten al situarlo en su dimensión histórico-política); por otro lado, se corre el riesgo de desubicar históricamente los sucesivos Convenios habidos a lo largo de la historia –en puridad, cuatro⁷–, obviando los cambios jurídico-constitucionales existentes.

Ad exemplum, el vigente Convenio de 1990 no se puede enjuiciar aplicando los parámetros derivados, por ejemplo, de las Leyes de 25 de octubre de 1839 y de 16 de agosto de 1841 o del Real Decreto de 14 de febrero de 1877 (en teoría, el primer Convenio⁸), simplemente porque el marco normativo y político en que se integra es radicalmente distinto. Incluso si aplicamos los criterios actuales definitorios del Convenio es dudoso que alguna de las normas dictadas en el siglo XIX merezcan dicho calificativo, aunque ello será cuestión a dilucidar posteriormente.

El análisis de los antecedentes históricos sólo se realizará cuando sea pre-

⁶ Hay, empero, que ser benévolos con obras de este tipo que tienen su causa, frecuentemente, en tesis doctorales donde, parafraseando a Greenspan (Presidente de la FED americana) lo importante es demostrar la exuberancia irracional del conocimiento que, en muchas ocasiones, tiene un carácter puramente aluvional y al que le falta la depuración que sólo la madurez y la solidez jurídica procuran. En otros términos, si el lector interesado advierte en nuestro trabajo la falta de referencia a algunas obras, monografías o artículos relacionados con el Convenio no es por desconocimiento de la existencia de los mismos, sino por una suerte de caridad científica que nos conduce a evitar críticas que, seguramente, no serían del agrado del autor. Ello no significa, evidentemente, que nuestra posición sea correcta, pero preferimos ser honestos y discernir entre una obra de divulgación –donde los mismos tendrían perfecta cabida– y un trabajo de investigación.

⁷ En concreto, los de 1927, 1941, 1969 y 1990. No obstante, todo dependerá del concepto que se quiera dar al término *Convenio Económico*, puesto que existe doctrina que se remonta a 1841; todo ello lo veremos en los epígrafes correspondientes, sin que este capítulo introductorio sea lugar sistemático adecuado para desarrollar la cuestión.

⁸ Así lo tipifican la mayoría de los autores; *vid.*, por todos, DEL BURGO AZPÍROZ, J., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996, pp. 35-36, aunque posteriormente matice esta afirmación.

ciso para explicar, con parámetros actuales, determinadas características o normas del vigente Convenio, huyendo pues de la tentación de realizar una exhibición de erudición tan gratuita como innecesaria para el propósito que preside nuestra metodología. Habrá, pues, referencias históricas pero situadas en el contexto jurídico-político en que se produjeron, haciendo especial hincapié en que la traslación mimética de su contenido al estado actual de la cuestión no se produzca *sic et simpliciter*, puesto que la deriva metodológica y de conclusiones a que llevaría esta técnica puede resultar peligrosa desde el plano jurídico. Pero esta inmersión en las fuentes históricas se realizará de forma colateral e inserta en el objeto principal de nuestro estudio, para de la misma deducir las características de los Convenios económicos.

Más allá de ofrecer un estudio exegético del Convenio⁹, nuestro propósito es examinar el mismo en su articulación ordinamental, acercándonos más a un estudio jurídico-constitucional que a un examen jurídico-tributario y con afirmaciones que pueden resultar discutibles y renovadoras, pero creemos que el Derecho es una ciencia viva que avanza sobre la base de innovaciones cuya validez científica sólo el tiempo, la doctrina y la jurisprudencia demostrarán correctas. Dicho en otros términos, no vamos a determinar con un grado de profundidad exigente qué tributos están o no convenidos, qué puntos de conexión se utilizan para determinar el poder tributario del Gobierno de Navarra u otras cuestiones de indudable trascendencia práctica (y dogmática), cuanto de estudiar el engarce del Convenio en el ordenamiento jurídico bajo una doble perspectiva estudiada con poca frecuencia. En efecto, son abundantes los trabajos jurídicos que examinan el Convenio en su inserción en el ordenamiento constitucional español; esta perspectiva no puede ser descartada y será estudiada por nosotros, en especial para matizar o corregir determinadas opiniones que, con cierta ligereza, se han vertido al respecto. Sin embargo, son menos abundantes los trabajos enderezados a examinar desde una perspectiva jurídica el Convenio bajo el prisma de su inserción en el ordenamiento de la Comunidad Foral de Navarra (CFN).

Esta segunda perspectiva nos obligará a examinar el entramado institu-

⁹ La exégesis –sea del Convenio, sea de cualquier norma jurídica– se ha convertido últimamente en la mayor aportación pseudocientífica de muchas monografías generales o estudios concretos sobre las más variadas materias, con especial incidencia en aquellas, como el Derecho Tributario o el Derecho Administrativo donde la modificación legislativa (razones tenía Kirchmann en el siglo XIX sobre los efectos de las decisiones del legislador en las bibliotecas de los juristas) constante prácticamente impide una labor dogmática de sedimentación de los conceptos e instituciones basilares. Donde muchas personas piensan que el dominio del Derecho consiste en conocer la última sentencia sobre una determinada cuestión o el último anteproyecto de Decreto y que la brillantez intelectual se mide por estos parámetros. Con ser importante, ello no determina la formación de juristas sino de técnicos en Derecho, de igual manera que, salvando las distancias, un electricista no es igual que un Ingeniero Industrial, con respeto a ambas profesiones.

cional y normativo derivado de la posición de la CFN dentro del conjunto de Comunidades Autónomas que integran el Estado español, pudiendo afirmar ya desde esta introducción que estamos en presencia de la Comunidad con la mayor autonomía financiera y tributaria de las que conforman España, pero que esta posición no se debe tanto al acceso a la condición de Comunidad Foral cuanto a la condición, blindada y garantizada institucionalmente desde el prisma constitucional, de territorio foral.

La gran paradoja de la CE –a la vista de la evolución posterior del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común y de la previsible demanda de mayor autonomía tributaria por parte de determinadas Comunidades Autónomas, previa reforma estatutaria¹⁰– es la asimetría entre el modelo político y el modelo de financiación, que cobra especial relevancia en los casos de Navarra, pero también en el caso del País Vasco. En efecto, el modelo de financiación es cuasi-federal (sobre todo en estas dos Comunidades), mientras que el modelo político se asemeja a una descentralización sui generis, difícilmente reductible a esquemas de Derecho comparado¹¹.

Coherentes con los propósitos expresados, comenzaremos por el examen

¹⁰ Lo cual, constituye, a nuestro juicio, una alteración constitucional silenciosa y peligrosa, porque en el caso de las Comunidades de régimen común, el sistema de financiación habrá de reflejarse en la LOFCA y no en los Estatutos. Buena prueba de ello es que, *ad maiorem*, la Comunidad Foral –siendo la que mayor autonomía tributaria y financiera posee– carece en el Amejoramiento de Título dedicado a regular específicamente los recursos financieros de Navarra; simplemente hay una remisión al Convenio.

¹¹ Desde luego, el llamado *Estado de las autonomías* no es, bajo el prisma político, un Estado federal ni confederal (al menos si lo comparamos con modelos como Alemania o Suiza, respectivamente), pero tampoco es un Estado centralizado (modelo francés), ni un Estado regional (modelo italiano, con matices). Incluso –aunque se tuviera en cuenta– tampoco es asimilable al concepto de Estado integral utilizado por la Constitución de la II República.

¹² La expresión *Convenios* (en plural) se utiliza, aparentemente como sinónimo de Concerto, en el art. 41.1 del EAPV. Quizá algunos hayan querido ver en esta sinonimia una intención pensada para la eventual integración de la Comunidad Foral de Navarra en el País Vasco. Sin embargo, aquí la historia sí puede venir en nuestra ayuda para deshacer malosentendidos y evitar caer en discusiones semánticas. Si bien es cierto que, de forma tradicional, el término Convenio se reserva al acuerdo regulador de las relaciones financieras y tributarias entre Navarra y el Estado y el término Concerto (s) –en plural sólo aparece en el art. 41.2.f del EAPV– a las relaciones financieras con las Provincias Vascongadas no es menos cierto que históricamente se ha utilizado, en ocasiones, de forma indistinta. Así, la Exposición de Motivos del Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 (aprobatorio del Reglamento del Concerto Económico de 1925) señala literalmente *El Real Decreto de 9 de junio de 1925 aprobando el nuevo Convenio económico con las Provincias Vascongadas...*

En cambio, el art. 45 de la LORAFNA sólo utiliza el término Convenio Económico, quizá por su raigambre histórica aun cuando la expresión Concerto se ha utilizado esporádicamente en el pasado para referirse al régimen económico privativo de Navarra; así el art. 41 de la Ley de 5 de agosto de 1893 (de Presupuestos para el bienio 1893-1894) señala literalmente que: *El Gobierno podrá también concertar con la Diputación de Navarra...*; de igual manera, el art. 8 de la Ley de 28 de junio de 1898

de la inserción constitucional del Convenio (o de los Convenios¹²) para posteriormente entrar a examinar el marco estatutario de la Comunidad Foral de Navarra. Ello nos exigirá una inmersión en preceptos constitucionales que no son sólo válidos para el régimen convenido sino también para determinar la posición del régimen foral en el marco institucional.

Sólo una vez cumplidos estos objetivos estaremos en condiciones de delimitar las características básicas del Convenio y su influencia en la potestad tributaria del Parlamento de Navarra y de la Diputación Foral (o Gobierno de Navarra), así como su incidencia en las relaciones normológicas entre los dos ordenamientos –estatal y foral–¹³.

Características básicas que se proyectarán sobre el sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra (incluidas las Haciendas locales) de forma que, salvo alusiones inevitables y concretas, no profundizaremos en la metodología económica determinante del cálculo de la aportación económica de Navarra a las cargas generales del Estado –que constituye parte inescindible del Convenio y sin la cual no se entienden determinadas potestades–. No obstante, y aunque esa aportación se plasme en normas jurídicas, el fortísimo componente económico de las mismas y la dificultad de explicar aquéllas sin recurrir a fórmulas matemáticas cuya comprensión exige unos conocimientos especializados hace que renunciemos, a priori, al estudio en profundidad de la

(de Presupuestos para el bienio 1898-1899) señala que *El Gobierno concertará con las Provincias Vascongadas y Navarra...*

A la inversa se ha utilizado esporádicamente el término *Convenio* referido a las provincias vascongadas en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Provincial de 29 de agosto de 1882. El texto en DE VICARIO Y PEÑA, Nicolás, *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas, Clásicos de la Hacienda Foral*. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia, 1997.

¹³ Aunque posiblemente las críticas sean merecidas, utilizamos el concepto de ordenamiento desde la perspectiva de Santi Romano, de forma que haremos referencia al ordenamiento estatal y al ordenamiento de la Comunidad Foral.

1. LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LOS DERECHOS HISTÓRICOS DE NAVARRA: EXAMEN DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES

1.1. La Disposición Adicional Primera de la Constitución

Existe consenso casi unánime entre la doctrina en considerar que la inserción constitucional y la garantía institucional¹⁴ de los derechos históricos se produce sobre la base de la Disposición Adicional Primera de la CE que *ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*, ordenando que la actualización de dicho régimen se llevará a cabo, *en su caso*¹⁵, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Junto a ello, hay que tener presente a nuestros efectos las previsiones de la Disposición

¹⁴ Así, por todos, MUÑOZ MACHADO, S., La Disposición Adicional Primera de la Constitución dentro de la obra colectiva (MARTÍN-RETORTILLO, S. coord.) *Derecho Público Foral de Navarra. El Mejoramiento del Fuero*. Madrid: Ed. Civitas-Gobierno de Navarra, 1992, pp. 223 y ss.; en contra, sobre la base del concepto de *garantía institucional* establecido por el TC en sus sentencias 86/1988, de 3 de mayo y 140/1990, de 20 de septiembre, PÉREZ CALVO, A. (junto con RAZQUIN LIZARRAGA, M.M.), *Manual de Derecho Público de Navarra*. Pamplona: INAP, 2000, p. 42. Para este autor el recurso al concepto de garantía institucional no era necesario ya que esta Comunidad tenía un poder foral y unas competencias forales, es decir que, a diferencia del País Vasco no hubo ruptura histórica ni contraposición entre una Comunidad Autónoma y un territorio foral. Puesto que los capítulos de la obra son atribuibles a cada uno de los dos autores, nos referiremos en las citas a quién ha realizado la afirmación o sostenido la tesis, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de ambos, que destacan en la introducción.

¹⁵ La cautela *en su caso* entendemos que no se refiere a la CE sino a los Estatutos de Autonomía puesto que la norma constitucional no obligaba a los territorios forales a acceder a la autonomía y, por tanto, hubiera sido perfectamente posible actualizar el régimen foral sin transformación en Comunidad Autónoma por parte de Navarra y, por tanto, sin LORAFNA.

Derogatoria Segunda que señala que *En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de octubre de 1839, en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, añadiendo que En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de julio de 1876*. Aparentemente, la citada derogatoria, en cuanto no menciona nominatim a Navarra y se centra en los otros territorios forales, carecería de relevancia para nosotros; empero hay dos razones por las que debemos referirnos a la meritada disposición. Por un lado, porque –en tanto en cuanto conserve alguna vigencia– la Ley de 25 de octubre de 1839¹⁶ no se ha considerado derogada para Navarra, sino que más bien y por la vía interpretativa negativa cabe entender que la Ley de 1839 pervive y está vigente para Navarra¹⁷ y, como consecuencia, esta vigencia se extiende a la Ley de 16 de agosto de 1841, aunque la misma no se mencione en el texto constitucional.

Por otro, porque la derogación de la Ley de 21 de julio de 1876 se predica para todos los destinatarios de la misma y aunque dicha ley se ha solido considerar como aboloria de los fueros vascos (aunque paradójicamente el sistema del Concierto hunda sus raíces en ella) y, por tanto, Navarra escapó a su ámbito de aplicación, no es menos cierto que, por paradojas del destino, existe otra Ley de la misma fecha, la de Presupuestos para el bienio 1875-76¹⁸, cuyo art. 24 constituye el sustrato legal del mal llamado Convenio Tejada-Valdosera (veremos posteriormente que el acuerdo no cumple las exigencias mínimas de un Convenio, al menos si al mismo le asignamos las características modernas, entendiéndolo por tales las deducibles del Convenio de 1927) pero también supone la espoleta retardada del movimiento popular conocido como Gamazada, con ocasión de la aprobación de la Ley de Presupuestos de 1893/94.

Ni qué decir tiene que la Derogatoria de la CE se está refiriendo a la primera de las leyes –la aboloria de los fueros vascos– pero hay que ser prudentes y huir de la creencia de que las Leyes de Presupuestos tienen vigencia anual¹⁹ y que, por

¹⁶ Para SANTAMARÍA PASTOR, J.A., (Las Leyes de 25 de octubre de 1839 y de 16 de agosto de 1841: un análisis jurídico y constitucional, dentro de la obra colectiva *Derecho Público Foral...*, *op. cit.*, p. 29), la única calificación que cabe dar a la Ley de 1839 es la de ser una norma de restablecimiento parcial y transitorio del régimen foral.

¹⁷ En contra, SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *op. cit.*, p. 35 para quien defender la vigencia actual de la Ley de 1839 no es sostenible en términos jurídicos estrictos; y ello, tanto por lo que se refiere al período histórico anterior a la Constitución de 1978 como al que se inicia con la misma; como consecuencia de ello, sostiene que la Ley de 16 de agosto de 1841 fue la norma aboloria del régimen foral navarro o la norma que consumó el proceso de extinción del antiguo régimen foral navarro (pp. 37-38).

¹⁸ Desde la aprobación de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1850, la Ley de Presupuestos Generales del Estado tenía carácter bienal.

tanto, la *otra* Ley de 21 de julio de 1876 estaba derogada (evidentemente sí lo estaba en el momento de aprobación de la CE). En cualquier caso, se trata de una cuestión que el devenir histórico ha demostrado superada y no hay ninguna disposición referida a Navarra en la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 que se encontrara vigente al tiempo de aprobarse la CE.

La DA Primera de la CE no figuraba en el Anteproyecto originario y fue consecuencia indirecta de la enmienda 689²⁰ del Grupo Parlamentario vasco, que no fue aceptada por la ponencia constitucional. Dicha enmienda tiene un interés histórico porque conjugaba las actuales Adicional Primera y Derogatoria Segunda; al tiempo la enmienda 687 del mismo grupo proponía una nueva Disposición Final cuya redacción era muy similar a la actual Transitoria Cuarta de la CE.

Obsérvese como se hablaba (sic) de *regiones forales*²¹ a las cuales se identificaba *nominatim* –incluyendo a Navarra–, en tanto que los efectos de la derogación de las leyes decimonónicas la enmienda no se ceñía a los territorios que actualmente componen el País Vasco sino que se extendía también a Navarra, quizá como consecuencia de una lectura muy particular de la Ley de 1839 y del *arreglo navarro* de 1841. Se partía de la base del Pacto con la Corona, empleando unos términos muy similares a los utilizados en el Congreso de los Diputados en 1918, pero sin llegar a proclamar de forma explícita al País Vasco como titular del autogobierno²².

¹⁹ Identificación que, carente de base constitucional, todavía se sigue manteniendo en la actualidad, aunque de forma minoritaria. El carácter anual se predica, por el art. 134.2 de la CE, de los Presupuestos Generales del Estado pero no de la Ley de Presupuestos que, salvo en lo que se refiere a los estados numéricos de ingresos y gastos tiene, en principio, vigencia indefinida, salvo, lógicamente aquellas partes de su articulado que sólo tengan sentido en relación con el Presupuesto del ejercicio económico. Obsérvese, *ex abundantia cordis*, que el art. 134.4 de la CE –para el caso de que la Ley de Presupuestos no estuviera aprobada antes del primer día del ejercicio económico correspondiente– ordena la prórroga automática de los Presupuestos, y no de la Ley de Presupuestos.

²⁰ Señalaba esta enmienda lo siguiente: 1.- *Se derogan las leyes de 6 y 19 de septiembre de 1837, 25 de octubre de 1839 y 21 de julio de 1876, quedando asimismo sin efecto cuantas disposiciones resulten incompatibles con la reintegración foral.* 2.- *Se devuelven a las regiones (sic) forales de Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya sus instituciones y poderes políticos originarios.* 3.- *Se renueva el Pacto Foral con la Corona, manteniendo el Rey en dichos territorios los títulos y facultades que tradicionalmente hubieran venido ostentando sus antecesores.* 4.- *Las regiones forales mencionadas que así lo decidieren podrán formar un único ámbito territorial, creando de común acuerdo las instituciones necesarias y conservando cada una de ellas las facultades que le sean propias y considere oportuno reservarse.* 5.- *Hasta tanto no se establezcan plenamente los órganos forales, el Consejo General Vasco u organismo foral competente ostentarán la iniciativa y capacidad necesarias para llevar a cabo la negociación con el Gobierno de la Corona, constitutiva de su régimen, funcionamiento y traspaso de facultades, cuyo resultado se someterá a refrendo popular.*

El texto y justificación de la enmienda, así como de la número 687, puede verse en *Constitución española. Trabajos parlamentarios*. Madrid: Cortes Generales, 1980. volumen I, pp. 392-394.

²¹ No hemos conseguido encontrar fundamento alguno en la justificación de la enmienda a la utilización del término *regiones forales*, en especial para despejar las dudas sobre el sustantivo empleado.

²² Como ocurrió con el Manifiesto de las tres Diputaciones vascas de 17 de diciembre de 1917 que sirvió de base al proyecto de ley de 1918 solicitando la restauración foral.

El resultado de la Disposición Adicional Primera en su redacción actual²³ fue consecuencia del rechazo a la enmienda 689 y de la presentación de una enmienda *in voce* suscrita por distintos grupos parlamentarios²⁴, que fue aceptada por unanimidad, incluidos los diputados del grupo nacionalista vasco²⁵.

1.2. La Disposición Derogatoria Segunda de la Constitución: su alcance para Navarra

Por el contrario, la Disposición Derogatoria Segunda no aparecía ni en el Anteproyecto de Constitución ni en el dictamen sobre el mismo de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Congreso²⁶. Conviene tener presente que, no obstante la aceptación de la enmienda *in voce* que originó la Adicional Primera, subsistía el problema de la pervivencia en el ordenamiento de leyes abolicionarias de los fueros vascos (en cuanto para Navarra el arreglo foral se llevó a cabo en

²³ Una visión exhaustiva de las posiciones de los diputados vascos y navarros en la tramitación del proyecto constitucional en RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., Navarra en la Constitución, en la obra colectiva *Derecho Público...*, *op.cit.*, pp. 170-203 especialmente.

²⁴ En concreto, dicha circunstancia se produjo en la sesión de 20 de junio de 1978 de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas; el debate puede examinarse en *Constitución española*, *op.cit.*, volumen II, pp. 1758-1772. Una afirmación del diputado Arzalluz Antía suscita, todavía hoy, un debate interesante; en concreto cuando señaló que *Es un tema éste, el de los derechos forales, que somos conscientes de que no es exclusivo de los cuatro territorios forales históricos (sic) que superviven tras la implantación del Estado liberal en España. Hay evidentemente otras tradiciones forales que cayeron ante el embate del centralismo...* Y conviene retener esta afirmación –acrecentada tras las intervenciones de otros portavoces parlamentarios quienes afirmaron la existencia de otros territorios forales en España distintos de las provincias vasco-navarras– porque la fórmula constitucional deja en el aire la duda de quiénes son los territorios forales a que alude la adicional primera, algo que al menos quedaba claro en la enmienda derrotada del Grupo Parlamentario vasco.

²⁵ En puridad, la norma sufrió un intento de modificación por parte de la Comisión Constitucional del Senado (BOC de 6 de octubre de 1978) donde se proponía que la reintegración y actualización de los derechos históricos se llevase a cabo de acuerdo entre las instituciones representativas de dichos territorios y el Gobierno. La derogación de las Leyes de 1839 y de 1876 se extendía subjetivamente a los cuatro territorios forales, y se limitaba objetivamente en cuanto pudiera suponer abolición de derechos históricos, lo cual resolvería el problema –*vid infra*– de los conciertos sobre todo si se parte de la tesis de que su anclaje en el ordenamiento estatal se produce, precisamente, con la Ley de 21 de julio de 1876. Como hemos señalado, sin embargo, la citada Ley no hacía referencia alguna a Navarra y, por tanto, no se entiende el deseo de extensión a ésta de los efectos derogatorios de la norma de 1876.

No obstante, el Pleno del Senado (BOC de 13 de octubre de 1978) volvió a la redacción primitiva del Pleno del Congreso. Algunos comentaristas de la Constitución entienden que con la fórmula definitiva se buscó un punto de encuentro entre los parlamentarios vascos y la mayoría parlamentaria, en cuya virtud la Disposición Adicional veda las pretensiones de aquellos de lograr una ley paccionada para actualizar el régimen foral pero abre las puertas a la negociación de la actualización a través del Estatuto de autonomía. Tal es la opinión de ENTRENA CUESTA, R., en la obra colectiva dirigida por GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Ed. Civitas, 1980, p. 1754.

²⁶ El dictamen puede verse en el BOC núm. 121 de 1 de julio de 1978 y en *Constitución española*, *op.cit.*, volumen II, pp. 1803-1835.

1841), aun cuando creemos que la referencia genérica a la derogación de cuantas normas se opongan a la Constitución era suficiente para considerar derogadas las leyes de 1839 y de 1876. De forma simbólica (coincidiendo con el aniversario de la promulgación de la segunda de las leyes citadas) en la sesión plenaria de 21 de julio de 1978 se presentó una enmienda *in voce* por parte del diputado Herrero de Miñón²⁷, a la que el propio autor atribuye una dimensión afectiva y no normativa al entender que el contenido de las Leyes de 1839 y de 1876 era irrelevante y caduco²⁸.

El problema es que una norma jurídica –y más una Constitución– no está para contener disposiciones afectivas, sino normativas, de tal manera que algún efecto jurídico tendrá la meritada disposición derogatoria, sobre todo en lo que toca a la Ley de 1876 por su relación directa con el régimen de los conciertos con las provincias vascongadas. Y (aunque nuestro trabajo se ciñe a Navarra) hay opiniones para todos los gustos sobre el carácter de dicha norma –incluso desde los juristas y políticos vascos–; en efecto, desde quienes piensan que fue la norma que abolió definitivamente los fueros hasta quienes opinan que fue la norma de la que trajeron causa los sucesivos conciertos económicos (desde 1877 hasta 1937 en el caso de Vizcaya y Guipúzcoa y desde 1877 hasta 1981 en el caso de Álava). No entraremos en la discusión parlamentaria sobre si la derogación de ambas leyes suponía el restablecimiento de la situación jurídica de los territorios vascos anterior a 1839 (temor del diputado Fraga), puesto que la cuestión queda resuelta con la referencia al art. 2 del Código Civil²⁹, en cuya virtud por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiera derogado.

Porque lo relevante es que la mencionada norma confirma, por la vía del silencio en la enumeración de los territorios forales afectados, la vigencia del arreglo foral con Navarra, como se ha señalado de forma unánime por la doctrina, extrayendo de dicha vigencia (o no derogación expresa) una conclusión en orden a la atribución de competencias (en la que no entraremos en detalle) y otra en orden al procedimiento para su ulterior constitución como Comunidad Foral. Como se ha señalado, la vigencia de la Ley de 1839 en Navarra permitiría que *los contenidos competenciales (...) pueden ser superiores a los que con carácter general permite la Constitución que sean asumidos por los Estatutos de Autonomía, como, por otro*

²⁷ El texto de la enmienda –coincidente con la redacción final de la CE– y el debate puede verse en *Constitución española, op.cit.*, volumen II, pp. 2550-2552.

²⁸ La ausencia de referencia a Navarra es explicada por el enmendante al considerar que la Ley de 1839 fue la base de una solución pacífica para dicho territorio foral en el marco de una España total. Aunque no lo mencione, se está refiriendo a que la Ley de 16 de agosto de 1841 (referida exclusivamente a Navarra) resolvió respecto de dicha provincia el problema foral.

²⁹ La enmienda *in voce* fue aprobada por 249 votos a favor, 14 en contra y cuatro abstenciones.

*lado, que el procedimiento para la actualización del Régimen Foral puede ser distinto a los procedimientos ordinarios de elaboración de los Estatutos*³⁰.

La Disposición Derogatoria segunda de la CE, pese a la opinión de ilustres constitucionalistas que le negaron valor normativo³¹, tiene a nuestro juicio una relevancia fundamental porque sirve para explorar prospectivamente el concepto de los derechos históricos de los territorios forales. De tal manera que no cabe compartir la tesis de que se trate de una disposición carente de contenido normativo porque servirá para perfilar, *ex constitutione*, esos derechos cuya reintegración y actualización se llevan a cabo por la Disposición Adicional Primera. Y la investigación histórica de los derechos de los territorios forales —a la que ha dado pie la propia jurisprudencia del TC— exige contemplar las facultades históricas de Navarra y su plasmación en la LORAFNA bajo la premisa de que los derechos derivados del reconocimiento indirecto de la vigencia de las Leyes de 1839 y 1841 (aunque, reiteremos, ésta no se cite por la CE) supone que los mismos continúan subsistentes en la medida en que no se opongan al texto constitucional y sean compatibles con la unidad del Estado.

Aunque por razones elementales permanezca extramuros de nuestro propósito principal, conviene hacer alguna referencia a la Disposición Transitoria Cuarta de la CE no en lo que atañe a los aspectos procedimentales de la eventual —mientras no se derogue la Disposición— incorporación de Navarra a la CAPV sino en su conexión con la vía de actualización de los derechos históricos (y no sólo de éstos, sino también de las facultades autonómicas) llevada a cabo por la desde 1982 Comunidad Foral. Porque para algunos juristas (y no sólo los relacionados con el País Vasco, puesto que la honestidad científica debe estar por encima de consideraciones políticas) ha resultado cuanto menos sorprendente, desde el prisma constitucional, el distinto tratamiento seguido por el Estado para dar cumplimiento a la Disposición Adicional Primera en el caso de Navarra y en el caso de los territorios forales que integran la CAPV.

El problema parte de la afirmación de dicha Adicional Primera en cuya virtud la actualización del régimen foral se llevará a cabo, *en su caso*, en el mar-

³⁰ PÉREZ CALVO, A., *Manual...* *op.cit.*, p. 43. Idea reiterada por el mismo autor en El Plan Ibarretxe y su grave déficit democrático de partida en *Revista de Estudios Políticos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2004, núm. 126, p. 21, cuando señala que el Parlamento Foral optó por la vía abierta en la Disposición Adicional Primera de la Constitución a fin de actualizar de modo autónomo el régimen foral de Navarra

³¹ Así, ALZAGA VILLAMIL, O., *Constitución Española de 1978. Comentario sistemático*. Madrid: Ed. Del Foro, 1978, p. 977 y ss., afirmaba al hilo del comentario conjunto de dicha disposición y de la adicional primera de la CE que su significado es el de un *mero gesto histórico de comprensión hacia el pueblo vasco*, añadiendo que *no se trata de expresiones genuinamente técnico-jurídicas que impliquen fuerza de obligar*.

co de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía³². Dejando de lado la tautología que supone la referencia al propio texto constitucional (porque la integración de los Fueros se produce en el texto constitucional), el problema viene representado por la remisión a los Estatutos de Autonomía y por la enigmática expresión *en su caso*. ¿Cabe la actualización sin Estatuto de Autonomía o, dicho en otros términos, sin integración y/o constitución de los territorios forales –y, en particular Navarra– en Comunidad Autónoma³³?

La respuesta, a nuestro juicio, debe ser positiva por cuanto las Comunidades Autónomas son entidades contingentes a la vista del art. 137 de la CE, ya que ninguna provincia estaba obligada constitucionalmente a constituirse o a pertenecer a Comunidad Autónoma alguna y el reconocimiento y reintegración de la foralidad no pagaba el peaje ni se supedita a la integración en la nueva entidad territorial voluntaria. Además, el art. 143.1 de la CE reconoce el derecho a la autonomía a las provincias limítrofes (adjetivo que, pese a su inocuidad, plantea problemas en los que no vamos a entrar), los territorios insulares y las provincias con entidad regional histórica (respecto de las que no se exige la condición geográfica de ser limítrofes), pero es un mero reconocimiento de un derecho que no es de ejercicio obligatorio³⁴.

Avanzando en nuestro razonamiento, hubiera sido perfectamente posible la actualización del régimen foral y de los derechos históricos de Navarra sin necesidad de la *novación subjetiva representada por el tránsito de provincia foral a Comunidad Foral*, de forma que, caso de no existir la LORAFNA, preexistiría y se integraría en la nueva ordenación territorial del Estado nacida de la CE de 1978 una categoría (provincia o región foral) que tendría unas compe-

³² Para MUÑOZ MACHADO, S., *La Disposición... op.cit.*, p. 223, dicha disposición *ha constitucionalizado los fueros*, añadiendo que *la mención constitucional al foralismo es nueva en nuestra historia*, afirmación ésta última harto discutible, porque el art. 144 de la Constitución de Bayona hacía referencia expresa a los Fueros –si bien en distinto sentido–, puesto que los derogaba.

³³ La referencia del art. 1 del Amejoramiento al carácter preconstitucional de la Comunidad Foral puede ser políticamente correcto pero jurídicamente indefendible. Es decir, Navarra es Comunidad Foral porque se apruebe la LORAFNA, de forma que, en ausencia de ésta sería territorio o región foral pero nunca Comunidad, en el sentido que ésta expresión tiene en la CE y, desde luego, no hubiera podido acceder a las competencias autonómicas, sino sólo a las históricas y a su actualización a través de un mecanismo peculiar. Como señala MUÑOZ MACHADO, S., en *La Disposición Adicional...*, *op.cit.*, p. 226, *el problema formal primero que plantea la disposición adicional es el de saber si la actualización debe producirse necesariamente a través de los Estatutos de Autonomía o si existe alguna fórmula de mejorar fueros que sea distinta y pueda mantenerse al margen de las previsiones de los Estatutos o pueda instrumentarse en una norma distinta*.

³⁴ Por razones de espacio no podemos entrar a debatir la diferencia entre obligaciones y derechos de ejercicio obligatorio –originariamente procedente del Derecho privado y plasmado en el BGB alemán– y que, salvo excepciones doctrinales, ha sido mal trasladada al Derecho público y, en concreto, al Derecho Tributario.

tencias –las derivadas de sus derechos históricos– superiores quizá a las de una Comunidad Autónoma de régimen común (desde luego sobra la duda en el caso del régimen tributario). Pero lo grave de la mezcolanza entre territorios forales y Comunidades Autónomas –que la Adicional primera parece promover de forma no intencionada con la famosa expresión *en su caso*– es que la actualización de los derechos históricos de aquéllos puede parecer que se transmitan a éstas, cosa radicalmente falsa –salvo en el caso de Navarra y por su consideración de Comunidad Foral uniprovincial– porque tales derechos son inmanentes e intransmisibles, circunstancia ésta que cobra especial relevancia en el caso de los territorios que conforman la CAPV, que será siempre una Comunidad autónoma pero nunca podrá ser una Comunidad foral³⁵, ni siquiera en el improbable supuesto de la incorporación de Navarra.

1.3. El procedimiento especial de acceso de Navarra a la condición de Comunidad Foral

La afirmación anterior entronca con el carácter con que se predica esta consideración respecto de la, hasta 1982, provincia foral de Navarra, cuya inserción en el ordenamiento constitucional ha suscitado alguna polémica, al menos desde el punto de vista procedimental, en especial teniendo en cuenta su peculiar vía de acceso a la autonomía que, como se ha sostenido, quizá pudo ser utilizada por los territorios históricos que conforman la CAPV³⁶. Existen, en este

³⁵ Con lo que se plantearía el curioso problema dialéctico –caso de activarse positivamente la Disposición Transitoria Cuarta de la CE– de determinar el modo de integración de una Comunidad Foral (Navarra) en una Comunidad Autónoma (País Vasco). Coincidimos, empero, con LOPERENA ROTA, D., cuando hace una doble afirmación: por un lado, *el Proyecto del Lehendakari deja definitivamente inviable la Disposición Transitoria 4ª de la Constitución*; por otro, que dicha disposición *quedó sin valor jurídico el día que se puso en vigor el Amejoramiento*. Vid. Navarra y el nacionalismo compatible, dentro de la obra colectiva *Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe*. Oñate: IVAP, 2003, pp. 110-111.

³⁶ Como afirmara MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Madrid: Ed. Civitas, 1982, vol. I, pp. 278-279, *no discuto con ello que históricamente se hayan seguido procedimientos singulares en relación con el reconocimiento o renovación de los Fueros, lo que afirmo es que la Constitución no los ha recogido y, siendo así, no hay más fórmulas que las constitucionales –la aprobación de un Estatuto de Autonomía– para que un territorio reciba la autonomía propia de las Comunidades Autónomas, añadiendo que no de menor trascendencia es el problema de considerar que si la vía del Amejoramiento del Fuero, tal y como se ha seguido en el caso de Navarra, es distinta y marginal a la vía estatutaria, pero conduce a la máxima autonomía permitida por la Constitución, resultaría también admisible que utilizaran la disposición adicional primera los territorios históricos forales integrados en la actualidad en la Comunidad autónoma del País Vasco, lo que conduciría, simplemente, a la liquidación de esta Comunidad por un procedimiento realmente insólito* Su tesis es que mientras subsista la CAPV no pueden emplear la vía utilizada por Navarra sencillamente porque ya cuentan con un Estatuto de autonomía que es lo mismo a lo que conduce la vía de actualización del Fuero de acuerdo con la disposición adicional primera de la Constitución.

punto, dos posiciones encontradas, legítimas ambas desde el punto de vista teórico, aunque parten de realidades políticas distintas.

En primer lugar, existe un sector minoritario que considera que Navarra no es una Comunidad Autónoma y, en segundo lugar un sector doctrinal ampliamente mayoritario que considera que Navarra es una Comunidad Foral³⁷, concepto bajo el que se opera, mediante una suerte de novación subjetiva, una simbiosis competencial entre los derechos históricos que como territorio foral le corresponden y los derechos anudados a su condición de Comunidad Autónoma.

El debate, lejos de pertenecer al plano teórico, tiene una enorme trascendencia práctica por un triple orden de cuestiones: en primer lugar, porque el art. 145.1 de la CE prohíbe la federación de Comunidades Autónomas (sic) pero nada dice sobre la federación de Comunidades Autónomas y provincias o regiones (aunque tengan régimen foral) no integradas en aquéllas; en segundo lugar, porque está en juego la interpretación de la Transitoria Cuarta de la CE y, por último, porque las relaciones financieras entre Navarra y el Estado –a través del Convenio Económico– guardan una similitud formal (que no material) cada vez más evidente con el régimen del Concierto vasco³⁸.

Que Navarra no se considere una Comunidad Autónoma deriva –para uno de los últimos³⁹ sostenedores de la tesis (Bartolomé Clavero) –de razones exclusivamente procedimentales⁴⁰ y no sustantivas. En efecto (dejando de lado el procedimiento especial de acceso a la autonomía de las ciudades de Ceuta y Melilla), hay dos procedimientos alternativos para el acceso a la condición de Comunidad Autónoma: la vía *lenta* del art. 143 de la CE y la vía *rápida* del art. 151 de la propia CE⁴¹ utilizable en principio sólo, según la Transitoria Segunda,

³⁷ Quizá, como postulan algunos autores, la denominación más correcta sería la de Comunidad Autónoma Foral (así ALLI ARANGUREN, J.C. y RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., *Facultades y competencias de Navarra en la obra colectiva, Derecho Público Foral...*, op. cit., p. 497).

³⁸ Por razones obvias no vamos a entrar en las diferencias materiales entre Convenio y Concierto; quizá la más llamativa sea el que el poder tributario en relación con los tributos convenidos o concertados con el Estado se atribuye a la Comunidad Foral de Navarra, mientras que la CAPV carece de poder tributario alguno en relación con los impuestos concertados (salvo el de establecer recargos) puesto que dicho poder se residencia en los territorios forales (territorios históricos en el ordenamiento autonómico vasco).

³⁹ Utilizamos la expresión en un sentido puramente temporal; por otro lado, en un trabajo de estas características no creemos que tenga sentido hacer un estudio exhaustivo de todos los autores que han sostenido esta afirmación. La mejor respuesta, como veremos, la ofrece el Tribunal Constitucional cuya doctrina ha venido, sistemáticamente, considerando a Navarra como Comunidad Autónoma.

⁴⁰ Dudas sobre la regularidad del procedimiento de acceso también expresadas, entre otros, por TOMÁS VILLARROYA, MEILAN GIL, J.L. o el propio TOMÁS Y VALIENTE, F.; un resumen de sus posiciones en ALLI ARANGUREN, J. C. y RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. en *Facultades y competencias...*, op.cit., pp. 494-495.

⁴¹ No sólo se trata de procedimientos distintos por la rapidez o lentitud, sino por la mayor o menor asunción de competencias en los momentos iniciales.

por los territorios que en el pasado hubiera plebiscitado afirmativamente proyectos de Estatuto de Autonomía y cumplieran determinados requisitos⁴².

Y en este sentido conviene recordar que Navarra no se acogió al procedimiento del art. 143 ni al del art. 151 para constituirse en Comunidad Foral, lo cual plantea a algunos la duda razonable de si el teórico incumplimiento de las previsiones constitucionales (centradas sólo en la comparación entre ambos preceptos) puede determinar su no consideración como Comunidad Autónoma⁴³. La aprobación de la LORAFNA y el acceso a la autonomía se realizó sobre la base de la invocación del derecho histórico (lo cual es correcto con matices) previsto en el primer apartado de la Adicional Primera de la CE de consuno con la no derogación de la Ley de 1839, pero a través de un procedimiento formalmente inexistente⁴⁴, salvo que el derecho histórico de Navarra sea incompatible con la consulta democrática del Proyecto de la LORAFNA (que no se realizó) o salvo que alguien explique de forma convincente (y, como veremos la doctrina del TC que se refiere a la cuestión no reúne este calificativo) cuál es el hecho diferencial vasco respecto de Navarra y porqué las tres provincias vascas no pudieron acogerse a este procedimiento sui generis, evitando, por ejemplo, el referéndum del Estatuto⁴⁵. *Ad maiorem* hay que tener en cuenta que ya de forma temprana el TC

⁴² Por esta vía accedieron a la autonomía el País Vasco, Cataluña y Galicia más Andalucía que no cumplía el citado requisito. Y cabe recordar que durante la II República, Navarra no plebiscitó ningún Estatuto, de forma que, en principio, quedaría excluida de la vía del art. 151 de la CE (salvo, evidentemente, que se hubiera seguido la *vía andaluza* a la cual no se ha puesto reparo alguno pese a ser, procedimentalmente, de dudosa inserción constitucional).

⁴³ Es la opinión de CLAVERO, B. últimamente actualizada, aunque manteniendo sustancialmente los postulados anteriores en su obra *Entre desahucio de fuero y quiebra de Estatuto: Euskadi según el doble plan del Lehendakari en Estudios sobre la propuesta...* op.cit., pp. 155-156, donde señala que *no parece que haya dicho la última palabra la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en el sentido, como bien se sabe, de asimilar la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra ni más, por decirse fuero, ni menos, por llamarse ley, que con un Estatuto. No parece que sea así aunque materialmente por su contenido le resulte. De tal funge y como tal opera. Más formalmente es otra cosa ante todo por lo dicho de no ajustarse a la previsión constitucional al propósito. Si la jurisprudencia constitucional hubiera sido consecuyente, se habría sencillamente cuestionado la propia constitucionalidad de la vía navarra...*

⁴⁴ Basado en los pactos autonómicos de 1981 suscritos entre UCD y el PSOE.

⁴⁵ Aunque ya la propia STC 76/1988, de 26 de abril ofrece pistas para resolver la cuestión, derivadas de la pluriprovincialidad de la CAPV (integrada por tres regiones o territorios forales) frente a la uniprovincialidad de Navarra. En otros términos, en el caso del País Vasco son tres territorios forales los que se unen para crear un ente inexistente –la Comunidad Autónoma– mientras que en el caso de Navarra se produciría una especie de *novación subjetiva* (este concepto es nuestro y no aparece citado por el Tribunal) entre la Diputación Foral y la Comunidad Foral. No vamos a profundizar en la cuestión porque nos alejaría del tema principal de nuestro trabajo. Porque si bien la CAPV no existía antes de la CE, tampoco existía –valga la expresión– la parte autonómica de la CFN. Es decir, el procedimiento puede ser correcto para el mejoramiento y actualización de los derechos históricos de Navarra, pero dudoso para la adscripción de competencias autonómicas que no entroncan con los citados derechos; de ahí la imperiosa necesidad de considerar que la LORAFNA es, entre otras cosas, un Estatuto de Autonomía.

declaró que *la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias*⁴⁶.

Estas ideas, sumariamente expuestas, representan básicamente la posición del profesor CLAVERO, que hemos intentado resumir sin introducir valoraciones personales.

Si la tesis defendida fuera correcta se plantearía otro problema, tangencial pero importante, consistente en determinar si Navarra en el futuro puede integrarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco prescindiendo del mecanismo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta e invocando un procedimiento sui generis derivado de sus derechos históricos. Si así se ha hecho para acceder a la autonomía (saltándose de forma aparente los procedimientos constitucionales) no habría razón alguna para negarle esta posibilidad, conclusión lógica para los negadores del carácter de Comunidad Autónoma que tiene Navarra, pero que plantea innumerables cuestiones conflictivas que debemos omitir porque nuestro objetivo principal es de naturaleza jurídico-financiera y el examen de los procedimientos constitucionales es necesario para llegar a nuestra meta pero no puede confundirnos e introducirnos en sendas no deseadas.

El preámbulo de la LORAFNA y sus arts. 1 y 2.1 constituyen un corpus normativo ilustrativo en esta cuestión; en ningún momento el citado preámbulo habla de que Navarra se constituye en Comunidad Foral (ni menciona expresamente la simbiosis entre derechos históricos y autonómicos operada por la citada norma⁴⁷); simplemente es un acuerdo –que no pacto⁴⁸– formalizado mediante Ley⁴⁹, donde la representación de la Administración del Estado y de la

⁴⁶ STC 123/1984, de 18 de diciembre; esta idea es reiterada entre otras en la Sentencia 76/1988, de 26 de abril, citada en nota anterior.

⁴⁷ La idea de la simbiosis es de origen doctrinal, aunque se pueda deducir del texto de la LORAFNA con las diferencias que hace entre Navarra y Comunidad Foral de Navarra a la hora de delimitar competencias. Con alguna excepción y error, la atribución de competencias a Navarra está incorporando al ordenamiento los derechos históricos del territorio foral, en tanto que las competencias atribuidas a la Comunidad Foral de Navarra incorpora las competencias autonómicas. El problema es si con esta simbiosis se puede producir una transferencia subliminal de derechos históricos –intangibles e inmanentes– hacia competencias autonómicas –en principio contingentes–. Esta idea, muy someramente expuesta, es decisiva para entender el Convenio y, sobre todo, la relación entre éste y las competencias en materia de Haciendas Locales.

⁴⁸ Ni siquiera la Ley de 1839 es una ley-pacto ni una ley-contrato, como demuestra con argumentos convincentes MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. en Evolución histórica del régimen foral navarro (1841-1975) dentro de la obra colectiva por él dirigida *Derecho Público Foral...*, *op. cit.*, p. 59.

⁴⁹ ¿Por qué la citada Ley es Orgánica? Simplemente porque está aprobando un Estatuto de Autonomía, con todas las especialidades, procedimentales y sustantivas que se quieran ver. En este sentido, los negadores del carácter de Comunidad Autónoma de Navarra deberían plantearse –dada su afición por las objeciones procedimentales– una cuestión elemental: si la LORAFNA no fuera un Estatuto de Autonomía, su aprobación mediante Ley Orgánica vulneraría el art. 81 de la CE porque estaría regulando mediante norma de este carácter materias que no le están reservadas constitucionalmente.

Diputación Foral de Navarra convienen la modernización o actualización dentro de la CE del régimen foral. Por su parte, el art. 1 (a diferencia de lo que ocurre con preceptos homónimos de Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del art. 151 de la CE⁵⁰) señala que Navarra *constituye una Comunidad foral* –es decir que la LORAFNA no es constituyente de la Comunidad Foral sino que el régimen foral de la que es titular preexiste a dicha Ley⁵¹– y por último, el art. 2 se refiere a los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral, sin referencia alguna a las competencias no derivadas de los derechos históricos que se asumen *por mor* de la distribución competencial operada por los arts. 148 y 149 de la CE.

Por el contrario, constituyen absoluta mayoría los defensores del carácter de Comunidad Autónoma (bajo la específica denominación de Foral) de Navarra⁵²; de forma rotunda y tratando de resolver el problema planteado más arriba, se señala que *el art. 1 de la Ley declara que Navarra constituye una Comunidad foral. El verbo es lo suficientemente polivalente para tener un sentido meramente declarativo al conjugarlo en tiempo presente, constituye porque ya es una Comunidad. No se establece que se constituye en Comunidad porque ello implicaría que se crea en virtud de la Ley Orgánica, lo que tratando de una entidad con tan acrisolado régimen foral es rotundamente falso. (...) No puede crearse dicha Comunidad Foral desde la Ley de Amejoramiento, puesto que tal carácter le está reconocido por la Constitución en la disposición adicional primera*⁵³. La afirmación es errónea porque la Disposición Adicional Primera no reconoce

⁵⁰ El art. 1 del EAPV señala que el pueblo vasco *se constituye* en Comunidad Autónoma como expresión de su nacionalidad y para acceder a su autogobierno. En términos similares se pronuncian los arts. 1 de los Estatutos catalán, gallego y andaluz. En cambio la LORAFNA no alude a que su condición de Comunidad Foral sea expresión de su condición de nacionalidad, aunque tampoco se define como región, de modo que se trataría de una rara avis teniendo en cuenta que el art. 2 de la CE reconoce y garantiza el derecho a la autonomía a las nacionalidades y regiones. Empero la diferencia semántica no tiene mayor trascendencia.

⁵¹ La tesis sería admisible respecto de las competencias derivadas de los derechos históricos, pero difícil de mantener respecto de las competencias autonómicas que se unen a las anteriores, simplemente porque antes de la CE no había Comunidades Autónomas ni Comunidades forales.

⁵² Sin pretensión de exhaustividad y entre otros COSCULLUELA MONTANER, L.M., MUÑOZ MACHADO, S., RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., DEL BURGO TAJADURA, J.I. todos ellos en sus colaboraciones en la obra colectiva *Derecho Público Foral...*, *cit supra*.

En fechas más recientes, PÉREZ CALVO, A. y RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. (*Manual de Derecho...*, *op.cit.*, p. 60), han señalado que la LORAFNA *tiene la forma jurídica de un Estatuto de Autonomía y cumple las mismas funciones que éste, salvo la de crear el ente autónomo*, añadiendo que *el Amejoramiento es un Estatuto de Autonomía que ha desempeñado una función que los demás no han cumplido, como es la de actualizar un régimen autonómico preexistente*. A nuestro juicio, habrá regímenes forales preexistentes a la CE, pero no regímenes autonómicos, de forma que se trata de un lapsus calami sin mayor trascendencia.

⁵³ COSCULLUELA MONTANER, L.M., Ley de Amejoramiento: elaboración, naturaleza y principios. En *Derecho Público Foral...*, *op.cit.*, p. 286.

Comunidades Forales (sino territorios forales, dejándoles libertad en la organización de su régimen de inserción territorial) y no obliga a los territorios forales a constituirse en Comunidades Autónomas para garantizar sus derechos históricos⁵⁴. En otros términos, la CE reconoce los derechos históricos y los territorios forales pero no reconoce las Comunidades Forales, en el sentido jurídico que tiene el concepto de Comunidad en el texto constitucional, salvo las de carácter uniprovincial como es el caso de Navarra.

No obstante, la discusión quedó zanjada (si bien discrepamos de los argumentos utilizados, que no del fallo) por el TC en su Sentencia 16/1984, de 6 de febrero donde tipifica a Navarra como Comunidad Autónoma, aunque reconozca el hecho de que el acceso a su actual régimen autonómico se haya llevado a cabo por una vía peculiar; paradójicamente no entra a valorar si esa *vía peculiar* (expresión literal del TC) es o no conforme a la CE ni si tiene anclaje, como creemos, en la Disposición Adicional Primera de aquélla. Dicho en otros términos, Navarra accedió a la autonomía –concepto inexistente antes de la CE, ya que resulta incompatible con ésta entender subsumible la foralidad en la autonomía– por la vía especial para los territorios forales⁵⁵ prevista en la Disposición Adicional Primera pero excluyendo el segundo párrafo de la misma, lo que supone una interpretación razonable de la famosa expresión *en su caso* (relativa a la actualización general del régimen foral y referida a la propia CE y a los Estatutos de Autonomía), a la que nos referíamos anteriormente.

⁵⁴ En contra de esta idea, MUÑOZ MACHADO, S., *La Disposición Adicional... op.cit.*, p. 239 ... es desechable, desde luego, la idea de que no sea preciso un Estatuto de Autonomía para mejorar el Fuero navarro, porque la Constitución no ha habilitado en parte alguna a las Cortes para que puedan dotar a un territorio de los poderes propios de las Comunidades Autónomas mediante un instrumento legal distinto de Estatuto de Autonomía. Esta apreciación puede ser cierta para que varios territorios forales constituyan o se integren en una Comunidad Autónoma pluriprovincial, pero no para el caso de Navarra, teniendo en cuenta que respecto de sus derechos históricos no rige el esquema de distribución de competencias deducible de los arts. 148 y 149 de la CE puesto que ello supondría, como el propio autor reconoce, equipararla a las Comunidades de régimen común. En nuestra opinión, confunde foralidad y mejoramiento con autonomía; las dos primeras cuestiones no exigen un Estatuto de Autonomía para Navarra ni ello se deduce de la Adicional Primera de la CE, no así la segunda, que sirve para sumar las competencias de los derechos históricos a competencias ex art. 148 de la CE que no derivan de éstos. De forma que, pese a la denominación Navarra es una Comunidad Foral y Autónoma y la LORAFNA es un Estatuto de Autonomía por esta segunda consideración de Navarra, no por la primera.

⁵⁵ ¿Podrían haber accedido por esta vía los territorios forales del País Vasco a la autonomía, caso de no constituir una Comunidad Autónoma? El TC ha pasado con pies de plomo sobre esta cuestión que, en verdad, no se le ha planteado directamente. A nuestro juicio, y con muchos matices, la respuesta sería afirmativa basándonos sólo en la Adicional Primera de la CE pero hay algo que puede ensombrecer la cuestión y es la inexistencia de arreglo foral con las provincias vascongadas tras la Ley de 1839 o, dicho en otros términos que sólo combinando la Adicional Primera con la Derogatoria Segunda se puede mantener la vía navarra de acceso a la autonomía y esta concurrencia no es fácil para cada uno de los tres territorios forales que actualmente integran la CAPV incluso considerados de forma aislada.

1.4. Alcance y significación de las expresiones derechos históricos y territorios forales en la Constitución de 1978

Avanzando en nuestro propósito, conviene determinar –y la cuestión no es tan intrascendente como pudiera parecer– cuáles son los territorios forales y qué son los derechos históricos, teniendo en cuenta que el genitivo (derechos históricos de los territorios forales) empleado por la Adicional Primera exige determinar primero el titular subjetivo de los citados derechos. En efecto, la norma suprema del ordenamiento no ampara y respeta cualesquiera derechos históricos de nacionalidades, regiones o provincias sino sólo los que sean predicables o atribuibles de los territorios forales; sensu contrario, no se garantizan, ni se respetan, ni se integran en el marco constitucional derechos históricos de territorios que no tengan la condición de forales. Y como advertíamos páginas atrás, la enmienda 689 del Grupo parlamentario vasco tenía la virtud de identificar nominativamente los territorios a los que pretendía amparar, mientras que la redacción definitiva de la CE ha dejado abierta la cuestión y para muestra de ello véase las discusiones sobre el eventual blindaje de las competencias de la Generalitat de Cataluña en base a los derechos históricos (¿los anteriores a 1714?) o las menciones contenidas en el Estatuto de Autonomía de Aragón, dicho todo ello con el mayor respeto para estas dos Comunidades Autónomas.

Porque, desde luego, si por territorios forales entendemos cualquier parte del territorio español que en el pasado (¿hasta dónde se remonta éste?) haya disfrutado de un fuero propio, la cuestión puede desbordarse hasta límites insospechados. Y el dedo en la llaga fue tempranamente puesto por un jurista que llegó a la Presidencia del Tribunal Constitucional al señalar ya en 1981 que *la norma [constitucional] no precisa qué es un territorio foral, ni menos aún cuáles sean esos, como tampoco da la menor información acerca de la naturaleza de dichos derechos [históricos]*⁵⁶.

La cuestión no es intrascendente porque ya en el pasado alguna región con legítimo sentimiento autonomista⁵⁷ –del mismo modo que en el presente algunas Comunidades Autónomas– invocaron derechos históricos para justificar la asunción de nuevas competencias estatutarias o para proclamar la necesi-

⁵⁶ CRUZ VILLALÓN, P., *La curiosidad del jurista persa y otros estudios sobre la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1999, pp. 387. El artículo del que procede la cita había sido previamente publicado, en 1981, en la Revista de la Facultad de Derecho de la UCM. Los corchetes son nuestros.

⁵⁷ Vid. los acuerdos de la Asamblea Catalanista celebrada en Tarrasa los días 26 y 27 de mayo de 1900 sobre el régimen tributario de Cataluña (por cierto, el regionalismo catalán era el único que propugnaba la existencia de Conciertos económicos en sus bases orgánicas).

dad del *blindaje* (sic) de las que se asuman en el proyecto de reforma estatutaria; a ello hay que añadir que en el presente inmediato (nos situamos en septiembre de 2005) el proyecto de reforma del Estatuto catalán (si llega a prosperar) y el proyecto de reforma del Estatuto valenciano (aprobado por las Cortes valencianas) se refieren a este punto como título competencial para incrementar su autogobierno; de tal manera que el concepto de derechos históricos opera cual bálsamo de Fierabrás o como concepto que parece tener no sólo relevancia jurídica, sino que se adorna de cualidades taumatúrgicas e incluso telúricas⁵⁸. Conviene tener presente que la expresión foral(es) se utiliza por la CE en otros preceptos –149.1.8º y Adicional Segunda– para referirse a una cuestión muy concreta cual es la relativa a la legislación civil, permitiendo el primero de los preceptos a las Comunidades que tengan un Derecho civil foral o especial su conservación, modificación o desarrollo. En este sentido –limitado a un ámbito concreto del Derecho privado– pueden los territorios no forales invocar presuntos o reales derechos históricos, sin que sea dable pretender que la Adicional Primera, al hablar de derechos históricos, ampara sus pretensiones también en el ámbito del Derecho público. Porque muchas de las Comunidades denominadas históricas pueden invocar, valga la redundancia, derechos históricos (por cierto todos derogados mucho antes de la CE) pero resulta muy difícil que demuestren su condición de territorios forales y la CE no respeta y actualiza los primeros sino en tanto en cuanto se conecten en su titularidad subjetiva con los segundos.

Así y entre otras, la STC 88/1993, de 12 de marzo, es clarísima al respecto –por mucho que se quiera utilizar en los momentos presentes para la reforma de Estatutos– porque cierra la puerta de la Disposición Adicional Primera al ámbito de reivindicaciones de los territorios no forales sobre eventuales derechos históricos en el ámbito jurídico-público⁵⁹; de ahí la importancia metodológica que dábamos al hecho de precisar que dicha norma no garantiza ni ampara cualesquiera derechos históricos (públicos o privados) de cualesquiera territorios que integran el Estado⁶⁰,

⁵⁸ Este segundo adjetivo en la acepción del *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid: Ed. Espasa-Calpe, 1992, tomo II, p. 1955, no por referencia al suelo sino al ordenamiento jurídico, es decir, como si éste y la inserción en el mismo de los derechos históricos influyera sobre los habitantes de la Comunidad.

⁵⁹ Invocar la Adicional Primera para reclamar, por analogía, competencias exclusivas sobre aeropuertos parece un exabrupto. Al tiempo de redactar estas líneas conocemos el dictamen del Consejo Consultivo de Cataluña sobre el concepto, ámbito y extensión de sus derechos históricos como justificativo del anunciado proyecto de reforma de su Estatuto de Autonomía y la interpretación que hace es, a nuestro juicio, correcta; cuestión distinta es que el Parlamento catalán acate el dictamen a la hora de redactar el proyecto de reforma estatutaria.

⁶⁰ En síntesis, la meritada sentencia señala que *el sentido de la Disposición Adicional Primera de la Constitución no es el de garantizar u ordenar el régimen constitucional de la foralidad civil (con-*

sino sólo los que correspondan a los territorios forales que no es concepto equivalente al de territorios que en el pasado hayan gozado de Fuero⁶¹.

El problema –que hunde sus raíces en la historia, frecuentemente manejada a conveniencia del intérprete jurídico– es que la uniformidad centralizadora iniciada bajo Felipe V y culminada parcialmente en los Decretos de Nueva Planta (para las provincias comunes, no aforadas o no exentas) tenía un objetivo cuasi exclusivo en la aniquilación de instituciones jurídico-públicas de los antiguos Reinos, condados y territorios, pero no era obstáculo al propósito centralizador de los meritados Decretos la pervivencia de especialidades jurídico-privadas, por simplificar mucho la cuestión. De esta tarea (emprendida por la Monarquía borbónica entre 1707 y 1835 y por el Estado liberal por utilizar una expresión peyorativa para ciertos sectores⁶²) sólo conservaron un Derecho público propio (cada vez más acosado) las provincias vascongadas⁶³ y el Reino de Navarra y estos rescoldos –por contraposición con las facultades amplísimas disfrutadas hasta la transformación de Navarra en provincia– del Derecho Público son los garantizados por la Disposición Adicional Primera⁶⁴. Por tanto, territorios forales no son los que en el pasado remoto tuvieran un Fuero o un régimen especial sino los que desde 1839 conservaron (con o sin interrupciones

templado exclusivamente en el art. 149.1.8 y en la Disposición Adicional Segunda de la CE) sino el de permitir la integración y actualización en el ordenamiento postconstitucional, con los límites que dicha Disposición marca, de algunas de las peculiaridades jurídico-públicas que en el pasado singularizaron a determinadas partes del territorio de la Nación (FJ 1º).

⁶¹ Por muy respetables que sean los Fueros de Aragón, conocidos como Compilación o Fuero de Huesca de 1247 invocados en defensa de las pretensiones de la Diputación General de Aragón que sirvieron de base a la STC citada en el texto principal.

⁶² Ni tenemos ganas, ni formación histórica suficiente, para rebatir apotegmas donde se produce la identificación entre fueros y absolutismo o Estado liberal y progresismo, todo ello bajo la perspectiva del siglo XIX. Sí aludiremos a la identificación –*voxata quaestio*– entre Convenio y privilegios fiscales que todavía subsiste en el siglo XXI, y que hunde sus raíces en las guerras carlistas y en los arreglos de la cuestión foral (sería mejor hablar de cuestiones forales, dada la diferencia entre las provincias vascongadas y Navarra en este punto).

⁶³ Preferimos, en términos históricos, utilizar esta expresión (que alguien identificará con la denominación del Estado franquista, lo cual es falso porque se trata de una vieja expresión datable del siglo XIX) en vez de Euskalherria que es un término más cultural, lingüístico o antropológico que político o geográfico (como señalara en 1976, TOMÁS Y VALIENTE, F), por mucho que sea utilizado por el art. 1 del EAPV. Como señala (LOPERENA ROTA, D, *op.cit.*, p. 110) *...desde Navarra no vemos legítimo que la CAV monopolice nombres como Pueblo Vasco o Euskal Herria ni tampoco símbolos de vasquidad como es la ikurriña. (...) Espero que en el próximo Estatuto no se vuelva a cometer este error que tanto está haciendo sufrir a los navarros nacionalistas vascos o que simplemente se sienten vascos.*

⁶⁴ E, incluso, el término Derecho público e instituciones privativas de éste en relación con las provincias vascongadas puede ser matizado ya que, desde luego, sus competencias eran muy inferiores a las que disfrutaba Navarra. Y la historia jurídica no se reescribe con planteamientos románticos ni el *völksgelit* o espíritu del pueblo puede ser utilizado en el siglo XXI con las mismas connotaciones que en el siglo XIX.

temporales, con o sin desencuentros con el poder central) algún vestigio de autogobierno en el ámbito económico-administrativo público.

Ciertamente el hecho de que la desafortunada, por la terminología, Disposición Adicional Primera hable de territorios forales (y no de provincias o de regiones, aunque este concepto sea más difícil de aprehender a la vista de la CE) complica la cuestión pero no la hace insoluble, recurriendo para ello a criterios históricos, a los antecedentes del texto definitivo de la CE, a la interpretación sistemática de la misma⁶⁵ y a la mayoritaria opinión doctrinal, aunque sobre ésta haya que efectuar matices. Así, por ejemplo y comenzando con argumentos históricos, el art. 41.5º, tercer párrafo de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893⁶⁶ ya hablaba de *provincias aforadas* (comprendiendo bajo dicha expresión a Navarra), pero con anterioridad la Real Orden de 28 de mayo de 1877 se refería a la Diputación Foral (sic) de Navarra y en la II República se habla de las *cuatro provincias de régimen fiscal concertado* en el Decreto de 2 de junio de 1933, relativo al pago de tributos correspondientes a las fincas incautadas a la Compañía de Jesús. Por otro lado, el adjetivo foral en nuestro ordenamiento histórico siempre ha ido vinculado a las Diputaciones vasco-navarras, incluso tras la articulación institucional posterior a las Leyes de 1839, 1841 (sólo referida a Navarra) y 1876⁶⁷.

Por su parte, los antecedentes de la elaboración de la CE han sido expuestos y no merece la pena su reiteración. La redacción definitiva de la Disposición Adicional Primera de la CE fue, como vimos, consecuencia de una transaccional *in voce* a la enmienda 689 del Grupo Parlamentario vasco, donde quedaban perfectamente identificados los titulares subjetivos de los derechos histórico-públicos, si se permite la expresión. Y desde luego en base a esta hermenéutica debe desecharse completamente la idea de identificar derechos históricos (o titulares de los mismos) con nacionalidades históricas o con territorios que en el pasado hubieran plebiscitado proyectos de Estatuto de Autonomía; en otros términos, nada tienen que ver la Disposición Transitoria Segunda y la Disposición Adicional Primera de la CE (es decir que el hecho de que Navarra no hubiera

⁶⁵ Incluso, pese a su carácter discutible, cabe invocar también –de cara a despejar la cuestión– la doctrina del propio TC.

⁶⁶ Se trata de la famosa Ley que propició la Gamazada; son más las personas que conocen el levantamiento popular que el texto de la ley y son muchos quienes ignoran que el Ministro de Hacienda (Germán Gamazo) no hizo sino aplicar una disposición de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 que había quedado congelada en su aplicación. Obsérvese cómo las Leyes presupuestarias no tienen carácter anual en todos sus términos y cómo diecisiete años después se intenta utilizar la autorización al Gobierno contenida en la citada norma.

⁶⁷ Por ejemplo, la STS de 26 de febrero de 1919 habla de *la Diputación provincial y foral de Navarra*; la STS de 19 de octubre de 1904 se refiere a *la Diputación foral de Vizcaya*.

plebiscitado –en el pasado– un Estatuto de Autonomía no supone merma para, en virtud de sus derechos históricos, acceder a la autonomía por un procedimiento especial, irreductible a los esquemas de los arts. 143 o 151 de la CE).

También de forma indirecta, la Disposición Derogatoria Segunda sirve para reafirmar nuestra opinión en cuya virtud los territorios forales a los que alude pero no identifica nominativamente la CE son las tres provincias que actualmente constituyen la CAPV y Navarra. Y esta apreciación es basilar porque el circunloquio empleado debe ser explicado: los titulares subjetivos de los derechos históricos no son ni la CAPV ni la Comunidad Foral de Navarra, aunque en el caso de ésta última la explicación necesite mayor profundidad. Desde luego, la CAPV no puede ser titular de derechos históricos porque no existía con anterioridad a la Constitución y son las provincias forales que la integran quienes retienen y a quienes se les reconoce la titularidad de los mismos⁶⁸.

En el caso de la CFN porque su condición de Comunidad Autónoma –en cuanto ente contingente territorialmente según la CE– le impide ser titular permanente de estos derechos, que pertenecen a Navarra como provincia foral, aunque esta apreciación puede generar discrepancias legítimas por parte de algún sector doctrinal al que nos hemos referido anteriormente, con el que estamos de acuerdo en el fondo aunque pueda haber discrepancias jurídicas en la forma.

Y aunque parezca un silogismo de difícil interpretación, al que se llega desde la vía particular de acceso a la autonomía, dos ejemplos bastarán para intentar que el lector entienda nuestra tesis: la Comunidad Foral de Navarra es un ente tan contingente como la CAPV, en la parte que corresponde a su condición de Comunidad Autónoma, pero no en lo que atañe a su condición de provincia, región o nacionalidad foral⁶⁹.

La condición siamesa (si se nos permite la expresión) de la CFN implica que su no constitución como Comunidad Autónoma le hubiera permitido conservar sus derechos históricos sin novación subjetiva desde la Diputación Foral

⁶⁸ Cuestión distinta y muy interesante es si las provincias forales pueden disponer libremente de estos derechos históricos mediante una transferencia reversible al ente autonómico en el que se integran; esta cuestión es basilar en el caso del País Vasco (e irrelevante para Navarra), especialmente en el tema de los Conciertos, motivando una amplia polémica –todavía latente– entre foralistas y autonomistas (por utilizar adjetivos contundentes aunque inexactos porque había matices en ambas partes). Desde la Ley de Territorios Históricos de la CAPV de 1983 (aunque la etiología parte del art. 3 del EAPV) es un tema pendiente, por mucho que se intente disimular. La cuestión es determinar si son compatibles foralidad y autonomía, en qué términos y con qué alcance, tema todavía irresuelto en el caso del País Vasco, como se demuestra en aspectos tales como la composición del Parlamento vasco, el reparto de las aportaciones de las Diputaciones a la financiación de la CAPV, etc.

⁶⁹ Y otra vez la semántica es importante por la simbología que, más allá de consideraciones jurídicas, aporta; en efecto, ninguna Comunidad, región, municipio o provincia se ha definido como nacionalidad foral tras la aprobación de la Constitución.

a la Comunidad Foral; de igual manera que la desaparición por voluntad propia de la Comunidad Foral no supondría la pérdida para Navarra de ninguno de los derechos históricos actualizados y reintegrados directamente por la CE. En este supuesto tendríamos que invertir el proceso de simbiosis (derechos históricos más competencias autonómicas) y recurrir a la partenogénesis (derechos históricos actualizados con supresión de las competencias estrictamente autonómicas salvo en lo que fueran compatibles con aquéllos).

Desde un prisma doctrinal, la identificación de los territorios forales con las provincias (en el momento de entrada en vigor de la CE⁷⁰) de Álava, Vizcaya, Guipúzcoa y Navarra goza de unanimidad, aunque con frecuentes confusiones provenientes de la identificación de los territorios forales con el País Vasco (desde 1979, Comunidad Autónoma) y con Navarra (desde 1982 Comunidad Foral). La segunda apreciación es cierta, pero no así la primera porque el País Vasco no es un territorio foral ni, obviamente, una Comunidad Foral⁷¹ y ello es particularmente relevante desde el punto de vista financiero, donde el cupo vasco no es sino la suma de los cupos correspondientes a cada uno de los tres territorios históricos y donde la CAPV es una institución cuya financiación depende –en un porcentaje cercano al 90%– de las aportaciones de los territorios históricos, titulares de las competencias recaudatorias y normativas sobre los tributos concertados.

Dejando de lado el peculiar proceso histórico de integración de municipios y ayuntamientos vascos en las provincias forales, conviene tener presente que la actual división provincial es prácticamente coetánea con el inicio del contencioso vasco (por utilizar una expresión moderna) y su integración institucional y ordinamental en el Estado español (recuérdese que la división provincial de Javier de Burgos data de 1832 y que sufrió alguna modificación entre 1880 y 1890), pero desde luego no cabe obviar, como señala FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón que *la provincia y, por tanto, el artículo 141 de la Constitución son pues el marco constitucional al que se refiere la disposición adicional primera de la norma fundamental*⁷².

⁷⁰ Aunque dicha condición territorial no se pierda por el hecho de integrarse (en el caso de las tres primeras) en una Comunidad Autónoma o de constituir una Comunidad Foral (en el caso de Navarra).

⁷¹ Como ya tempranamente señalara la STC 11/1984, de 2 de febrero, del TC cuando señala que el País Vasco y los territorios históricos son entes jurídicamente distintos y que sólo los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución.

⁷² En *Los derechos históricos de los territorios forales*. Madrid: Editorial Civitas, 1985, pp. 106-107; el título de la excelente monografía induce a error ya que apenas se ocupa del tema navarro. Aunque se produzca el planteamiento retórico no contesta a la cuestión MUÑOZ MACHADO, S. (*La Disposición Adicional... op.cit.*, p. 225) y cuando lo hace (p. 230) con un argumento no convincente para quienes partimos del carácter contingente de las Comunidades Autónomas y de la innecesariedad de

Desde el punto de vista jurisprudencial, tampoco cabe plantear duda alguna; en efecto, ya la STC 11/1984, de 2 de febrero señaló que los territorios históricos (en el caso del País Vasco) y la Comunidad en que se integran son realidades jurídico-institucionales diferenciadas, proyectando esta diferencia sobre las fuentes de las que derivan sus competencias respectivas que son también distintas⁷³. Y creemos que esta realidad jurídico-institucional diferenciada también puede predicarse de Navarra y de la Comunidad Foral de Navarra porque las fuentes de las que derivan las competencias autonómicas de la primera son diferentes de las fuentes de donde dimanarían las competencias anudadas a la actualización de los derechos históricos y porque sería teóricamente posible, según la CE la desaparición de la Comunidad Foral de Navarra, pero no es posible constitucionalmente la supresión del territorio foral de Navarra y de los derechos históricos que le corresponden.

En suma, los territorios forales se identifican con las provincias vascas y Navarra, sin que puedan perder dicha condición como consecuencia de su constitución o integración en una Comunidad Autónoma y sin que los mismos sean –en caso de integración en una Comunidad pluriprovincial– transmisibles al ente contingente en el que se produce la integración, circunstancia que no se produce en el caso de la Comunidad Foral.

En este sentido, discrepamos de la opinión en cuya virtud la actualización e integración de los fueros ha de realizarse *ex necesse* en el marco estatutario,

aprobar un Estatuto de Autonomía para mejorar los Fueros; en efecto, señala que *la LORAFNA actualiza el Fuero de Navarra y lo hace atribuyendo a Navarra tanto las facultades que tienen justificación histórica como todas aquellas que una Comunidad Autónoma puede asumir por previsión de la Constitución*: incurriendo en una confusión entre Navarra como territorio foral y Navarra como Comunidad Foral que son dos realidades jurídicamente distintas según la CE. Reiteramos que la LORAFNA es un Estatuto de Autonomía y no una ley-pacto (posición minoritaria) o una norma paccionada porque reconoce competencias autonómicas a la Comunidad Foral, no porque esa condición formal sea necesaria para actualizar los derechos históricos.

Claro que no faltan autores (COSCULLUELA MONTANER, L.M., *op.cit.*, p. 273-274) para quienes todos los Estatutos de Autonomía, sin excepción, tienen un importante componente paccionado, pero indudablemente dicho carácter en toda su plenitud debe reconocerse a los Estatutos de Autonomía aprobados por el procedimiento previsto en el art. 151...

En otras ocasiones y con notoria imprecisión jurídica, se confunde a la CAPV con el ente titular de los derechos históricos, sobre todo en materia tributaria. Así y no es único, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. en *Constitución financiera española*. Madrid: Ed. IEF, 2004, p. 58.

⁷³ Señala la sentencia citada que: *Las fuentes de que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y las competencias de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en virtud de lo dispuesto por la Disposición Adicional Primera de la Constitución. (...) Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía.*

como se resaltó en el debate parlamentario, y ello por dos razones; por un lado, porque la foralidad ha constituido, hasta la aparición del Estado de las Autonomías, *una cuestión provincial* y, por otro, porque no hay ninguna norma en la CE que obligue a los territorios forales a constituirse en Comunidades Autónomas, lo cual explica –y somos reiterativos en la cuestión– el significado de la controvertida expresión *en su caso*, que utiliza el segundo párrafo de la Disposición Adicional Primera de la CE.

Despejada la duda sobre el titular de los derechos históricos, cabe abordar la cuestión de la identidad de éstos, ya que la CE no ha establecido ninguna relación de los mismos, es decir en qué consisten y cuál es su contenido actual. Evidentemente, y pese a la Disposición Derogatoria citada, no cabe pregonar una restitución de la situación existente con anterioridad a 1839, porque como se ha señalado (aunque habría que matizar la afirmación subsiguiente en el plano tributario) *la asunción por la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales se refiere, pues, al contenido actualizado de los mismos, esto es, al contenido ya depurado y ajustado a parámetros constitucionales*⁷⁴. Los derechos históricos –de carácter público en nuestro estudio, puesto que no nos interesan los vestigios del Derecho privado– constituyen el conjunto de potestades y facultades de autoorganización administrativa y de la actividad económico-financiera por los que se han regido los territorios forales y en este sentido son preeminentes frente a las competencias exclusivas del Estado señaladas en el art. 149.1 de la CE, de forma que éste no puede contravenir o negar competencias de Navarra derivadas de la actualización de los meritados derechos.

En este sentido, es clave la STC 214/1989 del TC de 21 de diciembre⁷⁵, donde se establece que las competencias estatales del art. 149 CE pueden excepcionarse y pertenecer a una Comunidad Autónoma si la atribución se basa en la Adicional Primera de la CE⁷⁶. De donde se colige, como ha apuntado la doctrina administrativa, *que las competencias estatales ex art. 149.1 estén disponibles en el proceso de actualización paccionado responde en una interpretación lógica a la propia previsión del art. 150 CE que prevé la adición de competencias. Si ello se puede dar de forma unilateral, nada impide que pueda realizarse de forma paccionada, que es precisamente el procedimiento aludido*

⁷⁴ FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *op.cit.*, p. 85.

⁷⁵ En recursos interpuestos por la Generalitat de Cataluña y la Xunta de Galicia contra determinados preceptos de la Ley estatal de Bases de Régimen Local.

⁷⁶ Sin embargo, la doctrina es discutible en el caso del País Vasco porque ¿a quién se realiza la transferencia paccionada de competencias? ¿A los territorios forales o a la Comunidad Autónoma que en el caso de la CAPV no es titular de derechos históricos?

por la *Disposición Adicional primera*⁷⁷. No obstante, yerra el autor cuando habla de transferencias paccionadas porque los derechos históricos de Navarra no se transfieren sino que le pertenecen originariamente y porque no hay transferencias paccionadas sino que las competencias autonómicas seguirán el mismo camino que el previsto para las Comunidades de régimen común; dicho en otros términos, se confunde el carácter de Comunidad Foral que tiene Navarra y el carácter de Comunidad Autónoma y, como advertimos en la introducción, esta doble condición no supone contradicción alguna.

La concreción del concepto de derechos históricos ha sido obra, en gran parte, del TC, aunque en ocasiones su jurisprudencia no ha sido concorde, careciendo a nuestro juicio de una doctrina constante y uniforme sobre el concepto general y apuntando –valga la expresión– una teoría anglosajona sobre la aplicación del concepto al caso concreto. En época relativamente temprana, la STC 123/1984, de 18 de diciembre señaló que la idea de derechos históricos no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse competencias específicas, aunque el núcleo gordiano de la cuestión consiste en determinar si los derechos históricos pueden deducirse de la interpretación histórica, es decir si ésta es fuente hermenéutica de la Disposición Adicional Primera de la CE.

En este punto, la jurisprudencia no tiene un criterio inicial claro; por un lado, no se rechaza expresamente la investigación histórica pero niega que ésta pueda superponerse o sustituir los criterios que dimanen de las reglas constitucionales y estatutarias. Mayores problemas –y ya discrepábamos sobre ello– plantea que, por una u otra vía interpretativa, la actualización de los fueros deba llevarse a cabo a través de los Estatutos de Autonomía, posibilidad ya planteada, por no citar otras sentencias, en la STC 76/1988, de 26 de abril, y confirmada en la 86/1988, de 3 de mayo.

La primera de las sentencias citadas (aunque referida al País Vasco) afirma que *ello* [la inserción en el Estatuto de Autonomía] *puede suponer (contrariamente a lo señalado por los recurrentes) que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a unos nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, aquéllos que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento*. Entendemos que no hay derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico sino que, a la inversa, será éste el que tenga que adaptarse a aquéllos y que la atribución a la Comunidad Foral de Navarra de derechos históricos imprescindibles para su funcionamiento abre la puerta a una trans-

⁷⁷ ARGULLOL, Enric, Constitución y reforma estatutaria en el País Vasco dentro de la obra colectiva *Estudios sobre la Propuesta...*, op.cit., p. 55.

ferencia impuesta unilateralmente; reténgase esta idea porque puede tener incidencia a la hora de determinar la posición de Navarra en relación con las Haciendas locales, tema al que se refiere el Convenio y al que haremos referencia separada.

Por su parte, la sentencia 86/1988, de 3 de mayo (ésta sí referida a Navarra) presenta un interés básico porque afirma la posibilidad de que a efectos de la interpretación de un determinado precepto de la LORAFNA sea necesaria una investigación sobre los antecedentes históricos a fin de precisar cuáles eran las facultades y potestades de Navarra antes de la actualización del Fuero. Igualmente debemos destacar la STC 140/1990, de 20 de septiembre cuando señala que *el concepto de derecho histórico, empleado por la disposición adicional primera de la CE y por la LORAFNA apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la institución foral y reconocido por el Estado*; si bien no aclara si este reconocimiento ha de producirse mediante la inserción en el ordenamiento jurídico estatal o puede ser puramente fáctico, es decir, que el ejercicio de la competencia se haya producido sin oposición expresa de la nación española.

Si el amable lector ha llegado a este punto, puede comprender fácilmente que la Disposición Adicional Primera de la CE representa la garantía institucional de la foralidad en cuanto permite integrar los derechos históricos de los territorios forales en el marco constitucional. Pero el concepto de garantía institucional (manejado tanto por la doctrina como por el TC) no deja de estar exento de cuestiones polémicas; en efecto y de forma muy simple, parece que los derechos históricos existen porque la CE los reconoce e integra en el ordenamiento estatal, lo cual no deja de constituir una *contradictio in terminis*, porque dejarían de ser históricos si no fueran preexistentes a la CE. Por otro lado, resulta también problemático el concepto de actualización de los mismos que de forma —a nuestro juicio— no necesariamente obligatoria ha de realizarse en el marco de los Estatutos de Autonomía (ya que ello implica la obligación de los territorios forales de constituirse en Comunidades Autónomas), cuando también desde una perspectiva histórica foralidad y autonomía han solido ser conceptos de difícil integración⁷⁸.

⁷⁸ Vid. los escasísimos y marginales movimientos autonomistas en Navarra en el primer tercio del siglo XX. El Decreto de 8 de diciembre de 1931 confería (art. 1) a las Comisiones gestoras de las Diputaciones de Álava, Vizcaya, Guipúzcoa y Navarra la misión de “dirigir los trabajos para formular el proyecto o proyectos de Estatuto o Estatutos en cuales se fijen y regulen las facultades autonómicas que, como ampliación de las ahora vigentes en dichas provincias, se les pudiera conceder con arreglo a la Constitución” (la cursiva es nuestra).

Pero, como se deduce del texto completo del Decreto, gozaban de libertad para proponer un único proyecto de Estatuto o cuatro diferentes. No obstante se optó por aprobar un proyecto de Estatuto para

Desde luego es discutible (y aquí la culpa entre comillas es del TC) que la actualización, integración y preservación de la foralidad haya de llevarse en el marco de una estructura territorial del Estado español contingente –Comunidades Autónomas– y más discutible (por no decir negable) es que la meritada actualización haya de llevarse a cabo a través de los Estatutos de Autonomía. Piénsese qué hubiera ocurrido si algún territorio foral no se hubiera constituido o integrado en una Comunidad Autónoma y, desde el plano ordinamental, reflexiónese quién es el garante de la actualización, amparo y respeto de los derechos históricos –dentro de la yuxtaposición entre CE y Estatutos–. Y en el caso de Navarra hay que tener presente que la Comunidad Foral (en cuanto al tiempo Comunidad Autónoma según parámetros constitucionales) actualizaría, previa reforma de la LORAFNA, los derechos históricos de Navarra, lo que constituiría una muestra de esquizofrenia subjetiva y normativa entre la consideración de Navarra como Comunidad Autónoma y como territorio foral.

la *región vasca* (sic) y se anunció un primer plebiscito mediante el Decreto de 29 de octubre de 1933. Es decir que en el período republicano –cuando más se produjo la efervescencia de movimientos autonomistas teniendo en cuenta el caldo de cultivo propiciado por la Constitución de 1931– Navarra no sólo se apartó del proyecto de Estatuto vasco-navarro, sino que tampoco redactó ningún proyecto particular para su territorio.

2. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL CONVENIO ECONÓMICO DESDE SU INSERCIÓN EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y ESTATUTARIO

2.1. El concepto de Convenio y el poder tributario de Navarra

En ningún momento, la CE alude al Convenio (tampoco al Concierto) como expresión máxima de la foralidad, aunque ello sea dado por supuesto por la doctrina –sea constitucional, administrativa o financiera⁷⁹–. Tan arraigada estaba la identificación subliminal entre la Disposición Adicional Primera y la existencia de un régimen tributario privativo de los territorios forales que ni siquiera los arts. 156 a 158 del la CE (integrados en el bloque de la Constitución financiera) se preocupan de aclarar que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas pergeñado en dichos preceptos no es de aplicación a los territorios forales o, mejor dicho, a las Comunidades Autónomas o Forales cuando dichos territorios accedieran a la autonomía.

Por mucho que se predique la bondad –anudada a su flexibilidad y relativa indefinición– del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que la CE esboza, dicho sistema adolece, a nuestro juicio, de un problema fundamental: la asimetría entre modelo territorial y modelo financiero de los entes

⁷⁹ Sin embargo y de forma curiosa –si cabe la interpretación histórica de los derechos amparados en la Adicional Primera de la CE– el preámbulo de la Ley de 8 de noviembre de 1941 (aprobatoria del Convenio con Navarra tras la guerra civil y tras la reforma tributaria del ministro Larraz) se refería al *sistema privativo de Navarra en lo económico (...) por lo que tiene de peculiaridad histórica, mientras no pugne con el interés supremo de la Nación.*

infraordenados al Estado, lo que conduce a que transcurridos más de veinticinco años desde la aprobación de la CE nadie pueda tipificar con exactitud el modelo de Estado existente (salvo el socorrido recurso al concepto de Estado de las Autonomías) ni pueda identificar el cambiante modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Recurriendo a esquemas clásicos, no sabemos si la financiación *ex constitutione* responde a los esquemas de un sistema de unión o de separación⁸⁰ (en ambos casos, con correcciones), sobre todo porque la decantación por uno u otro modelo exige muchas matizaciones desde el prisma jurídico dado el carácter tripartito del concepto de poder tributario (poder normativo, poder gestor y poder recaudatorio que no tienen porqué coincidir –y lo veremos en el Convenio navarro– en la misma instancia territorial).

Hubo que esperar a la promulgación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) para establecer –en Disposiciones Adicionales separadas– dos conclusiones aparentemente similares en la forma pero diferenciadas en el fondo y, en el primer caso, errónea. En efecto errónea (por mucho que el EAPV se hubiera aprobado en 1979, es decir, antes que la LOFCA) es la afirmación en cuya virtud el *sistema foral tradicional* (sic) de concierto económico se aplicará en la CAPV, de acuerdo con lo establecido en su Estatuto de Autonomía, y es errónea porque la CAPV nunca ha tenido –salvo desde 1981– un régimen de concierto, con lo que difícilmente se puede aplicar el calificativo de tradicional a un mecanismo que sólo ha pervivido ininterrumpidamente (desde 1877) en el caso de Álava⁸¹. Por su parte, la Disposición Adicional Segunda de la LOFCA –referida a Navarra, que en el momento de promulgación de la Ley todavía no era Comunidad Foral– señala que en virtud de su régimen foral tradicional su actividad financiera se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico⁸². No obstante hay un hecho diferencial entre ambas disposiciones, que tiene relevancia por lo que posteriormente diremos; en el caso del Concierto se silencia su contenido material, mientras que en el caso de Navarra se señala que el Convenio determinará las aportaciones de ésta a las cargas generales del

⁸⁰ Renunciamos a profundizar sobre las diferencias entre ambos sistemas, bien conocidos por la ciencia hacendística, sobre todo porque la financiación de la Comunidad Foral de Navarra se sitúa en el segundo de los modelos, al igual que sucede respecto de otros territorios forales.

⁸¹ Vizcaya y Guipúzcoa vieron derogados sus Concierdos por el Decreto-Ley de 23 de julio de 1937.

⁸² Parece existir una obsesión del legislador estatal en calificar de *tradicionales* a los Convenios y a los Concierdos; aquí el adjetivo no aporta nada a la interpretación de la norma jurídica sobre todo para el País Vasco, Comunidad Autónoma que hasta 1981 nunca se rigió por el sistema de Concierdos, aunque sí los territorios históricos que la integran (dejando de lado el interregno entre 1937 y 1981 que afectó a Vizcaya y a Guipúzcoa).

Estado así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado, lo cual no predetermina el contenido material del Convenio, pero sí marca las pautas que ha de seguir una norma de este tipo (recordemos que, en dichos momentos, estaba vigente el aprobado por Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio⁸³, cuya ultraactividad parcial ha sido consagrada por la LORAFNA en su art. 45, al menos en lo que se refiere a los principios inspiradores del mismo).

Los Convenios constituyen, desde el punto de vista material, normas a cuyo través se opera una compartición del poder tributario entre el Estado y Navarra, se fijan los puntos de conexión determinantes de la exacción de los impuestos por uno o por otra, se establecen los pertinentes criterios de armonización tributaria y se establece la aportación económica, como participación de la Comunidad Foral en las cargas generales del Estado; esta aportación –en cuya metodología no entraremos– se determina aplicando el índice de imputación (1,60%) al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral –con ajustes y compensaciones cuyo examen dejamos para el estudio de una visión económica del Convenio, que no vamos a realizar aquí–.

Estas características, expuestas someramente, requieren de precisiones adicionales que contribuyan a acotar el concepto jurídico de Convenio.

Quizá la cuestión más espinosa sea la atinente a la compartición del poder tributario entre el Estado y Navarra, puesto que no faltan argumentos legales y doctrinales defensores de la existencia de un sistema tributario propio de la Comunidad Foral o quienes postulan que el poder tributario ejercido por los territorios forales deriva de una subrogación del poder tributario originario del Estado⁸⁴. La idea de que existen dos sistemas tributarios –el estatal y el foral– puede ser defendida nominalmente sobre la base de las expresiones utilizadas por la LORAFNA (art. 45.3) o por el Convenio vigente cuyo texto actualizado se contiene en la Ley 25/2003, de 15 de julio⁸⁵, cuyo art. 1 señala que *Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario*.

⁸³ Como señalara con su habitual profundidad y finura jurídica MARTÍN RETORTILLO, S., *op.cit.*, p. 90 en ningún momento el Decreto-Ley de 1969 utiliza la expresión *Convenio* para referirse al acuerdo financiero-tributario entre Navarra y el Estado.

⁸⁴ Así, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *op.cit.*, p. 111, señala que *en materia tributaria las Diputaciones forales se subrogan en el lugar que en principio corresponde a la Hacienda estatal*, aunque la tesis va referida a los territorios del País Vasco el razonamiento es extensible, para el autor, a Navarra.

⁸⁵ Aunque, formalmente, el Convenio vigente es el de 1990, dada su vigencia indefinida, la Ley de 2003 dio nueva redacción a distintos preceptos, como consecuencia de la convención de nuevas figuras tributarias y otras cuestiones menores. Por ello hablaremos, aunque sea una impropiedad, del Convenio de 2003 y las referencias al articulado serán a la Ley de 15 de julio de ese año.

Si tomamos el concepto de sistema tributario tal como fue pergeñado por la doctrina alemana de la primera mitad del pasado siglo⁸⁶, no cabe defender la idea de un sistema tributario propio diferenciado del estatal, porque aun con todos los poderes que se reconocen a Navarra, los criterios armonizadores del Convenio implican que el sistema tributario aplicable es el estatal⁸⁷, cuyo ordenamiento actúa además como Derecho supletorio, según reza la Ley Foral General Tributaria de Navarra. Además, como veremos al tratar de los principios generales del Convenio, la potestad normativa de Navarra está sujeta a los criterios de armonización con el régimen tributario general del Estado y, sobre todo, en relación con una parte sustancial de los tributos convenidos la Comunidad Foral carece de *poder de innovación material*, concepto éste que veremos posteriormente y que constituye derivación del *derecho a inventar impuestos*, concepto henseliano al parecer redivivo setenta y cinco años después.

Esta tesis no es incompatible con la posibilidad de normativas diferenciadas respecto de unos mismos tributos, lo cual es particularmente relevante en los impuestos convenidos de normativa foral, es decir aquéllos donde Navarra no ha de aplicar las mismas reglas materiales y sustantivas vigentes en cada momento en territorio común, puesto que es en ellos donde se concentra, a nuestro juicio, la máxima expresión de la foralidad en el ámbito tributario. Además, dada la polisemia del concepto de poder tributario –cuya atribución a unos entes públicos es condición necesaria aunque no suficiente para predicar respecto de ellos la existencia de un sistema tributario propio– y su especificación en los tributos convenidos (en muchos de los cuales la Comunidad Foral carece de potestades normativas materiales, estando obligada a reproducir la legislación estatal), entendemos que hay una sustracción del *derecho a inventar impuestos* (o poder del innovación material) que es una de las notas caracterizadoras del titular de un sistema tributario propio.

Mayor interés dogmático –de cara a perfilar la posición del Convenio– tiene la cuestión relativa a la titularidad del poder tributario (sea cual fuere su grado de intensidad); preferimos hablar de compartición y no de subrogación de Navarra en el poder tributario estatal⁸⁸, aunque para ello sea menester efectuar

⁸⁶ Entre otros, HENSEL A., *Steuerrecht*, Berlin: Ed. Duncker und Humblot, 1924; BÜHLER, BLUMENSTEIN, NAWIASKY, SCHMÖLDERS y más tardíamente NEUMARK. Excelente es la doctrina de NAWIASKY, H en *Steuerrechtliche Grundfragen*, Munich: Ed. Verlag, 1926. Hay traducción española bajo el título de *Cuestiones fundamentales de Derecho Tributario*. Madrid: IEF, 1982.

⁸⁷ El art. 2.2 del Convenio prevé la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra pueda establecer tributos distintos de los convenidos, cuestión a la que nos referiremos posteriormente.

⁸⁸ No entraremos a determinar si el poder tributario navarro es originario o derivado (de acuerdo con el art. 133 de la CE), cuestión sobre la que se han vertido ríos de tinta, en tanto creemos que, desde el punto de vista jurídico, no es relevante ni aporta nada a la hora de precisar las potestades tributarias –y sus límites– de la Comunidad Foral.

precisiones adicionales. En efecto, el poder tributario sobre el sistema impositivo es compartido por el Estado y la Comunidad Foral a través de un reparto competencial material y normativo que no responde a los esquemas deducibles de los arts. 148 y 149 de la CE. Desde luego no se trata, por establecer un parangón con las Comunidades de régimen común, de una cesión total de tributos (y no sólo por razones históricas y formales, sino también por razones materiales, el sistema de Convenio no puede explicarse desde el art. 157 de la CE), puesto que el Estado no retiene la titularidad de los impuestos convenidos sino que ésta se comparte transferencialmente (y no se entienda la expresión en sentido administrativo) con Navarra.

Ocurre, empero, que esta transferencia no es irrevocable ni total sino reversible y parcial. Reversible porque nada impide, en sede teórica, la desconvencción de tributos y parcial porque en algunos impuestos no se conviene la totalidad de los hechos imponible (caso del IVA y de los impuestos especiales de fabricación, donde el hecho imponible importaciones sigue correspondiendo al Estado). Pero, además, el carácter parcial de la convención tiene especial incidencia si partimos del concepto polisémico de poder tributario. En efecto, cabe convenir la recaudación del impuesto (determinando así el ente público acreedor), la gestión tributaria o el poder normativo (determinación del ente público titular de las competencias ordinamentales de cara al establecimiento y regulación normativa del tributo).

La expresión *tributos convenidos* abarca estas tres facetas del poder tributario de Navarra pero no cabe, salvo descendiendo a cada impuesto en concreto, identificar la convención con la asunción in totum del poder tributario por parte de la Comunidad Foral. Y aquí hay que operar con extraordinaria precisión jurídica a fin de evitar equívocas terminológicas. La expresión tributos convenidos atribuye a la Diputación Foral o Gobierno de Navarra la titularidad activa de la obligación tributaria (es decir, la condición de acreedor) y, generalmente y por conexión expresa, al Parlamento de Navarra el poder normativo en aquellos elementos sustantivos sometidos al principio de reserva de ley y al Gobierno de Navarra las potestades reglamentarias en aquellos elementos no cubiertos por el citado principio constitucional; como más adelante precisaremos entendemos que el art. 31 de la CE es directamente plenamente aplicable a la distribución de competencias legislativas y reglamentarias entre el Parlamento y la Diputación en la materia tributaria, sin que pueda ser sustituido o reinterpretado por la Ley Foral 14/2000, de 13 de diciembre, General Tributaria, cuya posición normativa sólo puede contemplar un mero principio de preferencia de ley, con efectos de congelación de rango y, por ende, de relación jerárquica en las relaciones entre leyes y decretos forales.

Pero ello no significa que ese poder tributario sea con carácter general material sino en todo caso formal, puesto que la simbiosis entre ambos (y aun ello con las limitaciones impuestas por los criterios generales o específicos de armonización, parte insustituible del Convenio) sólo se produce en el caso de los tributos convenidos de normativa foral, puesto que en los de normativa común o estatal, el Parlamento Foral ha de aprobar las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado⁸⁹, hasta el punto de que existen tributos convenidos que carecen de Ley Foral reguladora, aplicándose la normativa vigente en territorio común de acuerdo con la Disposición Adicional Cuarta del propio Convenio⁹⁰.

En algún caso excepcional –el Impuesto sobre Sociedades– la condición de tributo convenido donde se aplica la normativa foral para los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Navarra el Convenio no excluye la posibilidad de que se desapodere al Parlamento y al Gobierno de Navarra de competencias normativas, en tanto en cuanto el obligado tributario tendrá que aplicar la normativa vigente en territorio de régimen común⁹¹, con lo que en este caso desaparece incluso el poder normativo formal.

En resumen, convendría –a la hora de fijar el alcance del poder tributario de Navarra– partir de la distinción entre tributos convenidos y no convenidos. Generalmente el Convenio los delimita y tipifica al regular los puntos de conexión y los criterios de armonización aunque esta adjetivación puede faltar en algún supuesto y habrá que deducirla de la interpretación de las facultades y competencias de la Comunidad Foral. La convención (preferimos esta expresión a *convenimiento*, que repugna la gramática castellana) alude, *prima facie*, al poder tributario recaudatorio, pero se anuda en el caso de los tributos convenidos de normativa foral a las competencias normativas materiales o plenas

⁸⁹ Por ejemplo, art. 28 del Convenio en el caso del IRNR o art. 32 en el caso del IVA.

⁹⁰ Sobre algunos errores en la interpretación de la citada Disposición volveremos más adelante.

⁹¹ Ello sucede (art. 18.Dos del Convenio) para los sujetos pasivos del IS con volumen de operaciones superior a seis millones de euros y que hubieran realizado en territorio común el 75% o más de dichas operaciones. Precepto que plantea un problema fundamental cual es el de determinar qué condición tienen los territorios históricos del País Vasco a efectos de delimitar el porcentaje de operaciones realizadas en territorio común, es decir, si se considera desde el Convenio que dichos territorios son o no territorio común. El problema surge también a la inversa, dada la casi concomitancia entre dicho precepto y el art. 14.Uno del Concerto, aunque existe alguna diferencia que no es puramente semántica sino trascendente; así, por ejemplo, el Convenio con Navarra no habla de “territorio común”, sino de *territorio de régimen común*, lo que a nuestro juicio, excluye a los territorios históricos del País Vasco. Sobre esta cuestión, *Vid.* HUCHA CELADOR, F. de la, El Concerto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales, *Revista Española de Derecho Financiero*, 123 (2004), Madrid: Ed. Thomson-Civitas, pp. 559-601.

(con la excepción antedicha de determinados supuestos del IS), mientras que en los tributos convenidos de normativa común o estatal el poder tributario de la Comunidad Foral es meramente formal, puesto que ha de reproducir la normativa sustantiva y formal establecida por el Estado en cada momento. Incluso, por economía legislativa, cabe que Navarra no regule dichos tributos convenidos y aplicar supletoria y directamente la normativa estatal, conforme previene el propio Convenio.

2.2. Las características materiales de los Convenios Económicos: proyección actual desde la perspectiva histórica

La convención de tributos que se desprende del Convenio no presenta elementos comunes ni guarda parentesco con el mecanismo de cesión de tributos a las Comunidades de régimen común previsto en el art. 157 de la CE, plasmado en la LOFCA y desarrollado en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y ello pese a que las Comunidades de régimen común tengan, desde 1996, atribuidas competencias normativas limitadas en relación con determinados tributos cedidos⁹². Este hecho diferencial no sólo deriva del distinto entronque constitucional del sistema financiero del Convenio y del sistema de financiación de régimen común, sino también de las potestades diferenciadas en el plano material que ostentan la Comunidad Foral de Navarra y las Comunidades de régimen común o no foral (incluyendo en esta denominación a la CAPV), anudado todo ello a una circunstancia relevante: mientras que el Estado retiene, pese a la cesión, la titularidad de los tributos cedidos, puesto que el establecimiento de los mismos corresponde a aquél (art. 10.1 de la LOFCA), en el caso de los tributos cuya exacción se pacta en el Convenio su establecimiento y regulación no corresponde al Estado sino a la Comunidad Foral⁹³, por muchas y relevantes que sean las limitaciones a que está sometido el ejercicio de su poder tributario.

⁹² No comparte esta opinión RAMALLO MASSANET, J. en el Prólogo a la monografía de HUCHA CELADOR, F. de la, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Madrid: Ed. Civitas, 1995, pp. 13-14 cuando, de forma retórica, se pregunta *¿qué diferencia existe en la actualidad entre los tributos concertados de normativa común de las haciendas forales y los tributos cedidos de las haciendas autonómicas de derecho común?*; pero, en segundo lugar, *¿en qué se diferenciaría un tributo concertado de normativa autónoma de un tributo en el que se cediese a la Comunidad Autónoma un determinado ámbito de capacidad normativa (...) coincidente con el que la Ley del Concier-to o del Convenio deja a las haciendas forales?*.

⁹³ Lo que no puede Navarra es derogar o suprimir los tributos previstos en el Convenio ni sustituirlos por otros diferentes de cara a determinar el cálculo de la aportación al Estado y ello pese a que el art. 2.2 del Convenio le faculte para establecer otros impuestos distintos de los convenidos, circunstancia que, por otro lado, constituye un hecho diferencial navarro frente a la dicción del Concier-to vasco.

En otros términos, Navarra no podría jurídicamente, *ex Convenio*, satisfacer la aportación económica prevista en los arts. 52 y ss de dicha norma mediante una sustitución de tributos convenidos por tributos propios *ex novo* o no convenidos, de forma que hay una correlación evidente entre aportación económica y recaudación líquida obtenida por la convención de tributos (dejando de lado los ajustes sobre el IVA y los Impuestos Especiales que también contribuyen a determinar la aportación económica). De forma gráfica pero ilustrativa, el Convenio no permite que la Comunidad Foral contribuya a las cargas generales del Estado estableciendo el sistema tributario que estime procedente, sino que los ingresos destinados a la aportación económica han de salir, precisa y exclusivamente, de los tributos que hayan sido convenidos más los ajustes y compensaciones que proceda realizar en relación con los no convenidos, lo que creemos contribuye, desde el punto de vista del gasto público representado por las transferencias corrientes a realizar al Estado⁹⁴, una matización relevante para comprender los aspectos no estrictamente tributarios del Convenio.

Bajo las pretensiones de identificación entre tributos cedidos y tributos convenidos, que no pueden ser compartidas ni desde el prisma histórico ni desde el prisma constitucional ni desde el prisma de la LORAFNA y el Convenio, puede apreciarse una larvada pretensión de extender el sistema del Convenio a otras Comunidades Autónomas de régimen común, en cuyo caso se anularían las especificidades diferenciales de los territorios forales (puesto que también afectaría al Concierto vasco).

Otra característica del Convenio –no siempre bien resaltada– es su carácter instrumental y no teleológico. Aunque constituya la manifestación externa más visible en el plano jurídico-público de los derechos históricos de Navarra, no cabe olvidar que está al servicio del autogobierno administrativo y político de la Comunidad Foral, dada la inescindible correlación entre la autonomía política y la autonomía financiera, hasta el punto de que sin ésta la primera sería de segundo grado, en cuanto su ejercicio dependería –como sucede en las Comunidades de régimen común– de las transferencias del Estado central (por más que desde 1996 se vaya produciendo una cesión del producto recaudatorio de un mayor número de impuestos y por más que se vaya

⁹⁴ Para 2005, la aportación económica al Estado se cifra en 455.316.404 euros (*Memoria Económica de los Presupuestos Generales de Navarra para 2005*), en tanto que la recaudación por tributos convenidos se prevé ascienda a 2.904.651.006 euros (no se computan las tasas, de forma que sólo hemos tenido en cuenta los impuestos directos e indirectos), sobre un total de ingresos de 3.154.221.793 euros; de acuerdo con ello, los impuestos convenidos representarían el 92,09% del total de los ingresos y la aportación económica supondría el 15,67% del total de los ingresos por impuestos convenidos y el 14,43% del total del presupuesto de ingresos.

efectuando una delegación intersubjetiva normativa de potestades a favor de dichas Comunidades⁹⁵).

Y, a la inversa, la autonomía financiera que el Convenio procura sería irrelevante si la Comunidad Foral careciera de competencias materiales anudadas a su *spending power*, que es también un instrumento presupuestario para ejercer las potestades anudadas a la simbiosis entre foralidad y autonomía.

Continuando con el examen de las características del Convenio, hay que hacer referencia a su tradicional carácter intemporal o de vigencia no limitada a priori en el tiempo. Se trata de una cuestión donde, con frecuencia y desde la perspectiva jurídica se produce una mezcla de verdades, opiniones apodícticas y de incursiones de historiadores aficionados al Derecho (carentes de los conocimientos básicos de esta disciplina) que conviene desenmarañar.

Que el Convenio haya tenido vigencia no limitada en el tiempo se ha solido emplear por buena parte de la doctrina como hecho diferencial frente al Concierto vasco (aunque esta diferencia haya desaparecido a partir de 2002); desde luego esta circunstancia será relevante para quienes hagan estudios comparados pero no para nosotros que nos centramos en el primero de los sistemas de financiación y las eventuales comparaciones no tienen un fin en sí mismas sino en cuanto sirvan para comprender y aprehender el sistema navarro. En principio y salvo excepciones todas las leyes tienen vigencia indefinida (salvo que en ellas se disponga lo contrario) y a nadie se le ha ocurrido hasta ahora comparar el Convenio con el Código Civil por la mera condición temporal de su vigencia.

No obstante, y ahora continuaremos con el estudio dogmático del Convenio, hay que deshacer un equívoco histórico bastante extendido: ni es característica esencial de los Conciertos (hasta el vigente) su carácter temporal ni es característica esencial de los Convenios su carácter intemporal, aunque esta última afirmación se acerque más a la realidad histórica que la primera. Porque, en efecto, y lo razonaremos con una breve exégesis sobre la evolución de los Convenios navarros, con frecuencia se confunde (especialmente en el lapso histórico entre 1877 y 1927) vigencia temporal del Concierto e intemporal del Convenio con revisión temporal o intemporal del cupo de las provincias vascogadas o de la aportación económica al Estado en el caso de Navarra.

⁹⁵ Utilizamos este término –originariamente acuñado por GARCÍA DE ENTERRÍA, E. – para resaltar una vez más las diferencias entre los tributos convenidos y los tributos cedidos; en éstos sí hay una delegación de competencias –*prima facie* recaudatorias y por ello hasta 1996 la delegación era no normativa, y posteriormente y con carácter limitado, normativas– avocables en cualquier momento por el Estado, sin necesidad de acuerdo o de pacto revocatorio. Obsérvese que el ensanchamiento de competencias sobre los tributos cedidos no se ha llevado a cabo utilizando la vía del art. 150.2 de la CE, de tal manera que la titularidad de los tributos sigue siendo estatal, cosa que no sucede en el caso de Navarra.

Pero, volviendo al presente, porque tiempo habrá de retornar a la historia –no por prurito académico sino para comprender instituciones actuales– conviene diferenciar entre vigencia indefinida e inmutabilidad o inmodificabilidad del Convenio, puesto que lo primero es cierto pero la segunda característica no es correcta. Y ni siquiera es correcta si se apela a una condición, cierta pero matizable, cual es la de la imposibilidad de modificación unilateral del Convenio por la única parte –el Estado– que posee las facultades normativas plenas para insertar formalmente en el ordenamiento jurídico la Ley aprobatoria del mismo. Cuestión distinta es que esa Ley haya de seguir un iter procedimental al que luego haremos alusión y cuya vulneración podría determinar la inconstitucionalidad de la norma. Pero lo cierto es que la LORAFNA determina que el Convenio se aprueba mediante ley del Estado y que el necesario concurso de voluntades de las Administraciones foral y estatal no empece esta afirmación. Por ello, la introducción de categorías jurídico-privadas (pacto, contrato, acuerdo, etc.) encaja con dificultades a la hora de explicar instituciones de Derecho público.

En todo caso se trataba de cohonestar la permanencia del Convenio con la posibilidad de su modificación y en este punto conviene resaltar la existencia de un supuesto tasado en la propia Ley de 2003 (Convenio actualizado de 1990) donde dicha modificación se produce con carácter imperativo, sin que ello altere de cara al procedimiento a seguir la posición de las partes –Gobierno de Navarra y Estado–. En efecto, su Disposición Adicional Tercera establece, de forma imperativa, la adaptación del Convenio *en el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado* que deberá reflejar las modificaciones que hubieran experimentado los tributos convenidos, así como proceder a la revisión de la aportación económica de Navarra.

El precepto es lógico y bienintencionado pero henchido de algún defecto básico; dejando de lado los efectos de la reforma tributaria estatal en la revisión de la aportación económica, los puntos para la reflexión son, a nuestro juicio, los siguientes:

La adaptación imperativa del Convenio, cuando se produzca el presupuesto fáctico señalado, no es incompatible con la renegociación o adaptación del mismo aun cuando no se haya producido una reforma sustancial en el sistema tributario estatal.

Dicha adaptación imperativa exige que la reforma en el sistema tributario del Estado afecte a los tributos convenidos, lo cual plantea, de *lege ferenda*, una cuestión elemental y es determinar qué ocurre si la reforma sustancial supone la introducción de nuevos tributos en el ordenamiento tributario estatal no previstos, lógicamente, en el Convenio vigente. Piénsese en el Impuesto sobre Ventas

Minoristas de Determinados Hidrocarburos y los problemas planteados en su momento, a los que haremos alusión, ya que determinó el preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

El concepto de reforma sustancial en el ordenamiento tributario del Estado no sólo es un concepto jurídico indeterminado sino discrecional en cuanto a su apreciación. ¿Qué ocurre si cualquiera de las dos partes niega que una modificación tributaria tenga el carácter de sustancial y, en consecuencia, se niegue a activar el mecanismo imperativo de la citada Disposición Adicional?

Tampoco se señalan los efectos jurídicos de la falta de acuerdo entre el Gobierno de Navarra y la Administración estatal en caso de reformas sustanciales en el ordenamiento tributario del Estado y que impedirían la adaptación del Convenio puesto que ha de seguirse el mismo procedimiento previsto para su aprobación, de forma que podría darse el caso de que el Convenio no se adaptase por desacuerdo entre las partes –sea por la convención de la reforma, sea por los efectos económicos sobre la aportación de Navarra como consecuencia de la introducción de un nuevo impuesto–.

Enlazando con lo anterior y si no se conviniera el nuevo tributo, cabe a su vez plantearse si el Estado podría exigir el impuesto en la Comunidad Foral –entendiendo que no está convenido y que la competencia le corresponde– o, a la inversa, que sea ésta, mientras no haya acuerdo plasmado en la modificación del Convenio, la competente para el establecimiento y exacción del tributo, sin perjuicio de las compensaciones financieras a realizar –en uno u otro supuesto– a la hora de determinar la aportación económica de Navarra al Estado. Aunque vayamos en contra de los criterios del Consejo de Navarra, entendemos que el Estado podría recaudar el impuesto, mientras no se conviniera, pero que esta exacción estatal determinaría una minoración en la aportación económica de la Comunidad Foral, puesto que la posibilidad de que Navarra –en aplicación del art. 2.2 del Convenio– regule un tributo propio cuyo objeto imponible sea similar al del impuesto estatal no convenido por falta de acuerdo entre ambas partes vulneraría la lealtad constitucional y, sobre todo, provocaría una desarmonización con el régimen tributario estatal, algo que constituye un límite, como veremos, previsto en el Convenio⁹⁶.

La Disposición Adicional Tercera del Convenio permite, de forma provisional, sentar una conclusión esbozada en líneas anteriores, a saber, que el régimen tributario de la Comunidad Foral es vicario del estatal, en tanto en

⁹⁶ La solución que, de *lege ferenda*, proponemos no menoscaba la autonomía financiera de la Comunidad Foral de Navarra puesto que la recaudación estatal –en tanto se llegue a un acuerdo– se deduciría de la aportación económica prevista en el Convenio, de forma que el efecto económico sería neutral.

cuanto cualquier reforma (siempre que sea sustancial) de éste modifica o, al menos, sirve de presupuesto de hecho para instar una adaptación del Convenio Económico.

Por último, el establecimiento de tributos distintos de los convenidos, de acuerdo con las facultades previstas en el art. 2.2 del Convenio no tiene relevancia expresa alguna de cara a la revisión de la aportación económica ni, lógicamente, exige una adaptación o modificación del Convenio, puesto que se trata de una potestad que dicho texto legal reconoce expresamente. A nuestro juicio, este precepto no puede ser leído en clave foral sino en clave autonómica y dichos tributos habrán de respetar no sólo los principios generales del art. 2.1 y los criterios de armonización del art. 7 del Convenio, sino también el art. 6 de la LOFCA. No obstante su ulterior desarrollo en el capítulo dedicado a la determinación de las potestades materiales de la Comunidad Foral, cabe sentar una conclusión preliminar en cuya virtud el sistema tributario de Navarra está compuesto por tributos convenidos y por tributos propios⁹⁷ no convenidos; la existencia de éstos demuestra que Navarra no es sólo una Comunidad Foral sino también una Comunidad Autónoma y que a la hora de examinar su sistema tributario hay que operar con precisión jurídica extrema.

Pero volviendo al *tradicional carácter intemporal del Convenio*, esta afirmación –de la que se hizo en su momento, como hemos dicho, cuestión diferencial respecto de los Conciertos vascos– no pertenece, históricamente, a las características intrínsecas de la convención tributaria con Navarra o, mejor dicho, requiere una explicación, ya que no todo el contenido material de los Convenios ha gozado históricamente de esa cualidad. Para ello partiremos de una trilogía de características que han de adornar a dicha norma en cuanto pertenecen a la esencia de la figura convencional: por un lado, se establece una delimitación entre tributos convenidos y no convenidos partiendo del sistema tributario del Estado; por otro lado, se establecen los puntos de conexión y los criterios de armonización y los principios generales a que se sujeta el poder tributario de Navarra en relación con los tributos y, por último, se establece el cupo o la aportación económica a satisfacer por Navarra como contribución a las cargas generales del Estado.

Teniendo en cuenta que, como se ha señalado, *el Convenio es una institución histórica y no se puede entender si no hace una referencia a la Histo-*

⁹⁷ Utilizamos este adjetivo no para negar que los tributos convenidos sean propios sino para introducir un *tertium genus* frente a la clasificación tradicional entre tributos convenidos y no convenidos (aquéllos cuya competencia exclusiva corresponde al Estado). Junto a ellos estarían los tributos propios no convenidos o, si se quiere, los tributos autónomos de la Comunidad Foral de Navarra.

ria⁹⁸, conviene referirnos a la misma y en este sentido carece de interés y no profundizaremos en ello determinar si la Ley paccionada⁹⁹ de 1841 albergaba o no en su seno un Concierto Económico, aunque la opinión mayoritaria es negativa¹⁰⁰, puesto que carecía de las notas elementales para predicar la condición de tal.

Junto a ello hay un argumento esencial y es la inexistencia en España de un sistema tributario que mereciera dicha consideración, puesto que ello sólo se logra –inspirado en el modelo francés de impuestos reales– con la reforma Mon-Santillán introducida con la Ley de Presupuestos de 1845, reforma que no llegó a aplicarse de forma íntegra ni en Navarra¹⁰¹ ni en las provincias vascongadas, como reiteradamente se recordaba periódicamente por el Gobierno central¹⁰². De forma esquemática la Ley de 1841 establece medidas tributarias y financieras muy rudimentarias: simplemente se establece una reserva –pro-

⁹⁸ SIMÓN ACOSTA, E. El régimen tributario de Navarra, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 61 (1991), Madrid: Edersa, p. 40.

⁹⁹ Con argumentos convincentes niega el carácter paccionado a la Ley de 1841 PÉREZ CALVO, A. en *Manual...*, *op.cit.*, p. 35-37, que la califica como ley ordinaria, aun cuando considere que el régimen foral previo a la Constitución de 1978 sí puede adjetivarse como paccionado. Coincidimos con el autor en que la polémica sobre si su carácter paccionado o no tiene más connotaciones políticas que jurídicas, ya que se pretendía dotar de una garantía institucional al régimen privativo de Navarra. Con anterioridad al Real Decreto-ley 121/79, de 26 de enero, cuya exposición de motivos califica a la Ley de 1841 como paccionada, sólo hemos encontrado sendas referencias (lo cual no quiere decir que sean las únicas) en la Disposición Adicional Segunda de la Ley de 24 de julio de 1918 y anteriormente en el Real Decreto de 21 de enero de 1871 (citado por MARTÍN-RETORTILLO, S., *op.cit.*, p. 63). Lo normal era citarla sin adjetivo alguno o denominarla Ley de modificación de Fueros de Navarra (así, por ejemplo, en el Real Decreto Sentencia de 26 de mayo de 1863) o Ley especial de 16 de agosto de 1841 (así en la Real Orden de 22 de diciembre de 1880). Con anterioridad, SANTAMARÍA PASTOR, J.A. en *Las Leyes de...*, *op. cit.*, p. 43 resalta que la Ley de 1841 fue resultado de un pacto político que no vinculaba a las Cortes y que, de hecho, el texto fue modificado por las Cámaras legislativas (aunque las modificaciones fueran intrascendentes) y que fue publicado en la Gaceta de Madrid sin que se recabara conformidad, ratificación o aprobación de las modificaciones introducidas por parte de la Diputación de Navarra.

¹⁰⁰ Entre otros RAZQUÍN LIZARRAGA, J.A. y SANTAMARÍA PASTOR, J.A. en La autonomía fiscal de Navarra: los Conciertos Económicos, dentro de la obra colectiva *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Navarra*. Madrid: Ministerio para las Administraciones Públicas, 1992, p. 451; *ibidem* DEL BURGO AZPÍROZ, J.A., *op.cit.*, p. 36.

¹⁰¹ Los problemas que suscitó la dotación para el culto y clero (prevista en la Ley de 1841) se resolvieron, tras haber designado Navarra sus comisionados, mediante la Real Orden de 22 de septiembre de 1849, que asumió las tesis de la Diputación, pero actualizando el cupo de tributación, como recuerda MARTÍN-RETORTILLO, S., *op.cit.*, p. 62.

¹⁰² *Vid.*, por ejemplo, las Reales Órdenes de 4 de julio y de 6 de agosto de 1846 dirigidas a la Diputación de Vizcaya intimándola a aplicar las contribuciones votadas por las Cortes en 1845. La cuestión se arregló mediante un donativo hecho por las provincias vascongadas como sustitución al pago de contribuciones (Real Orden de 30 de junio de 1848 donde la Reina agradece el donativo voluntario). Si en las provincias vascongadas, a la que no afectaba la Ley de 1841, no se aplicó la reforma Mon-Santillán, cabe imaginar que la misma situación se verificaba en Navarra.

veniente bien de la contribución directa o, en su defecto, de los productos de la aduanas— a disposición de la Diputación en la cantidad necesaria para atender el pago de los réditos de la deuda; se establece la administración por cuenta del Gobierno de la venta de tabaco abonando a la Diputación o reteniendo ésta de la contribución una determinada cantidad. Junto a ello se estancan la sal, el azufre y la pólvora y se confirma la exención de usar papel sellado (arts. 16 a 23). Por último se declaran en suspenso las rentas provinciales y derechos de puertas hasta tanto no se aprueben los nuevos aranceles y se establezca el cobro en aduanas de los derechos de importación sobre géneros extranjeros.

Pero el precepto clave para entender el tosco sistema diseñado en la Ley de 1841 es el art. 25, que ha solido ser objeto de una lectura inexacta o sesgada. Vigente como estaba en la rudimentaria Hacienda estatal de la primera mitad del siglo XIX¹⁰³ el sistema de encabezamientos por provincias, el precepto no tenía nada de extraño en el momento histórico en que se dicta y aunque se ha querido ver en él el antecedente del cupo o de la aportación económica típica de los Convenios, la cuestión no es pacífica. En todo caso, lo que señala literalmente es que la cantidad de un millón ochocientos mil reales anuales que se fijan (menos trescientos mil reales por gastos de recaudación y quiebra) no constituyen la única aportación de Navarra a las arcas del Estado, sino que dicha cantidad se paga *por única contribución directa*, pero a la misma habrá que añadir las cantidades resultantes de los impuestos expresados en los artículos precedentes¹⁰⁴. Por tanto, no responde exactamente a la realidad jurídica afirmar que Navarra con la Ley de 1841 recaudaba la totalidad de los impuestos y abonaba al Estado una cantidad fija determinada a tanto alzado porque ésta sólo se refería a la contribución directa.

En el ínterin entre la Ley de 1841 y la Ley de Presupuestos de 1876 (de la que traerá causa el acuerdo Tejada-Valdosera¹⁰⁵), encontramos algunas nor-

¹⁰³ Que era una Hacienda patrimonial y no tributaria, especialmente en el ámbito de las Corporaciones locales hasta el punto de que en el caso de éstas sólo se acudiría a la vía tributaria de forma excepcional si los ingresos patrimoniales de los ayuntamientos resultaren insuficientes para equilibrar su presupuesto (art. 4 del Reglamento para la Administración de los pueblos de Navarra de 24 de agosto de 1867).

¹⁰⁴ Para disipar dudas, el art. 25 de la Ley de 1841 reza literalmente lo siguiente (la cursiva es nuestra): *Navarra pagará, además de los impuestos antes expresados, por única contribución directa la cantidad de 1.800.000 reales anuales. Se abonarán a su Diputación provincial 300.000 reales de los expresados 1.800.000 por gastos de recaudación y quiebra que quedarán a su cargo.* Y los impuestos antes expresados eran estatales.

¹⁰⁵ Preferimos denominarle acuerdo y no convenio, porque no responde a las características de éste; incluso MARTÍN-RETORTILLO, S. (*op.cit.*, p. 69) opina que el Decreto de 1877 *aun cuando no respondía a la fórmula de los convenios económicos, suponía el mantenimiento del sistema foral que Navarra mantendrá no obstante el resultado de la tercera guerra carlista.*

mas que preconfiguran la evolución posterior del sistema de Convenios. Sin ánimo de recurrir a un examen exhaustivo de las mismas –tarea que corresponde a los historiadores–, hemos de citar (porque en principio contraviene la Ley de 1841) la Real Orden de 29 de abril de 1852 ordenando que todos los documentos *procedentes de las provincias vascongadas y Navarra que deban hacer fe en los Tribunales* se reintegren en papel sellado sin que queden exentos como se establecía respecto de Navarra¹⁰⁶.

De igual modo tiene interés histórico, porque permite determinar el alcance del art. 25 de la Ley de 1841 el preámbulo de la Real Orden de 3 de marzo de 1868 sobre exención en Navarra del impuesto sobre caballerías y carruajes creado por la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867; en dicho preámbulo se señala que *el art. 25 de la citada Ley [se refiere a la de 1841] establece que Navarra, además de los impuestos taxativamente determinados en ella, pagaría por única contribución directa la que el propio artículo menciona, y por consiguiente, todas las que con posterioridad se establezcan no son aplicables a dicha provincia ínterin que, resolviendo el expediente citado, no se zanjén las dificultades ocurridas, o mientras que la Ley no sea modificada*. En otras ocasiones –y aunque se refiera a organización administrativa de la Diputación de Navarra tiene relevancia porque refrenda las atribuciones de los ayuntamientos navarros en relación con la gestión económica de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos– se habla de la existencia de una *Administración especial* (sic) en Navarra, como sucede en el Real Decreto de 21 de enero de 1871.

La Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 (que, repetimos, no hay que confundir con la abolitoria de los Fueros vascongados de la misma fecha y a la que se refiere la Derogatoria de la vigente CE) autorizaba en su art. 24 al Gobierno para aplicar, respetando las especificidades de Navarra en lo material –que no en lo formal– la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en dicho territorio¹⁰⁷ y para algo más que algunos autores confunden, puesto que piensan que en la segunda parte del precepto se pretendía implantar el sistema tributario estatal, lo que implicaría la desaparición del régimen

¹⁰⁶ Realmente la Real Orden citada se refería a un instrumento de hijuela de unas fincas radicadas en Burgos pero la partición judicial se había realizado en Amurrio. Sorprende, por ello, la referencia a Navarra (salvo que responda a cuestiones correspondientes a demarcaciones judiciales) y desconocemos si se aplicó o no la sujeción del papel sellado.

¹⁰⁷ El precepto en cuestión señala literalmente lo siguiente: *Se autoriza al Gobierno para dar desde luego a la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en la provincia de Navarra la misma extensión proporcional que en las demás de la Península, y para ir restableciendo en ella, con las modificaciones de forma que las circunstancias locales exijan, una exacta proporción entre los ingresos de aquella provincia por todos conceptos y los demás de la Península...*

fiscal foral¹⁰⁸ Se trata de una norma que, con frecuencia y al igual que sucede con el art. 25 de la Ley de 1841, ha podido ser objeto de tergiversación, fundamentalmente por quienes aplican parámetros distintos de los jurídicos para su interpretación y recurren a explicaciones histórico-políticas anudadas a una pasión legítima en defensa de los Fueros que, en ocasiones, puede arrojar unos resultados más viscerales pero inferiores en la praxis a los derivados de la defensa inteligente de los mismos, aun cuando los representantes navarros de todo signo han solido ser tenaces, fieles y, sobre todo, pragmáticos bajo cualquier circunstancia jurídico-política.

El art. 24 de la Ley de 1876 no tiene la segunda pretensión que erróneamente se le atribuye ya que ésta se contiene en una norma frecuentemente olvidada por los especialistas en la materia, como es el art. 8 de la Ley de Presupuestos de 11 de julio de 1877, a la que luego haremos alusión, porque es relevante para negar que, históricamente, el Convenio haya tenido siempre –en lo que se refiere al cupo o aportación económica– vigencia indefinida.

Pero en lo que ahora nos atañe la Ley de 1876 no pretendía extender en Navarra el sistema tributario estatal sino reequilibrar la aportación económica de la provincia, petrificada en la parte correspondiente a la contribución directa desde la Ley de 1841 y desde la Real Orden de 29 de septiembre de 1849¹⁰⁹. Es decir, se trataba, simplemente de una actualización de la aportación económica de forma que se estableciera una proporción entre los ingresos de Navarra por sus propios tributos (que no se pretendían eliminar ni sustituir por los estatales) y la aportación efectuada al Estado. Y se piensa en un sistema que, de forma muy rudimentaria, pretende simplemente actualizar la aportación mediante un sistema de proporcionalidad entre los ingresos de Navarra y los ingresos del resto de las provincias no aforadas, con una matización imprescindible: teniendo en cuenta el estado de la estadística en el siglo XIX la valoración comparativa no se hacía sobre la riqueza medida en términos de producto interior bruto (concepto exótico para la época) sino a través de un método más rudimentario,

¹⁰⁸ Así, DEL BURGO AZPÍROZ, J.A., *op.cit.*, p. 37; anteriormente –por no citar todos los autores que han mantenido esta tesis– DEL BURGO TAJADURA, J.I. en *Origen y fundamento del régimen foral de Navarra*. Pamplona: Biblioteca de Derecho Foral, Diputación Foral de Navarra, 1968, pp. 449-450 donde se refería al *gravísimo contrafuero* contenido en el citado precepto.

¹⁰⁹ En dicha fecha, como hemos visto, se actualizó la aportación por la contribución del culto y del clero. Hay una errata sobre la fecha (cita la de 22 de septiembre) en DEL BURGO TAJADURA, J., *op.cit.*, p. 448, posiblemente derivada de la fuente utilizada (OROZ Y ZABALETA, L. *Legislación administrativa de Navarra*. Pamplona: 1923, tomo II, p. 22). Igualmente en MARTÍN-RETORTILLO, S. (*op.cit.*, p. 62), aunque nosotros hayamos en páginas precedentes citado la fecha del 22 de septiembre. En cualquier caso, no es una errata, sino afirmación inexacta considerar que la citada Real Orden supone un convenio sobre culto y clero, puesto que no se convino nada sino elevar la aportación prevista en la Ley de 1841. En cualquier caso, la cuestión no tiene mayor relevancia.

consistente en la comparación de ingresos (de naturaleza tributaria o no) entre Navarra y el resto de provincias.

¿Bajo qué perspectiva cabe pensar que la Ley de 1876 pretendía extender el sistema tributario estatal a Navarra cuando ello queda desmentido por el Real Decreto de 19 de febrero de 1877 (acuerdo Tejada-Valdosera, que veremos a continuación) y, sobre todo, por la aprobación del primer sucedáneo de Concierto con las provincias vascongadas en 1878, aunque respecto de éstas no había habido arreglo foral tras la Ley de 1839 y pesaba la Ley de abolición de los Fueros de 21 de julio de 1876? No se entendería bien que las provincias vascongadas –que no había arreglado la cuestión foral– resultasen de mejor condición que Navarra y, por lo tanto, la tesis es insostenible en términos históricos y en términos jurídicos, siendo en este punto preferible la posición mantenida por RAZQUIN LIZARRAGA y SANTAMARÍA PASTOR¹¹⁰, menos vehemente que la de otros autores pero más ajustada a Derecho.

Determinada historiografía –afortunadamente corregida en los últimos años– ha mitificado en exceso la importancia del Real Decreto de 19 de febrero de 1877 comúnmente conocido como Convenio Tejada-Valdosera. Ni se trata, como hemos dicho, de un Convenio, ni se trata de una modificación de la Ley de 1841 ni hubo pacto o acuerdo entre los representantes de la Diputación y el Gobierno. No es un Convenio porque no cumple las características esenciales de éste, puesto que, como veremos, ni se conciertan o convienen impuestos, ni se establecen puntos de conexión, ni se reconoce a la Diputación un poder tributario más amplio del que tuviera al amparo de la Ley de 1841, siendo su única función dar cumplimiento parcial a la autorización contenida en el art. 24 de la Ley de Presupuestos de 1876. Que hubiera o no participación de comisionados navarros no añade ni quita nada a nuestras afirmaciones jurídicas. Y, desde luego, parece evidente que un Real Decreto no puede modificar una Ley como la de 1841, ni siquiera con el peculiar sistema de fuentes del Derecho vigente en aquella época. Y si se quiere ser coherente, la modificación implícita de los arts. 25 y 26 de la Ley de 1841 se produjo sin participación alguna de la Diputación, con la Ley de Presupuestos de 1876, de forma que el Decreto de 1877 no hace sino dar cumplimiento a una habilitación o autorización a favor del Gobierno de la Nación aprobada por el Congreso de los Diputados.

El Decreto de 19 de febrero de 1877 se limita a resolver una de las dos cuestiones planteadas en la citada Ley de Presupuestos, a saber, refundir las aportaciones satisfechas por la contribución directa y por la de culto y clero y sustituirlas (con incremento de la cantidad a pagar hasta dos millones de pese-

¹¹⁰ *Op. cit.*, p. 451.

tas) por el cupo de contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (el impuesto fundamental en la reforma Mon-Santillán de 1845). En ello se resume todo el misterio y la hagiografía que ha rodeado el mal llamado Convenio Tejada-Valdosera¹¹¹.

Empero, el cuestionamiento del régimen foral navarro en materia tributaria se iba a producir en ese mismo año de 1877 con una norma, no pactada, que iba a constituir una auténtica bomba con espoleta retardada que estallaría, sin daños colaterales, en 1893 (fecha mítica de la Gamazada cuando el conflicto estaba larvado desde tiempo atrás). Comoquiera que nuestro propósito no es histórico sino que la historia es un pretexto para tipificar los Convenios nos referiremos a esta cuestión de forma somera.

En efecto, el art. 8 de la Ley de Presupuestos de 11 de julio de 1877 contiene dos previsiones fundamentales respecto a Navarra: Por un lado se confirma para el bienio presupuestario que *la provincia de Navarra seguirá satisfaciendo anualmente al Estado el concepto de cupo de contribución de inmuebles, cultivo y ganadería la cifra de dos millones de pesetas*. Esta norma confirma que nuestras tesis en dos puntos: que el Real Decreto de 19 de febrero de 1877 no constituía un verdadero y propio Convenio y que ni siquiera el cupo en él establecido tenía vigencia indefinida sino que, en principio, había de ser confirmado con carácter bienal a través de las Leyes de Presupuestos (aunque ciertamente ello no se cumplió siempre).

Mayor importancia tiene el párrafo segundo que autoriza al Gobierno para *oyendo a la Diputación* (sin que su opinión sea vinculante) proceder al establecimiento paulatino y *con las modificaciones de forma que las circunstancias locales exijan* de las contribuciones, rentas e impuestos que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado que no se encuentren establecidos en Navarra, pudiendo hacerse por medio de encabezamientos (o cupos por impuestos o globales, circunstancia que no aclara el meritado precepto).

¹¹¹ Aunque no compartamos la expresión *Convenio Económico* que le atribuye DEL BURGO AZPÍROZ, J, *op.cit.*, p. 37, sí estamos plenamente de acuerdo en que *si algo hay que destacar del Convenio Económico de 1877 es, precisamente, la elevación del cupo establecido en la Ley Paccionada de 1841 y nada más, es decir destaquemos el hecho de que el citado Convenio no alude siquiera a otros aspectos esenciales del régimen fiscal de Navarra, inherentes al resto de los Convenios Económicos, tales como los principios en que aquéllos se inspiran o los criterios armonizadores en orden a la exacción de las diversas figuras tributarias*.

No obstante, el propio autor rectifica la calificación y posteriormente se referirá (p. 51) al Convenio de 1927 como *primer Convenio Económico en sentido estricto*, opinión de la que participamos plenamente. Sobre este auténtico Convenio *vid. infra* las consideraciones que realizaremos porque constituye un modelo que, salvando las distancias, ha condicionado el devenir ulterior de las relaciones económico-financieras entre Navarra y el Estado, sorprendiendo positivamente su modernidad.

Obsérvese que en esta autorización para extender el sistema tributario a Navarra no se menciona el régimen especial derivado de la Ley de 1841, ni se prevé ninguna convención de impuestos, puesto que no puede considerarse como tal la referencia al encabezamiento que constituía un sistema rudimentario y extendido a todas las provincias del cobro de impuestos. Sorprende que los especialistas (sobre todo historiadores) en el tema hayan obviado la importancia de esta Ley de Presupuestos de 1877, porque la autorización concedida al Gobierno quedó hibernada hasta 1893 cuando se aprueba la Ley de 5 de agosto de 1893 de Presupuestos, cuyo Proyecto ordenaba al Gobierno el uso inmediato de la autorización concedida en la Ley de Presupuestos de 1877¹¹².

Los acontecimientos históricos subsiguientes son sobradamente conocidos (la Gamazada) y el resultado jurídico, que es lo que nos interesa, fue doble: ni se aplicaron las contribuciones, arbitrios e impuestos que conformaban el sistema tributario estatal en Navarra ni hubo concertación o Convenio alguno, a diferencia de lo que ocurrió con las provincias vascongadas. Es decir, jurídicamente el sistema económico-financiero de Navarra se regía formalmente por la Ley de 1841 y materialmente por el Decreto de 19 de febrero de 1877 con las confirmaciones y/o actualizaciones sobre el cupo establecidas en las Leyes de Presupuestos (las más de las veces silentes en este punto) y supliendo en ocasiones los recargos transitorios establecidos por el Estado con donativos voluntarios¹¹³.

La reforma de Fernández-Villaverde y la aparición de nuevos impuestos (no sólo la Contribución sobre Utilidades, sino también impuestos sobre consumos específicos, por utilizar una terminología moderna) junto con la inexistencia de Convenio en sentido propio determinó en la primera década del siglo XX la aparición de mini-convenios y de mini-aportaciones económicas, es decir, que se convenía la aplicación de un impuesto en concreto y se fijaba, de forma curio-

¹¹² En concreto, el Proyecto de Ley disponía lo siguiente: *El Gobierno usará inmediatamente de la autorización que le otorga el art. 8 de la Ley de 11 de julio de 1877 para aplicar a la provincia de Navarra las contribuciones, rentas e impuestos que actualmente rigen y las que por la presente Ley se crean en las demás provincias del Reino.*

Por su parte, el art. 41 de la Ley, tras señalar que el Gobierno procederá a revisar los conciertos con las provincias vascongadas quedando facultado para comprender en ellos las contribuciones e impuestos que actualmente se recaudan por la Administración (lo que determinó la aprobación del Concierto aprobado por Real Decreto de 1 de febrero de 1894), dedicaba un segundo párrafo a Navarra del siguiente tenor: *El Gobierno podrá también concertar con la Diputación de Navarra, sobre los extremos a que se refiere este artículo, cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la Nación.*

¹¹³ Así, satisfizo Navarra el recargo transitorio y de guerra establecido por la Ley de Presupuestos de 28 de junio de 1898, mediante un donativo de quinientas mil pesetas, ofrecido por la Diputación y aceptado por el Gobierno mediante Real Orden de 9 de agosto de dicho año.

sa, un cupo o cantidad a percibir no por el Estado sino por la Diputación Foral, en la medida en que quien establece y exige los impuestos de nueva creación es el primero y no la segunda y todo ello pese a la solemne invocación del régimen administrativo especial aplicable en Navarra en virtud de la Ley de 1841.

De forma clara se observa esta situación en el impuesto sobre el azúcar (creado por Ley de 19 de diciembre de 1899) y en el impuesto sobre el alcohol (creado por Ley de 19 de julio de 1904). En el caso del primero es básico, para demostrar que el mini-Convenio funcionaba al revés de lo que actualmente entendemos, el Real Decreto de 16 de octubre de 1900 (aprobado después de haber conferenciado con comisionados enviados por la Diputación) cuyas líneas maestras son las siguientes:

El establecimiento y cobranza del impuesto en Navarra corresponde al Estado.

Navarra tiene derecho a percibir una parte del producto recaudatorio en función del consumo estimado en la provincia¹¹⁴.

El exceso sobre el cupo a percibir por la Diputación en función del consumo estimado corresponde al Tesoro público.

La misma filosofía se aprecia en el Real Decreto de 9 de septiembre de 1904, referido al impuesto sobre alcoholes; es decir, se establece y recauda por el Estado y una parte, en función del consumo estimado por habitante, corresponde a la Diputación¹¹⁵. A partir de 1907-1909 varía el acreedor pero no el poder tributario estatal ni la filosofía del reparto; mediante sendos Reales Decretos de 10 de diciembre de 1907 (en el caso del azúcar) y de 9 de febrero de 1909 (para los alcoholes) se establece una compartición de la condición de acreedor: el Estado cobrará el impuesto sobre el azúcar o el alcohol producidos

¹¹⁴ No nos resistimos a entresacar del preámbulo del Decreto el concepto de cupo a abonar por el Estado a Navarra y su justificación. Señala que "en virtud de las condiciones económicas y administrativas que se observan en la provincia de Navarra, tiene su Diputación derecho a una parte de producto que rinda el impuesto del azúcar obtenido en dicha provincia (...) Para fijar la cuota parte que la Diputación deba percibir se ha calculado el consumo probable de azúcar en la provincia, fijándolo, por ahora, en cinco kilogramos por habitante, señalando, en su consecuencia la cantidad de 400.000 pesetas como cupo para la Diputación, debiendo percibir el Tesoro el exceso que sobre esta cifra rinda el impuesto" (la cursiva es nuestra).

¹¹⁵ También en el Preámbulo del Decreto se alude a la participación de comisionados de la Diputación y, lo que mayor importancia tiene, se habla de *El régimen especial de concierto que en materia tributaria se aplica a la provincia de Navarra* aunque se entremezcla esta expresión con "el especial régimen económico de la misma Navarra. Obsérvese que en aquella época se entremezclaban para las provincias vascongadas y para Navarra las expresiones concierto y convenio sin que ello tuviera mayor trascendencia, puesto que se utilizaban como sinónimos y carecían de connotaciones subjetivas respecto de unos u otro territorio; sigue, por ejemplo, siendo utilizado en el Real Decreto de 9 de octubre de 1917 referido al impuesto sobre consumo interior de cerveza.

en Navarra que se consuman fuera de la provincia y la Diputación percibirá los impuestos por las cantidades que se consuman en la provincia pero sólo hasta el límite del cupo o derechos que le corresponden en función del consumo estimado. En años sucesivos se establecen idénticos mecanismos para nuevos impuestos pero siempre bajo la misma filosofía y con elevaciones periódicas del cupo, canon¹¹⁶ o derechos económicos que debe percibir la Diputación.

Como no se trata de exhibir una erudición histórica de la cual no sólo carecemos sino que además es innecesaria para nuestro propósito orientado a determinar las características materiales del régimen de Convenios Económicos, concluiremos –antes de entrar en las características del primer Convenio en el sentido pleno de la expresión– realizando las siguientes consideraciones:

Ni la Ley de 1841 –en las disposiciones atinentes al régimen económico-financiero de Navarra– ni el Decreto de 19 de febrero de 1877 contienen y/o constituyen un Convenio Económico en el sentido y con las características que debe darse a este concepto.

A partir de 1900 se produce una convención parcial y limitada de determinados impuestos sobre consumos específicos con vigencia temporal limitada en cuanto al cupo o canon a satisfacer por el Estado a la Diputación (o a retener por ésta cuando asume la cobranza del gravamen de los productos consumidos en Navarra). Pero en todos los supuestos, el poder normativo correspondía al Estado.

El concepto de cupo o aportación económica no se determina en función de las cargas generales asumidas por el Estado en Navarra, sino que consiste en una cantidad a tanto alzado que, en un primer momento (hasta 1849) supone la participación por la contribución directa, fusionándose en un segundo momento con la contribución del culto y clero. A partir de 1877 se introduce en la aportación económica el pago –igualmente a tanto alzado o mediante una fórmula similar aunque no igual al encabezamiento– por la contribución de inmuebles, cultivos y ganadería, que viene a sustituir (con elevación del importe) la suma de las aportaciones anteriores.

La reforma tributaria Mon-Santillán de 1845 no se aplicó en Navarra, salvo parcialmente en su tributo principal a partir de 1877 y ello aún con muchas matizaciones.

A partir de 1900 comienzan a aplicarse en Navarra algunos de los impuestos establecidos en la reforma Fernández-Villaverde, estableciéndose convenios o conciertos limitados a las nuevas figuras tributarias, pero no hay un convenio global o general.

¹¹⁶ La expresión canon aparece, por ejemplo, en los Reales Decretos de 19 de enero de 1915 y de 9 de octubre de 1917.

El único intento –fallido– de convenir el sistema tributario se produjo con la Ley de Presupuestos de 1893 que, a su vez, traía causa de la autorización concedida al Gobierno en la Ley de Presupuestos de 1877. La consideración de contrafuero o vulneración de la Ley de 1841 planteada por los representantes navarros, el cambio de Ministro de Hacienda, la presentación de un nuevo proyecto el 7 de junio de 1895 –que no llegó a discutirse puesto que las Cortes fueron disueltas– determinó que, frente a otros territorios forales, Navarra no contara con un verdadero y propio Convenio Económico hasta 1927.

El Convenio de 1927, aprobado por Real Decreto¹¹⁷ de 15 de agosto, supone entrar en la modernidad del sistema¹¹⁸ en cuanto constituye una pieza que por su tecnicismo jurídico debe ser glosada puesto que en él se han inspirado los sucesivos Convenios de 1941, 1969 y 1990; y no sólo por esta circunstancia, sino porque el procedimiento seguido para su aprobación ha pervivido en el tiempo y actualmente se encuentra consagrado en el art. 45 de la LORAFNA, aunque presente algunas cuestiones que en función del rango de la norma no deben sorprendernos, como, por ejemplo, que no se trate de un Convenio de artículo único y anexo como sucede con el vigente de 1990 y el precedente de 1969 (que, como vimos, no mereció la denominación expresa de Convenio Económico).

En todo caso, veamos sintéticamente las características del Convenio de 1927 para de ellas deducir su mantenimiento o mutación en la evolución posterior del sistema. La sistemática del Convenio es ciertamente peculiar puesto que el Decreto en puridad consta de tres artículos (el art. 4 se endereza a autorizar al Ministro de Hacienda para la aplicación del Decreto), de los cuales el art. 3 contiene las disposiciones generales, el art. 2 la enumeración de los tributos convenidos y los puntos de conexión y los criterios de armonización, mientras que el art. 1 se limita exclusivamente a elevar de dos a seis millones de pesetas *el cupo contributivo señalado hasta ahora para dicha provincia, sin realizar ninguna otra alusión sobre el porqué de esta cifra, ni sobre su actualización eventual pro futuro, etc.*

¹¹⁷ Creemos que es una errata involuntaria de DEL BURGO TAJADURA, J.I., *op. cit.*, p. 468 asignar a esta norma el carácter de Real Decreto-Ley; repite el error en su obra *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*. Pamplona: Ed. Aranzadi, 1996, p. 526. También le atribuye este rango normativo MARTÍN-RETORTILLO, S. en *Evolución histórica del régimen foral navarro (1841-1875)* dentro de la obra colectiva *Derecho Público...* *op. cit.*, p. 84. Creemos que es un error porque el Decreto (con el número 1479) se firmó en Santander a propuesta del Ministro de Hacienda y en la Colección Legislativa no advertimos el rango de Decreto-Ley.

¹¹⁸ El advenimiento de la II República y la revisión de la obra legislativa de la dictadura de Primo de Rivera no afectó al Convenio de 1927, puesto que el Real Decreto-Ley de 29 de abril de 1931 (convertido en Ley de 9 de septiembre del mismo año) mantuvo subsistente en su integridad el Convenio de 1927. Sobre la influencia de la II República en el Convenio, *vid.* MARTÍN-RETORTILLO, S., *op. cit.*, p. 86.

Alterando la sistemática del texto original y acudiendo a criterios homogéneos con los del vigente Convenio, a fin de facilitar la comparación, encontramos las siguientes características, algunas de las cuales podrán parecer extrañas a la idea de un poder tributario autónomo de Navarra sustentado sobre la base de la citada norma; en este sentido, el poder reconocido por el Convenio es puramente recaudatorio y no normativo¹¹⁹, aunque sobre ello habrán de realizarse las pertinentes aclaraciones que no empecen las consideraciones principales:

El Convenio de 1927 es, desde la Ley de 1841, la primera norma donde se sienta con claridad que el sistema tributario estatal se armoniza con el régimen especial de Navarra.

Las facultades asignadas a la Diputación son de carácter recaudatorio y no normativo, y la distinción entre tributos convenidos y no convenidos no existe como tal en el sentido moderno de la expresión, sino que la distribución de potestades se asemejaría más a una cesión del producto recaudatorio, lo que queda claro de forma manifiesta en el tributo principal del Convenio que es la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria en sus tres tarifas, lo cual no significa que no se establezcan exenciones¹²⁰ o beneficios fiscales que no se defieren al desarrollo normativo de la Diputación sino que se establecen directamente en el Decreto de 1927.

La afirmación sentada anteriormente es válida para el resto de los impuestos contemplados en el Convenio, es decir, que la competencia de la Diputación es puramente recaudatoria y la regulación normativa corresponde al Estado, sin perjuicio de que pueda atisbarse una participación de Navarra en la

¹¹⁹ De forma clara el Preámbulo señala que: *...el Decreto contiene un cuadro global de reglas aplicables a las distintas imposiciones fiscales del Estado en su relación con la provincia de Navarra. Por otro lado, que la convención de algunos –no todos– los impuestos integrantes del sistema estatal guarda estrecha relación con la elevación de dos a seis millones del cupo contributivo se observa meridianamente cuando se señala que la reglamentación fiscal contiene normas para los impuestos objeto de ella, singularmente el de Utilidades y que ha sido preciso fijar, en patriótica concordancia de criterios, normas detalladas para la aplicación a Navarra, o en Navarra, de los impuestos existentes que, por falta de esa reglamentación, muchas veces han dado lugar a discrepancias o confusiones. Los ejemplos podrían multiplicarse, pero conviene advertir que el Preámbulo menciona anteriores convenciones o concertaciones de los impuestos integrantes del sistema estatal y centra todos sus esfuerzos en justificar el Decreto como consecuencia de la ineludible elevación del cupo de 1877.*

¹²⁰ Por ejemplo, el art. 2. Disposición Cuarta declaraba exentas de contribuir al Estado por las tarifas 2^{da} y 3^a de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria a las sociedades domiciliadas en Navarra antes del 1 de enero de 1927 que cumplieran alguno de los requisitos previstos en la norma. Pero las sociedades en régimen de *cifra relativa de negocios* (concepto que no pertenece al Concierto vasco como erróneamente se cree sino al Convenio navarro) determinarán sus bases imponibles con arreglo a la legislación estatal y, en caso de discrepancias entre la Diputación y el Ministerio de Hacienda (Dirección general de Rentas públicas), las mismas se someterán a una Junta Arbitral (institución básica que aparece por vez primera en el Convenio de 1927 y a la que luego habremos de hacer alusión).

regulación de su régimen especial tributario en tanto en cuanto el Convenio no hace sino ratificar el Acuerdo al que llegaron los comisionados navarros y el Ministro de Hacienda el 12 de agosto; por tanto, algunos aspectos del sistema tributario estatal que se excepcionan o algunos impuestos que no se aplican en Navarra según el Convenio fueron evidentemente influidos por la representación de la Diputación. Así, por ejemplo, se establece la exención del Impuesto sobre el Timbre para documentos expedidos en Navarra que hayan de surtir efectos dentro de su territorio siempre que el interesado sea persona o entidad con vecindad o domicilio en la citada provincia¹²¹.

El cupo contributivo pagadero por Navarra al Estado según el art. 1 del Convenio no constituye, empero, la única cantidad recaudada por éste, puesto que además de las cantidades percibidas por la Contribución de Utilidades en el régimen de cifra relativa de negocios, subsiste –con modificaciones no sólo cuantitativas– el peculiar régimen de exacción y cobranza (establecido, como vimos, en 1900) de los impuestos sobre consumos específicos¹²², de tal manera que se asigna una cantidad máxima –revisable quinquenalmente– en concepto de cupo que pertenece a Navarra, mientras que el exceso o sobrante corresponde íntegramente al Estado, aplicándose, en todo caso, la legislación estatal¹²³.

Pese a las consideraciones anteriores, que demuestran que el poder tributario de Navarra *ex Convenio* era recaudatorio y no normativo, la primera de las Disposiciones Generales contenidas en el art. 3 del Convenio establece una norma que se convertirá en un precepto clásico puesto que se reitera en el Título Preliminar del Convenio de 1969 e inspira el contenido del art. 45.3 de la LORAFNA. En efecto, el art. 3 del Convenio de 1927 señala que *La Diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Decreto ni a las contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado*. Precepto cuya ubicación sistemática le concedía un valor más simbólico que real puesto que escasas eran las facultades tributarias autónomas de Navarra que pudieran ejercerse sin oponerse al Decreto de 1927.

¹²¹ Pero, por ejemplo, el reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre el Timbre de emisión de valores correspondía a la Delegación de Hacienda del Estado, no a la Diputación de Navarra.

¹²² Art.2, Disposición Duodécima, referido a los impuestos sobre azúcares, alcoholes, cerveza, achicoria y carburo de calcio.

¹²³ Igualmente se contiene un precepto curioso en cuanto supone la aparición en el Convenio de un tributo cedido por el Estado a la Diputación. En concreto, el Estado cede el impuesto sobre cédulas personales previsto en el Estatuto provincial pero con la particularidad de que la Diputación de Navarra queda en libertad para aplicarlo o no.

Por último, en esta exégesis crítica del Convenio de 1927, debemos hacer mención a tres cuestiones que pervivirán en los sucesivos Convenios: de un lado, la referencia a la alta inspección de la Administración del Estado *conducente al cumplimiento de sus fines propios y a los de este mismo Decreto*; concepto éste –el de alta inspección– que aparece por primera vez en nuestro ordenamiento tributario con el Convenio de 1927 y que posteriormente se extendería a otros sectores del ordenamiento jurídico. De otro lado, la aparición de un órgano básico para dirimir conflictos, cuál es la Junta Arbitral, prevista originariamente para resolver discrepancias en torno a la cifra relativa de negocios y que, como veremos al estudiar el Convenio vigente, ampliará sus funciones a la totalidad de los tributos convenidos –a nuestro juicio de modo acertado– y servirá de antecedente para su plasmación en el Concierto con el País Vasco en 1981. Y, en fin, una norma capital, aunque tenga carácter procedimental: la modificación del régimen establecido en el Decreto de 1927 *deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción* (al que luego nos referiremos).

Lógicamente, hay una asimetría interpretativa cuando enjuiciamos normas de hace casi ochenta años con la perspectiva actual y ello no sólo por la diferencia histórica sino también por la diferencia de regímenes constitucionales y de sistemas tributarios. Alguien debería reflexionar que de los cuatro Convenios habidos desde 1927 hasta la actualidad, tres de ellos se aprobaron bajo la vigencia de regímenes excepcionales o de suspensión de garantías constitucionales (1927, 1941 y 1969) y sólo el vigente de 1990 se aprobó bajo un régimen democrático. Y, parece elemental, que la negociación de los representantes navarros y las cesiones que hubieron de realizar –por muy loable y digno de alabanza que fuera su esfuerzo en especial en 1927 y en 1969– hubiera sido distinta de no mediar dicha circunstancia. De modo que en 1927 –y aceptamos que vamos contracorriente de la doctrina mayoritaria– el Convenio supuso la aceptación por la Diputación de Navarra del sistema tributario del Estado a cambio del reconocimiento de potestades recaudatorias y del abono de un cupo contributivo que no guardaba relación alguna ni con el producto líquido obtenido ni con los gastos anudados a las competencias asumidas por una u otra institución.

Pero esta excursión por la evolución del régimen tributario de Navarra en el período 1841-1927 iba ligada a tratar de determinar la certeza o no de una característica con la que se ha querido adornar el sistema de Convenios: su duración indefinida, aun cuando cabe reconocer que la misma no supondría un plus respecto de su contenido material. Desde luego el primer Convenio no predetermina su duración, puesto que la única referencia temporal que contiene es la atinente a los cupos o límites que Navarra habría de percibir por los impuestos sobre consumos específicos, en tanto que el cupo a abonar al Estado no tenía previsto mecanismo de revisión ni plazo de caducidad.

Ello no es óbice para que defendamos que el carácter intemporal del Convenio es contingente y que la aportación económica de Navarra sí estuvo sujeta a límites temporales, bien fueran expresos (caso de los impuestos sobre consumos específicos) bien fueran tácitos e impuestos por las necesidades financieras del Estado o por reformas sustanciales en su sistema tributario, que con el Convenio de 1927, convirtió el fragmentario e inconexo régimen fiscal de Navarra en un satélite autónomo y no se vea en esta afirmación connotaciones peyorativas sino todo lo contrario: una admiración por la defensa, en tiempos difíciles y bajo circunstancias no siempre favorables, de la esencia de la foralidad que, para nosotros, viene quintaesenciada por el Convenio. En términos de relativismo político, y frente a la alternativa entre la aplicación íntegra del sistema tributario estatal (anunciada en 1877 e intentada en 1893) y el Convenio de 1927 (aunque supusiera dejación de algunas facultades), la opción parecía elemental.

El término de la guerra civil y las exhaustas arcas públicas impulsaron en 1941 la denominada reforma Larraz, llevada a cabo con la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 16 de diciembre de 1941 que contenía un precepto un tanto elíptico referido a Alava y a Navarra¹²⁴ (puesto que los Conciertos con Vizcaya y Guipúzcoa habían sido derogados en 1937). El nuevo Convenio se aprobó mediante Ley de la Jefatura del Estado¹²⁵ de 8 de noviembre de 1941. Dos puntos destacan en el Convenio de 1941: su aprobación mediante Ley (aunque no proviniera de las Cortes) y, sobre todo, que la Junta Arbitral prevista en el Convenio de 1927 para dirimir discrepancias en torno al régimen de cifra relativa de negocios extiende sus funciones a cualesquiera clase de divergencias sobre la aplicación o interpretación del Convenio en su totalidad.

El desfase del cupo (puesto que no se preveía mecanismo automático o indizado de actualización) y las reformas sustanciales introducidas en el sistema tributario estatal a partir de las Leyes de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 y de 11 de junio de 1964 propiciaron la necesidad de aprobar un nuevo Convenio, dada la obsolescencia no sólo económica sino jurídica del vigente desde 1941.

¹²⁴ En concreto, el art. 146 donde se disponía que *A los efectos de esta Ley, en las provincias de Alava y Navarra se tendrán en cuenta sus respectivas peculiaridades, mediante las disposiciones convenientes*. No se hacía referencia al régimen tributario privativo, sino a las *peculiaridades*. Bien es cierto que el art. 2 de la Ley del Convenio de 1941 subsana esta omisión y habla del *régimen especial de Navarra*. Las negociaciones para el nuevo Convenio suscitaron algún recelo por la forma en que se preveía la participación de los representantes navarros. Sobre el tema, *vid.* DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *op.cit.*, pp. 61-67 y más in extenso DEL BURGO TAJADURA, J.I en *Origen y fundamento...* *op.cit.*, pp. 477-479.

¹²⁵ No se habían constituido las Cortes y esa es la razón de la forma de la Ley.

Tras las preceptivas reuniones entre el Ministerio de Hacienda y la Diputación a las que hace referencia la Exposición de Motivos, se dicta el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, cuya sistemática y ordenación es mucho más correcta que la de sus precedentes y cuyas características más sobresalientes son las siguientes, debiendo destacar con carácter previo que el Título Preliminar goza de ultraactividad (en un sentido impropio de la expresión), puesto que el art. 45.3 de la LORAFNA impone a los Convenios el respeto a los principios contenidos en el citado Título preliminar, lo que constituye, a nuestro juicio, un sinsentido jurídico porque limita la capacidad de los negociadores navarros y estatales en un régimen democrático distinto del vigente en 1969; en cualquier caso, la referencia podría haberse obviado porque el contenido y las características del Convenio se desprenden del resto de los apartados del citado art. 45 de la LORAFNA. Dejando de lado esta cuestión, las características relevantes del Convenio de 1969 (aunque, como ya dijimos el Decreto-Ley no utiliza nunca la expresión Convenio, sino que se refiere al *adjunto texto que, redactado por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con aquella Diputación, armoniza su régimen fiscal peculiar con el general del Estado*¹²⁶) son las siguientes:

Se utiliza la forma de norma con rango de ley para aprobar el texto adjunto del Convenio; no obstante, se ordenaba la inmediata remisión a las Cortes Generales del citado Decreto-Ley. Sin embargo (ver nota anterior), las reformas introducidas en el texto adjunto de 1969 no se hacen mediante norma con rango de ley, sino mediante Reales Decretos, lo que resulta paradójico desde el sistema de fuentes del Derecho, por mucho que la aprobación de la CE supusiera una alteración de éstas que, sin embargo, no afectaba al Convenio vigente.

Se introduce la fórmula de norma de artículo único, de forma que el Convenio no constituye sino el Anexo o el texto adjunto que, redactado por el Ministerio de Hacienda, recoge el acuerdo alcanzado con la Diputación de Navarra. Con lo cual, la intervención de las Cortes (o el sucedáneo de Cámaras representativas existente en la época) se limitaba a votar o no el único artículo del texto, algo que, como veremos se reproduce como fórmula en la aprobación del Convenio de 1990 y en las sucesivas modificaciones de éste.

¹²⁶ No obstante, la no utilización del término es irrelevante, porque sí se emplea, por ejemplo, en el Decreto 76/1973, de 18 de enero por el que se regula la Comisión Coordinadora para la aplicación del Convenio Económico (sic); y ya en los momentos previos e inmediatamente posteriores a la aprobación de la CE se sigue utilizando la expresión Convenio Económico (por ejemplo, Real Decreto 839/1978, de 30 de marzo sobre armonización de los regímenes fiscales común y foral de Navarra en materia referente a medidas urgentes de reforma fiscal –donde se conviene el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio creado con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre– y el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre, de adaptación de las normas del IRPF y del Impuesto sobre sociedades en territorio de Navarra).

Se reconoce la posibilidad de introducir modificaciones totales o parciales del Convenio (¿la modificación total no supondría un nuevo Convenio?) y la imperatividad de la modificación con la finalidad de armonizar el régimen especial de Navarra con los nuevos impuestos que el Estado pueda introducir en el futuro. En ambos casos habrá de seguirse el procedimiento guardado para la adopción del Convenio (que se siguió desde el punto de vista material pero no formal).

Se reconoce, expresamente –y sobre todo por comparación a los precedentes Convenios– por primera vez que las facultades tributarias de Navarra en cada impuesto convenido no son sólo recaudatorias o de cobranza sino de naturaleza normativa¹²⁷.

Se crea (art. 10 del Convenio) una Comisión Coordinadora de Impuestos Directos¹²⁸, cuyas funciones principales eran estudiar y proponer las normas que debían ser modificadas o incorporadas en futuras revisiones del Convenio y establecer la coordinación adecuada a fin de evitar una falta de equidad en la presión fiscal en un territorio respecto al otro¹²⁹.

Se establece la armonización absoluta de toda la imposición indirecta y las tasas fiscales con una terminología casuística que afectaba a todos los elementos estructurales del tributo¹³⁰. Para la coordinación y armonización de la gestión tributaria se crea (art. 18.2) la Comisión Coordinadora de régimen fiscal de los Impuestos Indirectos.

Se mantienen las funciones de la Junta Arbitral tal y como se regularon en el Convenio de 1941, aunque se subsana un defecto procedimental de éste consistente en que la convocatoria de la misma sólo podía ser instada por la Diputación. A partir del Convenio de 1969 (art. 19), la convocatoria de la Junta Arbitral podrá ser instada tanto por la Diputación de Navarra como por la Administración del Estado.

La mayor novedad viene representada por la modificación sustancial de la aportación económica o cupo no sólo bajo el prisma cuantitativo sino también cua-

¹²⁷ Así en la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria se atribuye a la Diputación la regulación y exacción de esta contribución; lo mismo sucede en la Contribución sobre la Riqueza Urbana, pero no en otros impuestos donde sólo se atribuye a Navarra el producto recaudatorio puesto que se habla de exacción por la Diputación pero se omite toda referencia a la regulación por ella del impuesto. De forma que estamos ante una división –rudimentaria pero precursora de modificaciones ulteriores– de la división entre tributos convenidos de normativa foral y de normativa común.

¹²⁸ Cuyas funciones no se extendían, sin embargo, al Impuesto sobre Sucesiones.

¹²⁹ Con lo que implícitamente se daba por supuesto que el Convenio podía propiciar una presión fiscal diferenciada pero, frente al vigente, se intentaba vedar la falta de equidad no la diferencia en sí misma.

¹³⁰ En concreto, el art. 18.1 del Convenio señalaba que *Para la exacción de los Impuestos Generales sobre el Tráfico de las Empresas, Lujos, Especiales, y Tasas Fiscales, la Diputación de Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengo, bases, tipos y tarifas vigentes en cada momento en territorio común.*

litativo. Por una parte, aparece la afectación de la aportación al sostenimiento de las cargas generales de la Administración del Estado¹³¹. Por otra, junto al cupo fijo (que pasa de 21 a 230 millones de pesetas anuales, pero respecto del cual no se prevé mecanismo de actualización), se establecen dos aportaciones adicionales en forma de compensaciones: por un lado, la compensación anual por la atribución a Navarra de los rendimientos del IGTE, del Impuesto sobre el Lujo y de los Impuestos Especiales (salvo en estos dos últimos los recaudados a través de monopolios que retiene el Estado) y, por otro, una aportación de la Diputación en concepto de compensación al Estado por la desgravación fiscal a la exportación abonada por éste a empresas que tributasen a Navarra. Al tiempo se establece un mecanismo de revisión automática anual de ambas compensaciones, en cuyo detalle no vamos a entrar por ser irrelevante para nuestros propósitos.

Puesto que nuestra intención al exponer la evolución histórica de los Convenios era contrastar las características fundamentales de los mismos, no entraremos a examinar las modificaciones introducidas en el Convenio de 1969 con ocasión de reformas trascendentales en el sistema tributario estatal, tanto en la imposición directa (reforma de 1978) como en la imposición indirecta (reforma de 1985, con la introducción del IVA), que debieron haber propiciado una modificación total del Convenio de 1969 o la suscripción de un nuevo Convenio mucho antes de 1990 y en especial una vez que Navarra accedió en 1982 a la condición de Comunidad Foral.

Las razones del sorprendente retraso corresponde explicarlas a los responsables políticos de la década de los ochenta del pasado siglo tanto en Navarra como en el Estado, pero esa tardanza tuvo una consecuencia visible en 1990 y acrecentada tras la reforma de 2003; que el Convenio se asemejara en técnica y estructura al Concierto vasco de 1981 cuando por razones históricas el proceso hubiera debido ser a el inverso.

En cualquier caso, la similitud material y formal entre ambas normas (Convenio y Concierto) tiene un aspecto positivo y es que contribuye notablemente a atenuar –aunque no a eliminar completamente como veremos– los eventuales conflictos de competencias tributarias entre Navarra y los territorios históricos del País Vasco, cuestión escasamente estudiada y a la que dedicaremos un epígrafe independiente.

¹³¹ Si bien lo hace a hurtadillas, en concreto en el art. 20.6 cuando no obstante ser competencia exclusiva del Estado la recaudación del impuesto sobre el lujo que gravaba la gasolina súper y del impuesto especial sobre el petróleo y sus derivados –tributos ambos exigidos en régimen de monopolio fiscal– se considera que la recaudación obtenida por el Estado en función del consumo de estos productos en Navarra participa del concepto de aportación al sostenimiento de las cargas generales, junto con los otros conceptos que veremos en el texto principal.

3. LA LEY DEL CONVENIO ECONÓMICO Y SU PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN

3.1. La ley ordinaria como mecanismo de aprobación de los Convenios Económicos

Las características formales de los Convenios han ido evolucionando a lo largo de la historia, aunque a esta evolución no ha sido ajena la norma constitucional y las circunstancias políticas vigentes en cada momento. Así, como hemos visto, se han aprobado Convenios mediante Decreto (el de 1927 y los mini-convenios para la concertación de la imposición sobre azúcar y alcoholes a principios del siglo XX), mediante Decreto-Ley (el de 1969), mediante Ley de la Jefatura del Estado (Convenio de 1941) e, incluso, se han confirmado cupos o aportaciones económicas a través de Leyes de Presupuestos, por no citar puesto que ya lo hemos destacado, la modificación a través de Decreto de Convenios aprobados formalmente bajo Decretos-Leyes (caso de 1969).

Desde 1841 (o, más en concreto, desde 1927) se consideraba accidental la norma que incorporase al ordenamiento jurídico el acuerdo o pacto entre los comisionados navarros y los representantes estatales, obviando una cuestión que parecía elemental: si el cupo o aportación económica arranca y deriva de la Ley de 1841 parece evidente que cualquier modificación del mismo suponía una modificación del art. 25 de dicha norma y, por puro respeto al principio de jerarquía normativa, resultaba elemental la exigencia de una norma con forma de ley.

Otras características formales de los Convenios que se han invocado como tradicionales también deben ser objeto de revisión; por ejemplo, que la norma que incorpora el Convenio sea de artículo único donde se adjunte el acta o acuerdo suscrito por ambas Administraciones es una característica relativamente moderna puesto que sólo aparece en los Convenios de 1969 y de 1990 y de forma más etérea en el Convenio de 1941¹³²; como ha señalado algún autor –destacando la importancia de las actas o acuerdos frente a los Decretos o Leyes– *la formalización de dicha Acta es un acto extrínseco al pacto ya suscrito. Por expresarlo de algún modo, a Navarra le es indiferente la forma jurídica que recoja el contenido del Acta firmada, siempre y cuando, naturalmente, tal formalización no contenga modificaciones unilaterales*¹³³. Sin ánimo de polemizar, esta tesis adolece de un defecto fundamental: que la inserción del acuerdo en el ordenamiento jurídico se produce en virtud de la norma aprobatoria del mismo, de forma que no es indiferente la forma jurídica de incorporación, al ordenamiento estatal donde habrá de respetarse el sistema de fuentes y la jerarquía normativa. Si la forma jurídica fuera irrelevante y lo importante fuera el acta o el acuerdo ¿por qué la LORAFNA determina que el acuerdo se apruebe mediante Ley cuando, teóricamente, al ser un acto convencional de los poderes ejecutivos bastaría un mero Decreto?

Dicho en otros términos, el Convenio existe no porque ambas Administraciones hayan llegado a un pacto o acuerdo sobre el contenido material del mismo, sino porque ese acuerdo o convención se incorpora formalmente al ordenamiento jurídico a través de los mecanismos que la legislación estatal establece.

La vigente CE no establece ninguna reserva normativa a la hora de establecer la aprobación del Convenio¹³⁴, pero el art. 45.4 de la LORAFNA señala que se aprobarán *mediante ley ordinaria*¹³⁵, fundando, a nuestro juicio de forma errónea, dicha exigencia en su *naturaleza paccionada*, como si dicha circunstancia fuera determinante de un tipo especial de producción legislativa. Incluso admitiendo a efectos dialécticos la naturaleza paccionada¹³⁶ de los Convenios, no se atisba la

¹³² Respecto de éste el 6 de noviembre de 1941 se firmaron en Madrid las bases del acuerdo o Acta, que serían ratificados posteriormente con la Ley de 8 de noviembre.

¹³³ DEL BURGO AZPÍROZ, J.I., *op.cit.*, p. 64 en nota.

¹³⁴ El art. 157 de la CE es inaplicable a Navarra –salvo, creemos, su apartado 2 y en todo lo que atañe a la materia presupuestaria y de crédito público– incluso en lo que se refiere a la reserva de ley orgánica para la regulación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, puesto que sólo afecta a las de régimen común, es decir, al resto (incluido el País Vasco).

¹³⁵ Entendemos que es impropio de una Ley infraordenada a la CE (aunque sea un Estatuto de Autonomía) tipificar el carácter orgánico u ordinario de las leyes, porque las materias reservadas a ley orgánica se contienen en la Constitución y la distribución competencial entre dicha ley y la ley ordinaria se establece en el art. 81, sin que pueda ser objeto de alteración por el legislador ordinario.

¹³⁶ El carácter paccionado de los Convenios se destaca en ocasiones por la jurisprudencia del TS (en especial la de 3 de septiembre de 1954); por el contrario, el Dictamen del Consejo de Estado de 26

razón por la que deban aprobarse por ley ordinaria del Estado o, a la inversa, si el precepto en cuestión hubiera prescindido de cualquier referencia al carácter paccionado no por ello hubiera sido cuestionada la necesidad de que el acuerdo suscrito por las representaciones estatal y navarra fuera aprobado mediante ley. Hubiera sido más correcto, a nuestro juicio, hablar, como hace por ejemplo el art. 71 de la propia LORAFNA que el Convenio es inmodificable unilateralmente.

Una teoría inmediatamente descartable consistiría en determinar que la exigencia de ley ordinaria sirve para colocar al Convenio al margen de la habilitación contenida al Estado en el art. 157.3 de la CE para que, mediante ley orgánica, regule el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas. Esta tesis es insostenible porque el sistema de Convenio no deriva de los arts. 156 a 158 de la CE, sino de la Disposición Adicional Primera de la CE y porque la propia LOFCA (previa a la LORAFNA, puesto que es de 1980) establece en su Disposición Adicional Segunda que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico, dejando al margen de la aplicación de dicha Ley orgánica el régimen tributario convenido de la Comunidad Foral, aunque en este punto debemos hacer una precisión importante, porque la regulación de la materia presupuestaria y de endeudamiento público (que entrarían bajo el concepto de actividad financiera) –cuestiones tradicionalmente no reguladas por el Convenio– contenidas en la LOFCA sí es de aplicación a Navarra¹³⁷, sin que ello suponga contrafuero o lesión de sus derechos históricos.

Entendemos, no obstante, que si el principio de reserva de ley –y más en materia tributaria– debe establecerse por la norma suprema del ordenamiento –en cuanto es una norma sobre la producción normativa–, es decir, por la CE, como certeramente señala la doctrina administrativa¹³⁸, cabe entender que las previsiones de la LORAFNA contienen un mero principio de prefe-

de octubre de 1972 niega contundentemente el carácter paccionado, afirmando que: *...un Decreto adquiere su fuerza normativa por el hecho de su aprobación en Consejo de Ministros, con plena independencia de que haya sido propuesto por el ente destinatario de la norma y de que previamente haya sido aceptado por éste. (...) Por ello tampoco resulta aceptable la disposición final, en cuanto parece partir del supuesto de que el Decreto adquiere su validez en virtud de un previo compromiso negociado entre el Gobierno y la Diputación de Navarra siendo oportuno insistir que todo Decreto –cualesquiera que sean las vicisitudes de su elaboración– adquiere su eficacia y vigencia por la decisión exclusiva del Gobierno que es publicada en el Boletín Oficial del Estado.* Tomamos la cita de MARTÍN-RETORTILLO, S., *op.cit.*, pp. 95-96.

¹³⁷ Elude la cuestión de forma hábil, la STC 116/1994, de 18 de abril, en cambio sienta la aplicación de la LOFCA en materia presupuestaria a la CAPV –pese al Concierto– la STC 3/2003, de 16 de enero, aunque ciertamente la CAPV es una Comunidad de régimen común a todos los efectos –incluidos los tributarios, salvo que en su sistema de financiación los tributos cedidos se sustituyen por aportaciones económicas de las Diputaciones Forales–.

¹³⁸ Por todos, GIANNINI, M.S. *Diritto Administrativo*. Milano: Ed. Giuffrè, 1993 (tercera edición) volumen I, p. 93 y volumen II pp. 726 y 771.

rencia de ley¹³⁹, que una eventual reforma de dicha norma podría eliminar sin que ello supusiera tacha de inconstitucionalidad. Y desde luego no se opondría a esta tesis el hecho de que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas esté sujeto a reserva de ley (y, además, orgánica, como hemos visto) porque, como ya hemos reiterado, la legitimidad constitucional del Convenio no deriva de los arts. 156 a 158 de ésta, sino de su Disposición Adicional Primera.

Y, aunque, a semejanza de la LOFCA, entendamos que el Convenio forma parte del bloque de la constitucionalidad, ello no es óbice para que su aprobación no pueda realizarse incluso a través de normas reglamentarias (posibilidad que ahora solo está vedada por la previsión de la LORAFNA), ya que con ello nos evitaríamos el espectáculo poco gratificante en cuya virtud ni el Parlamento foral ni el estatal pueden enmendar ni una sola coma del acuerdo suscrito por los representantes del Gobierno de la Nación y de la Diputación; si bien ciertamente la aprobación por Decreto tendría unas consecuencias procesales fácilmente perceptibles, en cuanto permitiría la sujeción del Convenio al enjuiciamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por otro lado, la experiencia histórica demuestra que no ha sido consustancial al régimen de Convenios su aprobación mediante Ley y, por tanto, la forma de aprobación ha sido contingente y variable.

No obstante y como hemos adelantado, la exigencia formal de la LORAFNA puede contribuir a eliminar un problema procesal que se plantearía si el Convenio se aprobase mediante normas reglamentarias, ya que cabría que su eventual impugnación se realizase a través de la vía contencioso-administrativa, con lo que se llegaría al absurdo en cuya virtud una norma integrante del bloque de la constitucionalidad podría ser enjuiciada directamente no por el TC sino por órganos de la jurisdicción ordinaria, y, lógicamente podría ser recurrida no por las personas y entidades taxativamente señaladas en el art. 162.1.a) de la CE, sino por cualquier persona legitimada a la luz de la LJCA (por ejemplo, una confederación empresarial).

Y el sinsentido sería mayor si tenemos en cuenta que en aquellos elementos sustantivos de los tributos convenidos sometidos al principio de reserva de ley tributaria establecido por el art. 31.3 de la CE, las normas de Navarra han de revestir el carácter de Leyes Forales, cuyo enjuiciamiento sólo corresponde al TC; es decir que mientras que el título habilitante para regular los tributos convenidos podría ser enjuiciado por la jurisdicción ordinaria (si el Convenio se aprobase mediante Decre-

¹³⁹ Sobre este punto volveremos porque ilustres administrativistas españoles distinguen entre reserva de ley material y formal: *vid. infra* cuando delimitemos los elementos de los tributos convenidos sujetos al citado principio constitucional.

to), los productos normativos dictados por la Comunidad Foral en ejercicio de dicho título habilitante se someterían exclusivamente a la jurisdicción constitucional.

Por tanto, aunque no creemos que sea requisito constitucional la aprobación mediante ley ordinaria del Convenio, pensamos que la solución seguida por el art. 45 de la LORAFNA es correcta, siempre que se introduzcan modificaciones en el procedimiento de aprobación del mismo, puesto que éste concede unas facultades omnímodas a los ejecutivos navarro y estatal en detrimento de los respectivos Parlamentos. En líneas posteriores ofreceremos unas alternativas de lege ferenda para suplir el papel residual que juegan las Cortes Generales y el Parlamento Foral de Navarra.

Pero mientras suceda y aunque suceda, el Convenio es una ley ordinaria del Estado que, sin embargo, se integra y forma parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Foral, en cuanto la concreción de sus potestades tributarias y la compartición de las mismas con el Estado se contienen en el Convenio. Ciertamente se trata de una ley especial tanto por su contenido material¹⁴⁰ como por los aspectos procedimentales y formales.

En efecto, como ya hemos señalado, la ley de aprobación del Convenio constituye materialmente una norma de ratificación de los acuerdos suscritos por los titulares de los poderes ejecutivos (ya veremos la participación de los Parlamentos respectivos), de forma que no cabe la introducción de enmiendas al articulado del Convenio¹⁴¹ que, formalmente, constituye el Anejo que se acompaña a una ley de artículo único¹⁴² que sólo puede tener un contenido posible (aprobar, o, en su caso, modificar el Convenio)¹⁴³.

¹⁴⁰ El art. 45.2 de la LORAFNA determina el contenido material del Convenio, puesto que en él habrá de contenerse los criterios de armonización del régimen tributario de la Comunidad Foral con el régimen general del Estado y la determinación de las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado y el procedimiento de actualización. A nuestro modo de ver, el Convenio también tiene como contenido inexcusable determinar el régimen tributario navarro –cosa que se hace mediante el establecimiento de los tributos convenidos– puesto que los criterios de armonización sólo tienen sentido si previamente se conocen en concreto los tributos que se armonizan.

¹⁴¹ No obstante, la tramitación del Convenio de 1969 como Decreto-Ley de artículo único fue una maniobra del General Franco para evitar el paso del acuerdo por las Cortes, teniendo en cuenta las tensiones habidas durante al menos cuatro años entre centralistas y foralistas (aunque todos adictos al régimen). Sobre esta cuestión *vid.* MIRANDA RUBIO, F. y otros, *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003.

¹⁴² No obstante, en la tramitación parlamentaria ante las Cortes del Proyecto de Ley del Concierto vasco de 1981 el portavoz parlamentario del grupo socialista tuvo una dura intervención contra la tramitación como ley de artículo único, defendiendo la posibilidad de enmendar lo pactado por los representantes estatales y vascos, hasta el punto que el PSOE presentó una enmienda a la totalidad, que no prosperó evidentemente dada la oposición del grupo parlamentario mayoritario (UCD).

¹⁴³ Entendemos que ni siquiera caben por parte de las Cortes enmiendas al artículo único, puesto que la única posible (que no se apruebe el Convenio anexo) implicaría la no aprobación de la Ley.

La Ley del Convenio no puede derogar éste ni modificarlo unilateralmente en sede parlamentaria porque el sistema de financiación de la Comunidad Foral de Navarra goza de la garantía institucional que le brinda la Adicional Primera de la CE. Cuestión distinta es que el texto del Convenio forma parte indisoluble de la Ley aprobatoria y, por tanto, aunque materialmente sea una norma que pudiéramos tipificar como reglamentaria¹⁴⁴ (dado el mecanismo material y los partícipes en el acuerdo), formalmente es una Ley y, por tanto, queda inmune a la utilización de mecanismos reaccionales de carácter judicial, que no jurisdiccional puesto que como tal Ley puede ser residenciada ante el TC.

Adelantando cuestiones procedimentales, cabe plantearse si es posible que las Cortes voten en contra del Proyecto de Ley presentado por el Gobierno de la Nación y la respuesta debe ser afirmativa, puesto que el ejercicio de la potestad legislativa en este punto no puede verse condicionado por la existencia de un pacto entre los respectivos poderes ejecutivos. El rechazo parlamentario tendría unas consecuencias similares, *mutatis mutandis*, al rechazo a la propuesta de reforma del Arreglo, previstas en el art. 71.3 de la LORAFNA, a saber que continuaría vigente el texto del Convenio aprobado con anterioridad al proyecto de ley rechazado. A nuestro juicio ello no sería incompatible con la aprobación de mociones en los Parlamentos foral y/o estatal donde se especificasen las razones del rechazo y se instase a los negociadores respectivos a una aproximación de posiciones para que el acuerdo reformulado se sometiera otra vez a votación.

A diferencia de lo que sucede en el País Vasco (cuyo Estatuto guarda silencio al respecto) en el caso de la Comunidad Foral de Navarra el art. 45 de la LORAFNA obliga a someter a consideración del Parlamento foral los acuerdos sobre el pre-Convenio suscritos por el Gobierno de la Nación y por la Diputación Foral; no obstante, la intervención del Parlamento foral y el acuerdo al que este llegue no se traduce en una ley en el sentido formal ni en una aprobación¹⁴⁵ en sentido estricto del Convenio, sino que constituye un trámite inexcusable.

¹⁴⁴ No ha habido Reglamentos de desarrollo del Convenio ni tal posibilidad se ha contemplado nunca. Por el contrario, sí ha habido reglamentos del Concierto con las provincias vascongadas, por ejemplo, en 1926. El Concierto de 1981 (Disposición Final Primera) se refería al desarrollo reglamentario del mismo aunque tal circunstancia no se produjo nunca. El vigente Concierto de 2002 al igual que el Convenio navarro en su redacción de 2003 no aluden, por el contrario, a un eventual desarrollo reglamentario.

¹⁴⁵ Por ello es impropia la expresión de la Exposición de Motivos del vigente Convenio (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) cuando señala: *Aprobado por el Parlamento de Navarra en sesión celebrada el pasado día 20 de septiembre, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 (...), el nuevo Convenio Económico debe ser sometido a la aprobación de las Cortes Generales* Y es impropia y errónea la expresión porque no hay dos aprobaciones –una por las Cortes de Navarra y otra por las Cortes Generales– sucesivas, sino sólo una, como veremos al tipificar, de acuerdo con la doctrina del TC, la posición del Parlamento foral en la tramitación del Convenio.

sable del procedimiento legislativo especial previsto en el Amejoramiento. Este procedimiento especial en sede foral es objeto de regulación por el art. 168 del Reglamento del Parlamento (Acuerdo de 2 de febrero de 1995), al que nos referiremos en el epígrafe siguiente, tomando como base la redacción actual del vigente Convenio.

3.2. El procedimiento de aprobación: especial referencia a la intervención de las instituciones parlamentarias

El procedimiento –con participación imperativa del Parlamento Foral según la LORAFNA– de aprobación de la primitiva redacción del vigente Convenio comienza con las reuniones preparatorias de la Comisión Negociadora celebradas en 1989 y una vez que los sucesivos parches sobre el Convenio de 1969 habían demostrado que la viabilidad de éste no podía perpetuarse por más tiempo dados los profundos cambios económicos, tributarios y políticos habidos en veinte años de vigencia. De forma muy hábil y de lege ferenda loable para el futuro siendo sorprendente que no se haya recogido en el texto del Convenio, el Gobierno de Navarra designa una Comisión negociadora integrada por representantes de los grupos políticos con representación parlamentaria, resolviendo así un problema que no encontraba solución ni en la LORAFNA ni en el Convenio de 1969; en efecto, la primera no determina el modo de designar los representantes de la Diputación y el Convenio de 1969 sólo establecía, como vimos, dos Comisiones Coordinadoras, entre cuyas funciones no estaban las de negociar la modificación o renovación del Convenio.

Se alcanzó un acuerdo el 31 de julio de 1990 (con el voto unánime de todos los comisionados navarros, lo cual, dada su procedencia, garantizaba el acuerdo en el Parlamento Foral, circunstancia que se produjo en la sesión celebrada el 20 de septiembre de 1990). Tras el acuerdo parlamentario se remitió éste, junto con el Acta de la Comisión Negociadora al Ministerio de Economía y Hacienda para que propusiera al Consejo de Ministros la preparación del correspondiente proyecto de ley de artículo único (tras la CE se había utilizado esta fórmula en el caso del Concierto vasco de 1981) sin que hubiera oposición a su tramitación procedimental por esta vía en el Congreso de los Diputados; el resultado ya conocido fue la aprobación de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, norma que en su redacción originaria (antes de las reformas de 1998 y de 2003) adolecía de una imprevisión básica consistente en no determinar en su articulado –pese a la creación de una Comisión Coordinadora en su art. 61– cómo, orgánicamente, se modificaba el Convenio bien con carácter potestativo a iniciativa de cualquiera de las partes bien con carácter imperativo (lo cual no

implica llegar a un acuerdo) en caso de establecimiento por el Estado de nuevos tributos en el futuro que hicieran precisa su armonización¹⁴⁶.

Las reformas ulteriores han seguido un procedimiento similar, aun con algún punto sorprendente, como ocurrió en la reforma de 1998, donde el Acuerdo del Parlamento Foral se publicó en el BON mediante Orden Foral (sic) del Consejero de Economía y Hacienda cuando la doctrina del TC es clara al respecto sobre el papel del órgano parlamentario navarro en la tramitación del Convenio. En cualquier caso, no adelantemos acontecimientos, por lo demás anecdóticos, y centrémonos en el procedimiento seguido ante el Parlamento de Navarra, lo cual exigirá una incursión en el art. 168 del Reglamento de la Cámara, al que antes hacíamos alusión.

Dicho precepto establece un procedimiento especial en cuya virtud el acuerdo alcanzado por ambas representaciones sobre el texto del Convenio será objeto de un debate de totalidad y sometido a votación en su conjunto, es decir, no cabe efectuar observaciones (técnicamente no serían enmiendas puesto que no es un proyecto ni una proposición de ley) sobre el texto acordado por la Diputación Foral y el Gobierno de la nación, aunque, evidentemente, cabría su rechazo (algo bastante improbable dada la composición parlamentaria que, con tino, ha solido dar Navarra a su Comisión Negociadora), en cuyo caso no podría ser remitido al Consejo de Ministros para que apruebe el pertinente proyecto de ley.

El art. 168 del Reglamento parlamentario diferencia, con escasa precisión técnica, entre el Acuerdo con el Gobierno de la Nación y el texto del Convenio cuando ambos son inescindibles, puesto que éste forma parte, como anexo, del acta en que se recoge el acuerdo citado, de forma que no se puede remitir uno –el acuerdo– sin el otro –el texto del Convenio–. La tramitación del acuerdo puede realizarse sin necesidad de sesión informativa puesto que la celebración de ésta es una posibilidad –no un deber– cuya activación corresponde a la Mesa, oída la Junta de Portavoces. Caso de acordarse, que es lo usual, el desarrollo y la celebración de la sesión informativa se llevará a cabo de acuerdo con el procedimiento previsto en el art. 198 del Reglamento del Parlamento (dedicado a la regulación de las informaciones de la Diputación Foral).

El acuerdo del Parlamento foral requiere la mayoría absoluta de votos para su aprobación, circunstancia que, al no tratarse de una Ley, no figura en la

¹⁴⁶ En efecto, el art. 6 del Convenio señalaba que cualquier modificación debería ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación pero no establecía ningún órgano que, desde Navarra o desde el Estado, tuviera competencias para instar la modificación o para estudiar las propuestas que en su caso se formularan. Y hacemos esta observación porque la fórmula empleada en 1990 fue sui generis desde la perspectiva del entonces vigente Convenio de 1969.

LORAFNA, sino en el Reglamento de la Cámara, pero no en su art. 149, sino en el precepto específicamente dedicado a la tramitación del Convenio; dicho requisito fue impugnado en su momento por el Gobierno de la Nación, propiciando la STC 179/1989, de 2 de noviembre, que desestimó el recurso y confirmó la validez constitucional de la mayoría absoluta impuesta por el entonces vigente Reglamento¹⁴⁷.

La citada sentencia, con independencia de las cuestiones atinentes a la exigencia o no de mayoría absoluta, es relevante porque fija la naturaleza jurídica del acuerdo del Parlamento foral y, de paso, del propio Convenio. En efecto, señala en su fundamento jurídico noveno que *difícilmente podría considerarse al Convenio como una norma del Parlamento de Navarra y por ende la aprobación prevista en el art. 45 de la LORAFNA (...) como aprobación de una norma por el Parlamento. Desde los inicios del sistema de Convenio Económico en el procedimiento de su elaboración y aprobación se han distinguido dos fases: por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente (...). Sólo, evidentemente, "a partir de la emisión de la norma estatal cabría considerar al Convenio como una norma vinculante" (...). La intervención, en consecuencia, del Parlamento de Navarra "no se configura como la emisión de norma alguna, sino como un requisito necesario para la ulterior tramitación" del Convenio Económico como ley por las Cortes Generales y la eventual aprobación —y efectiva creación de una norma— por éstas, sin que de la LORAFNA ni del Reglamento se desprenda, como apunta el TC, que el acuerdo parlamentario haya de revestir forma de ley.*

Por tanto, yerra el art. 168.2.3º del Reglamento del Parlamento Foral cuando señala (sic) que *aprobado, en su caso, el Convenio Económico* se transmitirá por el Presidente del Parlamento al de la Diputación para su ulterior tramitación de conformidad con lo previsto en la LORAFNA; y el error se produce porque el Parlamento no ha aprobado el Convenio sino que se ha limitado a dar cumplimiento a la previsión de sometimiento al mismo contenida en el art. 45.4 del Amejoramiento. No obstante la incorrección semántica y jurídica, el citado precepto sirve para ratificar una idea que latía en dicha norma pero que reafirma el Reglamento, a saber que el pronunciamiento negativo del Parlamento foral tiene efectos paralizantes en la prosecución del procedimiento de aprobación del Con-

¹⁴⁷ En concreto, el Reglamento aprobado por el Pleno del Parlamento en sesión celebrada el 12 de junio de 1985; la sentencia del TC recayó sobre el entonces art.165 que es similar al actual y por tanto las conclusiones jurisprudenciales siguen siendo válidas, en especial en lo que hace a la determinación de la naturaleza del acuerdo parlamentario.

venio y que, en consecuencia, aunque sus facultades sean limitadas, tanto en el ámbito material como en el formal, tiene una suerte de derecho de veto sobre los acuerdos alcanzados por la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación.

En cuanto a la naturaleza jurídica del acuerdo del Parlamento, entendemos que al no tratarse de una ley ni de una disposición normativa con dicha fuerza no cabe su impugnación ante el Tribunal Constitucional –ni lógicamente ante la jurisdicción contenciosa– puesto que el acuerdo ni siquiera posee valor normativo directo, ya que se inserta como acto necesario pero no suficiente en el marco de un procedimiento legislativo que desembocará, en su caso, en la aprobación de la Ley por parte de las Cortes Generales. El único efecto que tendría el rechazo por parte del Parlamento foral sería la imposibilidad de modificar el Convenio vigente y, en su caso y esto pertenecería al plano político, la conveniencia de que las representaciones estatal y foral pactasen un nuevo acuerdo que se presentara, en primer lugar y de nuevo, al citado Parlamento.

Por ello, resulta peculiar que, con ocasión de la reforma del Convenio operada mediante Ley 19/1998, de 15 de junio, el acuerdo preceptivo del Parlamento de Navarra (en sesión celebrada el 10 de diciembre de 1997) propiciase la aprobación de la Orden Foral 206/1997, de 10 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda ordenando la publicación en el Boletín Oficial de Navarra del Acuerdo suscrito por las representaciones de la Administración del Estado y del Gobierno de Navarra, aclarando, no obstante, que era *para su conocimiento general*¹⁴⁸. Ni la norma es materialmente una Orden Foral¹⁴⁹ ni el Consejero es competente para ordenar la publicación de un acuerdo del Parlamento Foral, ni éste necesita ser publicado salvo en su propio Boletín Oficial, ya que el requisito de la publicación en el BON no se establece por el art. 165 del Reglamento.

De forma más correcta, la última modificación del Convenio de 1990, incorporada al ordenamiento jurídico con la Ley 25/2003, de 15 de julio, fue precedida del acuerdo del Parlamento foral (sesión de 27 de febrero de 2003), sin que se procediera a dictar Orden foral alguna para ilustrar a los ciudadanos, a través de la publicación en el BON, sobre el contenido del acuerdo suscrito por la Comisión negociadora (el 22 de enero de 2003)¹⁵⁰.

¹⁴⁸ E insistiendo en las diferencias entre el Acuerdo y el texto de las modificaciones acordadas en el Convenio, cuando en puridad, el acuerdo se limita a éstas.

¹⁴⁹ ¿Cabía su impugnación en vía contencioso-administrativa? Evidentemente, la respuesta es negativa.

¹⁵⁰ El *Boletín Oficial del Parlamento de Navarra*, núm. 23, de 6 de marzo de 2003, Serie D (Convenios), se limita a dar cuenta de la aprobación por el Pleno del acuerdo alcanzado. El texto de la modificación y el acuerdo sobre la celebración del debate se publicó en el *BOPN*, núm. 11, del 14 de febrero de 2003. A nuestro juicio, hay una errata porque el texto ordena que el debate y la votación se realice conforme a lo dispuesto en el art. 162 del Reglamento de la Cámara (dedicado a regular las autorizaciones a la Diputación Foral para formalizar convenios con el Estado) y no conforme el art. 165 que es *lex specialis*.

El penúltimo eslabón de la cadena procedimental viene determinado por la formación del correspondiente Proyecto de Ley por parte del Gobierno estatal y su remisión a las Cortes Generales para su aprobación. Alcanzado el acuerdo y ratificado por el Parlamento Foral, el Consejo de Ministros está obligado a su remisión al órgano parlamentario y éste a su consideración, tramitación y, en su caso, aprobación. En este punto, también son varias las circunstancias que debemos reseñar, todas ellas pertenecientes al ámbito del Derecho parlamentario pero con indudable repercusión en nuestro trabajo. De un lado y aunque no se señale expresamente, entendemos que no cabe la presentación en el Congreso de los Diputados de proposiciones de ley del Convenio Económico, teniendo el Gobierno estatal el monopolio (como ocurre con las Leyes de Presupuestos) de la iniciativa legislativa¹⁵¹; de otro y lo hemos señalado como déficit democrático, no cabe la presentación de enmiendas al Anexo del Proyecto de Ley del Convenio (que es materialmente donde se contiene el texto de éste), simplemente porque sólo procede la votación sobre el único artículo del Proyecto (aprobación o no del texto adjunto donde se contiene materialmente el Convenio).

Ciertamente la solución contraria (que posibilitaría el debate parlamentario en el pleno sentido del término y que postulamos no sólo para las Cortes sino también para el Parlamento foral) plantearía cuestiones procedimentales de difícil solución. Sólo por citar una de dichas cuestiones y si fuera posible que las Cortes enmendasen el texto adjunto del Convenio, ¿sería posible la aprobación de la Ley con incorporación de las enmiendas al Anexo o habría que remitir el texto enmendado a la Comisión Negociadora bilateral (Estado-Navarra) para reiniciar otra vez el procedimiento?

No sabemos si arreglaría o complicaría aun más la cuestión pero podría postularse como solución que la Comisión Negociadora del Convenio estuviera compuesta no sólo por representantes de las Administraciones implicadas, sino también por representantes parlamentarios (como bien ha hecho la Comunidad Foral), de forma que el acuerdo tuviera una base no derivada exclusivamente de los respectivos poderes ejecutivos¹⁵². Otra cuestión –y no baladí– con consecuencias impredecibles es la atinente a la posibilidad de que el Parlamento

¹⁵¹ En efecto, si el acuerdo inicial es entre poderes ejecutivos, difícilmente los grupos parlamentarios pueden participar en dicho acuerdo inicial. Lo único que cabría, tanto en las Cortes Generales como en el Parlamento Foral sería la aprobación de mociones instando a los ejecutivos respectivos a iniciar conversaciones para la modificación del Convenio.

¹⁵² Evidentemente, esta propuesta cohonstaría la participación de negociadores técnicos y de negociadores políticos, entendida esta expresión *lato sensu* es decir comprensiva no sólo de representantes de los Gobiernos respectivos sino también de las instituciones parlamentarias.

español vote en contra del proyecto de ley presentado por el Gobierno. Desde el plano constitucional y parlamentario, nada se opone a esta posibilidad (el acuerdo entre los ejecutivos, por muy paccionado que se quiera denominar, no puede sustituir la legitimidad democrática de las Cortes y su plena potestad legislativa), dejando de lado las consecuencias políticas que tal decisión tiene.

A nuestro juicio, una situación como la descrita tiene dos salidas, política una y jurídica otra. La salida a tal situación sería política y no jurídica: por higiene democrática y costumbre constitucional, el autor del Proyecto de Ley (el Gobierno de la nación) tendría la obligación ética de dimitir, puesto que el rechazo implicaría una moción de censura encubierta de igual manera –salvando las distancias– que así se entiende en el Derecho parlamentario comparado cuando se produce el rechazo al Proyecto de Ley de Presupuestos (donde también el monopolio de la iniciativa legislativa corresponde al Gobierno).

Desde el prisma jurídico, el rechazo parlamentario al Proyecto de ley del Convenio determinaría que continuaría la vigencia del existente antes de la modificación, lo cual no es especialmente grave desde el punto de vista jurídico (puede serlo desde el económico) si tenemos en cuenta que el Convenio de 1990 no tiene vigencia predeterminada y que el viejo caballo de batalla de tiempos pretéritos (las actualizaciones de las aportaciones económicas) está plenamente resuelto en el texto vigente.

Para concluir con el examen de esta penúltima fase, hay que tener en cuenta que los Reglamentos de las Cámaras no contienen previsión alguna sobre la existencia de procedimiento especial alguno para la tramitación del Proyecto de Ley del Convenio. En el proceso parlamentario seguido para la aprobación de la modificación de 2003, la Mesa y Junta de Portavoces del Congreso de los Diputados acordaron que el proyecto de ley se sometiera a aprobación mediante el procedimiento de tramitación directa y lectura única, circunstancia que se verificó en el Pleno del Congreso de 12 de junio de 2003¹⁵³.

La última fase viene, evidentemente, constituida por la publicación de la Ley del Convenio en el Boletín Oficial del Estado, momento en el que surte plenos efectos y en que se inserta en el ordenamiento jurídico, y aunque sea un acto de ratificación de un pacto (así se denomina en la Exposición de Motivos de la última reforma del Convenio), esta ratificación formal es lo que dota de fuerza jurídica al mismo y determina su aplicación para regir las relaciones tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, la determinación de los tributos convenidos, el grado de armonización y por ende la extensión de las potestades normativas de Navarra y la metodología de la aportación económica.

¹⁵³ Vid. *BOCD*, núm. 258, de 12 de junio de 2003.

Por último, apuntábamos la posibilidad de que la Comisión Negociadora del Convenio estuviera, por una parte, delimitada claramente en el propio Convenio e integrada no sólo por representantes del Gobierno de Navarra y del Gobierno de la Nación, sino que se incorporaran a la misma representantes del Parlamento Foral (sin que ello dependiera, como hasta ahora, del puro voluntarismo político del Gobierno de Navarra) y de las Cortes Generales, mandatados por los respectivos órganos parlamentarios y respetando siempre una indispensable paridad. Quizá ello constituyera una fórmula ingeniosa que permitiera resolver la indefinición actual y que, además, reforzaría el déficit democrático del que adolece el procedimiento de aprobación del Convenio, dada la participación testimonial del Parlamento de Navarra y dado el papel reservado a las Cortes Generales, prácticamente obligadas a votar afirmativamente el Anexo al Proyecto de Ley (es decir, el Convenio en sí) sin posibilidad de enmienda alguna sobre el mismo.

4. POSICIÓN JURÍDICA Y POTESTADES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA EN EL CONVENIO ECONÓMICO

4.1. El Convenio Económico y el sistema de financiación de la Comunidad Foral de Navarra

Examinados los aspectos materiales y formales del Convenio desde el prisma de su inserción en el ordenamiento estatal, procede examinar cuál es la posición jurídica de la Comunidad Foral de Navarra dentro del mismo, y en especial sus facultades y potestades en relación con el régimen tributario propio (con todos los matices que hemos dado a esta expresión). En este sentido, cabe resaltar que el Convenio condiciona de forma casi absoluta el sistema de financiación de Navarra, aunque no existe ningún otro Estatuto de Autonomía que, a diferencia del Amejoramiento, no dedique ningún precepto a la enumeración sistemática de los recursos financieros de la Hacienda Foral.

En efecto, sólo mediante una interpretación en clave jurídico-financiera del art. 45 de la LORAFNA podemos colegir que los recursos de la Hacienda foral están constituidos por los tributos convenidos más la Deuda pública y los ingresos patrimoniales. La omisión, consciente, de un título o capítulo en el Amejoramiento dedicado a la enumeración de los recursos financieros se explica porque en Navarra no rige el modelo de recursos financieros enunciado en el art. 157 de la CE (precepto en el que se han inspirado la totalidad de los Estatutos de Autonomía, incluso el del País Vasco) pero puede plantear algún problema (por ejemplo, la posibilidad de establecimiento de recargos sobre los tribu-

tos convenidos) que habrá que despejar mediante la apelación a la hermenéutica. La única norma donde se contiene una enumeración de los recursos de Navarra es el art. 13 de la obsoleta Ley Foral 8/1988, de la Hacienda Pública de Navarra, que entremezcla lo que constituyen recursos financieros en sentido estricto (por ejemplo, los tributos) con lo que representan ingresos (las multas y las sanciones) pero no participan de la condición de recursos financieros.

Evidentemente, los tributos propios de la Comunidad Foral constituyen la parte fundamental del sistema de recursos, pero esta expresión no puede sin más identificarse con los tributos convenidos, puesto que serán tributos propios no sólo aquellos cuya exacción y recaudación corresponda a Navarra en virtud del Convenio sino también aquéllos que, distintos de los convenidos, pueda establecer, al amparo de lo previsto en el art. 2.2 de aquél¹⁵⁴. E, incluso, aunque esta posibilidad no se ha activado, cabría considerar como tributos propios (si fuera posible su establecimiento, cosa que veremos posteriormente) los recargos sobre impuestos convenidos, potestad ésta que no aparece reconocida –pero tampoco negada– en el vigente Convenio.

Desde luego los tributos propios de Navarra (incluso en su restrictiva y errónea identificación con los tributos convenidos) no tienen ningún parentesco ni identificación con los tributos cedidos a las Comunidades de régimen común a que se refiere el art. 157.1.a) de la CE y ello porque en el caso de los tributos cedidos el Estado retiene la titularidad –cosa que no sucede en el caso de los impuestos convenidos– y porque en el caso de los tributos convenidos la competencia normativa de Navarra es plena, lo cual no quiere decir que esa plenitud competencial sea sustantiva sino que puede ser solamente formal, en cuanto haya de limitarse a aplicar las mismas normas vigentes en cada momento en territorio común.

Pero mientras que en territorio común los tributos cedidos (incluso con la asunción por las Comunidades Autónomas de competencias normativas limitadas a determinados elementos estructurales de los impuestos) siguen siendo tributos estatales y la cesión operó –hasta la reforma de la LOFCA en 1996– como una delegación intersubjetiva no normativa, en el caso de Navarra los tributos convenidos no son regulados ni recaudados por la Comunidad Foral en virtud de la meritada delegación (incluso aunque a la misma se le atribuya carácter normativo) sino como una compartición o distribución competencial del poder tributario entre el Estado y Navarra que, en principio, excluye (salvo en determinados impuestos) competencias concurrentes. Parafraseando lo sucedido con la incorporación de la colonia británica de Hong-Kong a China, se trata de un sistema tributario y dos poderes normativos.

¹⁵⁴ Por ejemplo, el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, regulado en la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre; realmente es el único ejemplo de tributo propio no convenido.

El sistema de financiación de Navarra, cuya garantía institucional de contiene en la Disposición Adicional Primera de la CE y se plasma en el Convenio es un sistema de separación en los ingresos y en los gastos, en tanto que el sistema financiero de las Comunidades de régimen común es de unión en los ingresos y de separación en los gastos, con matices en uno y otro caso.

Sin profundizar en cuestiones propias del regionalismo o del federalismo fiscal, los sistemas de unión en los ingresos se caracterizan porque los presupuestos de los entes infraordenados al Estado (llámense Länder, Estados federados o Comunidades Autónomas) se nutren, fundamentalmente, de transferencias (condicionadas o no) o de asignaciones recaudatorias del Estado central (con metodologías basadas en la población, consumo, esfuerzo fiscal, etc.) de forma que es éste quien detenta y retiene la titularidad no sólo normativa sino también recaudatoria de los impuestos principales del sistema tributario, en tanto que las Comunidades Autónomas –para utilizar la terminología española– serían receptores netos de fondos transferidos. Este sistema, someramente expuesto, tiene un defecto fundamental y es que erige al Estado en potencial condicionador de la capacidad de gasto de las Comunidades Autónomas; en cambio, en los sistemas de separación en los ingresos, el Estado y las Comunidades se reparten –salvo impuestos comunes– los impuestos no sólo desde el plano recaudatorio sino también normativo. La ventaja de este sistema es que los entes infraordenados al Estado pueden financiar sus gastos al margen de vaivenes en la asignación de recursos puesto que son ellos quienes gestionan (en el sentido pleno de la expresión) sus propios ingresos y, por tanto, tienen una mayor capacidad de decisión sobre el gasto necesario para la ejecución de las competencias asumidas.

Ambos sistemas tienen, sin embargo, inconvenientes, sobre todo desde el punto de la solidaridad interterritorial y del instrumento que la CE, en su art. 158, prevé. Por definición, en un sistema de unión puro (que no existe en ningún país sino con correcciones) la solidaridad y los fondos de compensación interterritoriales serían ex *necesse* verticales (Estado central-Comunidades Autónomas), mientras que en un sistema de separación puro¹⁵⁵, los mecanismos de solidaridad serían horizontales actuando el Estado como puro redistribuidor de fondos transferidos cuya titularidad no ostenta, sino que se le transfieren como puro gestor¹⁵⁶.

¹⁵⁵ No vamos a entrar en las cuestiones que sobre este punto suscita el debate sobre la reforma del Estatuto catalán, porque no afecta a Navarra ni creemos que los derechos históricos consagrados en la Disposición Adicional Primera de la CE puedan ser utilizados por Cataluña para demandar un sistema de financiación similar al Convenio o al Concierto.

¹⁵⁶ Incluso en sistemas federales puros sería impensable que fueran los Estados federados quienes decidieran los límites y el destino de los fondos destinados a la compensación interterritorial o al cumplimiento del principio de solidaridad financiera, cuestión que en España la CE reserva y atribuye en

Llegados a este punto cabe plantearse cuál es el sistema de financiación de Navarra no sólo interno sino también externo, es decir, en sus relaciones financieras con el Estado, porque la exégesis de este sistema servirá de preámbulo necesario para comprender sus potestades tributarias.

El sistema de financiación de la Comunidad Foral es de separación en los ingresos y en los gastos, de forma que ostenta la titularidad normativa (con distinto grado de intensidad y con alguna matización, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades), gestora y recaudatoria de los tributos convenidos y de los no convenidos que sean propios de dicha Comunidad. Respecto de los tributos no convenidos y no propios –aquéllos cuya competencia exclusiva corresponde al Estado– y que se circunscriben a los derechos aduaneros más el hecho imponible *importaciones* en el IVA y en los impuestos especiales de fabricación-, el Convenio establece unos ajustes que juegan como compensación a restar de la aportación íntegra de Navarra (art. 56.1 del Convenio)¹⁵⁷.

Comoquiera que, sin embargo, el Estado sigue prestando servicios de su competencia en el ámbito territorial de la Comunidad Foral más servicios generales no localizables espacialmente en ningún ámbito geográfico concreto (relaciones exteriores, defensa, etc.), se hace preciso que de la recaudación líquida por tributos convenidos una parte se destine –con afectación específica– a contribuir a las cargas generales del Estado, determinándose la contribución, aportación o cupo en función de la renta relativa de Navarra o índice de imputación según el art. 57 del Convenio que actualmente está fijado –de forma invariable desde 1990– en el 1,60% (Disposición Transitoria Primera del vigente Convenio).

No vamos a entrar en cuestiones técnicas que, además, se encuentran preñadas de connotaciones políticas, por mucho que se niegue este extremo tanto desde el Estado como desde la Comunidad Foral, pero parece extraño que el índice permanezca invariable durante quince años dadas las profundas y positivas transformaciones experimentadas por la economía navarra y española. Lo mismo sucede en el caso del País Vasco y su Concierto donde el índice de imputación permanece inalterado en el 6,24% desde el derogado Concierto de 1981. Según datos extraídos del Informe de la Intervención General de la Administra-

exclusiva al Estado. El caso de Navarra es relevante porque, a través del mecanismo de la aportación económica, contribuye al Fondo previsto en el art. 158 de la CE pero, evidentemente, no puede condicionar la redistribución de esos ingresos por parte del Estado central.

¹⁵⁷ Es decir, de la aportación íntegra de Navarra se restarán la parte imputable de los tributos no convenidos y de los ingresos del Estado de naturaleza no tributaria, más la parte imputable del déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado y las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y del capital mobiliario que correspondan a una u otra Administración.

ción del Estado para el año 2003, el PIB nacional (antes de las correcciones impuestas por Bruselas en 2004) ascendió a 742.307,80 millones de euros; el PIB regional de Navarra ascendía a 12.607,80 millones de euros (es decir, el 1,69845% del total nacional); por su parte, el déficit navarro fue insignificante puesto que representó el 0,01586% del PIB regional¹⁵⁸; son datos que ofrecemos sin realizar ningún comentario adicional, puesto que no tienen especial relevancia para el examen de las potestades tributarias de Navarra y pueden ser interesante, a lo sumo, para determinar las coherencias o no en el sistema de aportación económica previsto en el Convenio.

Evidentemente un concepto clave para entender el sistema de financiación desde la vía de la aportación económica navarra consiste en identificar las cargas generales del Estado no asumidas por la Comunidad Foral o, mejor dicho, no ejercidas efectivamente por dicha Comunidad, aunque estén previstas en la LORAFNA. Puesto que nuestro propósito principal es jurídico-tributario, no nos explayaremos en el examen de esta cuestión, procurando ser concisos. Las cargas generales del Estado no asumidas por Navarra, que influyen en la determinación de la aportación económica son las siguientes:

Del total del Presupuesto de gastos del Estado se deducirá el importe íntegro a nivel estatal referido a competencias ejercidas de forma efectiva por Navarra, sea en virtud de los Decretos de traspaso de servicios, sea en virtud de las competencias ejercidas en virtud de los derechos históricos¹⁵⁹.

En todo caso, se consideran cargas no asumidas por la Comunidad Foral (y como tales influyen en la cuantificación de la aportación económica) las cantidades con que se doten los fondos de compensación interterritorial previstos en el art. 158 de la CE, las transferencias o subvenciones a favor de entes públicos previstas en los Presupuestos Generales del Estado –en la medida en que las competencias desempeñadas por los beneficiarios no sean ejercidas por la Comunidad Foral– y, por último, los intereses y las cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.

De estas cargas generales a las que Navarra contribuye vía aportación económica nos interesa destacar por su valor simbólico y no tanto por su impor-

¹⁵⁸ Téngase en cuenta el origen de los datos (IGAE) por lo que pueden no coincidir con los derivados de la Dirección General de Economía del Gobierno de Navarra y que el déficit se mide en términos de PIB y no de Presupuestos; en el caso del País Vasco –cuyo índice de imputación lleva inmodificado durante veinticinco años– el PIB regional en 2003 representaba el 6,33771% del total nacional (frente al 6,24% que establece el Concierto), en tanto que su déficit representaba el 0,1084% del PIB regional.

¹⁵⁹ Este es el sentido que hay que dar a la referencia a la Ley de 1841 y disposiciones complementarias, contenida en el art. 54 del Convenio.

tancia cuantitativa, las aportaciones al Fondo de Compensación Interterritorial y otros fondos de solidaridad, de cara a disipar las dudas y en ocasiones descalificaciones provenientes de otras Comunidades Autónomas (receptoras netas de ingresos de dichos fondos) sobre el carácter insolidario y privilegiado de los regímenes forales, sea el Convenio sea el Concierto. A fin de no caer en la demagogia propia de algunos dirigentes políticos de ciertas Comunidades Autónomas de régimen común, conviene resaltar que una parte –la que le corresponde en función de su porcentaje de participación en el PIB nacional– de la recaudación líquida obtenida por la Comunidad Foral en virtud de los tributos convenidos sirve para, junto con las aportaciones estatales, financiar los fondos de compensación y de nivelación destinados a la corrección de desequilibrios de Comunidades con menor nivel de renta, de forma que la presunta insolidaridad no existe sino que hay una transferencia neta indirecta –vía aportación económica– de fondos solidarios desde Navarra hacia dichas Comunidades.

Lógicamente, la aportación económica experimentará variaciones –traducidas en un descenso de la aportación económica prevista en el Convenio– si la Comunidad Foral asume, mediante traspasos o transferencias, nuevas competencias hasta el momento no ejercidas. En la medida en que la asunción de nuevas competencias llevará implícito que el Estado deje de ejercerlas con la subsiguiente disminución de su gasto público anudado al ejercicio de las mismas, resulta evidente que ello debe llevar aparejado una revisión de la aportación económica, deduciendo de ésta los mayores gastos en que incurrirá la Comunidad Foral como consecuencia de las nuevas competencias.

En pura teoría económica, el juego sería de suma cero, puesto que los mayores gastos de Navarra se compensarían con la menor aportación económica; ello, sin embargo, es una falacia y un peligro para Navarra, ya que basta examinar el art. 61 del Convenio para concluir que la previsión jurídica no se corresponde con los efectos económicos teóricamente neutros, puesto el cálculo de la disminución de la aportación económica se efectúa no sobre el *coste efectivo del servicio traspasado para la Comunidad Foral* sino en función del *coste efectivo a nivel estatal del servicio o competencia traspasada*, de tal manera que si el coste efectivo en Navarra es superior a la media estatal el aumento del gasto público para la Comunidad Foral será mayor que la disminución experimentada por la aportación económica, sin que el Estado asuma o compense en forma alguna la diferencia, ni se tengan en cuenta factores poblacionales, geográficos o de otra índole que, en ocasiones, se tienen en cuenta para determinar el coste de los servicios transferidos a Comunidades de régimen común. Es decir que Navarra financia íntegramente, y sin posibilidad de recurrir al Estado por las desviaciones en que se incurra, las nuevas competencias que pueda asumir, al coste efectivo de dichas competencias para la Comunidad y no al coste medio estatal¹⁶⁰.

Ello explica parcialmente porqué a partir de 1990, con el doble efecto del nuevo Convenio y la asunción de competencias por parte de la Comunidad Foral en materia de sanidad y educación, se produjera un déficit muy importante en los Presupuestos forales, que prácticamente se arrastra hasta 1995, fecha a partir de la cual se ha ido reduciendo paulatinamente hasta niveles sostenibles y asumibles. De tal manera que el único privilegio real sería que se descontase de la aportación económica el coste efectivo de los servicios y competencias asumidos por la Comunidad Foral, cosa que no sucede y que, por tanto, sirve para negar las acusaciones de privilegio del régimen derivado del Convenio.

Item más, las Comunidades de régimen común –recipiendarias netas de transferencias estatales, por mucho que el sistema se haya modificado en 1996 y en 2001– siempre tienen el recurso político de acudir al Estado para solicitar la cobertura de la *deuda histórica* en determinadas materias (sanidad, educación, etc.), deuda histórica que en algún caso se ha generado porque el coste de los servicios asumidos es superior a la media estatal y al garantizado por el Estado; ninguna ha recurrido a la figura de los recargos sobre impuestos estatales previstos en la LOFCA para compensar el desfase entre ingresos garantizados y coste de los servicios o competencias asumidas, de tal manera que se puede tener un gasto en determinadas competencias superior a la media navarra sin que ello repercuta directamente en sus ingresos¹⁶¹.

Por el contrario, la Comunidad Foral no puede invocar ninguna deuda histórica del Estado para con ella y la única posibilidad que tendría sería doble: reducir la calidad de los servicios que presta y de las competencias que ejerce por la repercusión presupuestaria que ello supondría o utilizar sus potestades normativas materiales o su poder de innovación para elevar los tipos de gravamen de determinados tributos convenidos (aquellos cuya normativa no ha de ser idéntica a la territorio común) en cuyo caso se podría plantear un problema en cuya virtud la presión efectiva global del sistema tributario navarro sería no similar o equivalente, sino superior a la del Estado, lo que, quizá, contradiría en puros términos económicos y jurídicos el texto vigente del Convenio.

¹⁶⁰ Por ejemplo, en materia de sanidad, la media de gasto por habitante es de 1.039 euros (lo que sitúa a nuestra Comunidad a la cabeza en esta materia) mientras que el gasto medio por habitante en el conjunto del Estado es de 983 euros, de acuerdo con los datos suministrados en la reciente cumbre de presidentes autonómicos destinados a cubrir el déficit sanitario.

¹⁶¹ Repercutirá, lógicamente, en el déficit y en el recurso al endeudamiento público, pero siempre, como se ha demostrado, cabe el recurso, político y no jurídico, al Estado, dentro del cual, a efectos financieros, se incluye (vía aportación económica) la Comunidad Foral.

En síntesis, el sistema de recursos financieros (no confundir con derechos económicos ni con ingresos¹⁶²) de la Comunidad Foral de Navarra está compuesto por:

Los tributos convenidos (incluyendo en esta expresión no sólo los impuestos y las tasas, sino también las contribuciones especiales que se silencian en el Convenio¹⁶³).

Los tributos propios de la Comunidad Foral distintos de los convenidos, es decir, entendida esta expresión al amparo de las previsiones del art. 2.2 del Convenio Económico. Dentro de esta categoría incluimos –y habrá de ser objeto de explicación ulterior puesto que habrá que determinar su posibilidad de exacción– los recargos sobre tributos convenidos, figura sobre la que el Convenio guarda absoluto silencio, habiendo en consecuencia de determinar si es posible o no su establecimiento por parte de Navarra.

Las compensaciones por tributos no convenidos y por ingresos estatales de naturaleza no tributaria, categoría que puede resultar conflictiva desde la ortodoxia jurídico-financiera, en cuanto, como vimos, se trata de recursos que no procuran ingresos directos para la Tesorería de la Hacienda Foral, sino que su transformación en derechos económicos se produce mediante la minoración, por compensación, de la aportación económica de Navarra al Estado. No obstante las dudas planteadas, hemos optado por incluirlos en esta clasificación en cuanto generan un derecho económico para la Hacienda foral con la peculiaridad de que opera por compensación sobre el gasto público representado por la citada aportación. En cualquier caso, y aceptamos de antemano las críticas, convengamos en que se tratarían de recursos con afectación específica.

Los precios públicos de la Comunidad Foral.

La Deuda pública y otras operaciones de crédito público.

El Patrimonio de la Comunidad Foral en cuanto susceptible de una gestión financiera del mismo, procuradora de ingresos.

Los recursos de Derecho privado, entendiéndose por tales los procedentes de herencia, legado, o donación.

¹⁶² La trilogía entre recursos financieros, derechos económicos e ingresos aparece magistralmente destacada por SAINZ DE BUJANDA, F. en su obra inconclusa *Sistema de Derecho Financiero I*, Introducción, volumen II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1985.

¹⁶³ La única contribución especial establecida por la Comunidad Foral de Navarra es la prevista en el art. 9 de la Ley Foral 12/1992, de 20 de octubre, relativa al servicio de extinción de incendios y de salvamento.

4.2. Las potestades normativas de la Comunidad Foral de Navarra en relación con los tributos convenidos

El Convenio de 1990, al reconocer a Navarra la capacidad para establecer su propio régimen tributario, le atribuye un conjunto de potestades y facultades que constituyen la manifestación relevante de su poder tributario. Estéril para nuestros propósitos sería determinar si ese poder tributario es originario o derivado¹⁶⁴, al menos desde la dualidad de adjetivos que se deriva del art. 133 de la CE, porque el concepto de poder originario parece hacer referencia a un poder supra y preconstitucional, ligado al concepto de soberanía que cada vez tiene menor relevancia en el plano del Derecho interno y se proyecta sobre el ámbito del Derecho Internacional. A nuestro juicio, siguiendo la doctrina italiana sintetizada en España por CAZORLA PRIETO, L.M. en una obra próxima en el tiempo a la aprobación de la CE¹⁶⁵, el poder tributario del Estado es originario no porque venga reconocido directamente en el art. 133.1 de la CE (también el de Navarra gozaría de dicho predicamento en base a las conclusiones deducibles de la Adicional Primera de la CE), sino porque su ejercicio se encuentra limitado exclusivamente por las normas constitucionales, en tanto que el poder derivado merece este calificativo porque su ejercicio se encuentra limitado no sólo por las normas constitucionales sino también por las normas dictadas por el titular del poder originario –el Estado– y en este sentido resulta evidente que el poder de la Comunidad Foral tiene como límites no sólo los impuestos por la CE sino también los derivados del Convenio Económico, que es una norma estatal, por mucho que en su formación de voluntad tenga una relevante e inexcusable participación la propia Comunidad Foral.

La teoría del doble límite sería un elemento determinante para calificar el poder tributario de ésta como no originario, sin que ello suponga merma alguna de su extensión material y formal. Pero, además, como se ha señalado¹⁶⁶, hay dos diferencias sustanciales entre el poder estatal y el poder navarro; de un lado, que Navarra nunca ha tenido un poder exclusivo en materia tributaria, ni siquiera bajo la Ley de 1841 (recordemos que el Estado se reservaba la exacción de determinados impuestos); de otro porque *el poder de innovación estructural* (expresión del autor citado y que veremos posteriormente en qué se traduce) no pertenece a Navarra sino al Estado, diferencias ambas en las que estamos completamente de acuerdo.

¹⁶⁴ Aunque no coincidamos en las conclusiones, pero sí en las premisas, es interesante la posición de SIMÓN ACOSTA, E., Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico. En *Presente y futuro del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra-Thomson Aranzadi, 2003, pp. 29-33.

¹⁶⁵ *Poder tributario y Estado contemporáneo*. Madrid: IEF, 1981.

¹⁶⁶ SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones...* op.cit. p. 33.

Empero no queremos enzarzarnos en una discusión polémica desde el punto de vista académico pero inocua desde el punto de vista jurídico-positivo; sin desdén alguno hemos de afirmar que el poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra no va a experimentar merma o acrecentamiento por el hecho de que se califique como originario o derivado, de igual manera que la Ley de 1841 no gana ni pierde fuerza jurídica por el hecho de su calificación como paccionada.

Como hemos afirmado en la introducción, el concepto de poder tributario tiene un marcado carácter polisémico; en efecto, desde un lenguaje común e incluso jurídico nadie puede negar que un ayuntamiento tiene poder tributario para aprobar sus ordenanzas fiscales ni que la Agencia Estatal tiene poder tributario para inspeccionar a los contribuyentes ni que la Dependencia de Recaudación de la Hacienda Tributaria de Navarra tiene poder para exigir las deudas tributarias no satisfechas en período voluntario. Sirvan estos ejemplos para demostrar que, sin la concreción necesaria que sólo el jurista puede ofrecer, hablar del poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra constituye un concepto genérico que habrá de ser objeto de precisión, no sólo desde el plano material sino también bajo el prisma formal, de exteriorización e inserción en el ordenamiento jurídico de las normas dictadas al amparo de ese poder.

Por razones sistemáticas nos dedicaremos en este epígrafe a concretar el *poder tributario normativo material* en relación con los tributos convenidos de la Comunidad Foral; posteriormente examinaremos dicho poder en relación con los tributos propios no convenidos (incluidos los recargos potenciales) y finalmente haremos alusión a una cuestión tradicionalmente preterida –no sólo en Navarra sino también en el resto del Estado– cual es el régimen tributario local.

Tradicionalmente, el Convenio reconoce a Navarra la capacidad de exacción de los tributos convenidos en función de los puntos de conexión que se establecen para cada impuesto y esa atribución de poder tributario recaudatorio conlleva la atribución de potestades de gestión tributaria y, lo que ahora interesa, de poder tributario normativo, es decir capacidad para regular los impuestos cuya exacción está atribuida por el Convenio. Este esquema general admite alguna excepción concreta, pero como introducción es útil para comprender el esquema de atribución de potestades tributarias a la Comunidad Foral. Evidentemente, el aspecto más relevante de esta triple dimensión del poder tributario es la normativa puesto que el mero reconocimiento de potestades gestoras o recaudatorias no diferenciaría a Navarra de las Comunidades de régimen común; la única diferencia sería que se cedería el 100% del producto recaudatorio de los tributos convenidos. Sin embargo, ni los tributos convenidos son tributos cedidos ni el poder normativo navarro se asimila a las facultades limitadas a determinados impuestos y a determinados elementos sustantivos de los mismos que se reconoce a las Comunidades de régimen común.

Los tributos convenidos son tributos propios de la Comunidad Foral y como tales le corresponde su regulación normativa sin perjuicio de que esa regulación normativa esté sometida a una triple limitación: el sistema tributario convenido no puede diferir del estatal y la capacidad de innovación se reconoce exclusivamente al Estado¹⁶⁷; en segundo lugar, las potestades normativas de Navarra están sometidas a los criterios de armonización generales¹⁶⁸ que establece el Convenio y, por último, y dentro de cada impuesto convenido en concreto el poder normativo puede ser puramente nominal en el sentido de limitarse a aplicar las mismas reglas vigentes en cada momento en territorio común o, por el contrario, puede ser sustantivo, entendiéndose bajo esta adjetivación la posibilidad de establecer una regulación diferenciada de la vigente en territorio de régimen común.

Sólo la concatenación de estos tres principios permiten comprender la dimensión del poder tributario normativo de la Comunidad Foral y por ello distinguiremos entre un poder normativo sustantivo (con capacidad para establecer en cada impuesto en concreto una regulación diferenciada –respetando los límites que el ordenamiento establece– de la estatal) y otro formal (sin capacidad para regular el tributo concreto de forma distinta a la establecida en territorio común). Si se quiere, parafraseando el Concierto, podemos distinguir entre tributos convenidos de normativa foral navarra y tributos convenidos de normativa común o estatal.

Si se atiende detenidamente a la división que acabamos de hacer, observaremos que la mayoría de los tributos convenidos de normativa estatal responden a impuestos armonizados bajo el impulso de la Unión Europea y se centran, fundamentalmente, en el ámbito de la imposición indirecta: esta situación afecta al IVA, a los Impuestos Especiales de fabricación¹⁶⁹ y al Impuesto sobre Operaciones Societarias. Lo interesante en estos impuestos no es sólo que Navarra haya de aplicar las mismas normas sustantivas y formales vigentes en cada

¹⁶⁷ O *poder de innovación estructural*, como lo denomina SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones actuales...*, *op.cit.*, p. 34.

¹⁶⁸ Ya veremos como el Convenio incurre en una mixtificación dudosa entre criterios generales de armonización (en puridad sólo los contenidos en el art. 7) y puntos de conexión para la exacción de los diferentes tributos convenidos, que no constituyen por sí mismos criterios armonizadores.

¹⁶⁹ No obstante referirse la armonización europea sólo a los impuestos especiales de fabricación, el Convenio extiende la obligación de aplicar las mismas reglas vigentes en territorio común al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (con la posibilidad de incrementar hasta un máximo del 10% los tipos impositivos establecidos por el Estado) y al Impuesto sobre la Electricidad (que la normativa estatal tipifica como impuesto de fabricación, aunque no esté armonizado por la Unión Europea). Realmente, en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la situación y las facultades de Navarra son idénticas a las de las Comunidades de régimen común, puesto que también éstas tienen un margen de elevación del tipo de gravamen del 10% como se desprende del art. 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

momento en territorio común sino que el Convenio niega, implícitamente, la posibilidad de que Navarra pueda transponer directamente las Directivas comunitarias que les afecten.

Es decir que aunque el legislador navarro considerase que la transposición efectuada por el Estado de una Directiva sobre el IVA es contraria al ordenamiento comunitario (o que se ha producido un retraso en la transposición incompatible con los plazos establecidos en la normativa comunitaria), quedaría atado de pies y manos y tendría que dictar la pertinente adaptación de la Ley Foral que vulneraría el ordenamiento comunitario, porque se tendría que limitar a transcribir la ilegal transposición realizada por el Estado.

Este bloque de impuestos armonizados desde la Unión Europea y sujetos en Navarra a la misma normativa que en territorio común plantea otro problema derivado de que todos los mencionados son impuestos instantáneos (cuya modificación concreta suele hacerse a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado que materialmente imposibilitan que el Parlamento Foral pueda efectuar en tiempo y forma la pertinente adaptación de la ley) y que trataremos al examinar las características formales del poder normativo de la Comunidad Foral; en concreto, la cuestión no resuelta (o mal resuelta) por la LFGT y parcialmente subsanada por el art. 54 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, con la incorporación al sistema de fuentes navarro de los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria.

Junto a estos impuestos, cuya regulación conforme las normas vigentes en territorio común viene determinada por exigencias de la Unión Europea, encontramos un segundo bloque de impuestos indirectos –no armonizados a nivel comunitario– donde también se niega a Navarra la posibilidad de una regulación autónoma diferenciada de la del Estado y que son el Impuesto sobre las Primas de Seguros y el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (objeto en su día de polémica y que motivó el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra¹⁷⁰ antes de la entrada en vigor de la reforma del Convenio en 2003).

De tal manera que en la imposición indirecta, las potestades normativas forales (o no miméticas con las estatales) se reducen y aun con fuertes limitaciones que en un trabajo de estas características no vamos a examinar, al

¹⁷⁰ Dictamen 5/2002, de 31 de enero donde se concluía que, sin reforma del Convenio, el citado impuesto no regía en Navarra, pero que la Comunidad Foral podía establecer un impuesto de similares características y una tercera conclusión, obvia, y es que Navarra y el Estado podían pactar una reforma del Convenio que contemplase dicho impuesto y distribuyese las competencias sobre el mismo, cosa que se hizo con la Ley de 15 de julio de 2003.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas¹⁷¹ y al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados¹⁷².

Quizá la homogeneización o uniformización absoluta (no armonización en el sentido jurídico del término) de la imposición indirecta¹⁷³ –que garantiza a Navarra exclusivamente facultades recaudatorias y sólo de modo parcial y limitado normativas– se debe, quizá a un pre-juicio en cuya virtud son estos impuestos –en mayor medida que los directos– quienes pueden contribuir, caso de existir diferencias normativas en el territorio nacional, a la ruptura de la unidad de mercado o a obstaculizar la libre circulación de mercancías o de servicios. De donde se deduce, sensu contrario, que si el Convenio reconoce poder normativo de innovación (sometido a límites que después examinaremos) a la Comunidad Foral en relación con los impuestos directos puede deberse a que el Convenio considere que las potenciales diferencias existentes entre la normativa navarra y la normativa de régimen común no suponen peligro alguno para el cumplimiento de los objetivos contemplados en los arts. 139.2 y 157.2 de la CE¹⁷⁴.

Ello no empece para que, dentro de la imposición directa, existan dos impuestos que requieren un tratamiento específico a la hora de determinar las potestades normativas materiales de la Comunidad Foral como son el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el IRNR (Impuesto sobre la Renta de los No Residentes). Este último constituye una independización de los regímenes de obligación real de contribuir existentes en el IRPF y en el IS hasta la aprobación de la Ley 41/1998, de 9 de noviembre –que lo configuró como tributo autónomo respecto de la imposición de residentes personas físicas o entidades jurídicas y otros sujetos de derecho– y su convención se llevó a cabo con la reforma del Convenio de 2003, puesto que hasta dicha modificación el Estado retenía como com-

¹⁷¹ Con la salvedad del gravamen de las transmisiones de valores que han de sujetarse al mismo gravamen vigente en territorio común.

¹⁷² Objeto en su momento de la interposición de un recurso de inconstitucionalidad por parte del Gobierno de la Nación cuando la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo del IRPF, redujo el tipo de gravamen desde el 0,50% hasta el 0,10%. La posición del TC sobre el ejercicio de potestades tributarias autónomas o forales en este impuesto nunca llegó a conocerse porque el impugnante retiró el recurso y Navarra se avino a anular la reducción del tipo.

¹⁷³ Sobre la cuestión *vid.* la conferencia de HUCHA CELADOR, F. de la, *El Derecho comunitario y el Convenio Económico*, Curso de Otoño sobre *Las funciones de los Parlamentos en el marco de la Constitución europea* organizado por el Parlamento de Navarra, bajo la dirección académica de PÉREZ CALVO, A., Pamplona, 16 de noviembre de 2004.

¹⁷⁴ Que el sistema de financiación derivado del art. 157.1 de la CE no sea aplicable a Navarra no significa, como ya adelantamos, la inaplicación del apartado 2 de dicho precepto, que prohíbe a las Comunidades Autónomas la adopción de medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

petencia exclusiva la regulación de los tributos en los que el sujeto pasivo fuera una persona física o entidad jurídica no residente en territorio español, lo que planteaba algunos problemas en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio, que, por superados, no vamos a examinar.

En todo caso, y desde el prisma del poder normativo sustantivo de la Comunidad Foral, el IRNR no plantea especiales cuestiones conflictivas, puesto que en principio es el único impuesto directo —con matices referidos parcialmente al IS— donde Navarra ha de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común (art. 28 del Convenio). Los matices derivan del hecho de que, en determinados supuestos, los sujetos pasivos del IRNR pueden estar sujetos a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, en concreto cuando las personas físicas o los sujetos pasivos del IRNR obtengan rentas en España a través de establecimientos permanentes domiciliados en Navarra, en cuyo caso se seguirán las reglas normativas previstas para el IS. No obstante esta precisión, la *importancia* que el legislador foral ha concedido a la convención del IRNR es de tal calado que no existe Ley Foral reguladora del citado tributo, de forma que en Navarra opera como normativa supletoria la legislación estatal, de conformidad con las previsiones contenidas de la Disposición Adicional Cuarta del propio Convenio¹⁷⁵.

El otro impuesto directo que requiere un tratamiento específico a la hora de examinar las potestades normativas autónomas de la Comunidad Foral es el Impuesto sobre Sociedades, que presenta unas peculiaridades concretas en cuanto a la asociación entre poder recaudatorio y poder normativo foral, pero que, sin embargo, tiene un punto en común con el IRNR, no suficientemente destacado, a nuestro juicio, por la doctrina: en efecto, son los dos únicos impuestos convenidos que no pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común. Con ello no queremos llegar a ninguna conclusión en relación con éstas últimas, pero sí afirmar que la convención del IS (con facultades normativas

¹⁷⁵ El carácter supletorio de la normativa estatal en este y en otros impuestos nominativamente señalados en la meritada Disposición Adicional del Convenio parece fundarlo SIMÓN ACOSTA, E. (*Cuestiones...*, *op.cit.*, p. 35) en el art. 149.3 de la CE. Compartimos las ideas sobre que el fracaso de la autointegración del ordenamiento navarro no puede propiciar la existencia de lagunas (no confundir con antinomias legislativas cuya resolución ha de realizarse por vía interpretativa, como enseñara hace tiempo Carnelutti), pero discrepamos, modestamente, de la tesis en cuya virtud la aplicación supletoria del ordenamiento estatal en materia tributaria derive del art. 149.3 de la CE y ello por una razón elemental que afecta no sólo a Navarra sino también a las Comunidades de régimen común: la distribución de competencias en materia financiera no sigue, en la Constitución, el esquema de los arts. 148 y 149 de la CE, sino que tiene unas reglas específicas que derivan del art. 157 y de la LOFCA. En el caso de Navarra, *ad maiorem*, la aplicación supletoria del ordenamiento tributario del Estado en caso de no promulgación de leyes forales en relación con los tributos convenidos, no deriva del art. 149.3 de la CE sino de la Disposición Adicional Primera de la CE y del Convenio.

materiales reconocidas a la Comunidad Foral) no supone ningún riesgo para la unidad de mercado, para la libre circulación de mercancías y, sobre todo, para la libertad de establecimiento y de inversión empresarial y ello pese a que, en menor medida que en el caso del País Vasco, la normativa navarra del IS haya estado en el punto de mira de los recursos de Comunidades limítrofes y del propio Estado, todo ello sin contar –cuestión que desarrollaremos después– la controvertida relación entre beneficios fiscales en este tributo y ayudas de Estado en el sentido que esta expresión tiene en el Tratado de la Unión¹⁷⁶.

El IS es un tributo convenido de normativa foral donde, sin embargo, las competencias para la exacción pueden no ser exclusivas de Navarra ya que hay que distinguir según se trate de sujetos pasivos que tributen o no de forma exclusiva a la Comunidad Foral de Navarra. Sólo los primeros aplicarán la normativa foral navarra, mientras que si se trata de contribuyentes que no tributan exclusivamente a la Hacienda Foral, el poder normativo material al que están sometidos pueden ser el navarro o el estatal. De tal manera que es el único impuesto (junto con el IVA, pero en éste la trascendencia es menor puesto que, como hemos visto, la normativa navarra no es autónoma o foral sino común, en el sentido de reproducir miméticamente la normativa estatal) donde las competencias recaudatorias pueden operar una bifurcación en las competencias normativas, que pueden ser ejercidas por Navarra o por el Estado, sin que en éste último caso el tributo pierda, a nuestro juicio, su condición de convenido.

Los arts. 18 y 19 del Convenio plantean problemas que las sucesivas reformas del Convenio de 1990 no han abordado plenamente; antes de examinarlos, conviene determinar, prima facie, quienes tributan exclusivamente a Navarra puesto que sólo respecto de ellos se aplicará, en todo caso y sin excepciones, la normativa foral. En este sentido, el Convenio utiliza, combinados, tres criterios o puntos de conexión: domicilio fiscal, volumen de operaciones y lugar de realización de las mismas (dentro de la dicotomía entre territorio navarro y *territorio de régimen común* –sic–, lo que plantea el problema de determinar si el País Vasco es territorio de régimen común o no a los efectos del lugar de realización de las operaciones¹⁷⁷).

¹⁷⁶ Sobre esta cuestión HUCHA CELADOR, F. de la, La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español, *Perspectivas del sistema financiero*. Madrid: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas, 82 (2004), pp. 1-39.

¹⁷⁷ Sobre esta cuestión, trascendental para sociedades con volumen de operaciones superior a seis millones de euros, realizadas simultáneamente en territorio navarro y en territorio de régimen común, véase HUCHA CELADOR, F. de la, El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 123 (2004), Madrid: Ed. Thomson-Civitas, pp. 559-601.

Tributan exclusivamente a Navarra, aplicando la normativa dictada por la Comunidad Foral, los sujetos pasivos del IS con domicilio fiscal en Navarra y volumen de operaciones inferior a seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar de realización de las operaciones, así como los sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a seis millones de euros que operen exclusivamente en territorio navarro, cualquiera que sea el lugar de su domicilio fiscal¹⁷⁸.

Por el contrario tributan conjuntamente a ambas Administraciones (cabe suponer que serán la estatal y la navarra y la apostilla no es gratuita, ya que pueden estar implicadas las Haciendas de los territorios históricos del País Vasco) los sujetos pasivos que operen en ambos territorios (también cabe suponer que serán el navarro y el del resto del Estado) y tengan un volumen de operaciones superior a seis millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde radique su domicilio fiscal. El poder recaudatorio para estos sujetos pasivos se repartirá o distribuirá en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Empero, interesa determinar qué legislación (estatal o foral) han de aplicar estos sujetos pasivos, cuestión que aclara el art. 18.2 del Convenio, señalando que, a efectos normativos, aplicarán la legislación correspondiente a su domicilio fiscal –de forma que este criterio irrelevante para la distribución recaudatoria sí tiene importancia para la determinación de la normativa aplicable– y, por tanto, si dicho domicilio está en Navarra aplicarán la normativa foral del IS –con independencia de que el producto recaudatorio resultante de la liquidación se reparta proporcionalmente entre la Hacienda foral y la estatal en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio–; a la inversa, si el domicilio fiscal está situado en territorio común, la Hacienda foral será cotitular del poder recaudatorio pero carecerá de facultades normativas, puesto que se aplicará la legislación estatal, cualquiera que sea la Comunidad Autónoma de régimen común donde esté establecido, ya que conforme la LOFCA el IS no es un impuesto susceptible de cesión a dichos entes territoriales.

No obstante, la regla anterior para sujetos que tributan en proporción al volumen de operaciones y que en principio aplican la normativa correspondiente a su domicilio fiscal tiene una excepción unilateral, porque sólo afecta a determinadas sociedades cuyo domicilio fiscal esté situado en Navarra (es

¹⁷⁸ Aunque constituya un supuesto rarísimo cabría plantearse qué ocurre con los sujetos pasivos que operan exclusivamente en Navarra, tienen su domicilio fiscal en territorio común y un volumen de operaciones que no supera los seis millones de euros. Y decimos rarísimo porque por aplicación de las reglas de determinación del domicilio fiscal (no confundir con el social) posiblemente se considerarían domiciliados en Navarra de acuerdo con las reglas del art. 8.1 del Convenio. Ello no obsta para que estemos en presencia de una laguna, reiteradamente denunciada, del Convenio.

decir, no afecta a sociedades con domicilio fiscal en territorio común, susci-tándose otra vez el problema si dicho concepto afecta o no al País Vasco teniendo en cuenta su régimen privativo de Concierto); en efecto, si estas sociedades operando en ambos territorios y teniendo un volumen de operacio-nes superior a seis millones de euros, realizan un porcentaje igual o superior al 75% de las mismas en *territorio de régimen común*, aplicarán la normativa del Estado.

Las reglas parecen claras de forma que en determinados supuestos y para determinados sujetos pasivos domiciliados en Navarra el poder tributario de la Comunidad Foral será puramente recaudatorio (compartido, además, con el Estado en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio) pero no normativo, sin que, por ello, a nuestro juicio, el IS pierda en este caso su condición de tributo convenido.

No obstante, la claridad de las reglas se ve empañada por una cuestión que olvida el Convenio –y también el Concierto–. ¿El territorio de régimen común a que alude el Convenio es igual al resto del Estado menos Navarra o, por el contra-rio, cabe defender (especialmente por la expresión *régimen común*) que dicho terri-torio es igual al resto del Estado menos Navarra y los territorios históricos del País Vasco que tienen concertado el IS y que son territorios de régimen foral, al igual que Navarra, conforme se deduce de la Disposición Adicional Primera de la CE? Omitiendo, por razones de elemental prudencia, datos concretos, conviene citar un caso conocido pendiente de resolución por parte de la Junta Arbitral: una empresa, con domicilio fiscal en Navarra, y volumen de operaciones superior a seis millones de euros, tiene la siguiente distribución territorial de sus operaciones: Navarra (24%), País Vasco (3%) y resto de España (73%). El 27% de sus operaciones son realizadas en territorios forales (o que no son de régimen común, por utilizar la expresión del Convenio), pero si se interpreta el Convenio en términos puramente bilaterales (como expresión de las relaciones tributarias Estado-Navarra) nos encontraríamos con que esa empresa habrá de aplicar la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades, con las repercusiones efectivas que ello tiene, de cara, por ejemplo, a los incentivos fiscales, amortizaciones, y otras diferencias relevan-tes entre la normativa estatal y foral.

Paradójicamente, encontraríamos que, desde el prisma recaudatorio, la apli-cación de la normativa estatal podría ser más beneficiosa para la Hacienda Foral si, por ejemplo, la empresa en cuestión ha dotado la reserva especial para inversiones que no reduce en el Estado (porque no existe) la base imponible del IS. Pero dejan-do de lado la vertiente recaudatoria, lo cierto es que la aplicación de la normativa estatal en este caso es más que discutible desde el Convenio, constituyendo el nudo gordiano para la resolución del supuesto la interpretación que se quiera ofrecer del término *territorio de régimen común* empleado por el art. 18.2 del Convenio.

En fin, dado que nuestro propósito no es descender al casuismo sino establecer las líneas maestras que perfilan el poder tributario de la Comunidad Foral, con especial y casi exclusiva incidencia en su poder normativo material o de innovación en cada impuesto convenido, concluiremos el examen de la imposición directa señalando que en el resto de los tributos subsumibles en esta categoría no se plantean problemas de bifurcación, compartición o anulación de las potestades normativas de la Comunidad Foral, ya que parece pacífica la correlación entre potestades recaudatorias y potestades normativas (si se verifican los puntos de conexión de las primeras) en el caso del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aun cuando creamos necesario realizar una precisión sobre los mismos.

En el caso del IRPF podría darse el supuesto de que un residente en Navarra y que obtuviera rentas en dicho territorio no tributara a la Comunidad Foral y esta careciera de potestades no sólo recaudatorias sino también normativas para exigirle el impuesto. Se trataría del supuesto de contribuyentes integrados en una unidad familiar que decidieran optar por el régimen de tributación conjunta y no residiendo todos los miembros de la misma en Navarra tuviera su domicilio fiscal en territorio común el miembro de aquella con mayor base liquidable, conclusión a la se llega desde una interpretación *sensu contrario* del art. 9.2 del Convenio¹⁷⁹. Pero esta premisa lleva en su seno la contraria y, por tanto, pueden tributar al IRPF aplicando la normativa foral navarra aquellos contribuyentes cuya residencia habitual se encuentre en territorio común; en concreto los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar cuando el miembro de ésta con mayor base liquidable resida en Navarra y se opte por el régimen de tributación conjunta¹⁸⁰.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, dada la inexistencia del concepto de unidad familiar y de opción por el régimen de tributación conjunta, esta asimetría no puede producirse. No obstante, en este tributo subsiste el régimen de

¹⁷⁹ Y, a diferencia de lo que ocurre en el caso del IS para entidades que operan conjuntamente en ambos territorios y tributan en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos, en este supuesto, la tributación correspondería íntegramente al Estado (compartida con la Comunidad Autónoma donde residiera el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable). No obstante, a la inversa, también se produciría el mismo supuesto y el Estado o la Comunidad Autónoma distinta de Navarra donde estuviera domiciliado el miembro de la unidad familiar cuya base liquidable fuera inferior tampoco tendría derecho a percibir la parte proporcional de la cuota líquida del IRPF determinada en régimen de tributación conjunta.

¹⁸⁰ Tanto los legisladores foral como estatal incurrir en la confusión de identificar miembros de la unidad familiar y contribuyentes integrados en una unidad familiar, a efectos de la opción por el régimen de tributación conjunta. Sólo si la unidad familiar está formada por contribuyentes cabe optar por el citado régimen.

obligación real de contribuir –aplicable a las personas físicas no residentes en España– donde la reforma del Convenio operada en 2003 sigue una solución más inteligente que la prevista en la redacción original de 1990 o incluso que en la modificación de 1998. En efecto, se aplica la normativa foral navarra en el régimen de obligación real cuando la mayor parte del activo patrimonial¹⁸¹ sito en España radique o pueda ser ejercitado en territorio navarro; tampoco en este supuesto hay reparto de potestades recaudatorias entre el Estado y Navarra y, por tanto, la recaudación corresponderá, verificándose dicha circunstancia, de forma íntegra a Navarra, de igual manera que, si el mayor valor de los activos patrimoniales correspondientes a de los bienes sitios o de los derechos ejercitables en España no radica o puede ser ejercitable en Navarra, la exacción correspondería íntegramente al Estado.

En el ámbito estatal, el art. 33 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, concedió a los residentes en España que pasasen a tener su residencia en otro país, la opción por tributar en régimen de obligación real o por seguir tributando en España en régimen de obligación personal¹⁸².

El art. 17.3 de Convenio (lógicamente tras su nueva redacción en 2003) contiene una norma que en principio sorprende porque parece permitir al no residente cuya última residencia en territorio español hubiera estado en Navarra optar por tributar en régimen de obligación personal en territorio común o foral conforme su respectiva normativa. Parecería, prima facie, que se concede no sólo un derecho de opción por uno u otro régimen sino también un derecho de elección de la normativa aplicable lo que chocaría con la indisponibilidad de la obligación tributaria para el deudor desde el punto de vista normativo. La norma del Convenio debe ser leída en conexión con el apartado 2, de forma que el contribuyente que opte por tributar en régimen de obligación personal aplicará la normativa navarra sólo cuando el mayor valor de su activo patrimonial corresponda a bienes o derechos sitios o ejercitables en Navarra. Paradójicamente la posibilidad de tributar conforme la normativa foral sólo es posible si la última residencia, antes del trasladarse al extranjero, hubiera estado en Navarra o, dicho en otros términos, si un residente en España se traslada al extranjero, no habiendo tenido su última residencia en Navarra, pero radicando en dicho territorio la mayor parte de los bienes y derechos sitios o ejercitables en España

¹⁸¹ Preferimos esta expresión porque el Convenio no habla del mayor valor de la base imponible (bienes y derechos menos cargas y deudas) o del patrimonio neto, que es realmente el objeto de este impuesto.

¹⁸² No vamos a ahondar en las diferencias entre uno y otro régimen; baste citar sólo una y es que en régimen de obligación real no existen reducciones sobre la base imponible y sólo se pueden deducir las deudas correspondientes a bienes sitios o derechos ejercitables en territorio español.

puede optar por el régimen de obligación personal pero no podría aplicar la normativa foral del Impuesto sobre el Patrimonio (y la Comunidad Foral carecerá, además de potestades recaudatorias en este caso), lo cual constituye una amputación no justificada de las facultades normativas de la Comunidad Foral. El único modo de tributar a Navarra sería sometiéndose al régimen de obligación real, es decir, renunciando a la opción.

Para finalizar con el examen de las facultades normativas en el sector de la imposición directa –donde se despliegan como venimos repitiendo con machacona insistencia– las potestades normativas sustantivas plenas de la Comunidad Foral de Navarra, hemos de referirnos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), tributo de carácter instantáneo (frente al carácter periódico del IRPF) y donde las modificaciones de la redacción primitiva del Convenio de 1990 han roto, a nuestro juicio de forma positiva, el automatismo entre la condición de residente en Navarra a efectos del IRPF y su traslación a efectos del ISD, de forma que una persona física puede ser residente en Navarra a efectos del IRPF y no serlo a efectos de la exacción por la Comunidad Foral del ISD, lo cual ha contribuido sobremanera a eliminar las domiciliaciones fiscales de conveniencia de personas físicas en el primero de los impuestos citados que, básicamente, buscaban la aplicación para sus causahabientes de la normativa navarra del ISD, más beneficiosa que la estatal para las sucesiones más comunes, por lo menos antes de la carrera desenfrenada de las Comunidades de régimen común por ofrecer los máximos beneficios fiscales (incluida la promesa de supresión) del tributo que nos ocupa¹⁸³.

Las competencias normativas materiales de Navarra son plenas cuando se produzca el reconocimiento, en virtud de los puntos de conexión, de la potestad recaudatoria, que básicamente, viene determinada, en las donaciones por la residencia en territorio foral del donatario (salvo que se trate de donaciones de bienes inmuebles, en cuyo caso se atenderá al lugar de radicación del inmueble), en tanto que en las sucesiones el punto de conexión general atiende a la residencia en territorio navarro del causante (cualquiera que sea el lugar donde estén radicados los bienes o derechos transmitidos *mortis causa* a título gratuito). Por influencia de la legislación estatal, se contempla un presunto tercer hecho imponible (percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea distinto del beneficiario) que, en

¹⁸³ Si se suprime el ISD se produciría no sólo una pérdida de recaudación, sino un efecto indeseado, porque los bienes y derechos adquiridos a título lucrativo por personas físicas que no están sujetos al IRPF dada la incompatibilidad entre éste y aquél habrían de incorporarse, como incrementos patrimoniales, en el período impositivo en que se produzca el citado incremento.

puridad, no existe, puesto que dicha percepción tributará para el beneficiario como sucesión o como donación pero no como categoría autónoma.

Al igual que sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que nos ocupa existe el régimen de obligación real de contribuir cuando el contribuyente no es residente en territorio español; tras la modificación del Convenio en 2003, el Estado dejó de tener competencias exclusivas sobre los contribuyentes no residentes, de forma que también en estos casos se aplicará la normativa foral navarra cuando proceda en virtud de los puntos de conexión contemplados en el art. 31 del Convenio.

No obstante como la degradación de la técnica jurídica en el ámbito tributario es cada día más patente (véase, como paradigma la Ley General Tributaria estatal, presuntamente redactada o inspirada por una comisión de expertos¹⁸⁴), también en el Convenio y en relación con el ISD encontramos cuestiones conflictivas que afectan a la determinación de poder tributario normativo de la Comunidad Foral.

Así, en el régimen de obligación real de contribuir (sujetos pasivos no residentes en España) el Convenio incurre en una posible contradicción –sólo en el Impuesto sobre Sucesiones, no en el de Donaciones– puesto que no aclara bajo qué régimen (obligación personal o real) tributa el contribuyente residente en el extranjero que perciba una herencia de un causante a su vez residente en el extranjero que conserve la condición política de navarro de acuerdo con las previsiones del art. 5 del Amejoramiento. En todo caso, la contradicción o laguna no afecta al poder tributario de la Comunidad Foral, ni en el aspecto recaudatorio ni en el normativo pero sí al régimen de tributación.

Por otro lado, tampoco cabe encontrar justificación al hecho de que haya una asimetría entre el punto de conexión general en las sucesiones y en las donaciones (dejando de lado las que versan sobre bienes inmuebles), puesto que en el primer caso se actúa sobre el causante (por definición no contribuyente) y en el segundo caso sobre el donatario (por definición contribuyente). Ello propicia, por ejemplo, que una sucesión cuya masa hereditaria esté compuesta exclusivamente por bienes inmuebles sitos fuera de Navarra tribute a la Comu-

¹⁸⁴ En la Exposición de Motivos de la LGT estatal se hace referencia a sendas Resoluciones de la Secretaría de Estado de Hacienda; la primera de ellas –de 15 de junio de 2000– alude a la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley integrada por *destacados expertos en derecho financiero y tributario* (sic). La segunda es la Resolución de 1 de octubre de 2002 donde ya se baja el tono y se habla, simplemente, de *un grupo de expertos en derecho financiero y tributario* (se supone que éstos últimos no son destacados). Vistas las deficiencias técnicas de la Ley habría que pensar que hubiera ocurrido de no haber contado con estos expertos, alguno de los cuales no ha dudado en criticar la redacción definitiva de la LGT como si él no hubiera tenido participación alguna en la norma.

nidad Foral por el sólo hecho de que el causante tenga su residencia habitual en Navarra mientras que una donación referida a bienes muebles ejercitables en Navarra realizada por un donante residente en Navarra a un donatario residente en otra Comunidad Autónoma no tribute a la Comunidad Foral y se aplique la normativa del Estado (con las especificidades en punto a reducciones sobre la base imponible o al tipo de gravamen que establezca la Comunidad Autónoma de régimen común donde resida el donatario).

No obstante, llegado es el momento de ofrecer una síntesis del poder tributario de la Comunidad Foral en relación con los tributos convenidos y bajo esta perspectiva encontramos las siguientes categorías:

Tributos convenidos de normativa foral material exclusiva, entendiendo por tal aquellos en los que, verificándose los puntos de conexión del Convenio, no cabe en ningún caso la aplicación de la normativa estatal –salvo evidentemente que Navarra no haya uso de sus potestades normativas y juegue la normativa estatal con carácter supletorio–; este carácter cabe predicarlo del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tributos convenidos de normativa foral puramente formal, en cuanto Navarra ha de limitarse a reproducir la legislación estatal: todos los impuestos indirectos con leves excepciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. A este bloque de la imposición indirecta hay que añadir el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (con matices en el caso de establecimientos permanentes radicados en Navarra a los que sea de aplicación el art. 18 del Convenio).

Tributos convenidos de normativa foral en principio material donde la competencia recaudatoria puede compartirse con el Estado –y entendemos que con los territorios históricos del País Vasco– en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio y donde la competencia normativa puede corresponder a Navarra o al Estado, caso del Impuesto sobre Sociedades, en los supuestos contemplados anteriormente de entidades con volumen de operaciones superior a seis millones de euros y que realicen más del 75% de las mismas en territorio común, con el problema de delimitar qué se entiende por territorio de régimen común de acuerdo con la expresión del Convenio.

Tributos convenidos de normativa foral material donde, sin embargo, se puede producir un desapoderamiento de las competencias recaudatorias y normativas de la Comunidad Foral en determinados supuestos muy concretos: caso del IRPF en los supuestos de opción por el régimen de tributación conjunta cuando el contribuyente con mayor base liquidable no tenga su residencia en Navarra.

No sabemos si este resumen habrá contribuido a aclarar las potestades normativas de Navarra en relación con los tributos convenidos o si habrá intro-

ducido algún factor de confusión, ínsito a cualquier resumen y cuya disipación implica haber leído y comprendido las consideraciones previas.

En cualquier caso y por razones sistemáticas, creemos preciso dedicar un epígrafe diferenciado a dos cuestiones escasamente tratadas en los estudios sobre el sistema tributario de la Comunidad Foral: la posibilidad de que ésta establezca tributos propios (y los límites y condicionamientos a que están sometidos) y, por otro lado, la posibilidad de establecimiento de recargos sobre los tributos convenidos.

4.3. Tributos propios no convenidos y recargos sobre tributos convenidos: potestades de la Comunidad Foral de Navarra

Junto a los tributos convenidos –que *prima facie* determinan la competencia recaudatoria de la Comunidad Foral y normalmente ligada a ella la competencia normativa–, cabe la posibilidad de que Navarra establezca tributos propios sin que ello suponga la necesidad de la modificación del Convenio ni, en principio, alteraciones en la metodología de la aportación económica. Esta posibilidad constituye una *vexata quaestio*, que ya estaba latente en las negociaciones del Convenio de 1927, y en las aspiraciones de los foralistas navarros y que ahora ha cobrado carta de naturaleza con el art. 2.2 del Convenio (tras la modificación de 2003), que expresamente prevé la posibilidad de establecer tributos distintos de los convenidos, respetando los principios generales a que se encuentra sometida su potestad tributaria –contenidos en el apartado I de dicho precepto– así como los criterios generales de armonización contenidos en el art. 7.

De hecho, antes de la modificación del Convenio en 2003, la Comunidad Foral había aprobado (Ley Foral 23/2001, de 27 de diciembre), el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales –en cuyo examen no vamos a entrar evidentemente¹⁸⁵–; la exposición de motivos de la Ley justifica el título competencial en la plena autonomía de la que dispone para establecer su régimen tributario (art. 45 del Amejoramiento) así como en el ejercicio de las competencias estatutarias en materia de ordenación del territorio, medio ambiente y comercio interior, configurando el impuesto como un tributo extrafiscal de carácter finalista –realmente sería más correcto decir que es un tributo con afectación específica de los ingresos–. Lógicamente no puede hacer ninguna refe-

¹⁸⁵ El lector interesado puede consultar AMÁTRIAIN CÍA, I., El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, *Revista Jurídica de Navarra*, 331 (2002), pp. 33-54. Pamplona: Gobierno de Navarra, núm. 33-1, (2002), pp. 33-54.

rencia al Convenio porque en la modificación de 1998 (vigente al tiempo de aprobarse la Ley) no se encontraba explicitada la posibilidad que ahora brinda el art. 2.2.

En todo caso no nos interesa tanto el impuesto en concreto cuánto los límites a que se encuentra sometido el poder tributario foral para el establecimiento de tributos propios no convenidos porque, además de los explicitados, resulta evidente que no puede establecer impuestos que recaigan sobre hechos imposables previamente gravados por el Estado, de forma que el art. 6 de la LOFCA puede tener un papel, no de aplicación directa, pero sí de inspiración indirecta a la hora de configurar este poder tributario específico de la Comunidad Foral. Dicho en otra forma, en caso de introducirse nuevos tributos en el sistema estatal (que, en principio, obligaría a modificar el Convenio por el procedimiento seguido para su aprobación) cabría que no se llegara a un acuerdo sobre la convención de los nuevos tributos estatales (con lo que resultarían no convenidos sin que el Estado pudiera proceder a su exacción en Navarra) pero la Comunidad Foral estableciera el mismo impuesto acogiendo no sólo a las facultades genéricas del art. 45 de la LORAFNA, sino a las específicas del art. 2.2 del Convenio, con las incidencias que ello debería, aunque no tiene, en la cuantificación de la aportación económica.

Por otro lado, la Disposición Adicional Tercera del Convenio habla, como vimos, de *reforma sustancial* en el ordenamiento jurídico tributario del Estado con lo que habría que calificar este concepto jurídico en principio indeterminado para concretar si la introducción de un nuevo impuesto (por ejemplo, sobre industrias contaminantes) implica o no una reforma sustancial que, a su vez, exija una modificación del Convenio. Caben, pues, dos posibilidades; que Navarra niegue que estemos, en el caso imaginario anterior, ante una reforma sustancial del sistema tributario estatal o que, aceptando esta premisa, no se llegue a ningún acuerdo sobre la adaptación del Convenio y se establezca el mismo tributo como propio no convenido de la Comunidad Foral, sin que ello tenga repercusiones (dada la redacción de la Adicional Tercera del Convenio) en la aportación líquida de la Comunidad Foral.

Y que esta posibilidad no constituye algo irreal viene presupuesto por el dictamen del Consejo de Navarra sobre el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al que hicimos referencia en páginas anteriores. Recordemos que, en el momento de su establecimiento por el Estado el tributo no estaba convenido y el Consejo de Navarra dictaminó que el Estado no podía percibir, sin adaptación del Convenio, el nuevo tributo en Navarra pero que la Comunidad Foral sí podía establecer un tributo de características análogas entendiéndose que no se producía vulneración de ninguno de los límites impuestos por la redacción entonces vigente (la de 1998) del Convenio.

La otra posibilidad, visible en la Ley Foral del Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, es utilizar instrumentalmente la facultad de aprobar impuestos no convenidos de carácter extrafiscal que estarían al servicio de la ejecución de competencias materiales reconocidas en el Amejoramiento (urbanismo, comercio interior, medio ambiente, etc.).

En suma, se trata de una potestad de la Comunidad Foral única (no se reconoce en el Concierto vasco) pero que ha de ser enjuiciada, en su aplicación, teniendo en cuenta no sólo los parámetros y límites que parecen deducirse del art. 2.2 del Convenio sino también otros principios constitucionales y/o derivados del bloque de la constitucionalidad (la LOFCA, que aunque inaplicable en Navarra en materia tributaria, puede servir como instrumento al servicio de la interpretación jurídica).

Más polémica, si cabe, es la cuestión atinente a la posibilidad de que la Comunidad Foral establezca recargos sobre los tributos convenidos (siendo indiferente que sean de normativa foral o de normativa común) puesto que se trata de una cuestión sobre la que guardan silencio absoluto el Convenio, la Ley Foral de Hacienda pública de Navarra y el propio Amejoramiento¹⁸⁶, que, como vimos, carece de un Título dedicado a regular los recursos financieros de la Comunidad Foral.

Aquí también hay que operar con precisión jurídica estricta, ya que, además, se trata de una cuestión no examinada por los estudiosos y tratadistas del Convenio o del régimen económico-financiero de Navarra. Como manifiesta la práctica totalidad de la doctrina financiera¹⁸⁷, los recargos no constituyen una categoría autónoma sino que son tributos propios del ente público con facultades para su establecimiento y ello con independencia de que dichos recargos se establezcan sobre impuestos propios o sobre impuestos establecidos por otras entidades. No existe diferencia material¹⁸⁸ ni formal (se exige también norma con rango de ley) entre el establecimiento de un recargo y el establecimiento de un impuesto, salvo las lógicas diferencias derivadas del hecho de que el recargo sea un sobreimpuesto o descanse sobre los elementos estructurales de un tri-

¹⁸⁶ En el caso del País Vasco, tanto el EAPV (art. 42) como la Ley de Territorios Históricos sí mencionan la posibilidad de que la Comunidad Autónoma establezca recargos sobre tributos concertados, pero el ejemplo no es válido para Navarra porque la titularidad de los tributos concertados no corresponde al País Vasco sino a sus territorios históricos.

¹⁸⁷ *Vid.*, por todos, FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen III. Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2004, p. 327 y ss.

¹⁸⁸ Por mucho que el art. 157.1 de la CE distinga entre los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios de las Comunidades Autónomas de régimen común (apartado b) y los recargos sobre impuestos estatales (apartado a).

buto preexistente. Y desde luego las diferencias desaparecen absolutamente si el recargo se establece sobre un tributo propio –en cuanto convenido– de la Comunidad Foral, puesto que, al menos en los convenidos forales –es decir donde Navarra no ha de aplicar las mismas reglas vigentes en territorio común– no existe en principio diferencia en cuanto al ejercicio de su poder tributario normativo a la hora de decidir entre una elevación de los tipos de gravamen del IRPF o el establecimiento de recargos sobre dicho tributo, que podrían estar perfectamente justificados para discriminar cualitativa o cuantitativamente determinadas rentas.

La negación de la posibilidad de establecer recargos sobre determinados tributos convenidos, sobre la exclusiva base del silencio del Convenio, supondría dejar a Navarra de peor condición que a las Comunidades Autónomas de régimen común, a las cuales reconoce esta posibilidad el art. 157 de la CE y el art. 12 de la LOFCA. Por otro lado, ahora que se debaten propuestas para la financiación del déficit sanitario entre las que se encuentra la elevación de tipos de determinados impuestos especiales (o el establecimiento de recargos con afectación específica) no parece tener sentido que esa posibilidad se vedase a la Comunidad Foral, jugando con la posibilidad alternativa de deducciones sobre la aportación líquida al Estado.

Ciertamente se podría argumentar, pero sería falaz, que si en relación con los tributos convenidos de normativa foral autónoma, Navarra puede –con límites– variar los tipos de gravamen o actuar sobre aspectos cuantitativos y cualitativos de los beneficios fiscales, ¿qué sentido tiene reconocerle la facultad de establecer recargos cuando por otros medios previstos en el Convenio puede conseguir los objetivos antedichos?

Como hemos adelantado el argumento es de una falacia absoluta, porque la experiencia demuestra que los recargos no se utilizan pura y simplemente para lograr un incremento en la recaudación sino para objetivos específicos cuya consecución no puede lograrse actuando sólo sobre la estructura del impuesto sobre el que se proyectan. Objetivos que pueden ser la discriminación de determinadas rentas o la obtención de ingresos que tengan una afectación específica concreta y transitoria que no justifique la creación de un nuevo impuesto, el incremento de tipos de gravamen o la supresión o reducción de determinados beneficios fiscales.

Recuérdese, en 1983, el establecimiento por la Comunidad Vasca de un recargo excepcional y transitorio sobre el IRPF para financiar los gastos derivados de las inundaciones sucedidas en octubre de dicho año. El ejemplo sería perfectamente válido para la Comunidad Foral (y ojalá no suceda la desgracia que motivó el recargo antedicho), pero se pueden poner otros perfectamente posibles que pueden suponer una discriminación negativa para determinadas rentas o para determinados patrimonios. Mientras que la elevación de tipos de gravamen por definición

afecta a todos los contribuyentes de un impuesto, el recargo puede ser configurado de forma que afecte a un grupo determinado (los que superen un determinado nivel de base imponible, los que tengan un patrimonio improductivo, etc.). En ocasiones, el recargo actúa de forma encubierta como, por ejemplo, en el ISD estatal donde la fijación de la cuota íntegra no resulta sólo de la aplicación de la tarifa a la base liquidable sino que el resultado se corrige por aplicación de determinados coeficientes establecidos en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo¹⁸⁹.

En cualquier caso, no se trata de abrumar con ejemplos sobre la utilidad fiscal para el legislador de los recargos sino, en el caso de Navarra, de determinar si puede establecerlos y, sobre todo y supuesta la respuesta afirmativa, sobre qué impuestos cabe su establecimiento.

En este punto central, no podemos invocar el art. 12 de la LOFCA simplemente porque sólo es aplicable a las Comunidades de régimen común, lo cual no quiere decir que alguno de sus principios inspiradores no sean de aplicación para la conformación del poder para establecer recargos por parte de la Comunidad Foral. Y adaptando estos principios al régimen privativo de Navarra, los recargos que eventualmente establezca la Comunidad Foral no pueden desnaturalizar el impuesto sobre el que recaigan¹⁹⁰ (aunque se trate, como sólo puede ser, de un impuesto convenido) ni pueden concebirse de forma que supongan una minoración de ingresos del Estado por dichos impuestos. Lógicamente en el caso de Navarra hay que adaptar esta previsión pensada para las Comunidades de régimen común y no para la Comunidad Foral.

La adaptación simplemente consistiría en que el producto del recargo, cualquiera que fuera la afectación específica que tuviera en el seno de la propia Comunidad Foral (sanidad, educación, infraestructuras, etc.) no podría deducirse o desvincularse de la aportación económica a pagar al Estado de acuerdo con el Convenio ni podría suponer una minoración –de cara a éste– en la recaudación líquida obtenida por Navarra.

¹⁸⁹ Aceptamos de antemano las críticas en el sentido de que el mecanismo descrito no constituye, formalmente, un recargo, aunque materialmente tenga los mismos efectos.

¹⁹⁰ Por poner un ejemplo obvio, no se puede establecer un recargo en el IRPF foral sobre una base imponible que prescinda del mínimo personal o familiar. Un error frecuente –en el recargo que mayor polémica ha generado, el de la Comunidad de Madrid establecido en 1986, que nunca llegó a aplicarse– es considerar que se desnaturaliza el impuesto si el recargo es proporcional (el famoso 3% impulsado por el Gobierno de Joaquín Leguina), puesto que se aplica sobre un impuesto que, al menos en la parte general de la base liquidable, tiene tipos progresivos. No hace falta recurrir a las matemáticas para demostrar que un recargo proporcional sobre una cuota líquida o íntegra determinada en base a una tarifa progresiva es un recargo progresivo. Sobre el citado recargo y la doctrina del TC sobre el mismo, *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J.J. y HUCHA CELADOR, F. de la, Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas, *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, Madrid: IEF, 8 (1990), pp. 20-27.

Que la Comunidad Foral puede establecer recargos sobre los tributos convenidos (aunque luego matizaremos que no sobre todos) no ofrece ninguna duda en tanto en cuanto su régimen tributario privativo le confiere implícitamente esta facultad. Que los recargos sean tributos propios en el sentido dogmático de la categoría no implica, sin embargo, que dicha competencia se deduzca del art. 2.2 del Convenio, puesto que podríamos incurrir en una *contradictio in terminis*, ya que el meritado precepto como hemos visto permite establecer tributos propios distintos de los convenidos y lo que estamos defendiendo es la posibilidad de establecer recargos sobre tributos convenidos, de forma que no sería el precitado artículo el título competencial *ex Convenio* que podría invocar la Comunidad Foral. A nuestro juicio, el problema se resuelve de forma mucho más fácil y clara si tenemos en cuenta que el establecimiento de recargos va anudado indisolublemente al reconocimiento de facultades normativas plenas (no miméticas de las estatales) en determinados tributos convenidos, lo cual nos sitúa en la necesidad de despejar el otro punto del problema, consistente en determinar sobre qué tributos convenidos cabría la imposición de recargos.

En este punto no cabe invocar el art. 12 de la LOFCA –ni siquiera en su espíritu– para tratar de resolver la cuestión, puesto que los tributos convenidos no son ni se asemejan a los tributos cedidos o susceptibles de cesión a las Comunidades de régimen común. A priori, creemos que cabe descartar la posibilidad de que la Comunidad Foral tenga facultades para establecer recargos sobre tributos convenidos donde el Convenio obliga a aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común, puesto que ello supondría incumplir los límites de la norma convencional. Y somos conscientes de que esta conclusión puede suponer que la Comunidad Foral de Navarra tenga una potestad para el establecimiento de recargos inferior en algún caso y para algún tributo en concreto a la correspondiente a las Comunidades de régimen común, quienes, según el citado art. 12 de la LOFCA pueden establecer recargos sobre todos los tributos susceptibles de cesión –estén o no efectivamente cedidos–, salvo en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos¹⁹¹. De acuerdo con estas ideas –que demuestran la improvisación del legislador estatal a la hora de configurar el sistema de financiación de las Comunidades de régimen común– sería, en teoría, posible que éstas establecieran un recargo sobre el Impuesto sobre Operaciones Societarias cuando se trata de un impuesto armonizado por la Unión Europea y respecto del cual carecen de competencias normativas, de conformidad

¹⁹¹ En el caso del IVA y de los impuestos especiales sólo pueden establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen, lo cual sólo se produce en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, de acuerdo con el art. 19.2 de la propia LOFCA.

con el art. 41 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, salvo, evidentemente, que se activara la retroacción de competencias prevista en el art. 19.2 in fine de la LOFCA donde se determina –circunstancia novedosa que añadir a las diferencias ya apuntadas entre tributos cedidos y tributos convenidos– que las competencias (normativas y recaudatorias con carácter limitado en ambas manifestaciones del poder tributario) atribuidas a las Comunidades de régimen común pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea, circunstancia ésta de avocación que no puede producirse en Navarra al amparo del Convenio porque la titularidad de los tributos convenidos corresponde a la Comunidad Foral y no al Estado, cosa que no sucede, como hemos reiterado, en el caso de los tributos cedidos, como se desprende del art. 10 de la LOFCA.

En cualquier caso, y volviendo a la cuestión principal, creemos que la Comunidad Foral puede establecer recargos sobre todos los tributos convenidos de carácter directo (salvo el IRNR), incluido, por tanto, el IS lógicamente en aquéllos supuestos en que la normativa aplicable, en virtud de los puntos de conexión derivados del art. 19 del Convenio, sea la foral y no la estatal. En el caso de la imposición indirecta convenida, las posibilidades se restringen notablemente como consecuencia de que la mayoría de los impuestos contemplados en este subsector son tributos donde, por una u otra razón, ha de aplicarse la normativa de régimen común, de forma que no juzgamos factible la extensión de la potestad de imposición de recargos a la tributación indirecta (salvo, quizá y con muchos matices, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados).

Lógicamente la posibilidad de establecer recargos por parte de la Comunidad Foral no es omnímoda ni deja de estar sujeta a límites, algunos de los cuales han sido objeto de consideración precedente. Límites que, ante la ausencia de mención específica en el Convenio a los recargos y ante la inaplicación material de la LOFCA en el régimen tributario de la Comunidad Foral, han de ser deducidos de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico. Quizá los más problemáticos sean los aplicables al IS –aunque la experiencia interna y comparada demuestra que la categoría del recargo no suele ser objeto de aplicación puesto que el legislador suele jugar con tipos incrementados para discriminar las rentas procedentes de determinadas actividades empresariales (véase, por ejemplo, el caso de la exploración, explotación o investigación de yacimientos de hidrocarburos en el caso del Estado, conforme el art. 28.7 del Texto Refundido del IS)¹⁹².

¹⁹² Incluso en otros países, los tipos son distintos en función de que el beneficio societario se distribuya o no a los accionistas, con la finalidad de reforzar la capacidad de autofinanciación de las empresas.

No obstante, y salvo el positivismo superado que invade determinadas construcciones doctrinales, no vemos diferencias estructurales sustantivas entre el establecimiento de tipos generales del 32,5% y el establecimiento de tipos del 35% para aquellas empresas cuya base liquidable supere determinados límites cuantitativos, frente a la posibilidad de establecer un tipo general del 32,5% y un recargo del 2,5% cuando la base liquidable supere una determinada cifra. En cualquier caso nuestro propósito, no sólo en esta cuestión, sino en todas las examinadas, no es descender al casuismo absoluto y por ello nos contentamos con concluir este epígrafe habiendo ofrecido argumentos –que el lector es libre de compartir o de criticar– suficientes en defensa de la posibilidad de establecimiento de recargos sobre determinados tributos convenidos de la Comunidad Foral de Navarra.

4.4. Las Haciendas locales y las potestades tributarias de la Comunidad Foral de Navarra

4.4.1. El artículo 46 de la LORAFNA y su incidencia en el régimen tributario local de Navarra

Sea en el ámbito estatal, en el autonómico o en el foral las Haciendas locales y su ordenamiento jurídico constituyen los parientes pobres y olvidados del sistema tributario. A diferencia de lo que ocurre con la distribución competencial Estado-Comunidades Autónomas –prefijada, con cierta flexibilidad, en los arts. 148 y 149 de la CE, aunque esta distribución sea inaplicable a la materia financiera–, el texto supremo del ordenamiento y los Estatutos de Autonomía (incluida la LORAFNA) no determinan, ni siquiera con carácter indiciario, que competencias asumen las entidades locales ni predeterminan los medios financieros con que hacer frente al gasto público ligado a las mismas y esta premisa es válida no sólo para las entidades locales de régimen común sino también para las integrantes de la Comunidad Foral. La regulación integral del régimen local constituye una asignatura pendiente desde la aprobación de la CE y a esta situación no es ajena Navarra. Los arts. 137 y 140 de la CE reconocen a los municipios y otras entidades locales autonomía para la gestión de sus intereses y, por su parte, el art. 142 consagra el principio de suficiencia para sus Haciendas respectivas, sin enumerar, a diferencia de lo que sucede con las Comunidades Autónomas, un sistema de recursos; simplemente de dicho precepto deducimos que contarán con tributos propios y con participación en los ingresos del Estado y de las Comunidades Autónomas, sin predeterminar quién es el ente (¿Estado, Comunidad Autónoma o ambos de consuno?) que ha de garantizar la suficiencia y sobre todo cómo queda garantizada la misma.

Como señala la doctrina¹⁹³ (y aunque referida a los municipios vascos es perfectamente predicable de sus homónimos navarros) habiendo estado los municipios de los territorios forales sometidos a una intensa tutela por parte de las Diputaciones Forales desde 1853 (y en Navarra desde fechas anteriores), *resultaría irrazonable e inconsecuente con la esencia misma de la foralidad que ahora que los municipios españoles se han visto libres por vez primera en la Historia contemporánea de la asfixiante tutela a la que siempre han estado sujetos (...) se postulara una menor autonomía para los municipios vascos que, históricamente, la tuvieron mayor.*

Y en materia local o municipal, la doctrina del TC (iniciada con la Sentencia de 2 de febrero de 1981) ha partido de una premisa no discutible: la CE no garantiza que el sistema financiero local haya de ser propio, sino que habrá de contar con los medios suficientes para la cobertura de sus necesidades, sin fijar si el principio de suficiencia (art. 142 de la CE), ha de bascular en términos económicos, sobre tributos propios o sobre transferencias de la Comunidad Foral en nuestro caso. Por otro lado, y dejando provisionalmente el debate sobre el modelo que cada Comunidad adopte para dar cumplimiento al principio constitucional de suficiencia –que por definición es exógeno para las entidades locales¹⁹⁴ ya que corresponderá al Estado o a la Comunidad Autónoma en la que se integren, la concreción del mismo–.

Las competencias de Navarra en materia de Administración local en general y de Haciendas locales en particular, exigen un examen previo del art. 46 del Amejoramiento, del Convenio y de las facultades que se derivan para la Comunidad Foral para posteriormente examinar la concreción de esas facultades en la Ley Foral de Haciendas Locales, de la que, lógicamente sólo examinaremos la parte referida a los tributos convenidos¹⁹⁵.

El régimen local representaba, en 1839, *uno de los elementos más característicos de la foralidad*¹⁹⁶, como lo demuestra la atención que la Ley de 16 de agos-

¹⁹³ FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *op.cit.*, pp. 103-104.

¹⁹⁴ En el sentido de que las entidades locales no pueden exigir al Estado o a la Comunidad Foral cómo han de cumplir el mandato constitucional de la suficiencia financiera, si bien existe un límite señalado por la jurisprudencia del TC en cuya virtud se hace preciso coexistir autonomía local, suficiencia financiera e inexistencia de potestad legislativa para determinar autónomamente su régimen tributario teniendo en cuenta las exigencias del art. 31.3 de la CE. Pero los ingresos tributarios son una parte de su sistema de ingresos y no precisamente en muchos casos la mayor.

¹⁹⁵ Una visión del sistema local navarro sobre la redacción originaria del Convenio de 1990 puede consultarse en HUCHA CELADOR, F. de la, Autonomía local y competencias de Navarra en materia de Haciendas locales: su plasmación en la Ley Foral 2/1995, *Revista Jurídica de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 19 (1995), pp. 15-43.

¹⁹⁶ DE LA QUADRA-SALCEDO, T., Derecho histórico y régimen local en Navarra. En AA.VV. *Derecho público...*, *op.cit.*, p. 633.

to de 1841 dedica a las entidades locales y, en lo que a nosotros interesa, al sistema de ingresos de los municipios navarros. En este sentido, el art. 6 de la Ley de 1841 –y conviene remitirse a ella porque es clave para entender las competencias de la actual Comunidad Foral a la luz de las previsiones del art. 46 de la LORAFNA– establece que las competencias de ayuntamientos en lo relativo a la administración económica interior de los ingresos económicos de los pueblos se ejercerán *bajo la dependencia de la Diputación provincial con arreglo a su legislación especial*, norma que hay que poner en conexión con la previsión del art. 10 de la Ley de 1841 que atribuía a la Diputación provincial, en cuanto a la administración del sistema de ingresos de los pueblos, *las mismas facultades que ejercían el Consejo de Navarra y la Diputación del Reino y, además las que, siendo compatibles con éstas, tengan o tuvieren las otras Diputaciones provinciales de la Monarquía*¹⁹⁷.

La reforma municipal de la dictadura primorriverista llevada a cabo por el Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924, conocido como Estatuto municipal pudo suponer la pérdida de un poder simbólico (en cuanto entroncaba en la Ley de 1841 con competencias de instituciones ligadas a la condición de Reino) importante para la Diputación provincial, dadas las pretensiones uniformadoras y armonizadoras de la reforma y, sobre todo, dada la intención de suprimir la tutela de aquélla sobre los ayuntamientos navarros, determinando que sus actos se impugnasen directamente en vía judicial¹⁹⁸; tras ciertas tensiones entre el Estado y la Diputación, aquél renuncia a aplicar íntegramente en Navarra el Estatuto de 1924, de forma que se inician las negociaciones de cara a encontrar una fórmula que cohesionase las pretensiones estatales con la defensa de las posiciones forales, negociaciones que, en el plano normativo, cuajan en el Decreto-Ley de 4 de noviembre de 1925, por el que se aprueban las bases para la adaptación a Navarra del Estatuto municipal.

La trascendencia del citado Decreto-Ley es indudable en todos los órdenes en cuanto de dicha norma arranca el régimen local privativo de Navarra¹⁹⁹

¹⁹⁷ De modo que, como se ha afirmado, por DEL BURGO TAJADURA, J.I. (*Curso de Derecho Público...*, *op.cit.*, p. 435), *la intervención de la Diputación Foral en la regulación del régimen local era una de las competencias más sobresalientes del régimen foral. Sin embargo, en este punto, los redactores del Amejoramiento del Fuero se encontraron con una dificultad aparentemente insalvable, pues el mantenimiento del régimen preconstitucional se estrellaba con la consagración constitucional del derecho a la autonomía de los municipios proclamado en el art. 137 de la Constitución. Ello explica la redacción transaccional del art. 46.3 del Amejoramiento que reduce las competencias históricas de Navarra sobre las entidades locales en todo aquello que suponga un tratamiento diferenciado respecto de los municipios de régimen común e implique una menor autonomía de los entes locales de Navarra.*

¹⁹⁸ Aun cuando nos parece excesiva la afirmación de DEL BURGO, J.I. (*Origen y fundamento del régimen...*, *op.cit.*, p. 461) en cuya virtud la aplicación del Estatuto en Navarra hubiese supuesto *una derogación completa de su régimen foral.*

¹⁹⁹ LOPERENA ROTA, D., *Derecho histórico y régimen local de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1988, pp. 110 y ss.

que aún se perpetúa en nuestros días y que sirve de soporte para estudiar las competencias históricas de la hoy Comunidad Foral de Navarra, integradas –juntamente con las competencias autonómicas– en la LORAFNA, como lo prueba la mención explícita que el art. 46 de ésta contiene al citado Decreto-Ley de 1925.

De las bases para la aplicación del Estatuto municipal en Navarra tienen interés, bajo el prisma estrictamente tributario la séptima relativa a las exacciones locales y la undécima, donde se establece la organización de un Tribunal administrativo por parte de la Diputación, en cuanto –y recordemos las pretensiones del Estatuto de 1924– se sustraen de las competencias de dicho órgano las reclamaciones contra la legalidad de los presupuestos y las que se formulen contra el establecimiento de contribuciones e impuestos acordados por los ayuntamientos, recursos ambos de los que *seguirá entendiendo siempre la Diputación*, lo que, a nuestro juicio, permitió mantener intacto el régimen de tutela sobre los Ayuntamientos, característico de la foralidad, y confirmado por el art. 6 de la Ley de 1841²⁰⁰.

La Ley de 1841 y el Decreto-Ley paccionado de 1925 son las normas básicas disciplinadoras de las peculiaridades del régimen local navarro y de las competencias de la Diputación, constituyendo el corpus normativo sobre el que diseñar, tras la aprobación de la CE, las facultades de Navarra en materia de Haciendas locales. La delimitación de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra en materia de régimen local –y la coetánea disipación de las posibles dudas sobre una eventual invocación de títulos competenciales en favor del Estado, deducibles del texto constitucional– es ofrecida por el art. 46 de la LORAFNA, aun cuando, en materia de Haciendas locales, sea menester poner en conexión dicho precepto con el art. 45, donde se establece el régimen de Convenio Económico como sistema tradicional de regulación de la actividad financiera y tributaria de Navarra²⁰¹. El art. 46 de la LORAFNA establece una dualidad de competencias –históricas y autonómicas– de la Comunidad Foral sobre las entidades locales, confirma el control de la Diputación sobre la actividad –incluida la financiera– de la Administra-

²⁰⁰ La Base 12ª del Decreto-Ley de 1925 intentó conciliar la autonomía municipal con la superioridad jerárquica de la Diputación en materias administrativas mediante la vigorización del Consejo Administrativo de Navarra, que pasó de ser un órgano consultivo a un órgano con facultades resolutorias; un juicio crítico sobre la evolución de este órgano puede verse en DEL BURGO, J.L., *Origen y evolución...*, *op.cit.*, pp. 463 y ss.

²⁰¹ El art. 45 de la LORAFNA habla del sistema de Convenio referido a Navarra, no a la Comunidad Foral de Navarra, de modo que es indubitable que la actividad financiera y tributaria de los entes locales de Navarra cae bajo el mandato del citado precepto; sobre ello volveremos oportunamente, ya que las competencias en materia de Haciendas locales de la Comunidad Foral no pueden rectamente entenderse sólo desde la perspectiva del art. 46 de la LORAFNA.

ción local y sienta un principio, confirmatorio de que los derechos históricos son plenamente actualizables por la CE y por la LORAFNA, en cuya virtud los municipios navarros gozarán de la misma autonomía que la reconocida, con carácter general, a los demás municipios del Estado y ello aunque dicha actualización de los derechos históricos suponga, paradójicamente, reducir las competencias de la Comunidad Foral sobre las entidades locales puesto que no podrá ejercer aquellas históricas que supongan merma de la autonomía local por comparación con las entidades de régimen común.

El art. 46.1 constituye un paradigma del papel unitario de la LORAFNA como norma simbiótica de competencias históricas y competencias autonómicas²⁰² y, a nuestro juicio, de la primacía que las primeras tienen respecto de las segundas en caso de plantearse un eventual conflicto entrambas. En efecto, las competencias históricas se recogen en el apartado a) del citado precepto, en cuya virtud la Comunidad Foral de Navarra asume las facultades y competencias que *actualmente* ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado de 4 de noviembre de 1925 y disposiciones complementarias; el precepto en cuestión no hace sino confirmar la continuidad de los derechos históricos de Navarra en el ámbito de la Administración local, de forma que la transformación jurídico-administrativa operada por la LORAFNA (y que determinó la constitución de Navarra en Comunidad Autónoma) no supone merma en los citados derechos, ni menoscabo provocado por la citada transformación, sino continuidad actualizada de aquéllos siguiendo el mecanismo previsto en la Disposición Adicional Primera de la CE.

De acuerdo con esta idea, es relevante la mención al conjunto normativo donde se recogen los derechos históricos de Navarra (facultades y competencias, según la LORAFNA) en materia de Administración local, en la medida en que elimina eventuales discusiones sobre el alcance objetivo de tales derechos, cuya correcta delimitación sólo podrá hacerse acudiendo a la Ley de 1841 y al Decreto-Ley de 1925 que quedan, por esta vía, expresamente confirmados.

Junto a las competencias históricas, el art. 46.1 atribuye a Navarra, en relación con las entidades locales, competencias autonómicas –apartado b) –, entendiéndose por tales las que le corresponden al haber optado por su constitución en Comunidad Autónoma²⁰³; sin embargo, estas competencias tienen un matiz

²⁰² Para una recta comprensión de estos términos, *vid.* ALLI ARANGUREN, J.C. y RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., *Facultades y competencias de Navarra*, AA.VV. *Derecho público...*, *op.cit.*, pp. 497-498.

²⁰³ Para DE LA QUADRA-SALCEDO, T., *op.cit.*, p. 636, el art. 46.1.b) es un precepto singular dentro de la LORAFNA, entendiéndose que *no atribuye él mismo competencias a la Comunidad foral y hasta puede parecer que deja esa tarea a la legislación básica del Estado; legislación esta que no es el instrumento normal y apropiado de atribución de competencias.*

importante respecto de las atribuibles a cualesquiera otras Comunidades, ya que si bien es cierto que las competencias han de determinarse conforme lo dispuesto en la legislación básica del Estado (y aquí entra plenamente en juego en favor de éste el título competencial contenido en el art. 149.1.18º de la CE), no cabe obviar el hecho de que estas competencias no pueden ser incompatibles con las competencias históricas, de forma que la LORAFNA estatuye, implícitamente, una primacía en favor de éstas o, dicho en otros términos, proclama un irreconocimiento de las competencias autonómicas cuando contradigan o sean imposibles de conciliar con las competencias históricas. El carácter simbiótico de la LORAFNA a la hora de aglutinar las competencias de la Comunidad Foral de Navarra en materia de régimen local sigue siendo formalmente correcto, pero introduciendo matizaciones que ahora caben subjetivarse, subjetivación en cuya virtud, en la materia tributaria local, prima la consideración de Navarra como territorio foral frente a la consideración de Navarra como Comunidad Foral (Autónoma).

No obstante estas apreciaciones sobre la primacía de los derechos históricos (Navarra-territorio foral) frente a las competencias autonómicas (Navarra-Comunidad Foral), el art. 46.1.b) de la LORAFNA puede suponer un intento de penetración de la legislación estatal en la regulación del régimen local navarro, en definitiva, una cuña a través de la cual el Estado –aunque sea por el cauce del reconocimiento mediante leyes de bases de competencias autonómicas, reconocimiento que es ciertamente atípico en nuestro sistema constitucional, puesto que la legislación estatal no constitucional podrá, a lo sumo, delimitar competencias, pero no atribuir las puesto que esta función corresponde a la CE y a los Estatutos de Autonomía– pueda lograr la aplicación de su normativa en materia de Administración local.

Y esta idea cobra fuerza a la vista de las previsiones contenidas en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL), donde se establece que la citada ley estatal regirá en Navarra²⁰⁴, siempre que no se oponga a lo dispuesto en el art. 46 de la LORAFNA, añadiendo que serán de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra las previsiones contenidas en el número 2 de la Disposición Adicional Primera de la LRBRL, previsiones atinentes a la transferencia de funciones administrativas a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del art. 143 de la CE²⁰⁵. A nuestro juicio, la LRBRL ha sido

²⁰⁴ Como señala DE LA QUADRA-SALCEDO, T., *op.cit.*, p. 643, lo primero que llama la atención es la afirmación positiva de vigencia de la LRBRL en Navarra.

²⁰⁵ Téngase en cuenta la precisión del legislador estatal cuando, en la comentada Disposición Adicional de la LRBRL, diferencia entre Navarra y Comunidad Foral de Navarra, diferencia trascendente para intentar deducir la penetración de la legislación estatal en las competencias históricas y/o autonómicas de Navarra.

escasamente afortunada en el intento de concreción del art. 46 de la LORAFNA, en cuanto que la normativa estatal no es, por sí misma, el instrumento adecuado para regular las competencias históricas de Navarra, ni siquiera bajo el subterfugio gramatical que late en la Disposición Adicional Tercera de la LRBRL, donde se alude a la modificación de la normativa estatal que, de acuerdo con las Leyes citadas en el art. 46, rige en Navarra; afirmación que, no pudiendo tener sentido en relación con el apartado 1.b) del citado precepto de la LORAFNA –ya que en él no hay ninguna referencia a las Leyes a que se remite la LRBRL–, sólo puede tener significado por conexión con el art. 46.1.a) de la LORAFNA donde, como recordaremos, se regulan las competencias históricas de Navarra, delimitadas por referencia a la Ley de 1841 y al Decreto-Ley de 1925 y disposiciones complementarias.

La única interpretación posible de la LRBRL pasaría, en consecuencia, por considerar que ésta pretende un actualización sustitutiva de las *disposiciones complementarias* a que se refiere el art. 46.1.a) *in fine* de la LORAFNA, pretensión lógica siempre y cuando estas disposiciones se integraran, en exclusiva, en el ordenamiento estatal, conforme se desprende de la propia Disposición Adicional Tercera de la norma básica dictada por el Estado. De acuerdo con este razonamiento, habría que precisar cuál es la normativa estatal que, de conformidad con la Ley de 1841 y con el Decreto-Ley de 1925 regía en Navarra en 1985, en cuanto dicha normativa sería la que habría que entenderse modificada por la Disposición Adicional Tercera de la LRBRL; sin embargo, siendo en sede dialéctica correcta la premisa, nos encontramos con unos resultados vacíos de contenido, porque no es posible identificar, desde 1925, una normativa exclusivamente estatal en materia de régimen local que pueda ser considerada como disposición complementaria –en el sentido que damos a esta expresión– de las Leyes citadas en el art. 46.1.a) de la LORAFNA²⁰⁶.

Por su parte, el art. 46.2 de la LORAFNA contiene un precepto que, más que determinar una atribución de competencias en favor de la Comunidad Foral, supone la confirmación de prerrogativas y facultades tradicionales de la

²⁰⁶ Con ello queremos significar la vacuidad de la afirmación de la LRBRL si se proyecta sobre disposiciones estatales dictadas al margen de la voluntad de Navarra y con vocación de ser aplicadas en territorio foral, ya que, con interpretación que algún autor no comparte (*vid. DE LA QUADRASALCEDO, T., op.cit., p. 644*), entendemos que la expresión *disposiciones complementarias* del art. 46 de la LORAFNA ha de ir referido a las Leyes paccionadas a las que se refiere y que, en consecuencia, la complementariedad no puede deducirse, exclusivamente, de la voluntad unilateral del Estado sin la anuencia de Navarra. De acuerdo con esta interpretación, no pueden considerarse disposiciones complementarias la Ley de Bases de Régimen Local de 12 de julio de 1945 (donde se respetaba el régimen especial de Navarra), ni el Texto Articulado y Refundido, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955.

Diputación sobre las entidades locales, que entronca directamente, al menos en materia financiera, con el art. 10 de la Ley de 1841 y con la Base 11ª del Decreto-Ley de 1925. Sin embargo, la norma que comentamos podría incurrir en una contradicción con la previsión del apartado 3 del art. 46 de la LORAFNA, si se entendiese que la sumisión de la actuación de las entidades locales navarras al control de legalidad de la Comunidad Foral vulnera la igualdad mínima de autonomía con el resto de municipios del Estado que se proclama en el precepto últimamente citado²⁰⁷.

Y, desde luego, no puede despacharse el problema enunciado afirmando que el control que establece el art. 46.2 de la LORAFNA no puede calificarse de inconstitucional *porque remite a una ley foral que habrá de ser la que fijará el alcance y naturaleza de este tipo de controles*²⁰⁸. A nuestro juicio, el único modo de defender la constitucionalidad del art. 46.2 de la LORAFNA, su respeto a la autonomía local y su no contradicción con el apartado 3 del mismo artículo pasa por considerar, prescindiendo de la ley foral a la que se remite, que existe una primacía, implícita, de los derechos históricos de Navarra sobre los eventuales derechos constitucionales de los municipios deducibles de la autonomía local, de forma similar, *mutatis mutandis*, a la preeminencia de las competencias históricas de Navarra sobre las competencias autonómicas de la Comunidad Foral, de acuerdo con la interpretación que, anteriormente, dábamos al art. 46.1.b) de la norma institucional básica. En este sentido, cabe hablar, con base en la Disposición Adicional Primera de la CE, de una capitidisminución de los derechos inherentes a la autonomía local, que determina una prelación de los derechos históricos de Navarra susceptible, con base constitucional, de preterir los derechos de los municipios en lo relativo al control de legalidad de sus actuaciones.

Esta afirmación permite considerar perfectamente concordantes con la CE y con la LORAFNA el contenido de los arts. 341 y ss. de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, donde se regula, dando cumplimiento a la habilitación contenida en el art. 46.2 de la LORAFNA, la impugnación y control de la legalidad y del interés general de las actuaciones de las entidades locales navarras por la Admi-

²⁰⁷ Una interpretación integradora es la de SANTAMARÍA PASTOR, J. A. (Comentarios al Estatuto..., *op.cit.*) para quien el art. 46.3 de la LORAFNA (...) *deja a salvo las especialidades que el peculiar régimen histórico foral contiene (por mor del artículo 46, 1 y 2 de la LORAFNA). Sólo en lo no regulado por las leyes forales esa autonomía municipal navarra será idéntica a la de las demás entidades locales españolas. La LORAFNA se promulgó en virtud de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, y aquella ha querido que su régimen local histórico (que otorga menos autonomía que el previsto en el artículo 137 de la Constitución y en la LBRL) sea el que rija, aun en perjuicio de los municipios. Se trata, pues, de una desigualdad querida y prevista.*

²⁰⁸ DE LA QUADRA-SALCEDO, T., *op.cit.*, p. 637.

nistración de la Comunidad Foral, normativa que, por otro lado, es perfectamente homologable con la contenida en los arts. 63 a 68 de la LRBRL. En cualquier caso, el juicio positivo que merece el precepto de la LORAFNA puede ser formulado prescindiendo del desarrollo normativo foral y/o del hecho de que dicho desarrollo se acomode fielmente y, en ocasiones, con mejor técnica jurídica, a las previsiones de la legislación estatal, puesto que, a nuestro entender, la valoración favorable debe descansar sobre las consideraciones anteriormente efectuadas en cuya virtud la LORAFNA ha intentado consagrar la preeminencia de las competencias históricas de Navarra frente a los derechos de las entidades locales que, fundados en el texto constitucional, pudieran asistir a éstas, siendo todo ello susceptible, pese a la paradoja implícita, de una interpretación acorde con la CE; paradoja aparente que, a nuestro juicio, queda enervada desde la preeminencia, en el caso concreto que nos ocupa, de la Disposición Adicional Primera de la CE –de reconocimiento y actualización de los derechos históricos de los territorios forales– sobre el contenido de su art. 137 –garantizador de la autonomía local–; pero, en materia tributaria, habrá que proceder con especial cuidado porque, como con acierto se ha recordado²⁰⁹, la regulación de las Haciendas locales en los Convenios Económicos aparece, por vez primera, en el vigente de 1990.

Para concluir con el examen del art. 46 de la LORAFNA únicamente nos resta hacer mención a su apartado 3, donde se garantiza que los municipios navarros gozarán, como mínimo, del mismo nivel de autonomía que el reconocido, con carácter general, al resto de los municipios del Estado. Amén de las observaciones que, sobre los derechos que asisten a las entidades locales en virtud de este precepto hemos hecho al comentar el art. 46.2, conviene hacer una serie de reflexiones adicionales, que nos ayudarán a situar y comprender el alcance y significado de la autonomía local en Navarra y, por conexión, a delimitar, de modo más preciso si cabe, las competencias de la Comunidad Foral en materia de Haciendas locales.

De un lado, el precepto en cuestión contiene, aparentemente, un mandato dirigido tanto al Estado como a la Comunidad Foral que serían los verdaderos garantes del cumplimiento del mismo en cuanto su producción normativa ha de respetar el principio contenido en la LORAFNA; hemos calificado el mandato –subjetivamente dual– como un mandato aparente ya que, si dedujéramos la competencia exclusiva de la Comunidad Foral en la regulación del sistema financiero de las entidades locales, es evidente que sólo sobre aquélla recaería la obligación de respetar los derechos que asisten a los municipios en virtud del

²⁰⁹ DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho...*, op.cit., p. 565.

art. 46.3 de la LORAFNA. Sólo cuando despejemos completamente el problema de la delimitación de las competencias Estado-Comunidad Foral de Navarra en materia de entidades locales, quedará identificado el garante del mandato contenido en el último apartado del art. 46 de la LORAFNA.

De otro lado, el precepto habilita, *sensu contrario*, a la Comunidad Foral de Navarra para reconocer, en su legislación interna, un nivel de autonomía a los municipios navarros superior al reconocido a los restantes municipios del Estado, en tanto en cuanto el art. 46.3 de la LORAFNA estatuye, únicamente, una garantía de mínimos para los ayuntamientos navarros, pero no un techo que no pueda ser superado por éstos, siempre y cuando la Comunidad Foral, en el ejercicio de sus competencias deducibles del art. 46 de la LORAFNA (por tanto, tanto históricas como autonómicas), decida reconocer a aquellos unas facultades, potestades y derechos que permitan afirmar la existencia de una autonomía superior a la que cabe reconocer a los municipios del resto del Estado. Ciertamente, las leyes forales reguladoras del régimen local no han explotado en su plenitud la posibilidad que les brinda el art. 46.3 de la LORAFNA, de modo que, en una primera aproximación que puede ser objeto de matizaciones ulteriores, puede afirmarse que la autonomía de los municipios navarros es similar a la reconocida, por la legislación estatal básica, a los restantes municipios de la nación²¹⁰.

Además, conviene tener presente que una correcta interpretación del precepto nos desliza a considerar, aunque sea de forma indirecta, al Estado como entidad cuya producción normativa puede condicionar la autonomía de los

²¹⁰ El art. 5 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, tras afirmar que las competencias de las entidades locales navarras se determinarán con arreglo a las leyes de la Comunidad Foral, señala que dichas competencias serán ejercidas con plena autonomía, de acuerdo con las previsiones del art. 46.3 de la LORAFNA. El precepto en cuestión es, sin embargo, perfectamente superfluo en su primera parte y potencialmente peligroso en su segunda. De un lado, la afirmación inicial requiere una matización deducible desde la CE, desde la LORAFNA y desde la propia LFALN, puesto que las leyes forales sólo pueden regular las competencias locales en los términos y con los límites que se desprenden del art. 4.1 de ésta; de otro, la segunda frase del art. 5 de la LFALN no garantiza, pese a la remisión expresa a la LORAFNA, el nivel mínimo de autonomía local por comparación al resto de los municipios de la nación. En puridad, la segunda frase del art. 5 de la LFALN proclama que las competencias reconocidas por la legislación foral serán ejercidas por los municipios con plena autonomía, proclamación no enteramente convincente puesto que el art. 46.3 de la LORAFNA no sólo señala esto sino que declara –y ello tiene mayor trascendencia– que la autonomía local navarra será igual a la autonomía local estatal. En una interpretación literal del artículo comentado, los municipios navarros podrían gozar de plena autonomía para el ejercicio de unas competencias reconocidas por la Comunidad Foral que implicasen un techo competencial inferior al reconocido a los municipios no navarros por la legislación estatal; ello, a nuestro juicio, supondría respetar la LFALN, pero podría entrar en contradicciones con el art. 46.3 de la LORAFNA, no obstante nuestras afirmaciones anteriores sobre la primacía de los derechos históricos frente a las competencias autonómicas a la hora de interpretar esta norma del Amejoramiento.

municipios navarros y, subsiguientemente, influir en el ejercicio de la potestad legislativa de la Comunidad Foral en materia de administración local, en tanto en cuanto aquél ostenta las competencias básicas en dicha materia (en el régimen común), de acuerdo con la previsión contenida en el art. 149.1.18º de la CE. Con ello queremos significar que cualquier actuación estatal, tendente a ampliar el techo competencial de los entes locales –y siempre que esa ampliación se ligue a la profundización en la autonomía local– puede predeterminar la actividad de la Comunidad Foral de Navarra en cuanto que ésta –partiendo del supuesto de igualación de la autonomía de sus municipios con los del resto del Estado– habrá de adoptar las medidas legislativas y/o reglamentarias pertinentes para garantizar el cumplimiento del art. 46.3 de la LORAFNA, siempre que esta ampliación competencia desde el Estado no tenga parangón en los derechos históricos de Navarra en materia de régimen local.

En este sentido, la LRBRL delimita, de modo colateral, unos techos competenciales mínimos para los municipios navarros y ello debido no a la aplicación directa de dicha norma estatal en Navarra sino a la necesidad de que la Comunidad Foral se ajuste, como mínimo, a la normativa estatal en aplicación de la LORAFNA; ajuste mínimo que, a nuestro juicio, se proyectaría, forzosamente, sobre la dualidad de competencias –históricas y autonómicas– de la Comunidad Foral, ya que, por un lado, el ejercicio de las competencias históricas navarras podrían (aunque tenemos dudas al respecto) no respetar el grado mínimo de autonomía local reconocido por la CE y garantizado por la LORAFNA²¹¹ y, por otro, las competencias anudadas a la condición de Navarra como Comunidad Autónoma han de ser ejercidas de modo tal que permitan la ejecución de la legislación básica del

²¹¹ De acuerdo con esta idea, el art. 4 de la LFALN –que contiene una delimitación correcta de las fuentes normativas aplicables a las entidades locales navarras– no puede interpretarse en el sentido de que la legislación foral es la única competente para disciplinar el régimen local en las materias anudadas al ejercicio de las competencias históricas de la Comunidad Foral, porque si bien esa afirmación sería cierta desde el prisma formal, presenta serias objeciones bajo una perspectiva material, en tanto en cuanto las competencias históricas no podrían ser ejercidas de modo tal que anularan completamente (otra cosa es que modularan o matizaran) la autonomía local que, para todos los municipios, garantiza la CE.

Teniendo en cuenta esta matización, es evidente que la LRBRL no condiciona directamente los derechos históricos de Navarra sobre la Administración local (y, en consecuencia, aceptamos la afirmación en cuya virtud respecto de las competencias históricas *no es de aplicación la legislación básica estatal y por tanto la LFAL se configura como norma esencial y de aplicación preferente*, vid. *Código de Legislación del régimen local de Navarra*. Pamplona: Federación Navarra de Municipios y Concejos, 1992, nota 10 en p. 202), pero sí ejerce una influencia fundamental sobre la legislación foral en la medida en que ésta habrá de ajustarse a las previsiones estatales tendentes a la conformación de la autonomía local, puesto que la previsión del art. 46.3 de la LORAFNA introduce un límite básico sobre las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, aunque el límite sea variable según se trate de competencias derivadas de los derechos históricos o de la condición autonómica de Navarra.

Estado en el ámbito local ²¹², y respetar, sin ambages, una autonomía de las entidades locales navarras similar a la de sus homónimas de territorio común.

4.4.2. El Convenio Económico y su incidencia en el ámbito de las Haciendas locales

Concluido el examen de las cuestiones más relevantes que ofrece el art. 46 de la LORAFNA, conviene concentrarnos en la materia tributaria local y en las competencias de la Comunidad Foral, para lo que es preciso poner en conexión el citado precepto con el art. 45 de la propia LORAFNA, donde se establece el régimen de Convenio, como sistema tradicional de regulación de la actividad financiera y tributaria de Navarra. En este sentido, entendemos que la mención del art. 45 de la LORAFNA no se circunscribe a la Comunidad Foral, sino que se extiende a la totalidad de los entes públicos navarros de base territorial, dotados constitucionalmente, de poder tributario y, en consecuencia, también a las Haciendas locales²¹³.

De acuerdo con esta idea, la delimitación de las facultades y competencias de la Comunidad Foral de Navarra en materia de Haciendas locales ha de hacerse mediante la contemplación y análisis conjunto de los arts. 45 y 46 de la LORAFNA, en tanto en cuanto el sistema tributario local ha de ser, al igual que el foral, un sistema convenido entre el Estado y Navarra. Idea ésta de convención que ha sido recogida en el Capítulo VI del Título I del Convenio (e insistimos en que sólo a partir de 1990 se produjo la convención del sistema tributario local).

El art. 48 (en la redacción de 2003) del Convenio constituye fiel trasunto de las previsiones contenidas en el art. 46.1.a) de la LORAFNA, reconociendo a la Comunidad Foral, en materia de Haciendas locales, las facultades y competencias

²¹² En este sentido, la STC 214/1989, señala que el art. 2 de la LRBRL *conjuga un adecuado equilibrio en el ejercicio de la función encomendada al legislador estatal de garantizar los mínimos competenciales que dotan de contenido y efectividad a la garantía de la autonomía local. De ahí que esa ulterior operación quede deferida al legislador competente por razón de la materia. Legislador, no obstante, que en el caso de las Comunidades Autónomas, no puede, con ocasión de la concreción competencial, desconocer los criterios generales que los artículos 2.1, 25.2, 26 y 36 de la misma LRBRL han establecido.*

²¹³ Aunque el de éstas tiene carácter de poder derivado, según el art. 133.2 de la CE incluso para los municipios navarros como reconoce DEL BURGO TAJADURA, J.I. (*Curso de Derecho Foral...*, op.cit., p. 566) pues sólo pueden aplicar los tributos previamente establecidos por Ley Foral, consagrando así el principio de legalidad. Creemos que sería más correcto hablar de respeto al principio de reserva de ley, sorprendiendo que su innegable e inteligente defensa de la foralidad en las relaciones Navarra-Estado choque con el escaso papel –subordinado y secundario– que asigna a las entidades locales navarras respecto de la Comunidad Foral.

que ostenta al amparo de la Ley de 16 de agosto de 1841, el Real Decreto-Ley de 4 de noviembre de 1925 y demás disposiciones complementarias. La comparación entre los arts. 46 de la LORAFNA y 48 del Convenio tiene indudable interés para nosotros no tanto para resaltar las concomitancias evidentes, sino también para determinar las diferencias, destacando de entre éstas el silencio absoluto que guarda el Convenio en relación con las competencias autonómicas de la Comunidad Foral de Navarra en materia de Haciendas locales o, expresado en otros términos, la inexistencia de traducción explícita del art. 46.1.b) de la LORAFNA en el Convenio, de modo que el silencio pudiera ser interpretado como una negación de las citadas competencias en el ámbito tributario local²¹⁴.

A nuestro juicio, puede defenderse la idea en cuya virtud la Comunidad Foral de Navarra sólo tiene competencias históricas –no autonómicas– en relación con las Haciendas locales, de modo que el art. 46.1.b) de la LORAFNA es válido para determinar las competencias de la Comunidad en materia de Administración local, salvo en lo que atañe al régimen financiero y tributario de las entidades locales, donde la integración necesaria de la LORAFNA y del Convenio fuerza la introducción de matizaciones importantes. Si nuestra tesis es correcta, ha de quedar extramuros del presente trabajo la ardua tarea de delimitación de las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de Haciendas locales así como la determinación de las facultades de ejecución –por lo demás, muy limitadas– por parte de los entes autonómicos de la legislación básica estatal en este ámbito.

En este sentido, resulta más operativo examinar el art. 49 del Convenio, donde se establecen los tributos cuya exacción corresponde a las entidades locales navarras, precepto cuyo interés radica no sólo en la distribución de objetos imponibles típicos de la imposición local que opera, sino sobre todo en el hecho de que reconoce, directamente, competencias recaudatorias a las Haciendas locales navarras –e, indirectamente, competencias normativas si no se quiere desnaturalizar su poder tributario y su nivel de autonomía reconocidos y tutelados por la CE– que habrán de ser respetadas por la Comunidad Foral de Navarra en el ejercicio de su potestad legislativa, insoslayable para el cumplimiento del principio de reserva de ley establecido en los arts. 31.3 y 133.2 de la CE, respecto de los municipios y concejos.

²¹⁴ No obstante, la Exposición de Motivos de la LFHL se remite, en bloque, al art. 46.1 de la LORAFNA para delimitar las competencias de Navarra en materia de Haciendas Locales, señalando que las bases dictadas por el Estado serán de aplicación a Navarra siempre que no se opongan al régimen previsto en el citado precepto de la LORAFNA, según prevé la Disposición Adicional Segunda de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local.

De acuerdo con esta idea, el art. 49 del Convenio es básico para el enjuiciamiento ulterior de la LFHL, en tanto en cuanto ésta ha de respetar las competencias de las Haciendas locales navarras que se desprenden del citado precepto, teniendo en cuenta, como hemos señalado, que éste –juntamente con el art. 46 de la LORAFNA y con los principios constitucionales– constituye una garantía en favor de la autonomía local que ha de ser respetada por la Comunidad Foral de Navarra.

El hecho de que el vigente Convenio sea posterior en el tiempo a la Ley estatal de Haciendas locales explica que el art. 49 de aquél se ajuste –en la distribución de materias imponibles locales, no en la denominación de los distintos impuestos, que no se contempla explícitamente en el Convenio– a las previsiones de la Ley de 1988 (en los momentos actuales refundidas en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). De ello, sin embargo, no conviene extraer conclusiones precipitadas en la medida en que la orientación evidente de la LHL en el art. 49 del Convenio y, por extensión, en la Ley Foral de 1995 no supone, como veremos, la aplicación –ni directa ni supletoria– en Navarra de la normativa estatal reguladora del régimen jurídico de las Haciendas locales y ello pese a alguna omisión inconsciente del legislador foral²¹⁵.

La posible armonización con la legislación estatal vendrá dada por un doble orden de circunstancias: de un lado, la necesidad de garantizar a los entes locales navarros un nivel de autonomía no inferior al reconocido al resto de los municipios de la nación y, bajo esta perspectiva, la normativa estatal (el vigente Texto Refundido de 2004) puede jugar –como condicionante indirecto del cumplimiento en la normativa foral de Haciendas locales–, del mandato contenido en el art. 46.3 de la LORAFNA; de otro lado, el influjo de la LHL en la redacción del art. 49 del Convenio que condiciona la actuación del legislador foral en cuanto ha de respetar las competencias recaudatorias sobre las materias imponibles reconocidas en favor de las Haciendas locales: en este caso, la labor armonizadora de la LHL ha de ser pasada por el tamiz del Convenio suscrito entre Navarra y el Estado, de forma que la legislación foral en materia de Haciendas locales se encuentra condicionada por el Convenio y no por la LHL, con independencia de que aquél tenga, en el punto que nos ocupa, evidente inspiración en ésta.

²¹⁵ Así, en la Exposición de Motivos de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, se afirma que ésta sigue la línea de establecer una imposición propia de las entidades locales, que viene a armonizarse con el nuevo sistema tributario más simplificado de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Nos parece una afirmación excesiva del legislador foral –que puede tener un remoto sentido sobre la base de la redacción del art. 2.a) del Convenio– y una autolimitación que, en modo alguno, responde a las exigencias deducibles del esquema de distribución competencial que, conjuntamente, operan la CE, la LORAFNA y el Convenio en favor del Estado, de la Comunidad Foral de Navarra y de las entidades locales navarras.

Los tributos cuya exacción corresponde a las Haciendas locales navarras son los que recaen sobre las siguientes materias imposables:

a) Sobre los bienes inmuebles sitos en Navarra, cuya articulación impositiva se produce a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulado en los arts.133 a 145 de la LFHL, que respetan el ámbito espacial de aplicación del impuesto deducible del art. 49.a) del Convenio.

b) Los que gravan el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas cuando se ejerzan en Navarra, con la única excepción de los supuestos en los que el pago del impuesto faculta para el ejercicio de la actividad correspondiente en todo el territorio nacional, en los que la exacción del impuesto corresponderá a los municipios navarros únicamente en el caso de que en alguno de ellos tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal la persona –física o jurídica o ente sin personalidad, respectivamente– que ejercite la actividad. La materia imponible susceptible de gravamen constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal, regulado en los arts. 146 a 158 de la Ley Foral de 10 de marzo de 1995; la excepción contenida en el art. 49.b) del Convenio se recoge, correctamente, en el art. 153. Sexto de la LFHL donde se prevé que las tarifas pueden fijar cuotas para el ejercicio de la actividad en todo el territorio nacional y la exacción del tributo corresponderá a un ente local navarro cuando el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal en Navarra.

c) Los que gravan la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, siempre que el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo radique en Navarra; la concreción y articulación jurídica de la materia imponible que tratamos se ha llevado a cabo con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o de Circulación, regulado en los arts. 159 a 166 de la LFHL.

d) Los que recaigan sobre la realización de obras, construcciones e instalaciones para las que sea exigible la obtención de la correspondiente licencia, cuando aquéllas tengan lugar en Navarra; nos encontramos en presencia del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los arts. 167 a 171 de la LFHL, donde se introduce, sin embargo, una restricción, dudosamente compatible con el Convenio, en cuya virtud la exacción por parte del Ayuntamiento queda supeditada al hecho de que la expedición de la licencia (o el informe sobre su concesión) corresponda al municipio de la imposición, de acuerdo con las previsiones del art. 39 de la LFALN²¹⁶.

²¹⁶ La remisión al citado precepto, encuadrado dentro del capítulo y la sección que la LFALN dedica a los concejos, nos parece un error técnico de la LFHL. En cualquier caso, y a la vista del Convenio, será competente para la exacción del tributo que nos ocupa el ente local en cuya demarcación se

Una vez efectuada la delimitación de las materias impositivas cuya exacción corresponde a las Haciendas locales navarras, según las previsiones del Convenio y la plasmación de dichas previsiones en la LFHL, conviene hacer una serie de consideraciones, derivadas del entendimiento por parte del legislador foral de las competencias que asisten a Navarra en materia de tributación local; estas consideraciones irán conectadas con las que se derivan de la comparación con la Ley estatal, con el fin de ofrecer una visión completa de las analogías y diferencias entre el sistema impositivo local en el Estado y en Navarra, con dos propósitos fundamentales: por un lado, determinar el grado de respeto de la LFHL al principio contenido en el art. 46.3 de la LORAFNA (sólo en lo que atañe a la imposición municipal garantizada a los Ayuntamientos por el art. 49 del Convenio) y, por otro, precisar las competencias de la Comunidad Foral en la delimitación de la imposición municipal autónoma.

En lo que respecta a la primera cuestión, conviene destacar que la Comunidad Foral de Navarra ha entendido que las materias impositivas locales previstas en el Convenio han de articularse a través de impuestos de establecimiento obligatorio por parte de los municipios navarros y así se ha plasmado en el art. 132.1 de la norma foral reseñada; frente a la legislación estatal, la novedad más destacada se refiere al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, puesto que, según el art. 59.2 del Texto Refundido de la LHL de 2004, dichos impuestos son de establecimiento voluntario para los municipios de régimen común. A su vez, teniendo en cuenta que la subdistinción entre impuestos de establecimiento obligatorio y de establecimiento facultativo responde, en la Ley estatal, a un deseo de conjugar los principios de reserva de ley y de autonomía local²¹⁷, cabría plantearse si la decisión del legislador foral disminuye la autonomía de los ayuntamientos navarros (que, a diferencia de los municipios de régimen común, no pueden decidir sobre la implantación o no de los impuestos que nos ocupan) con vulneración del principio garantista contenido en el art. 46.3 de la LORAFNA, principio garantista cuya inobservancia podría ser

realice la construcción, instalación u obra, con independencia de que sea o no competente para la expedición de la correspondiente licencia, puesto que la claridad del Convenio no puede ser enturbiada por consideraciones extratributarias que atañen a la distribución de competencias en materia urbanística.

²¹⁷ Conforme señalaba la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, "el principio de autonomía, referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capacidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas Haciendas. Esta capacidad implica algo más que la supresión de la tutela financiera del Estado sobre el sector local *involucrando a las propias Corporaciones en el proceso de obtención y empleo de sus recursos financieros y permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de los mismos* y en la libre configuración de su gasto, tal y como ha declarado expresamente el Tribunal Constitucional en su labor integradora de la norma fundamental" (la cursiva es nuestra).

defendible si se fundara en el ejercicio de derechos históricos por parte de la Comunidad Foral.

Y obsérvese que la apelación a las concomitancias y diferencias entre la legislación estatal y foral en materia de Haciendas locales no se trae a colación en desconocimiento de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, sino para reafirmar nuestra idea en cuya virtud las citadas competencias pueden verse condicionadas por la garantía de igualdad mínima en la autonomía local que la LORAFNA reconoce a los municipios navarros por comparación con los entes locales del resto del Estado.

Expresado en términos interrogativos y ciñéndonos al caso concreto, cabría plantearse si los municipios navarros gozan de menor autonomía que sus homónimos de régimen común por el hecho de que el legislador foral no permita a aquéllos decidir sobre el establecimiento de un tributo concreto, mientras que este poder de decisión –entendido como manifestación máxima de la autonomía local en el ámbito de la tributación– sí asiste a los municipios del resto del Estado; así planteado el problema, la respuesta ha de ser, a nuestro juicio, negativa, en tanto en cuanto la autonomía local –incluso restringida a la materia hacendística– ha de ser contemplada en su totalidad y no cabe extraer conclusiones parciales y simplificadoras derivadas de la mera comparación aislada entre la normativa foral y la estatal en un tributo concreto. La Ley 2/1995, de 10 de marzo, ha podido establecer una primacía del principio de suficiencia sobre el principio de autonomía y ha podido caer en una lectura, si cabe la expresión, *foralista* de los arts. 48 y 49 del Convenio, en cuya virtud la mejor garantía para los ayuntamientos navarros del derecho a exigir impuestos sobre las materias imponibles a que se refiere el segundo de los preceptos consiste en prever el establecimiento obligatorio de los citados tributos, eliminando completamente el poder de decisión autónomo de los municipios; de acuerdo con esta perspectiva, el legislador foral ha podido pretender una uniformidad –mayor si cabe que la existente en el sistema tributario local de los municipios de régimen común– en la imposición municipal navarra, a costa de una minimización de los supuestos en los que la voluntad del Ayuntamiento es decisiva para la implantación o no del correspondiente impuesto.

En cualquier caso, conviene continuar con el examen comparativo que venimos realizando para centrarnos en el objetivo que nos proponíamos al hacer estas consideraciones. En este sentido, debemos tener presente que el art. 132 de la LFHL establece, amén de los deducibles del art. 49 del Convenio, otros impuestos municipales de establecimiento facultativo que sirven, juntamente con los anteriores, para conformar la imposición municipal autónoma de los Ayuntamientos navarros, habiendo de tener presente que aquí nos encontramos con supuestos en los que se entremezclan cuestiones de respeto a las previsiones del art. 46.3 de la LORAFNA.

Esta observación nos permite entrar en la delimitación de las competencias y potestades de la Comunidad Foral de Navarra a la hora de diseñar la imposición municipal autónoma, no como un problema separado del anterior, puesto que al examinar aquella pueden plantearse cuestiones que afectan al respeto o no de la autonomía local mínima de que han de gozar los municipios navarros al amparo del art. 46.3 de la LORAFNA; en el bien entendido supuesto que cuando hablamos ahora de competencias de la Comunidad de la Comunidad Foral no nos referimos a las que, *por mor* de la carencia de potestad legislativa de los municipios, derivan del art. 49 del Convenio en cuanto son de ejercicio obligatorio por parte del Parlamento Foral para asegurar el mínimo indisponible del poder tributario local, sino que queremos ceñirnos a las competencias que, además de las citadas, permiten conformar un sistema impositivo municipal más amplio para los municipios navarros que el deducible de la simple lectura del citado precepto.

Creemos que el mayor o menor grado de autonomía de los municipios navarros, por contraposición a sus homónimos de territorio común, no puede enjuiciarse de forma casuística, puesto que ello abocaría, de forma casi necesaria, a considerar que la distribución entre impuestos de establecimiento obligatorio y facultativo realizada por el ordenamiento foral habría de ser una traslación mimética de lo previsto el Texto Refundido de la LHL, lo que, a su vez, implicaría considerar que la legislación ordinaria del Estado es la guía que ha de seguir el legislador foral para garantizar la autonomía local (no la armonización) en materia tributaria, presuponiendo que por la vía de una determinada interpretación del art. 46.3 de la LORAFNA, la legislación estatal pudiera erigirse en un sistema normativo limitativo de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra en materia de concreción de la autonomía tributaria de las Haciendas locales navarras.

A nuestro juicio, conviene no razonar en términos de identificación entre el respeto al principio de autonomía local en materia tributaria por parte de la Comunidad Foral de Navarra y el subsiguiente mimetismo entre la normativa foral y la normativa estatal, al menos si esa identificación se plantea en términos casuísticos, entendiéndose por tal la comparación aislada entre los distintos institutos jurídicos conformadores de los diferentes recursos de la Hacienda local; además, es preciso tener presente que, pese al art. 46.3 de la LORAFNA, la determinación del alcance y de los límites de la autonomía local no puede ser fijada unilateralmente por la normativa estatal sino, en todo caso, por el Tribunal Constitucional en tanto en cuanto la citada autonomía goza, también para los municipios y concejos navarros, de la protección que le brinda nuestra CE, cuyos preceptos se impondrían al ordenamiento foral y a las leyes estatales infraordenadas a la CE, en la medida en que nuestra norma suprema no puede ser interpretada o desarrollada, de forma no concorde con el espíritu constitucional, por

el ordenamiento jurídico ordinario. Y, reiteremos una vez más, que el art. 46.3 de la LORAFNA ha de ser leído no sólo desde el art. 137 de la CE, sino también desde las consideraciones de la Disposición Adicional Primera de la misma.

Esta consideración no obsta para realizar una valoración global del respeto a la autonomía local en la conformación, por parte del legislador foral, del sistema impositivo municipal navarro, en el bien entendido supuesto que la normativa estatal será una guía para fundamentar nuestro juicio; guía no exclusiva en tanto en cuanto, como hemos reiterado, no es de aplicación directa ni indirecta en Navarra, pero, sin embargo, por mor de la previsión contenida en el art. 46.3 de la LORAFNA, puede condicionar el ejercicio del poder legislativo del Parlamento Foral y, a la postre, las competencias de Navarra en materia de Haciendas Locales y ello debido a que el Estado, al delimitar, a través de su normativa, la autonomía tributaria local, juega como espejo en el que ha de confrontarse la labor normativa foral, salvo que la misma se juzgue directamente derivada de los derechos históricos y aún ello no eliminaría las limitaciones predicadas.

La valoración anunciada ha de ir precedida de las consideraciones que nos merecen los impuestos de establecimiento facultativo previstos en el art. 132.2 de la LFHL, en concreto, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y el Impuesto sobre Viviendas Desocupadas, tributos cuya exacción por las Haciendas locales navarras no está prevista, de forma explícita, en el Convenio, no teniendo además, en el segundo caso, parangón o equivalencia en la Ley estatal, cuestiones ambas que, en consecuencia, nos enfrentan con el problema de las competencias de la Comunidad Foral en orden a la conformación de un sistema tributario municipal más amplio que el estatal en cuanto integrador de figuras impositivas a las que no pueden acceder, por inexistencia de previsión legal, los municipios de régimen común.

Los impuestos facultativos previstos en el art. 132.2 de la LFHL no tienen basamento en el art. 49 del Convenio, lo que no quiere significar que no puedan ser exigidos por los municipios navarros, máxime teniendo en cuenta, a partir de la reforma del Convenio de 2003, la dicción del art. 2.2 y la posibilidad de establecer nuevos tributos no convenidos, precepto que no se refiere sólo a la Comunidad Foral sino a Navarra incluyendo en esta denominación las entidades municipales; esta contradicción aparente puede ser explicada si tenemos en cuenta que, a nuestro juicio, el art. 49 del Convenio garantiza a las Haciendas locales navarras un poder tributario, que no puede ser ignorado por la Comunidad Foral en el ejercicio de su potestad legislativa, pero que tiene un ámbito objetivamente limitado, constituido por las materias impositivas a las que se refiere el precepto en cuestión —es decir, que la LFHL no puede ignorar los tributos municipales mencionados nominativamente en el citado precepto,

pero los mismos no agotan el sistema tributario local—. Ello no significa, desde la perspectiva municipal, que los ayuntamientos no puedan exigir otros impuestos distintos de los que se proyectan sobre las materias impositivas allí mencionadas, siempre y cuando cuenten con la habilitación legal expresa de la Comunidad Foral, de modo que el problema se desplaza de forma sutil, pero trascendente, hacia la determinación de las facultades y competencias de la Comunidad Foral que le permiten habilitar a los municipios navarros para exigir impuestos que recaen sobre materias impositivas no contempladas, específicamente, en el art. 49 del Convenio.

Identificados los términos del problema, conviene hacer, además, una matización adicional, en cuya virtud la *garantía institucional mínima* del sistema impositivo municipal navarro viene recogida en el art. 49 del Convenio, de modo que los ayuntamientos no pueden invocar ningún poder tributario ni ninguna facultad impositiva para la exacción de impuestos que no graven las materias impositivas contenidas en el citado precepto²¹⁸; conviene tener presente que la LFHL parece articular *su concreción* de la autonomía local tributaria máxima precisamente sobre los impuestos que gravan materias impositivas no previstas expresamente en el Convenio, entendiendo aquí por articulación de la autonomía local aquella actuación del legislador que se proyecta sobre la imposición facultativa.

La eventual negación de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra para regular los elementos esenciales de la obligación tributaria en impuestos locales que recaigan sobre materias impositivas no previstas en el Convenio sería defendible desde la tesis en cuya virtud la delimitación competencial en materia de Haciendas locales ha de partir de la conexión entre los arts. 46 y 45 de la LORAFNA, lo que implica que la actividad financiera y tributaria de los municipios navarros —y, en lo que ahora interesa, las competencias de la Comunidad— ha de enmarcarse dentro del régimen tradicional de Convenio Económico, tesis que implicaría un evidente reenvío al ya estudiado art. 49 de aquél; esta teoría es correcta en su inicio, pero restrictiva e inexacta en su conclusión, en la medida en

²¹⁸ Lo que queremos con ello significar es que si, en el futuro, el legislador foral modificase la LFHL y derogase los impuestos previstos en su art. 132.2, los municipios navarros carecerían de la protección que brinda el Convenio en orden a la determinación de un sistema impositivo *mínimo*.

En este sentido, la LFHL no ha previsto la posibilidad de que los municipios establezcan recargos sobre tributos convenidos de la Comunidad Foral (cuestión que, a nuestro juicio, no contravendría el Convenio ni las facultades de Navarra) y esta omisión —que pertenece al plano de la política legislativa no susceptible, en consecuencia de un juicio de legalidad negativo— no puede ser combatida por los Ayuntamientos, puesto que no afecta a su autonomía ni, en lo que ahora nos interesa, a los derechos y facultades mínimas que les reconoce el Convenio.

que el art. 49 no delimita competencias de la Comunidad Foral de Navarra, ya que éstas se encuentran, como hemos visto, en el art. 48²¹⁹, y tras la reforma de 2003 en el art. 2.2 del Convenio (que también puede ser invocado por la Comunidad Foral para introducir nuevos impuestos no convenidos en el sistema tributario local) de forma que, a nuestro juicio, no cabe operar mediante argumentos reduccionistas en cuya virtud se produciría una absoluta coincidencia entre materias impositivas locales y competencias forales *ex Convenio* en la determinación del sistema tributario municipal; prescindiendo de cuestiones gramaticales que podrí-an abundar en nuestra opinión contraria a la citada identificación²²⁰, conviene diferenciar, en el Convenio, entre competencias de la Comunidad Foral (art. 48) y explicitación objetiva del poder tributario de las entidades locales, explicitación plasmada en el reconocimiento de un ámbito reservado de materias impositivas –no confundir con hechos impositivos– cuya exacción les corresponde.

Pese a la diferenciación citada, existe una conexión evidente, en cuya virtud el ejercicio de las competencias *históricas* de la Comunidad Foral en materia de Haciendas locales no puede ignorar o lesionar –por acción o por omisión– las potestades tributarias que, para las Haciendas locales, se deducen del Convenio, de forma que el poder legislativo foral ha, necesariamente, de permitir el cumplimiento pleno de las previsiones del art. 49 del Convenio, en la medida en que, por imperativo del principio de reserva de ley, es absolutamente imprescindible la intervención normativa de la Comunidad Foral de Navarra para que los municipios puedan ejercitar el poder tributario (por derivado que sea) que les reconoce la CE y que se concreta, objetivamente, en el Convenio.

Ello significa que las competencias de la Comunidad Foral encuentran un límite infranqueable negativo en el art. 49 del Convenio –de manera que aquélla no puede privar a los municipios navarros del derecho a exigir (sea con carácter imperativo o facultativo) los impuestos allí señalados–, pero no supone que este límite juegue como identificador de las competencias exclusivas (en el sentido de únicas) del legislativo foral, ni, además, tiene carácter de máximo. Las competencias serán, respetando en todo caso el mínimo de poder tributario local deducible del Convenio y de la CE, las ostentadas al amparo del art. 48 del Convenio.

²¹⁹ En puridad, el art. 49 del Convenio no recoge competencias, en sentido propio, de la Comunidad Foral, sino la garantía de un poder tributario mínimo en favor de los ayuntamientos. El hecho de que la efectividad de ese poder exija el ejercicio de competencias por parte de la Comunidad Foral –exigencia derivada del irreconocimiento de potestad legislativa en favor de los ayuntamientos– no desvanece la anterior consideración.

²²⁰ El art. 49 del Convenio regula el poder tributario de las entidades locales navarras *sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior*, es decir, sin perjuicio de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, lo que sirve como argumento demostrativo de que éstas no se confunden ni se limitan a la regulación de las potestades tributarias locales deducibles del precepto que comentamos.

Si las competencias que, en materia de Haciendas locales, tiene atribuidas la Comunidad Foral de Navarra, al amparo de los arts. 45 y 46 de la LORAFNA en relación con el art. 48 del Convenio, permiten, a nuestro juicio, que el legislativo foral delimite los elementos esenciales de impuestos que gravan materias imponibles que exceden del mínimo garantizado a las entidades locales por el art. 49 del propio Convenio, no es menos cierto que la opción seguida por la LFHL, configurando los dos tributos a los que hacíamos alusión como impuestos de establecimiento facultativo, hace que surjan dudas sobre el respeto del mandato contenido en el art. 46.3 de la LORAFNA, dudas que ahora sí es posible disipar al haber contemplado en su totalidad el sistema impositivo de los municipios navarros diseñado por la Ley Foral 2/1995.

Sistema en el cual la imposición obligatoria municipal descansa sobre las materias imponibles garantizadas a las Haciendas locales por el Convenio, mientras que la imposición facultativa de los ayuntamientos navarros sólo se proyecta sobre tributos que gravan materias imponibles cuya exacción no les garantiza el Convenio sino que dicha exacción proviene del ejercicio de las competencias de la Comunidad Foral en materia tributaria local, plasmadas en la LFHL²²¹.

Y este dato es trascendente para enjuiciar el respeto al mínimo de autonomía local garantizado en el art. 46.3 de la LORAFNA, puesto que si el legislativo foral decidiera, modificando la LFHL, la derogación del Impuesto sobre Gastos Suntuarios y del Impuesto sobre Viviendas Desocupadas nos encontraríamos con una situación en cuya virtud el sistema impositivo municipal navarro se configuraría, exclusivamente, sobre la base de impuestos de establecimiento obligatorio, algo que situaría a los ayuntamientos navarros en una posición de menor autonomía impositiva que sus homónimos de régimen común (menor autonomía entendida de acuerdo con la doctrina implícita en la jurisprudencia del TC), lo que quizá contradijera las previsiones de la LORAFNA, incluso con la lectura foralista del citado apartado del art. 46 del Amejoramiento.

El peculiar y privativo régimen tributario de Navarra y la subsiguiente inaplicación en la Comunidad Foral de la LOFCA hace que las previsiones de esta norma en orden a la distribución de materias imponibles entre las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales y, sobre todo, el derecho de *apropiación* de materias imponibles reservadas a los municipios en favor de la

²²¹ Aunque en el caso del Convenio la cuestión sobre la imposición municipal mínima se ve perturbada por el hecho de que no se establece competencias sobre tributos concretos del sistema estatal sino sobre materias imponibles, lo cual permite un amplio juego de facultades; así, por ejemplo, el Impuesto sobre Viviendas Desocupadas tiene basamento en la competencia de Navarra para gravar (puesto que no se dice el modo, la fórmula o la delimitación concreta del hecho imponible) los inmuebles situados en la Comunidad Foral.

Comunidad Autónoma (art. 6.3 de la LOFCA²²²) sea de muy dudoso reconocimiento a la Comunidad Foral de Navarra. Este derecho de apropiación o de prelación en el gravamen de materias impondibles (que no de subrogación) responde al principio de integración de los distintos subsistemas hacendísticos (estatal, autonómico y local), entronca con el concepto de Hacienda general utilizado por la CE (art. 149.1.14º), y se plasma, para los municipios de régimen común y para las Comunidades Autónomas donde éstos estén enclavados, en la previsión contenida en la Disposición Adicional Primera del TR de la LHL de 2004, en cuya virtud el ente autonómico puede establecer y exigir un impuesto sobre la materia impondible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica; igualmente pueden dichas Comunidades de régimen común, aplicando parcialmente el art. 6.3 de la LOFCA, establecer y exigir un impuesto propio sobre la materia impondible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y de pesca.

Tras la descripción de las facultades que asisten a las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con determinadas materias impondibles locales, conviene examinar las razones que, a nuestro juicio, avalan la tesis en cuya virtud dichas facultades no pueden ser ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra, como correctamente se desprende del silencio que, por comparación con la legislación estatal citada, se contiene en la Ley Foral 2/1995.

Por un lado, conviene tener presente que la actividad tributaria de Navarra se regula por el régimen de Convenio Económico y no por la LOFCA, previsión que, siendo concorde con las exigencias derivadas de la CE y de la LORAFNA (pese a ser esta norma posterior a la que comentamos), supone que los derechos, facultades y potestades que la ley dictada al amparo del art. 157.3 de la CE reconoce a las Comunidades Autónomas sólo son predicables de la Comunidad Foral de Navarra en el caso de que así se recogiera en el Convenio, cosa que no sucede. La mera lectura del art. 48 de éste revela la inexistencia de un derecho de apropiación de materias impondibles locales, ni siquiera en el caso de que la Comunidad Foral –siguiendo el modelo del art. 6.3 de la LOFCA– estableciese la oportuna compensación financiera en favor de las entidades locales.

²²² El citado precepto establece que las Comunidades Autónomas *podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple*, añadiendo que, en estos casos, habrán de establecerse las oportunas medidas de compensación financiera de forma que no se reduzcan los ingresos de los entes locales ni tampoco las posibilidades de crecimiento futuro de tales ingresos.

Por otro lado, y este argumento ha de enlazarse con el anterior, el vigente Convenio no sólo no reconoce una facultad en favor de la Comunidad Foral similar a la contenida en el art. 6.3 de la LOFCA sino que además garantiza un poder tributario local circunscrito a las materias imponibles recogidas en su art. 49 que haría inviable cualquier intento de avocación por parte de la Comunidad Foral dirigido a la sustitución de impuestos locales por tributos forales convenidos para los municipios y concejos pero no para la Comunidad como tal. Además, el esquema en virtud del cual se implementa el derecho de apropiación de materias imponibles en favor de las Comunidades Autónomas de régimen común no sería trasladable a Navarra y ello debido no sólo a la inaplicación de la LOFCA sino, sobre todo, al diferente esquema de distribución de competencias que, en materia de Haciendas locales, rige en nuestra Comunidad. En efecto, mientras que en territorio común se parte del criterio en cuya virtud la legislación estatal establece las materias imponibles reservadas a las Corporaciones locales para, desde esta premisa –de la que son perfectos ejemplos el art. 6.3 de la LOFCA y la Disposición Adicional Primera del TR de la LHL–, habilitar objetivamente los supuestos en los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer el derecho de apropiación, en el caso de Navarra este criterio es inservible incluso en el supuesto hipotético de una eventual aplicación de la LOFCA en la Comunidad Foral, puesto que, conforme se desprende de la CE, de la LORAFNA y del Convenio, el Estado carece de título competencial válido para *reservar* materias imponibles a las entidades locales navarras, perteneciendo aquél a la propia Comunidad Foral, puesto que dicha potestad corresponde a ésta.

Siendo cierta esta última afirmación no cabe de ella colegir que Navarra pueda, unilateralmente, determinar en su legislación de régimen local las materias imponibles que puedan ser avocadas –a efectos de establecimiento y gestión de tributos– por la Comunidad Foral, en tanto en cuanto ello supondría que la legislación foral conculcase el Convenio, al atribuirse en su normativa interna facultades que no le reconoce aquél; en otros términos, sólo desde una modificación del vigente Convenio cabría plantearse una mutación en el reconocimiento de poder tributario a las entidades locales navarras que permitiese a la Comunidad Foral establecer y gestionar tributos que, en los momentos actuales, la propia legislación navarra reserva, en aplicación del citado Convenio, a dichas entidades.

Teniendo en cuenta la garantía institucional que el art. 49 del Convenio representa para las entidades locales, cabe advertir, a la vista de la LFHL, que la única alternativa en favor de la Comunidad Foral –que podría guardar, salvando todas las distancias, un cierto parecido con el esquema deducible del art. 6.3 de la LOFCA– quedaría ceñida a los impuestos de establecimiento facultativo que contempla la norma foral, puesto que se trata de tributos que recaen sobre

materias imponibles cuya exacción no garantiza²²³ el Convenio a las entidades locales y cuyo reconocimiento en favor de los ayuntamientos navarros se debe, exclusivamente, a la voluntad del legislador foral. Partiendo de esta idea, cabe advertir el peligro que supone para los ayuntamientos navarros —comparados con sus homónimos de territorio común—, esta carencia de garantía institucional, especialmente en lo que atañe al Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en la medida en que el legislador foral podría derogar el tributo y/o determinar su transformación en impuesto autonómico sin necesidad de establecer las oportunas medidas de compensación financiera, ya que se trataría del único impuesto no garantizado por el Convenio a las entidades locales.

Para concluir con el examen del Convenio Económico conviene hacer referencia a su art. 50, aun cuando dicho precepto no tenga relación alguna con el examen de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, ya que en él se regula la participación de las entidades locales navarras en los tributos del Estado, participación que, lógicamente, habrá de ser regulada a través de normas estatales e instrumentada a través de los Presupuestos Generales del Estado. En cualquier caso, sí interesa destacar que estamos en presencia de un recurso financiero de las entidades locales navarras, como correctamente recoge el art. 5.1.c) de la LFHL; lógicamente, al ser competencia del Estado, la norma foral no desarrolla los mecanismos de participación limitándose, en su art. 122, a reproducir, casi literalmente, el art. 50 del Convenio. Las entidades locales navarras únicamente participan en los ingresos tributarios estatales en la parte de éstos que corresponda a tributos para cuya exacción no sea competente la Comunidad Foral de Navarra, de acuerdo con los criterios de distribución del poder recaudatorio —aquí no nos interesa el poder normativo— que establece el propio Convenio.

Aun cuando la norma en cuestión presente un carácter lógico innegable, puede suscitar dificultades la determinación de las bases de aplicación de los porcentajes de participación, sobre todo en aquellos tributos donde pueden producirse supuestos de compartición de la potestad recaudatoria entre Navarra y el Estado (fundamentalmente, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA), dificultades que habrán de resolverse acudiendo a los criterios de imputación de recaudación contenidos en el Convenio; en todo caso, sí interesa destacar que el art. 50 del Convenio utiliza el criterio de la competencia recaudatoria y no el de la

²²³ Y ello con muchas dudas respecto del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos y del Impuesto sobre Viviendas Desocupadas, teniendo en cuenta que el Convenio, como hemos reiterado, opera sobre materias imponibles y no sobre tributos nominativamente señalados, de forma que no sería correcto identificar el art. 49.a) del Convenio sólo con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

competencia normativa, de modo que su correcta interpretación sólo puede hacerse desde los preceptos del Convenio reguladores de la distribución del poder recaudatorio entre Navarra y el Estado y no acudiendo a otros preceptos del propio Convenio referidos a la determinación de la normativa (foral o estatal) aplicable a un determinado tributo.

En cualquier caso, más que el examen detenido de la participación de las entidades locales navarras en los ingresos tributarios estatales, nos interesa detenemos, siquiera sea brevemente, en la participación de dichas entidades en los ingresos tributarios de Navarra, participación sobre la cual guarda absoluto silencio el Convenio, lo cual es lógico puesto que pertenece al ámbito de la legislación interna de la Comunidad Foral. Silencio cuya trascendencia no es relevante si tenemos en cuenta que el art. 142 de la CE menciona explícitamente la participación en los tributos autonómicos como uno de los recursos financieros con los que han de contar las Haciendas locales para el desempeño de sus funciones, correspondiendo, lógicamente, al ente autonómico –en nuestro caso, la Comunidad Foral– el desarrollo de las medidas legislativas y presupuestarias necesarias para dar cumplimiento a este mandato constitucional²²⁴.

Nos encontramos, pues, ante un recurso financiero de las entidades locales que la CE garantiza y cuya materialización compete a Navarra, quien deberá respetar los criterios deducibles de la jurisprudencia constitucional; en este sentido, el art. 123 de la LFHL diseña el mecanismo de participación de las entidades locales en los ingresos tributarios de Navarra, a través de un sistema abierto que, en última instancia, defiere a las sucesivas Leyes Forales de Presupuestos Generales de Navarra la plasmación concreta de la participación. De acuerdo con esta idea, corresponderá a la norma presupuestaria –y no a la LFHL– la concreción metodológica de unos criterios objetivos de distribución de los ingresos tributarios, que huyan de la discrecionalidad y que permitan a las Haciendas locales contar con unos medios suficientes para el desempeño de las funciones atribuidas, aunque el cumplimiento del principio de suficiencia no es competencia exclusiva de Navarra sino compartida con el Estado, conforme se desprende del art. 50 del Convenio en relación con el art. 142 de la CE.

Evidentemente, el cumplimiento del principio constitucional de suficiencia no puede imputarse, de forma exclusiva, a un recurso financiero individual-

²²⁴ Teniendo en cuenta que, como señala la STC 150/1990, de 4 de octubre, *las transferencias y subvenciones de las Comunidades Autónomas a los entes locales deben distribuirse conforme a criterios objetivos y razonables, pues en otro caso podrían resultar vulnerados los principios constitucionales de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.*

mente considerado, sino que ha de contemplarse desde la totalidad del sistema de ingresos diseñado por la LFHL, pero sí conviene llamar la atención sobre el hecho de que, para los municipios de régimen común, el Texto Refundido de la LHL prevé asignaciones complementarias extraordinarias cuando la entidad local no pueda prestar de forma adecuada los servicios públicos municipales obligatorios con los medios financieros atribuidos en dicha norma.

A nuestro juicio, corresponde constitucionalmente a la Comunidad Foral de Navarra –pero no de forma exclusiva– el aseguramiento del principio de suficiencia local y, en consecuencia, si se produjera un supuesto como el contemplado el poder legislativo foral sería menester arbitrar las asignaciones presupuestarias extraordinarias precisas para subsanar la insuficiencia de ingresos del municipio en cuestión; de acuerdo con esta idea, hubiera sido preferible que la LFHL –que en otras ocasiones muestra un mimetismo evidente con la normativa estatal– hubiera explicitado esta posibilidad defiriendo a los Presupuestos Generales de Navarra la plasmación de la misma, ya que ello redundaría en beneficio de la seguridad jurídica que debe presidir la conformación legislativa del sistema de recursos financieros de las entidades locales.

5. LÍMITES DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

5.1. Introducción y fijación de los límites

El ejercicio de las potestades tributarias que el Convenio reconoce a Navarra, sea en relación con los tributos convenidos, sea en relación con los tributos propios no convenidos, sea en relación con el sistema tributario local está sometido a un conjunto de límites, principios generales y criterios armonizadores; en muchas ocasiones estos límites materiales son concurrentes con los que asisten al poder tributario del Estado (por ejemplo, los derivados de la pertenencia a la Unión Europea o los límites derivados del texto constitucional, que no haría falta que el Convenio explicitase), pero en otras ocasiones estos límites o criterios de armonización derivan de la norma disciplinadora del régimen financiero y tributario de la Comunidad Foral, es decir, del propio Convenio. Otra cosa es el modo formal de ejercicio de las potestades y competencias anudadas al Convenio donde, como veremos en capítulo independiente, la consideración de Navarra como Comunidad Foral dotada de poder legislativo permite obviar gran parte de los problemas ligados a la relación entre la Disposición Adicional Primera y el art. 31.3 de la CE.

Comoquiera que conviene ser didácticos en este punto (y, como señalara ORTEGA Y GASSET, la claridad es la cortesía del intelectual), creemos que los límites materiales del poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra están compuestos por tres bloques normativos básicos:

El Tratado de la Unión Europea y el respeto a las libertades fundamentales (de establecimiento, de circulación de personas y mercancías, etc.). En este punto cobra especial relevancia no tanto el proceso de armonización fiscal²²⁵ llevado a cabo en el ámbito de la imposición indirecta (con especial proyección sobre el IVA, los impuestos especiales de fabricación y los impuestos que gravan la concentración de capitales) por cuanto este sector se integra, como hemos visto, dentro de los tributos convenidos de normativa común, cuanto el proceso de aproximación de legislaciones en el ámbito de la imposición directa con especial relevancia en el Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de un tributo convenido de normativa foral, donde sólo en supuestos muy concretos se aplicaría la normativa estatal²²⁶. Y aunque el proceso de aproximación de legislaciones en la Unión Europea avanza muy lentamente, la Comisión europea ha encontrado un medio para limitar las facultades de determinados Estados y territorios de la Unión a la hora de establecer incentivos o beneficios fiscales: la aplicación a los mismos del concepto de *ayudas de Estado* incompatibles con el Tratado de la Unión del que la Hacienda Foral de Navarra ha tenido algún conocimiento en forma de recurso, ciertamente menor que el planteado en relación con los Haciendas de los territorios históricos del País Vasco.

Un segundo límite viene representado por la CE de 1978 y los principios en ella consagrados, con especial relevancia a los de carácter tributario y prin-

²²⁵ Como señala DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho Foral...*, op.cit., p. 578, ...*la potestad tributaria de Navarra está afectada por las normas europeas en materia fiscal por cuanto el propio Convenio Económico establece como límite al ejercicio de sus facultades el respeto a los pactos internacionales suscritos por el Estado español*. Obviamente, sin embargo, sus consideraciones sobre una *eurogamazada* (sic) en caso de transferencia de sistemas tributarios nacionales al ámbito de la Unión Europea, aunque teniendo en cuenta los derroteros de ésta no creemos que tal circunstancia llegue a producirse.

²²⁶ Desde luego no puede compartirse la opinión de DEL BURGO AZPÍROZ, J.A. (op.cit., p. 412) para quien *en el caso particular de Navarra una armonización tributaria europea que fuera más allá del carácter instrumental que le confiere su propia naturaleza, se toparía inmediatamente con el respeto y el amparo que la Constitución española guarda a los derechos históricos*. Si la afirmación fuera genérica pudiera compartirse, si el autor la refiere exclusivamente a la Comunidad Foral carece de sentido e implica desconocer las consecuencias exactas del carácter instrumental de la armonización fiscal europea y el órgano que decide el cumplimiento de los principios basilares de la Unión Europea, que no es el Estado ni la propia Comunidad Foral. Pero se incide en el enfoque erróneo cuando se señala que *el Estado no podría suscribir un tratado internacional o incorporar a su ordenamiento jurídico determinada normativa europea que supusieran en verdad una vulneración de la foralidad de Navarra en términos amplios, y de la tributación foral en particular, ya que lo contrario revelaría un proceder contrario a la Constitución*.

Recordemos que la CE atribuye la facultad exclusiva para suscribir tratados internacionales al Estado, que dichos tratados constituyen límites contenidos en el Convenio y que las limitaciones a la soberanía tributaria derivadas de la armonización fiscal no sólo afectan a Navarra sino, en primer término, a los propios Estados integrantes de la Unión Europea.

principalmente los de justicia material previstos en el art. 31.1²²⁷. Resulta obvio que la Comunidad Foral en el ejercicio de sus potestades tributarias habrá de respetar los principios de igualdad, generalidad, progresividad del sistema en su conjunto y proscripción del carácter confiscatorio. De igual manera no podrá, en el ejercicio de sus potestades normativas, adoptar medidas que, de forma directa o indirecta, obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de personas o la libre circulación de bienes en todo el territorio español (art. 139.2 de la CE). También deberá respetar, en el ejercicio de sus facultades en materia de Haciendas locales los principios de autonomía local y de suficiencia financiera, si bien la suficiencia de recursos no implica que todos los ingresos hayan de ser propios de las Haciendas locales y ello con todas las modulaciones que hemos expuesto en el capítulo anterior.

Y, evidentemente, aunque el sistema de recursos financieros diseñado por el art. 157.1 de la CE no se aplique en Navarra, entendemos que la Comunidad Foral tiene vedada la posibilidad de adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías y de servicios (art. 157.2 de la CE). Por el contrario, aunque ello pertenezca más al ámbito formal que al material, no es aplicable a Navarra la proscripción de crear tributos o de modificar los mismos a través de las Leyes Forales de Presupuestos salvo que una ley tributaria sustantiva así lo prevea (art. 134.7 de la CE). Aunque la exclusión de este límite constitucional se produjo originariamente para Navarra con ocasión de la STC de 18 de abril de 1994, posteriormente dicha doctrina jurisprudencial se ha extendido a las Comunidades Autónomas de régimen común, en una tesis que no aceptamos (aunque haya que acatar) del TC que considera dicho precepto aplicable exclusivamente al Estado, obviando que las razones que movieron a los constituyentes a introducir el citado precepto son perfectamente predicables de las Comunidades Autónomas y nada tienen que ver con la foralidad sino con la posición preeminente y las limitaciones importantes que sufre el poder legislativo (estatal y navarro) en la tramitación del Proyecto de Ley de Presupuestos.

La Ley del Convenio Económico que forma parte, a nuestro juicio, del bloque de la constitucionalidad, porque deriva directamente de la Disposición Adicional Primera e integra el entramado institucional –en la vertiente económico-administrativa– de Navarra –entendiendo bajo esta expresión no sólo la

²²⁷ Opinión compartida por DEL BURGO TAJADURA, J.I., *op.cit.* en nota anterior, p. 551, quien, sin embargo limita los principios constitucionales aplicables a Navarra a los previstos en el art. 31 (*por ser inherentes a la unidad constitucional*). No sólo estos principios materiales, puesto que parece circunscribirlos a los contenidos en el apartado 1 sino también otros derivados de la CE son aplicables a Navarra, con independencia de su modulación en base a la Disposición Adicional Primera de aquélla.

Comunidad Foral sino también los municipios y concejos que la integran—. Se nos puede reprochar que hayamos superpuesto esta norma al Amejoramiento donde se establece que las relaciones de orden tributario se regularán mediante el sistema de Convenio (art. 45) y que éste se aprobará mediante ley ordinaria. Aunque la afirmación parezca paradójica y controvertida, creemos indiscutible que el Convenio preexiste a la LORAFNA, ya que en ausencia de ésta o si Navarra no hubiera accedido a la condición de Comunidad Foral²²⁸, la Disposición Adicional Primera de la CE representa el fundamento constitucional y la garantía institucional del Convenio. Es decir, conviene huir del silogismo en cuya virtud existe un Convenio porque existe la Comunidad Foral de Navarra o porque aquél preexistiera a la CE, ya que en ausencia de Comunidad Foral la condición de territorio foral de Navarra —amparada por la Disposición Adicional Primera de la CE— hubiera actuado, aun sin la intermediación de la LORAFNA, como norma actualizadora y reintegradora de los derechos históricos.

Teóricamente, hubiera sido posible eliminar cualquier referencia al Convenio en la LORAFNA y establecer un sistema de recursos financieros de la Comunidad Foral donde los tributos convenidos ocuparan el papel central. ¿Cuál es, pues, la relevancia jurídica de la mención al Convenio en el art. 45 de la LORAFNA? A nuestro juicio, esta relevancia es doble: de un lado que, por primera vez en la historia, se establece un principio de reserva de ley (o de preferencia de ley para quienes pensamos que la reserva de ley sólo puede venir impuesta por el texto constitucional) a la hora de integrar en el ordenamiento jurídico el régimen económico y tributario de Navarra; de otro y ello es más trascendente, que la actualización del régimen de Convenio en el Amejoramiento implica la atribución de competencias (que no hace falta que se enumeren ni se tipifiquen como exclusivas) a la Comunidad Foral, no así a Navarra que las hubiera conservado aún sin la transformación subjetiva en Comunidad Foral.

5.2. Los límites establecidos en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea

El orden jerárquico y la importancia de los límites normativos señalados no implica, sin embargo, que tratemos los mismos de forma exhaustiva, sino que variará el grado de intensidad en el estudio. En efecto, no tiene sentido en

²²⁸ No se trata de reproducir las consideraciones expuestas en el capítulo II sobre si la LORAFNA constituye a Navarra en Comunidad Foral o si esta condición es predicable en ausencia del Amejoramiento. Porque, con la CE en la mano, sin la LORAFNA, Navarra sería un territorio foral con régimen tributario propio pero no una Comunidad Foral en la parte de esta caracterización que tiene que ver con su condición de Comunidad Autónoma especial.

una obra de estas características que detallamos las consecuencias que, sobre los impuestos directos convenidos, tienen las reglas de aproximación de legislaciones dictadas por la Unión Europea o que examinemos la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sobre el concepto de ayudas de Estado y su aplicación al Impuesto sobre Sociedades (especialmente referidas al Concierto, no al Convenio, pero con repercusión evidente sobre éste). No obstante lo anterior, desde la perspectiva del Derecho comunitario sí interesa destacar algunas cuestiones basilares; de un lado, que las decisiones de la Comisión Europea y los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo en relación con los incentivos fiscales en el IS no suponen la negación del Convenio o de los regímenes forales, ni de las facultades impositivas que a la Comunidad Foral de Navarra o a los territorios históricos se les reconocen; simplemente suponen un juicio negativo sobre el ejercicio concreto de estas potestades en un impuesto concreto y en unas circunstancias específicas.

Por tanto, no deberíamos dar mayor trascendencia a los reveses judiciales y administrativos que han experimentado las Haciendas forales (singularmente las vascas) como consecuencia de los incentivos fiscales establecidos en la imposición sobre el beneficio de las sociedades; reveses similares han sufrido otros Estados miembros de la Unión y ello no se ha interpretado como negación de la capacidad normativa en relación con su sistema tributario.

De otro lado, conviene destacar que la transposición al ordenamiento interno de las normas sobre armonización fiscal dictadas por la Unión Europea no puede ser efectuada, directamente, por Navarra, sino que hay una transposición obligatoria pero mediatizada por la intervención normativa del Estado en el caso de los impuestos indirectos, sector donde se concentra la armonización comunitaria *stricto sensu*²²⁹. Ello significa que las Directivas habrán de ser transpuestas al ordenamiento tributario español por las instituciones estatales

²²⁹ Hacemos esta precisión porque técnicamente no cabe hablar de armonización fiscal, sino de aproximación de legislaciones en el caso de los procesos de convergencia normativa impulsada por la CEE habidos en el IRPF y en el IS. El proyecto de Constitución europea, si algún día ve la luz, extiende el concepto de armonización al Impuesto sobre Sociedades, pero en los momentos presentes (art. 93 del Tratado de la Unión, según el texto oficial consolidado) la armonización se ciñe a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos "en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior". Sobre esta cuestión y sobre la futura incidencia de la Constitución europea *vid.* HUCHA CELADOR, F. de la. La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español. *Perspectivas del sistema financiero*, Madrid: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas (FUNCAS), 82 (2004), pp. 1-39. Con reflexiones referidas especialmente a Navarra, *vid.* la conferencia pronunciada en el INAP, el día 20 de mayo de 2005, *El sistema tributario foral de Navarra y el Derecho comunitario europeo*, dentro de la Jornada de Estudio sobre la Unión Europea y el Derecho Comunitario.

sin que la inacción u omisión de éstas pueda ser suplida por actos normativos del Parlamento o del Gobierno de Navarra y sin que a esta conclusión quepa oponer, a nuestro juicio, las previsiones del art. 58.2 de la LORAFNA. No se piense, empero, que ello es consecuencia directa del ordenamiento comunitario —que, en principio, deja libertad absoluta a los Estados miembros para determinar la forma y el modo de transposición de las Directivas—, sino que deriva del ordenamiento interno estatal que determina, en consonancia con la condición del Estado como sujeto de Derecho Internacional, una prelación del mismo en este punto y que se hace patente en la Ley del Convenio Económico.

Un ejemplo ayudará a comprender nuestra posición: si la Unión Europea dictase una norma armonizadora en cuya virtud se suprimieran las horquillas en los tipos de gravamen del IVA y éstos se fijasen de forma imperativa en el 18% (por ejemplo), la Comunidad Foral no podría adoptar esta decisión, previa modificación normativa, hasta tanto el Estado no hubiera efectuado la transposición, de forma que la vulneración del ordenamiento comunitario no sería imputable a Navarra sino al propio Estado español. Téngase en cuenta que, salvo excepciones poco relevantes, los tributos convenidos de normativa común o estatal coinciden, como hemos visto, con los impuestos armonizados a nivel comunitario (IVA, impuestos especiales de fabricación e Impuesto sobre Operaciones Societarias). Cuestión distinta es determinar si en los impuestos convenidos de normativa foral donde se dicten normas comunitarias de aproximación de legislaciones, la Comunidad Foral puede anticiparse a la reacción normativa del Estado para incorporar aquellas a la regulación de sus tributos, aunque nos tememos que la respuesta pueda ser negativa.

Y, en este sentido, y sin perjuicio de los principios generales del Convenio creemos que es posible una actuación autónoma de Navarra en aquellos aspectos que vengan determinados de forma imperativa por las Directivas comunitarias que incidan en impuestos convenidos de normativa foral, no evidentemente en aquellos otros donde dichas Directivas concedan un cierto margen de libertad a los Estados miembros. Por otro lado, conviene referirse a la previsión que el art. 2.1.c) del Convenio hace a la necesidad de que el régimen tributario de la Comunidad Foral respete *las normas de armonización fiscal de la Unión Europea*, lo que constituye técnicamente un error porque no sólo habrá de adecuarse a dichas normas sino también a las dictadas en el ámbito fiscal tomando como título competencial la aproximación de legislaciones (vid. supra el diferente ámbito de aplicación objetiva de estos mecanismos).

La relevancia de los límites impuestos por la Unión Europea tiene también aspectos internos que merecen ser resaltados. Quizá el más recordado con ocasión del nuevo Concierto (que no levantó tanta polvareda con la modificación del Convenio en 2003) sea el relativo a la participación de las instituciones

navarras²³⁰ en los foros internacionales y especialmente de la Unión Europea donde se preparan y debaten los proyectos normativos que pueden tener incidencia sobre las facultades anudadas al régimen de Convenio.

En este punto, como siempre, conviene hacer varias observaciones: por una parte, que no hay obstáculo constitucional, estatutario o derivado del Convenio que impida la presencia de representantes de la Comunidad Foral de Navarra (junto con representantes estatales) en las negociaciones tendentes a la adopción de medidas sobre armonización fiscal o sobre aproximación de legislaciones en el ámbito de la Unión Europea; por otra, que la posibilidad de dicha presencia (usual en Estados de estructura federal como Alemania, donde representantes de los Länder participan en cuestiones de su interés con representantes federales²³¹) para la discusión de proyectos de incidencia sectorial no es exclusiva de Navarra ni de la CAPV sino que es extensible al resto de Comunidades Autónomas, siempre y cuando la participación y presencia no se entienda como asunción implícita de un poder de codecisión²³².

La posibilidad de participación de representantes del Gobierno navarro en las reuniones sectoriales de la Dirección de Fiscalidad de la Comisión Europea no estaba prevista en la redacción primitiva del Convenio de 1990, sino que se incorpora al art. 5.2 de éste con ocasión de la modificación introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio (siguiendo el modelo del art. 5.3 del Concerto con el País Vasco), permaneciendo invariado tras la reforma de 2003.

No obstante, dicho precepto no garantiza directamente la participación puesto que simplemente contiene un mandato –ciertamente imperativo– al Estado para que arbitre los mecanismos *que permitan la colaboración de la Comunidad Foral de Navarra en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Convenio*.

²³⁰ Con carácter general (no referido a Navarra) *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M.A., La participación de las Comunidades Autónomas en la toma de decisiones fiscales a nivel comunitario, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Ed. Thomson-Civitas, 125 (2005), pp. 123-163. Referido a Navarra, pero sin hacer mención expresa a la regla del Convenio ya que se trata de una obra general, *vid.* PÉREZ CALVO, A., *Manual de Derecho Público...*, *op.cit.*, pp. 192-195. También del mismo autor Comunidad Foral y Unión Europea: perspectivas de futuro. En *Presente y futuro...*, *op.cit.*, pp. 67-98.

²³¹ Tras la reforma constitucional de 12 de marzo de 1993 y el acuerdo de 12 de octubre de dicho año, se distinguen dos supuestos: a) si se trata de propuestas que afectan al núcleo esencial de las competencias exclusivas de los Länder, el Gobierno federal debe delegar en un representante de aquéllos la dirección de las negociaciones que se lleven a cabo en los grupos de trabajo; b) si se trata de propuestas cuya aprobación exige, internamente, la participación del Bundesrat en materias que afectan a competencias de los Länder o a intereses esenciales de éstos el Gobierno federal debe incorporar, como mínimo, un representante en las delegaciones, pero se reserva la dirección de las negociaciones en los Grupos de Trabajo de la Unión Europea.

²³² Lógicamente esta presencia estaría justificada cuando se debatieran proyectos comunitarios relativos a los impuestos convenidos de normativa foral.

El otro aspecto de índole interna –que se suscita desde la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea– viene representado por el peculiar papel jugado por el Estado y los órganos jurisdiccionales en relación con los pronunciamientos de la Comisión y del Tribunal de Luxemburgo acerca de las famosas ayudas de Estado que, bajo la denominación de incentivos fiscales a la inversión, se establecieron por las Juntas Generales de los territorios históricos y que si traemos a colación es por su conexión evidente, en cuanto emanadas de territorios forales, con incentivos muy similares establecidos por nuestra Comunidad. El papel del Estado en las instancias comunitarias ha sido muy peculiar, puesto que internamente –a través de recursos interpuestos por Comunidades limítrofes– se estaban combatiendo jurídicamente dichos incentivos, con lo que la defensa ante las instancias comunitarias no parecía factible.

Cuestionable también ha sido la actuación de los órganos jurisdiccionales españoles (tanto el TC como el Tribunal Supremo) que no han entendido la primacía del Derecho comunitario, no han entendido que el modo de ejecución de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo corresponde determinarlo a éste (no a las instancias judiciales españolas) y aprovechando un recurso de inconstitucionalidad contra una norma estatal (no foral) que afectaba a Navarra y al País Vasco, el TC, en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril establece un conjunto de afirmaciones muy discutibles, de entre las cuales y no la menor es de orden procesal (aceptar el recurso interpuesto por el Consejo de Gobierno de La Rioja –que, a nuestro juicio, carecía de legitimación– contra una disposición adicional de la Ley –estatal– de acompañamiento de 1994); no obstante, el mayor motivo de preocupación que suscita la sentencia es entrar a enjuiciar, *per saltum*, Leyes Forales al socaire de una impugnación de una norma estatal. Mucho nos tememos que ni el TC ni el TS (en la Sentencia de 9 de diciembre de 2004²³³) han comprendido que la existencia de diferencias legislativas en los tributos convenidos de normativa foral respecto a sus homónimos estatales pertenece a la esencia misma del sistema del Convenio, siempre y cuando las desigualdades que puedan producirse estén debidamente justificadas y no contravengan principios constitucionales. Pero, reiteramos, la preocupación que esperamos se disipe es la tentación de reinterpretar sentencias del Tribunal de Luxemburgo en clave de ordenamiento interno o utilizar la doctrina de éste para el enjuiciamiento con arreglo a parámetros no procedentes del Derecho comunitario, sino del Derecho interno.

²³³ Donde, entre otras cuestiones, entra a enjuiciar (ciertamente en tres líneas inconexas) cuestiones sobre si la fijación de amortizaciones aceleradas constituye ayuda de Estado. La pobreza doctrinal de los fundamentos jurídicos es, dejando de lado si el fallo es o no congruente, alarmante.

5.3. Los límites establecidos en la Ley del Convenio

Los límites que el vigente Convenio impone a Navarra en el ejercicio de sus facultades tributarias han de partir de la distinción entre tributos convenidos y no convenidos²³⁴, puesto que respecto de estos últimos el Estado retiene la competencia exclusiva, constituyendo un terreno en el que la Comunidad Foral carece de cualquier tipo de facultad (normativa, gestora o recaudatoria). En los momentos actuales, como vimos, sólo subsiste la no convenición de los derechos a la importación y de los gravámenes a la importación en el IVA y en los Impuestos Especiales, conforme el art. 3.1 del Convenio; de tal manera que más que tributos no convenidos existen manifestaciones de hechos imposables en determinados impuestos convenidos respecto de los cuales el Estado retiene íntegramente sus potestades. En una interpretación gramatical lógica del art. 3 si las competencias en él contenidas se tipifican como **exclusivas** del Estado, cabría entender, *sensu contrario*, que las competencias de la Comunidad Foral en relación con los tributos convenidos han de merecer igual calificación, que no le otorga el Convenio, el cual habla sólo de la potestad tributaria.

Esta interpretación sobre el carácter exclusivo de las competencias forales en relación con los tributos convenidos, no es sostenible (aunque tampoco tenga relevancia importante) porque hay una compartición²³⁵ de poderes sobre un mismo sistema tributario o, dicho en otros términos, porque no hay dos regímenes materialmente diferenciados, uno de los cuales corresponda al Estado y otro a Navarra y porque, como hemos reiterado, el esquema competencial derivado de los arts. 148 y 149 de la CE no es aplicable a la materia financiera y, menos aún, al sistema del Convenio.

Hasta el punto que el Estado retiene como competencia exclusiva la alta inspección (concepto de tan rancio abolengo histórico –se instituyó en el Con-

²³⁴ No vamos a polemizar sobre las afirmaciones de SIMÓN ACOSTA, E. que niega la categoría de tributos convenidos respecto de Navarra en base a la existencia de un sistema tributario propio, que comprende cualquier impuesto no expresamente exceptuado. Idea originariamente expresada en El Convenio Económico, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Ed. Civitas, 98 (1998), pp. 213-246 y reproducida parcialmente en *Cuestiones actuales... op.cit.*, p. 24. De igual manera que es dudoso que pueda afirmarse que *el Convenio vigente siguiendo siendo esencialmente el de 1841, que se ha ido actualizando con el paso del tiempo*. En todo caso, creemos que, si prescindimos de cuestiones dogmáticas, el lector interesado comprenderá la división entre tributos convenidos y no convenidos.

²³⁵ Como afirma SIMÓN ACOSTA, E. (*Cuestiones actuales... op.cit.*, p. 33) *en Navarra hay determinados impuestos que están reservados al Estado. Por tanto, aquí hay concurrencia de poderes tributarios, cosa que no ocurre en el resto de España, porque allí solamente es el Estado el que tiene el poder tributario de origen constitucional*.

venio con Navarra de 1927–) como garantía de las facultades que le reconoce el Convenio²³⁶.

En relación con los tributos convenidos encontramos, *prima facie*, dos tipos de límites: los que se derivan de los principios generales sentados en el art. 2.1 y los dimanantes de los criterios generales de armonización fiscal establecidos en el artículo 7 del Convenio a los que se remite expresamente el primero de los preceptos. No obstante, en el caso de los principios generales podemos prescindir del examen de alguno de ellos puesto que son reiteración de criterios ya contenidos en la CE o en el Amejoramiento. Que el sistema tributario de la Comunidad Foral haya de respetar la solidaridad se deduce de la CE (art. 138) y de los arts. 1 y 45.3 de la LORAFNA y, por tanto, era innecesaria su repetición; pero, puestos a solemnizar lo obvio, debemos resaltar que amén del respeto al principio de solidaridad, Navarra deberá también en el ejercicio de sus potestades tributarias cumplir los principios de justicia material en el ámbito tributario que establece el art. 31.1 de la CE, y no sólo la solidaridad, que además, tiene una vertiente externa –la que aborda el Convenio– e interna –solidaridad entre los distintos municipios y concejos que conforman la Comunidad Foral, punto éste en el que no vamos a entrar–.

Tampoco aporta nada nuevo (se contiene en el art. 2.2 del Amejoramiento con validez para todas las competencias de Navarra y no sólo para las tributarias derivadas del Convenio) el respeto –en el ejercicio de las potestades tributarias– de las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional.

Y, por último, el sometimiento de la Comunidad Foral en el ejercicio de sus potestades tributarias a los tratados o convenios internacionales firmados o ratificados por España es consecuencia elemental de la inserción de Navarra en el Estado español y, por tanto, es lógica la citada sujeción. A la relevancia de este principio en lo que atañe a su segundo párrafo y a la incidencia de las normas de armonización fiscal de la Unión Europea sobre las potestades forales nos hemos referido anteriormente y, por tanto, no vamos a hacer reiteraciones innecesarias.

El primer principio (armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado) tiene relevancia por lo que silencia ya que, a nuestro juicio, no obliga, como sucede en el caso del Concierto, a respetar la

²³⁶ La finalidad de la alta inspección es, exclusivamente, esa en el Convenio; sin embargo, la alta inspección en el Concierto vasco tiene un contenido competencial mucho más amplio para el Estado puesto que está al servicio de la aplicación del propio Concierto (art. 5.1), de donde colegimos que esta competencia exclusiva del Estado es más reducida en la Comunidad Foral que en otros territorios forales.

estructura general impositiva estatal (si se hubiera querido establecer expresamente se habría hecho constar), salvo, lógicamente, en lo que se refiere a los tributos convenidos y ello va íntimamente ligado con la facultad reconocida en el art. 2.2 del Convenio para establecer tributos diferentes de los convenidos

Ello no significa que el régimen general del Estado no tenga relevancia sobre el régimen del Convenio, porque la convención o no de los tributos se hace sobre la base del régimen tributario del Estado. Es decir que por muchas que sean las potestades de la Comunidad Foral en relación con los tributos convenidos, hay una fundamental de la que carecen: la supresión de cualquiera de ellos, con lo que la soberanía tributaria de Navarra queda, en este punto, disminuida. Pero, sin llegar a este extremo, la Comunidad Foral está obligada a respetar los rasgos que se desprenden del régimen tributario estatal, aunque ello no implique que esos rasgos y características hayan de respetarse siguiendo los mismos mecanismos estructurales que el Estado: así, creemos que la Comunidad Foral no podría establecer un IRPF que tuviera naturaleza objetiva²³⁷ o carácter proporcional o, a la inversa, caso de que el Estado decidiera, por ejemplo, subjetivizar el Impuesto sobre el Patrimonio, creemos que Navarra estaría obligada a seguir el mismo camino, con independencia de que los mecanismos fueran distintos, aunque este segundo supuesto es más difuso y menos claro que el anterior.

Por otro lado, y conforme la Disposición Adicional Cuarta del Convenio, se aplicarán las normas tributarias vigentes en territorio común para determinados impuestos convenidos mientras que la Comunidad Foral no haya ejercitado sus facultades normativas y esta situación es la actualmente existente, por ejemplo, en el caso del IRNR o, parcialmente, en el caso de los Impuestos Especiales. Obsérvese que no se está proclamando el carácter supletorio de la legislación estatal, sino la aplicación directa de la misma, siempre que, evidentemente, concurren las circunstancias descritas.

La atención al sistema tributario estatal se manifiesta en un hecho relevante y es que la reforma sustancial en el ordenamiento jurídico estatal –siempre que afecte a los tributos convenidos o a convenir– determina, según la Disposición Adicional Tercera, la necesidad de una adaptación del Convenio a las modificaciones experimentadas en los tributos convenidos, lo que demuestra el carácter principal que tiene el sistema tributario estatal de cara a la adaptación necesaria²³⁸.

²³⁷ Cuestión distinta es que puede subjetivizar el impuesto mediante el mecanismo del mínimo familiar o mediante deducciones sobre la cuota, es decir, no tienen por qué seguir en este punto el modelo estructural del Estado.

²³⁸ Como hemos puesto de relieve, la adaptación necesaria habrá de llevarse a cabo por el mismo procedimiento seguido para la aprobación del Convenio; dicho en otros términos, el carácter *necesaria*

De ello se desprenden dos consecuencias: de un lado, que el Estado puede modificar libremente su sistema tributario sin necesidad de aquiescencia de la Comunidad Foral de Navarra (es decir que *el poder de innovación* corresponde al Estado) y de otro, que los eventuales nuevos tributos que pudiera establecer no serían exigibles en Navarra por el Estado mientras no se produjera el acuerdo o pacto y la subsiguiente reforma de la Ley del Convenio. Y, a nuestro juicio, no cabría que el Estado –interin se produce la concertación– se erigiese en acreedor de los mismos, porque carece de competencia exclusiva para ello, siendo discutible (habría que ver el o los impuestos que introduce en el sistema estatal la reforma sustancial a que se refiere el Convenio) que la Comunidad Foral pudiera exigirlo ya que el nuevo tributo no estaría convenido; cuestión distinta, evidentemente, es que haga uso de la facultad prevista en el art. 2.2 del Convenio y lo introdujera como tributo propio no convenido, aunque habría que determinar los mecanismos reaccionales a disposición del Estado llegado el caso.

Por su parte, el art. 2.1 del Convenio establece que el sistema tributario de Navarra habrá de respetar los criterios de armonización contenidos en el mismo, lo que constituye una tautología evidente; además, se trata de una norma derivada del contenido que al Convenio asigna el art. 45.2 del Amejoramiento y, por tanto, era de obligada inserción. Junto a ello, el art. 5 sienta, a nuestro juicio, dos principios diferenciados, como son el de coordinación –que rotula el precepto sin que desarrolle su contenido en el mismo– y el de colaboración, referido a la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y que se traduce en el intercambio mutuo de información y ayuda con trascendencia tributaria.

No obstante, el contenido de la coordinación puede deducirse de las funciones que el art. 67 del Convenio atribuye a la Comisión Coordinadora, compuesta, paritariamente, por seis representantes del Gobierno de Navarra y seis de la Administración del Estado. Las funciones de dicha Comisión son variopintas y en algunos casos entran dentro del concepto de la colaboración²³⁹; no obstante se trata de un órgano que tiene también facultades preventivas de resolución de conflictos e incluso algunas otras que nada tienen que ver con la materia tributaria *stricto sensu* puesto que se refieren a la meto-

rio no supone ninguna alteración procedimental en la adaptación del Convenio. Por otro lado, el precepto adolece de un defecto técnico, ya señalado, porque parece ligar adaptación a reforma sustancial que afecte a tributos convenidos, cuando la reforma puede ser sustancial y afectar a tributos no previstos en el Convenio, por ser creados ex novo por el Estado y habrá de determinarse su convención o no.

²³⁹ Por ejemplo, facilitar a ambas Administraciones criterios de actuaciones uniformes (no se sabe bien en qué), planes y programas informáticos

dología de la aportación económica. Se trata, pues, de un órgano que, pese a la denominación, no sólo tiene funciones de coordinación, sino de colaboración y de resolución preventiva de conflictos, de forma que en el capítulo correspondiente habremos de determinar la separación entre algunas de sus funciones y otras que corresponden a la Junta Arbitral y donde podría haber un cierto solapamiento.

Empero hay una cuestión que presenta relevancia normativa, aunque relativa; en concreto nos referimos al deber implícito previsto en el art. 67.2.f) del Convenio²⁴⁰ impuesto a ambas partes –Navarra y Estado– de comunicar a la otra Administración los proyectos de disposiciones normativas en materia tributaria con carácter previo a su aprobación²⁴¹.

Este deber hay que ponerlo en conexión con la nueva función asignada por el ya citado art. 67 a la Comisión Coordinadora, del cual trataremos al examinar las medidas preventivas para la solución de conflictos en el capítulo siguiente de nuestro estudio. Adelantando ideas que allí desarrollaremos in extenso cualquiera de las Administraciones implicadas puede formular observaciones sobre los proyectos normativos remitidos y cualquiera de ellas puede solicitar, motivadamente y por escrito, la convocatoria de la Comisión Coordinadora con el fin de alcanzar un acuerdo sobre las discrepancias existentes.

A esta función, el Convenio la denomina *evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio con carácter previo a su aprobación*, con manifiesta impropiedad porque la Comisión no evalúa nada sino que procura que se llegue a un acuerdo entre las partes, amén de que el criterio de un órgano cuyo carácter es dudoso (por la disparidad de funciones que asume) no tiene ninguna relevancia jurídica en orden a la tramitación ordinaria –sea por Navarra, sea por el Estado– del proyecto controvertido. Incluso en el hipotético supuesto de un pronunciamiento negativo ello no impediría que el proyecto de ley o de reglamento siguiera su tramitación. Junto a ello, se pueden plantear problemas en caso de que el proyecto normativo del Gobierno de Navarra haya sido sometido a dictamen del Consejo de Navarra y éste defienda la adecuación al ordenamiento jurídico del proyecto en cuestión, teniendo en cuenta que los proyectos de reglamento o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio exigen consulta preceptiva al Consejo y dictamen del

²⁴⁰ Este deber –y la eventual función de la Comisión a la que nos referiremos– sólo aparece tras la reforma del Convenio en 2003, puesto que no se recogía en la redacción originaria de 1990 ni en la modificación de 1998.

²⁴¹ No se utiliza el concepto jurídico indeterminado *con la debida antelación* que utiliza el Convenio vasco de 2002.

pleno de dicho órgano consultivo foral de acuerdo con el art. 16.1.e)²⁴² de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, reguladora del citado órgano de la Comunidad Foral²⁴³.

Cuestión distinta es si en los proyectos de reglamentos cualquiera de las partes –Navarra o el Estado– incumple el deber de comunicación del proyecto normativo con carácter previo a su aprobación, pero se continúa el procedimiento previsto en cada ordenamiento para su entrada en vigor; en concreto, el problema sería determinar si la omisión de la comunicación previa (que a nuestro juicio tiene carácter informativo, aunque puede determinar la instancia para la reunión de la Comisión Coordinadora) supone que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento administrativo incurriendo en causa de nulidad según el art. 62 de la Ley 30/1992 al constituir la comunicación previa un elemento esencial para la formación de voluntad que desemboca en la aprobación de la norma reglamentaria.

A nuestro juicio y aunque tenemos dudas, la respuesta debe ser afirmativa porque la falta de comunicación impide la evaluación de la Comisión Coordinadora (que sólo puede pronunciarse sobre proyectos normativos y no, lógicamente, sobre normas ya aprobadas), y ello aunque la intervención de ésta carezca de relevancia material en tanto no suspende la tramitación del proyecto ni puede imponer su criterio evaluador a la Administración afectada.

Ocurre, empero, que esta circunstancia no puede predicarse de los proyectos de ley forales o estatales que, una vez transformados en ley, sólo pueden ser enjuiciados por el TC y, de forma evidente, la transgresión de este deber de comunicación previa no supondría tacha de inconstitucionalidad.

Señalábamos, no obstante, que de los principios contenidos en el art. 2 del Convenio el que mayor incidencia tiene sobre las potestades tributarias de Navarra es el referente al respeto a los criterios de armonización, existiendo, a nuestro juicio, una doble armonización: la que se deduce del respeto a los principios contenidos en el art. 7 y la que se desprende de la diferenciación ínsita en el Convenio entre tributos convenidos de normativa foral y de normativa común o estatal. Porque, en el caso de estos últimos, la armonización impuesta por el Convenio –al hilo de la determinación de la legislación aplicable a cada uno de

²⁴² Con una matización puesto que tras la modificación introducida por la Disposición Final Segunda de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente en el art. 16.1.c) de la Ley Foral del Consejo de Navarra, no se exige el dictamen preceptivo del Consejo en el caso de Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria, aunque traigan su causa del Convenio Económico (que será lo habitual).

²⁴³ Si bien hay que tener en cuenta que, conforme el art. 3.2 de la Ley Foral del Consejo de Navarra, sus dictámenes no son vinculantes salvo que la Ley disponga lo contrario.

ellos— es, en realidad, una homogeneización total con la normativa estatal en tanto en cuanto Navarra ha de aplicar las mismas reglas vigente en cada momento en territorio común, de forma que el Convenio niega completamente el poder normativo material o el poder de innovación de la Comunidad Foral, dejando sus facultades normativas reducidas a una exclusiva perspectiva formal, en la medida en que las Leyes y los Decretos forales respectivos sólo pueden transponer la normativa estatal.

En consecuencia, si depuramos el concepto de armonización interna derivado del Convenio, dicho concepto sólo tiene sentido en relación con los tributos convenidos de normativa foral, ya que es imposible que un impuesto convenido donde la legislación foral haya de ser mimética de la estatal por imperativo del Convenio pueda vulnerar cualesquiera de los principios armonizadores que impone el art. 7 de aquél.

Los principios armonizadores de este precepto tienen una importancia desigual, puesto que algunos son puramente formales o semánticos, sin relevancia sobre las facultades materiales de Navarra. En concreto, ello sucede con los contemplados en las letras a) y d) del citado precepto, sobre todo éste último puesto que no tiene especial relevancia el que la Comunidad Foral y los municipios navarros hayan de utilizar las mismas clasificaciones que el Estado para identificar las actividades empresariales, profesionales, ganaderas, etc. Por su parte, la letra a) sienta el deber para la Comunidad Foral de adecuación a la Ley General Tributaria (LGT) en cuanto a terminología y conceptos sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Convenio.

En relación con este principio, debemos realizar una primera observación y es que el Convenio no establece ninguna peculiaridad en este sentido, con lo que la presunta excepción huelga²⁴⁴. Hecha esta salvedad, la adecuación a la LGT tiene carácter armonizador a nivel conceptual y de principios generales del sistema tributario de Navarra, lo cual no impide que ésta carezca de competencia para regular, de forma autónoma, dichos principios. Ha de tenerse presente que el límite opera en relación con *la terminología y conceptos* y no en relación con su aplicación de los mismos, de forma que las categorías conceptuales pueden ser idénticas, pero las consecuencias aplicativas diferentes sin que ello

²⁴⁴ El precepto no ha sufrido variación alguna desde la primitiva redacción del Convenio de 1990. Por tanto, son válidas las consideraciones hechas, entre otros, por HUCHA CELADOR, F. de la, *Introducción...*, *op.cit.*, pp. 40-46 o con mayor antigüedad temporal por YUDEGO ORTIZ DE ZÁRATE, J.M., *Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra*, *Revista Jurídica de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 5 (1988). No obstante, sí hay un hecho relevante que comunicar y es que ambos trabajos se publicaron con anterioridad a la promulgación de la Ley Foral General Tributaria (LFGT), de 14 de diciembre de 2000 y, como es obvio, el segundo de los citados con anterioridad al mismo Convenio de 1990.

suponga transgredir dicho criterio armonizador. Es decir, y *ad exemplum*, el régimen de infracciones exigirá una tipificación similar a la estatal en cuanto al concepto y consecuencias de la infracción, pero ello no determina que la clasificación de las infracciones haya de ser idéntica ni, sobre todo, que la cuantificación de las sanciones haya de ser similar. Lo mismo sucede en materia de recargos o en otros aspectos estructurales del sistema tributario, como pueden ser la gestión o la inspección. Incluso no se vulnera este principio si se establece una clasificación diferente a la estatal para determinar los obligados tributarios (por ejemplo, considerando, como hace Navarra, que los retenedores son sujetos pasivos, frente a la negación de este carácter por parte del art. 36 de la vigente LGT estatal).

Habría, no obstante, un núcleo esencial de los principios generales del ordenamiento tributario en que se limitaría, por referencia a la normativa estatal, las facultades de Navarra; nos estamos refiriendo a los derechos y garantías del contribuyente en aquellos aspectos que se puedan considerar competencia exclusiva del Estado por ser instrumento para establecer la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1º de la CE), puesto que entre esos deberes está, por su ubicación sistemática, el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo²⁴⁵. Es decir, la Comunidad Foral de Navarra no puede, *ad exemplum*, establecer un plazo de prescripción tributaria distinto del previsto en la normativa estatal ni puede negar a los contribuyentes navarros un procedimiento sancionador que no respete las garantías establecidas en territorio común o, en fin, no puede establecer un límite cuantitativo distinto al estatal para diferenciar entre infracciones tributarias y delito fiscal.

En cualquier caso, la normativa general tributaria de Navarra (dispersa y asistemática hasta la promulgación de la LFGT en 2000) demuestra –incluso tras la nueva LGT estatal de 2003– que, salvo leves diferencias perfectamente compatibles con este principio armonizador, la adecuación terminológica y conceptual ha sido total. No obstante, quizá sería conveniente afrontar una revisión de la citada LFGT no tanto para acomodarla a la LGT de 2003 (norma técnicamente muy discutible en algunos aspectos) sino para recoger algunas especialidades en el procedimiento de gestión que quizá no hayan tenido reflejo

²⁴⁵ Creemos que es el título competencial más claro que tiene el Estado para que determinados aspectos de la LFGT hayan de armonizarse con su homónima estatal. Otros autores trocean, valga la expresión, la LGT para deducir la armonización de la normativa foral en base a títulos competenciales diferentes (art. 149.1.14 de la CE, y el concepto de Hacienda General o art. 149.1.18º sobre bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas.). De forma muy resumida pueden verse las distintas posiciones en SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones actuales...*, *op. cit.*, pp. 37-42.

adecuado en la misma o el devenir del tiempo haya dejado con una cierta sensación de obsolescencia.

Por su parte, el art. 7.b) del Convenio establece un principio armonizador clásico y objeto de polémicas –más o menos soterradas– desde muy antiguo, acrecentadas en los momentos actuales como consecuencia de la pretensión, a nuestro juicio infundada, de algunas Comunidades Autónomas de tener un sistema de financiación similar al del Convenio, presuponiendo que este constituye la cuadratura del círculo económico en un doble sentido: de un lado, la Hacienda foral goza de mayores ingresos económicos y, de otro, los contribuyentes de una menor presión fiscal, siempre y en ambos casos por referencia a territorio común.

En efecto, bajo el mantenimiento del principio de una *presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado* subyace la cuestión siempre rediviva del carácter privilegiado del sistema de convenios. Y, lógicamente, ello exige recurrir a conceptos económicos de difícil aprehensión por la variedad de metodologías que pueden emplearse para determinar no tanto el concepto de presión fiscal cuanto la definición y concreción de la presión efectiva global, concepto que, en la norma jurídica en que se inserta presenta, de entrada, una *contradictio in terminis*, puesto que el principio se refiere al cumplimiento de este criterio general de armonización en *la elaboración de la normativa tributaria* con lo que la comparación es imposible, salvo que se efectúe en términos normativos y no económicos, e incluso ni siquiera acudiendo a este razonamiento sería posible demostrar que la Comunidad Foral de Navarra vulnera este principio armonizador en la elaboración de la normativa tributaria.

Es perfectamente posible cumplir dicho principio armonizador en la elaboración de la normativa tributaria y que, sin embargo, la presión fiscal efectiva sea superior o inferior a la del resto del Estado, porque la efectividad de la presión fiscal no deriva de la norma tributaria sino de la aplicación de la norma y en dicha aplicación intervienen una pluralidad de factores que escapan al control del legislador, puesto que se residencian en sede de gestión o de recaudación. La presión fiscal efectiva no es mayor o menor (igual, similar o equivalente) porque así se deduzca de la comparación entre la normativa estatal y la foral, sino porque una vez aplicados los tributos y manejados los resultados derivados de la recaudación líquida se pueda establecer una comparación económica válida; y aquí influyen una pluralidad de factores cuyo control escapa tanto al Estado como a la Comunidad Foral como, por ejemplo, el volumen de fraude fiscal, los medios materiales y personales con que cuentan las Administraciones implicadas para la recaudación tributaria, etc.

Por tanto, resulta sumamente difícil determinar si la presión fiscal efectiva en Navarra es superior o inferior a la existente en el resto del Estado, término éste último que también plantea un problema consistente en determinar si los

territorios históricos del País Vasco (y sus tributos concertados) forman parte de éste concepto a efectos de la meritada comparación.

Sentado que el concepto de presión fiscal efectiva no puede ser equiparado al de presión fiscal normativa (es decir, la que se deduciría de las normas aprobadas por el Estado o por la Comunidad Foral) y que es a ésta última presión fiscal a la que se refiere el principio armonizador, la siguiente duda a despejar consiste en fijar el contenido del adjetivo *global* que también utiliza el Convenio. La globalidad no puede referirse, como término comparativo, a la totalidad de los tributos convenidos, sino exclusivamente a los de normativa foral, puesto que, por definición los de normativa común o estatal guardarán en el plano jurídico (no de forma necesaria en el económico) un respeto absoluto a dicho principio armonizador. En consecuencia, la presunta comparación sólo tiene sentido si previamente hemos fragmentado los sistemas tributarios y la citada comparación se efectúa sólo sobre una parte de los tributos convenidos²⁴⁶.

Pero incluso después de efectuada esta disección (que ni siquiera ha realizado el Estado en alguno de los recursos judiciales donde invocó la supuesta vulneración de este principio) y si se lograra demostrar que en el ámbito acotado en que nos movemos se ha producido una transgresión del principio armonizador en cuestión, la pregunta elemental del jurista sería determinar cuál es la consecuencia o el efecto anudado a aquélla.

A nuestro juicio, salvo casos flagrantes, la consecuencia o el efecto es nulo y ni siquiera en el plano jurisdiccional sería relevante una transgresión relativa, salvo que se impugnase *in totum* el sistema de tributos convenidos de normativa foral, ya que el carácter global de la presión fiscal impide que la equivalencia pueda, desde el plano objetivo, determinarse de forma aislada para cada impuesto convenido. Es decir, que el Estado demostrase que la presión fiscal en el IRPF navarro es inferior a la existente en territorio común²⁴⁷ no supondría vulneración del Convenio y lo mismo sucedería en el Impuesto sobre Sociedades, por citar los dos impuestos donde se concentran los denuestos y las quejas desde territorio común. La globalidad se mide en relación con el sistema tributario de los impuestos convenidos de normativa foral en su conjunto y no

²⁴⁶ Por definición la presión fiscal normativa en el IVA, IRNR, Impuesto sobre Operaciones Societarias e impuestos especiales de fabricación (entre otros) es igual en Navarra que en el resto del Estado, según el Convenio.

²⁴⁷ Con las dificultades anudadas al reconocimiento de potestades normativas limitadas a las Comunidades Autónomas en relación con determinadas deducciones y con variaciones en la parte autonómica de la tarifa. Porque, si lo centramos en un impuesto, pudiera ocurrir que Aragón, Galicia o Extremadura (son puros ejemplos) pueden tener una presión fiscal efectiva en el IRPF inferior a la de Navarra.

mediante supuestos concretos en impuestos aisladamente considerados²⁴⁸; incluso, la falta de equivalencia en la presión fiscal efectiva habría de ser global también en el tiempo, es decir, habrá de tener un carácter estructural y no meramente coyuntural, de forma que no sería relevante jurídicamente el tomar períodos de liquidación presupuestaria aisladamente considerados, puesto que es económicamente imposible que la presión fiscal efectiva coincida exactamente en cada uno de ellos.

Además, conviene tener presente que el concepto de equivalencia de presión fiscal es, tras la reforma de 1998²⁴⁹, bidireccional, es decir, que habría que plantearse si Navarra incumple el Convenio, en la elaboración de su normativa tributaria, cuando de la misma se dedujera una presión fiscal efectiva (repetimos que es una contradicción en términos comparativos) superior a la existente en territorio común y, en su caso, qué mecanismos reaccionales existen en el ordenamiento jurídico. Y ello porque esta situación estaba clara en la redacción primitiva del Convenio de 1990 (antes de su modificación en 1998) cuando se señalaba que la presión efectiva global no podía ser inferior a la existente en territorio común, con lo que se habilitaba a la Comunidad Foral de Navarra para mantener una presión fiscal efectiva superior, circunstancia que desde 1998 –y se ratifica tras la reforma de 2003– ha desaparecido, de forma que teóricamente Navarra –ni siquiera con la aquiescencia del Parlamento Foral– podría mantener un sistema tributario que determinase una presión fiscal efectiva global superior a la del resto del Estado²⁵⁰.

Para finalizar debemos referirnos al principio contemplado en el art. 7.c) del Convenio –que, al igual que los restantes, se refiere a la elaboración (no a la aplicación) de la normativa de la Comunidad Foral– en cuya virtud habrá de

²⁴⁸ Así se ha venido sosteniendo por la jurisprudencia de la última década del siglo pasado; así, por ejemplo, la STSJ del País Vasco de 6 de abril de 1999 señala que *el parámetro de igualdad entre sistemas o subsistemas que establece el principio de presión fiscal global equivalente no es trasladable a términos de comparación de carga tributaria entre individuos o sujetos pasivos aislados en relación con un solo tributo de los que integran el sistema que es precisamente el ámbito en el que la heterogeneidad y diversidad de regulaciones pueden desenvolver su eficacia*. Anteriormente se había pronunciado en el mismo sentido la STS de 19 de julio de 1991 en relación con determinados incentivos fiscales a la inversión en Guipúzcoa. Si las traemos a colación es porque dada la identidad de preceptos entre Convenio y Concierdo en este punto, la doctrina jurisprudencial sentada es trasladable íntegramente a Navarra.

²⁴⁹ En la redacción primitiva de 1990 no se hablaba de presión fiscal global *equivalente* sino que se utilizaba la expresión *no inferior* a la del resto del Estado, lo que tenía consecuencias distintas.

²⁵⁰ Y téngase en cuenta que la mayor presión fiscal no es síntoma de Estados o Comunidades débiles en el plano económico, sino del distinto modo de entender la intervención de los poderes públicos en la economía y en el gasto social. Para muestra véanse los casos de Suecia o Dinamarca, cuyo nivel de vida parece superior al de España y que suelen liderar los rankings de presión fiscal.

respetarse la libertad de establecimiento y circulación de personas así como la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español sin que se produzcan efectos discriminatorios²⁵¹.

La primera parte del precepto en cuestión constituye una mixtificación de principios derivados del Tratado de la Unión Europea y de la propia Constitución española; dicho en otros términos, la Comunidad Foral habrá de respetar estos principios *no porque así se establezca en el Convenio sino porque se desprende del Tratado comunitario y de la CE, de forma que su omisión normativa en el texto del Convenio no hubiera supuesto patente de corso para su incumplimiento*. Esta circunstancia nos exime de mayores razonamientos a fin de no ser reiterativos. Cualquiera que sea la causa del precepto es menester determinar su alcance jurídico en cuanto puede condicionar las potestades tributarias de Navarra y en este sentido cabe hacer dos consideraciones preliminares, una de carácter jurídico y otra de carácter económico (que, pese al origen, nos servirá para extraer consecuencias jurídicas desde el plano interpretativo). La consideración jurídica se ciñe al hecho de que sólo vulneraría el Convenio y la CE una norma tributaria que, de forma explícita o implícita, tuviese como objetivo obstaculizar el libre establecimiento o que propiciase efectos discriminatorios con el propósito (aunque no se diga expresamente en el Convenio) de la atracción de inversiones o de la localización de empresas en nuestra Comunidad²⁵² o que a la inversa, dificultase el traslado de inversiones o empresas desde Navarra hacia territorio común o hacia el extranjero²⁵³.

Pero el fomento de las inversiones a través de medidas tributarias concretas no supone, en sí mismo, una vulneración de los principios de libertad de establecimiento y de circulación de bienes, capitales y servicios, porque para

²⁵¹ Aquí hay una sutil diferencia, favorable a Navarra, respecto de lo que predica el Concierto vasco puesto que al criterio armonizador señalado éste último añade que no puede producir menoscabo en las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos, límites que no existen en el Convenio.

²⁵² Aunque también la doctrina va referida a los territorios históricos del País Vasco, la STSJ de éste de 30 de septiembre de 1999 que consideró que el establecimiento de reducciones de hasta el 99% de la base imponible para empresas de nueva creación (las famosas vacaciones fiscales) era *una medida desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indirectamente a la libre circulación de personas y bienes y a la originación de unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles*.

²⁵³ Así, por ejemplo, si la empresa se viera obligada a devolver los beneficios fiscales disfrutados en el supuesto de que en un período determinado de tiempo trasladase la producción a otro territorio, aunque creemos que esta es una vía interesante para luchar contra la deslocalización con la que, de forma periódica y recurrente amenazan algunas empresas, singularmente de carácter multinacional. Ante las objeciones que puede plantear esta tesis, sobre todo en los casos de beneficios fiscales ligados al establecimiento, reinversión de beneficios o constitución de reservas especiales para inversiones, creemos que habría que ligar la dimensión temporal con la geográfica.

llegar a esta conclusión habría de demostrarse que las medidas se han aprobado con dicho propósito específico o que los beneficios fiscales van ligados a condiciones cuyo cumplimiento exige el establecimiento empresarial o de la materialización de las inversiones en Navarra²⁵⁴. Y, aunque con menor rigidez que el ámbito penal, tampoco en el ámbito tributario se puede enjuiciar una norma sobre la base de presunciones derivadas de una pura comparación entre tipos de gravamen y beneficios fiscales en territorio común y en territorio foral, o en el simple hecho del traslado de empresas antes operativas en Comunidades limítrofes que, como hemos señalado, utilizan otras potestades para ese eufemismo que se denomina *promoción económica* o atracción de inversiones. Y, reiteramos, que el art. 7 del Convenio no puede enjuiciarse desde la aplicación de la normativa foral navarra sino desde la elaboración de la misma, de forma que puede darse la paradoja de que la normativa respete el principio armonizador comentado pero la aplicación de la misma genere efectos indeseados y no controlables por el legislador foral²⁵⁵, de modo que formalmente se estaría respetando el meritado principio armonizador.

Es decir, una norma tributaria ha de ser enjuiciada *–prima facie–* bajo la perspectiva de la adecuación de las medidas propuestas a los objetivos enunciados y bajo el prisma del principio de proporcionalidad, de tal manera que dicha norma no vulnerará el Convenio si se respeta la adecuación y proporcionalidad aunque pueda tener como efecto no previsto por el legislador, la atracción de inversiones o la localización de empresas, que quieran acogerse a la reserva especial por inversiones o a las exenciones por reinversión de beneficios extraordinarios.

La consideración económica, por su lado, debe partir de un elemento esencial: no conocemos empresas que deciden establecerse en un territorio foral como Navarra por razones exclusivamente derivadas de la menor tributación normativa (otra cosa es la efectiva), puesto que ésta es una variable más de la decisión empresarial, pero junto a ella juegan otros factores como (y cada día se demuestra con fenómenos de deslocalización empresarial) los costes laborales, el mercado potencial, la capacitación profesional, las infraestructuras, la disponibilidad de suelo terciario, etc., es decir, un conjunto de factores que hacen

²⁵⁴ Cabe recordar que las empresas con volumen de operaciones inferior a seis millones de euros y domicilio fiscal en Navarra aplicarán la normativa foral del IS, y en concreto la reserva especial para inversiones, aunque todas o algunas de éstas no se localicen territorialmente en la Comunidad Foral, ya que dicha condición no se recoge en los arts. 41 a 47 de la Ley Foral del IS.

²⁵⁵ ¿Acaso la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes efectuada por el Estado y aplicable en Navarra no busca la atracción de inversiones extranjeras y determina (por ejemplo para determinados rendimientos procedentes de la Deuda pública) una discriminación entre residentes y no residentes?

muy difícil determinar a priori cuál es el criterio decisivo de la decisión empresarial o si éste se resume en una ponderación y valoración conjuntas de los que hemos señalado.

Pero, además, y con ello concluimos la excursión por los razonamientos económicos, conviene tener presente que las Comunidades de régimen común –carentes de cualquier tipo de capacidad normativa en el IS– utilizan instrumentos (por lo menos igual de legítimos que los empleados –si se demuestra– por la Comunidad Foral) vía gasto público o vía competencias urbanísticas para lograr la atracción de inversiones de carácter empresarial y no puramente financiero y todavía en España no se ha utilizado el concepto de ayuda de Estado para determinar la legalidad o no de estas actuaciones²⁵⁶.

Pero no es la decisión empresarial o de los inversores la que permite determinar si se incumple el principio armonizador comentado, puesto que dicho principio se proyecta sobre la normativa y no sobre la aplicación de la misma. Y desde el plano normativo, debe huirse de una lectura restrictiva en cuya virtud *cualquier diferencia, por mínima que sea, entre las normas reguladoras del régimen fiscal de la empresa en el ámbito de los territorios forales y en el ámbito del territorio común menoscaba la competencia empresarial, ya que esta lectura no sólo contradiría otros preceptos de la LCE [Ley del Convenio Económico], donde explícitamente se reconoce la posibilidad de un régimen fiscal diferenciado, sino que sería difícilmente asumible al reducir a un poder meramente nominal las competencias tributarias*²⁵⁷.

En este sentido y como ya sentara la jurisprudencia no es posible la comparación entre los sistemas tributarios de Navarra y del Estado en este punto, ya que entonces *la cuestión se traslada del principio de armonización fiscal al principio de igualdad entre territorios*²⁵⁸. De tal manera que en algunos casos la normativa tributaria de la Comunidad Foral podría atentar contra el principio de igualdad²⁵⁹ pero no infringir los principios armonizadores del Convenio. Ocurre, y no vamos a extendernos en este punto que cabría determinar si la presunta vulneración es del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 de la CE) o de la

²⁵⁶ De forma gráfica ¿cuál es la diferencia –desde el concepto de ayuda de Estado perfeñado por la jurisprudencia comunitaria– entre las vacaciones fiscales o la reserva especial para inversiones y el otorgamiento de subvenciones para el establecimiento de empresas? En un caso se actúa sobre la vía del sistema tributario, mientras que en otro se actúa sobre la vía del gasto público.

²⁵⁷ En HUCHA CELADOR, F. de la, *Introducción...*, *op. cit.*, p. 119.

²⁵⁸ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 17 de mayo de 1991.

²⁵⁹ Pero la infracción presunta del principio de igualdad ha de ser por referencia al mismo territorio, es decir no por comparación entre territorio foral y territorio común, como apunta la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 30 de junio de 1990.

igualdad general (art. 14 de la CE), porque, pese a la jurisprudencia dubitativa del TC, el ámbito de aplicación de ambos es diferente²⁶⁰.

Que en el IS cabe la existencia de un régimen tributario foral diferente del estatal es algo que se desprende del propio Convenio, en base a dos argumentos que, creemos, de peso: de un lado, el citado impuesto es un tributo convenido de normativa foral, de forma que si se hubiera pretendido la homogeneización total el Estado hubiera planteado en la Comisión Coordinadora o en la Comisión negociadora de la adaptación del Convenio su transformación en un impuesto no convenido (o de competencia exclusiva del Estado) o, al menos, hubiera impuesto que el poder tributario navarro fuera puramente recaudatorio y no normativo. De otro lado, y con el propósito no confesado pero latente en el principio armonizador de evitar distorsiones en la inversión empresarial o en la domiciliación de sociedades, el Convenio establece, como vimos, supuestos en los que es de aplicación la normativa de territorio común, de forma que se obvia el lugar del domicilio fiscal y se atiende al territorio de realización de las operaciones.

Es decir, empresas que facturan más de seis millones de euros y que realizan más del 75% de sus operaciones en territorio común no trasladarían, sólo por conveniencia tributaria, a territorio navarro su domicilio fiscal ya que ello no les supondría la aplicación de la normativa propia de la Comunidad Foral en el IS. En fin, se trata de desterrar mitos y prejuicios sobre el carácter privilegiado del Convenio navarro en el impuesto donde mayores críticas se han suscitado desde territorio común, críticas que frecuentemente han solido ir anudadas a un desconocimiento del régimen privativo navarro.

5.4. Los límites formales del poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra. El principio de reserva de ley tributaria y las normas con rango de Ley; la naturaleza jurídica de los Decretos forales legislativos de armonización tributaria

La actualización de los derechos históricos en el marco de la CE implica, entre otras cosas, que las reglas sobre la producción normativa y la distribución de competencias entre los poderes legislativo y ejecutivo han de ser respetadas por los territorios forales siempre y cuando ello no suponga negación o vacia-

²⁶⁰ El Tribunal Constitucional no ha conseguido ofrecer una doctrina sólida sobre las diferencias entre los principios de igualdad del art. 14 y del art. 31.1 de la CE; para muestra de la confusión entre ambos *vid.* la STC 209/1988, de 10 de noviembre, referida a la tributación obligatoria de la unidad familiar en el IRPF; si el constituyente estableció una igualdad diferenciada en el plano general y en el ámbito tributario alguna diferencia debe haber en ambos principios.

miento de dichos derechos históricos y siempre que el territorio foral tenga reconocido el poder normativo que para la regulación de determinadas materias exige la CE; no obstante, en caso de irreconocimiento del poder legislativo prima lo sustantivo sobre lo material, como sucede en el caso de los territorios históricos del País Vasco, cuya carencia de potestad legislativa no puede suponer negación de facultades para la regulación de los tributos concertados ni transferencia de dichas facultades a la Comunidad Autónoma por el hecho de que ésta tenga constitucionalmente reconocidas potestades legislativas.

En este sentido, la consideración de Navarra como Comunidad Foral lleva aparejado el reconocimiento de facultades legislativas conforme reconoce el art. 20 del Amejoramiento, que se exteriorizan mediante leyes forales. Además, se prevé la posibilidad de que el Parlamento delegue en la Diputación Foral el ejercicio de la potestad legislativa (art. 21) en unos términos y con unas condiciones muy similares a los contenidos en el art. 82 de la CE, dando origen a los denominados Decretos Forales Legislativos. No contiene, sin embargo, el Amejoramiento ninguna norma que habilite a la Diputación Foral para dictar, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, Decretos leyes forales, siguiendo el modelo del art. 86 de la CE, lo cual tiene su relevancia en el ámbito tributario por las circunstancias que veremos posteriormente.

La inexistencia de un Título en el Amejoramiento dedicado a regular el régimen hacendístico de la Comunidad Foral no permite determinar, desde la LORAFNA, cuál es el rango normativo a través del cual se produce la aprobación y regulación de los tributos convenidos. Como recordaremos, el art. 45.4 de la LORAFNA únicamente se limita a señalar que el Convenio se aprobará mediante ley ordinaria pero nada dice sobre la forma de aprobación de los tributos privativos de la Comunidad Foral. Por su parte, el Convenio se limita a determinar los tributos cuya exacción y regulación corresponde a la Comunidad Foral sin prejuzgar ni determinar el modo en que formalmente realizará dicha regulación.

No obstante, como es sabido el art. 31.3 de la CE establece el principio de reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público (categoría que incluye evidentemente los tributos), habiendo señalado tempranamente la jurisprudencia del TC²⁶¹ el carácter relativo del citado principio de reserva de ley y los elementos esenciales de la obligación tributaria cuya regulación no puede realizarse por el titular de la potestad reglamentaria. Aunque la pregunta parezca retórica cabe plantearse si el art. 31.3 de la CE rige en Nava-

²⁶¹ Desde la Sentencia 6/1983, de 4 de febrero.

rra²⁶² y si, por tanto, los tributos convenidos han de regularse por Ley foral o si, por el contrario, la Disposición Adicional Primera de la CE constituye basamento o fundamento para excluir la aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria en nuestra Comunidad.

Por otro lado, la CE (a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con la Constitución francesa de 1958) no establece –como criterio anudado a la foralidad ni a cualquier otra cuestión– el principio de reserva reglamentaria en relación con los tributos convenidos de los territorios forales que pudiera operar como excepción de las exigencias del art. 31.3 de propia CE.

Ello no significa, empero, que dicho precepto sea aplicable a los territorios forales por su condición de tales, sino en función de que éstos tengan o no potestad legislativa formal y esta se anuda a su condición de Comunidad Autónoma, de tal manera que la exigencia del principio de reserva de ley en Navarra no deriva de su condición de territorio foral sino de su condición de Comunidad Foral (Autónoma). Dicho en otros términos, si Navarra no hubiera aprobado la LORAFNA conservarían intactas sus potestades tributarias derivadas del Convenio pero éstas no podrían ser exteriorizadas mediante normas formalmente legales (aunque materialmente sí lo fueran). De tal manera que la reserva de ley tributaria y su aplicación en Navarra no forma parte de la foralidad histórica sino –valga la expresión– de la foralidad autonómica y del reconocimiento de potestades legislativas que no derivan de la Disposición Adicional Primera de la CE sino de la LORAFNA; sin entrar ahora en consideraciones sobre si el peculiar acceso a la autonomía por parte de la Comunidad –irreductible, como vimos, a los esquemas de los arts. 143 y 151 de la CE– supone anclaje constitucional de facultades legislativas.

Buena prueba del carácter contingente del principio de reserva de ley tributaria en los territorios forales en función de la asunción de competencias legislativas –es decir, en función del acceso o no a la autonomía– lo demuestra el hecho de que existan territorios forales que regulan los tributos convenidos mediante normas con rango y forma de Ley (Navarra por su condición de Comunidad Autónoma) y otros (los territorios históricos integrantes de la Comunidad Autónoma del País Vasco) que regulan los tributos concertados mediante normas a las que se les niega formalmente el carácter de leyes,

²⁶² Para DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho Foral...*, op.cit., p. 551 de todos los preceptos constitucionales citados, el único que tiene aplicación directa en Navarra es el art. 31, por ser inherente a la unidad constitucional, ya que se trata de la regulación de derechos y deberes de los ciudadanos directamente relacionados con el cumplimiento del principio de igualdad. La duda que nos asalta es si se refiere sólo a los principios materiales de justicia (que son los únicos que desarrolla) o también al principio de reserva de ley sobre el que guarda silencio.

basándose en la inexistencia de poder legislativo de las Juntas Generales; pero los cuatro territorios forales gozan de idéntica garantía institucional, la determinada por la Disposición Adicional Primera de la CE, garantía material que no se extiende al plano formal, pero que no pretiere sus competencias sustantivas.

Con lo cual la expresión formal del ejercicio de las competencias anudadas a los derechos históricos en materia tributaria es fungible y contingente, puesto que depende de la decisión libérrima de dichos territorios de constituirse en solitario en una Comunidad Foral o de integrarse con otros territorios forales en una Comunidad Autónoma. Sin embargo, desde una perspectiva material, las normas reguladoras de los tributos convenidos con Navarra y las normas que disciplinan el régimen jurídico de los tributos concertados con los territorios históricos son similares y de esa igualdad material no debería desprenderse una desigualdad formal, que tiene evidente trascendencia en el plano procesal, como demuestra el diferente camino para impugnar leyes de la Comunidad Foral de Navarra y normas forales de los territorios históricos. Evidentemente, y no vamos a entrar en este punto de comparación, las Leyes Forales navarras sólo pueden ser enjuiciadas por el TC mientras que las Normas Forales de las Juntas Generales de los territorios históricos son enjuiciables ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Y también, aunque la cuestión haya sido desbordada por la evolución posterior de los acontecimientos, debemos recordar que la existencia de una Asamblea legislativa (sic) sólo se predicaba, en principio, de las Comunidades Autónomas que accedieron a dicha condición por la vía del art. 151, no a aquéllas cuyo proceso se llevó a cabo por la denominada vía lenta del art. 143²⁶³. Lo cual no significa, evidentemente, negar a éstas últimas potestad legislativa, puesto que ello sería contrario a los principios de generalidad y de igualdad que caracterizan el derecho a la autonomía de nacionalidades y regiones, conforme el art. 2 de la CE. Y, desde luego, tampoco significa privar de competencias legislativas a Navarra que accedió a la autonomía foral (si se nos vuelve a permitir la expresión) por una vía distinta de la prevista en los arts. 143 y 151 de la CE.

²⁶³ Como señala ENTRENA CUESTA, R., *cabe preguntarse si la atribución de potestad [legislativa] se efectúa a favor de todas las Comunidades Autónomas, o sólo de las de régimen especial. Sobre todo teniendo en cuenta que mientras que el Anteproyecto de la Constitución (art. 132.3) establecía que la organización institucional autónoma habría de basarse en una Asamblea, en un Consejo de Gobierno y un Presidente, la exigencia de que exista una Asamblea legislativa se impone, tan sólo, para este segundo tipo de Comunidades [las del art. 151].* GARRIDO FALLA, F. (ed.), *En Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas, 1980, p. 1541.

También se plantea la cuestión MUÑOZ MACHADO, S., en *Derecho público de...*, *op.cit.*, pp. 385-386.

Para terminar con esta breve exégesis de los argumentos constitucionales, la Disposición Adicional Primera de la CE no prejuzga la forma en que los territorios forales ejercerán las potestades normativas ligadas a la actualización y reintegración de sus derechos históricos; simplemente porque en 1978 no se sabía cuál iba a ser el devenir de dichos territorios en el proceso de vertebración territorial abierto con la posibilidad (no obligación) de constituirse en Comunidades Autónomas. Pero si la actualización ha de llevarse a cabo, en su caso y en primer lugar, en el marco de la CE (norma preferente frente al Amejoramiento) y si ésta proclama el principio de reserva de ley tributaria, parece evidente que existe un mandato explícito para que los territorios forales que, como Navarra, tienen potestades legislativas cumplan con las exigencias del art. 31.3 de la CE y, a nuestro juicio, ese cumplimiento debe realizarse de acuerdo con los mismos principios y la misma doctrina que el TC ha sentado respecto del poder tributario del Estado y del resto de las Comunidades Autónomas, ya que en este punto la foralidad navarra no justifica ninguna diferenciación.

Ello no significa, empero, que todos los principios que la CE dedica a la regulación formal de la materia tributaria sean aplicables en Navarra, puesto que, conforme doctrina del TC²⁶⁴, no es aplicable a Navarra la previsión del art. 134.7 de la CE que prohíbe a las Leyes de Presupuestos establecer tributos y sólo permite la modificación de éstos a su través cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea; entiende, a nuestro juicio de forma errónea, el TC que el citado precepto sólo es aplicable al Estado y no a las Comunidades Autónomas salvo que incorporen una norma similar en sus respectivos Estatutos (en nuestro caso, en la LORAFNA), de forma que la exclusión de esta regla constitucional no deriva estrictamente de la foralidad navarra²⁶⁵ sino del silencio del Amejoramiento y de la LOFCA (con lo que, como postulábamos anteriormente, se está afirmando explícitamente por el TC la aplicación de esta a Navarra en lo que se refiere a su régimen presupuestario y de endeudamiento público, aspectos sobre los cuales, como vimos, guarda silencio el Convenio).

Que la sujeción al principio de reserva de ley tributaria era una consecuencia anudada al reconocimiento de potestades legislativas tras la aprobación de la LORAFNA aparece reflejado en el ordenamiento navarro antes incluso del Convenio de 1990. En efecto, el art. 6.b) de la Ley Foral 8/1988, de 26 de diciembre, de Hacienda Pública de Navarra, establece que se regularán median-

²⁶⁴ *Vid.* STC de 18 de abril de 1994.

²⁶⁵ Prueba de ello es que posteriormente, la misma doctrina sentada para Navarra ha sido extendida por el TC a otras Comunidades Autónomas, como Cataluña.

te ley foral el establecimiento, modificación o supresión de tributos y recargos en el marco de las competencias de la Comunidad Foral, precepto que, pese a su importancia, no es enteramente satisfactorio por un doble motivo: primero porque el principio de reserva de ley no puede venir contenido en una norma de carácter ordinario, infraordenada a la CE y a la LORAFNA y, en segundo lugar, porque olvida que el art. 31.3 de la CE establece la reserva de ley no sólo respecto de los tributos sino también respecto de las prestaciones patrimoniales de carácter público, concepto de carácter más amplio que el de tributo e importado de la Constitución italiana de 1947²⁶⁶.

Pero en todo caso, se trata de un pecado venial, derivado de la reiterada confusión semántica que padece la mayor parte de la doctrina española –y que se ha trasladado a la legislación– entre principio de legalidad y de reserva de ley, por un lado y, entre principio de reserva de ley y de preferencia de ley, por otro. No es éste el lugar para disipar las diferencias entre los dos primeros pero el principio de legalidad (por ejemplo, art. 106.1 de la CE) no se refiere al rango formal de la norma, sino al respeto del ordenamiento jurídico en el ejercicio de la actividad administrativa, mientras que el principio de reserva de ley es una subespecie del principio más general de reserva normativa (recordemos que cabría la existencia constitucional de un principio de reserva reglamentaria, que en algún momento se manejó en el Anteproyecto de Constitución) y que viene a suponer la atribución del monopolio de la producción normativa en determinadas materias al poder legislativo.

Y puesto que este es el contenido del principio de reserva de ley es evidente que sólo puede venir recogido en la Constitución y no en normas infraordenadas a la misma. Cuestión distinta es que, como hacen algunos autores, se distinga entre una reserva de ley material (la derivada de la CE) y una reserva de ley formal (la contenida en leyes ordinarias); el resultado de esta última es el principio de congelación del rango y el de reordenación jerárquica²⁶⁷, que afecta a las relaciones Ley-reglamento.

No obstante, preferimos utilizar el término de principio de preferencia de ley (en vez de reserva de ley formal) para referirnos a esta cuestión, que tiene una enorme trascendencia. En efecto, si materias que no están constitucionalmente sometidas a reserva de ley deben ser reguladas por una norma de tal rango porque así se establezca por una ley ordinaria, ello producirá un efecto de congelación del rango que vedará la entrada del reglamento en la regulación de

²⁶⁶ En concreto, el art. 23 de dicha norma establece que *Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*.

²⁶⁷ Sobre este punto y esta distinción, *vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, en *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Ed. Civitas, vol. I, 7ª edición, 1995, p. 243.

estas materias, de ahí que la preferencia de ley afecte también al principio de jerarquía normativa. Pero, y esto es lo relevante, si en materias no sometidas al principio de reserva de ley sino al de preferencia, una ley posterior habilita la regulación reglamentaria no por ello se habrá producido una deslegalización (prohibida por la CE en el ámbito de la reserva de ley) sino una reordenación correcta en términos constitucionales de las relaciones ley-reglamento. Por el contrario, sería inconstitucional una deslegalización o degradación del rango normativo que permitiera la entrada del reglamento en materias sometidas constitucionalmente al principio de reserva de ley.

Bajo esta perspectiva, el art. 6 de la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra no está estableciendo, siquiera, ningún principio de preferencia de ley, sino que está solemnizando y reiterando algo que se deriva del art. 31.3 de la CE; es decir, en Navarra los tributos se aprueban mediante Ley Foral porque así se desprende de la CE y por este desprendimiento se anuda al reconocimiento de potestades legislativas a la Comunidad Foral, pero no porque esa exigencia venga impuesta por la Ley Foral citada.

Por otro lado, el núcleo central del principio de reserva de ley, sobre todo en aquellas materias como la tributaria donde el TC ha declarado su carácter relativo, no corresponde establecerlo al legislador ordinario puesto que se erigiría en intérprete de la CE, condición que le está vedada. Los elementos esenciales de los tributos que han de regularse, inexcusablemente, mediante ley son los que fija la doctrina del TC y ese núcleo (con todos los límites y matices que se hayan introducido por el TC) es indisponible para el legislador ordinario. Ello no quiere decir que el legislador ordinario –en este caso, foral– no pueda determinar que ciertas materias o elementos del tributo no cubiertos por el principio de reserva de ley hayan de ser regulados por normas de esta clase. Para ello habrá de acudir al principio de preferencia de ley que, como hemos señalado, produce el efecto momentáneo de congelación del rango y de alteración de las relaciones ley-reglamento que se desprenderían de la aplicación del principio de reserva de ley.

Por poner ejemplos obvios que permitan seguir nuestros razonamientos, el tipo de gravamen de un tributo ha de regularse mediante ley porque forma parte de los elementos sustanciales de la obligación tributaria cubiertos bajo el principio contemplado en el art. 31.3 de la CE y, en consecuencia, es indiferente, que el legislador ordinario así lo determine en la LFGT; por el contrario, la aprobación del modelo de autoliquidación de un impuesto no forma parte de la reserva de ley tributaria que impone la CE y, en principio, puede y debe ser regulado por normas reglamentarias. Ello no es óbice para que si la propia LFGT establece, como principio de preferencia de ley, que el meritado modelo se aprobará mediante ley se produzca una congelación del rango normativo, en cuya virtud quedaría vedada la regulación de esta materia mediante normas reglamentarias.

Pero si, con posterioridad, una ley habilitase al reglamento para la aprobación de los modelos de autoliquidación no se habría producido una deslegalización, sino una reordenación –constitucionalmente correcta– de las relaciones ley-reglamento al amparo del carácter relativo del principio de reserva de ley y de la subsiguiente supresión del efecto de congelación del rango inicialmente provocado.

Por el contrario, que una ley ordinaria –como la LFGT– habilitase al reglamento para regular los sujetos pasivos o la base imponible del IRPF constituiría una deslegalización inconstitucional puesto que afectaría al núcleo intangible del principio de reserva de ley en materia tributaria.

La LFGT (art. 10) señala que los tributos (cualesquiera que sea su naturaleza y carácter, es decir, incluidos los convenidos) se regirán, entre otras fuentes, por las Leyes propias de cada tributo, conteniendo una afirmación que, a nuestro juicio, entra en contradicción con las afirmaciones de algún sector de nuestra doctrina tributaria. En efecto, el apartado 2 del citado precepto declara el carácter supletorio de las normas tributarias de régimen común, con lo que la LGT estatal no puede considerarse *similar a una Directiva comunitaria* ni se puede interpretar que *las leyes tributarias del Estado no rigen en Navarra*, salvo en determinados tributos (IVA, Impuestos Especiales, Impuesto sobre las Primas de Seguro y Tasas sobre el Juego), entendiéndose que ello se deduce de la Adicional Cuarta del Convenio, transformando ello en hecho diferencial respecto del Concierto vasco *porque en éste la aplicación directa de las normas estatales se produce en todos los impuestos*²⁶⁸.

Se está confundiendo la aplicación directa de las normas estatales –mientras Navarra no dicte la normativa propia en virtud del Convenio, que es a lo único a lo que se refiere la citada Disposición Adicional– con la supletoriedad del ordenamiento tributario común y lo primero no es incompatible con lo segundo, de forma que, actualizando la cuestión sobre la base de la modificación del Convenio de 2003, la normativa estatal del IRNR, por ejemplo, se aplicará directamente en Navarra porque no hay Ley Foral propia que regule dicho impuesto; no obstante, si se aprueba, ello no empecería el carácter supletorio de la normativa estatal.

Que los tributos se rijan, entre otras normas, por sus Leyes forales propias no aclara qué elementos del mismo han de ser regulados por normas pri-

²⁶⁸ Las afirmaciones entrecomilladas en SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones actuales...*, op.cit., p. 41. El hecho de que estén redactadas antes de la modificación del Convenio de 2003 no resta valor a nuestra afirmación principal. De seguir su criterio encontraríamos que el art. 10.2 de la Ley Foral General Tributaria vulneraría el Convenio Económico

marias, puesto que no todo el régimen de un impuesto ha de ser objeto de regulación mediante ley, de acuerdo con el carácter relativo del citado principio de reserva de ley, según la doctrina del TC. En este sentido, la propia LFGT en su art. 11 enumera las materias que, *en todo caso*, se regularán por Ley Foral, en un claro ejemplo de plasmación del principio de preferencia de ley –no de reserva de ley²⁶⁹– aunque coincida en la mayoría de los supuestos con la fijación por parte del TC del contenido de la reserva de ley relativa, mientras que, en otros, depende de una opción del legislador ordinario, puesto que se trata de materias de Derecho tributario formal cuya regulación por normas reglamentarias (o la no congelación de rango) no hubiera supuesto ninguna transgresión constitucional²⁷⁰. Dicho a la inversa, si un futuro y necesario aggiornamento de la LFGT suprimiera la exigencia de regulación por ley de determinados aspectos del Derecho Tributario Formal no se estaría produciendo ninguna deslegalización y sería perfectamente válida, desde el plano constitucional, la intervención del titular de la potestad reglamentaria, circunstancia que ahora le está vedada.

Evidentemente, las exigencias de los principios de reserva de ley y, por derivación, de preferencia de ley han de ser necesariamente distintas, siguiendo la doctrina del TC en el caso de los tributos de las Haciendas locales de Navarra puesto que habrá que cohonestar las exigencias de la reserva de ley con la autonomía municipal o local y con la suficiencia financiera. Para no distraer nuestro hilo argumental, simplemente diremos aquí (y volveremos después) que la Comunidad Foral de Navarra adoleció –y aun no se ha paliado completamente– de una situación peculiar en cuya virtud hasta la Ley Foral 13/2000 no hubo una regulación sistemática de la parte general del Derecho Tributario de la Comunidad Foral en tanto que la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales contenía, aunque de forma esquemática, una regulación mínima de la parte general del sistema tributario local.

²⁶⁹ El art. 8 de la vigente LGT estatal habla de *reserva de ley tributaria*, y enumera una larga lista de materias que no coinciden –son más amplias– que las previstas en la normativa foral navarra. Repe- timos que es un error tipificar dicha norma como reguladora de la reserva de ley en materia tributaria, salvo que se entienda la expresión en el sentido formal que, como veíamos, le asigna GARCÍA DE ENTERRÍA, E. Pero fieles a nuestra terminología, preferimos hablar de principio de preferencia de ley.

²⁷⁰ En concreto, no creemos que pertenezca al núcleo esencial del principio de reserva de ley deducible del art. 31.3 de la CE la regulación por Ley Foral de la implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente o la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria. Renunciamos también a explicar, con base en la doctrina italiana (en especial BERLIRI, A., *Corso istituzionale di Diritto Tributario*. Milán: Ed. Giuffrè, volumen I, 1980) la diferencia entre obligación y deber, quizá como consecuencia de la defectuosa transcripción al castellano de la correcta delimitación entre los conceptos jurídicos de *obbligazione* y de *obbligo*. La presentación de autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones por los particulares no es una obligación sino un deber.

La solución adoptada con la LFGT de 2000 ha sido tan ecléctica como insatisfactoria, puesto que el art. 1.2 de ésta ordena la aplicación de ésta a los tributos de las entidades locales de Navarra *en lo que no resulte alterado por su normativa específica*, lo que obliga a realizar, en no pocas ocasiones, ejercicios interpretativos para depurar supuestos de antinomia legislativa o para determinar cuándo la Ley Foral de Haciendas Locales altera (recordemos que el rango de ambas normas es similar) la normativa de la LFGT.

En este sentido, es recomendable que la Comunidad Foral adopte la solución seguida por el art. 1.1 de la LGT estatal en el sentido de considerar que los principios y las normas generales del sistema tributario navarro –contenidas en la LFGT– son aplicables a todas las Administraciones tributarias de Navarra, lo cual obligará a depurar la LFHL. Creemos que el contribuyente navarro ha de estar sometido a unos mismos principios generales y unos derechos iguales con independencia de que sea sujeto pasivo de un tributo de la Comunidad Foral o de un tributo local.

Realizado este paréntesis, conviene volver al tema principal y centramos en un problema que, derivado del Convenio y en relación con tributos instantáneos donde la Comunidad Foral ha de aplicar las mismas normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado, ha sido objeto de un tratamiento peculiar –y a nuestro juicio mejorable– por el legislador navarro; en concreto, los problemas se ha centrado de forma casi exclusiva en el IVA y en los Impuestos Especiales de fabricación que, casi todos los años, son objeto de modificaciones por parte del Estado –bien sea en las Leyes de Presupuestos, bien sea en las mal llamadas Leyes de Acompañamiento, auténtico cajón de sastre que, afortunadamente, ha desaparecido a partir de 2004– que lógicamente por las fechas de aprobación impiden la reacción normativa ordinaria de las instituciones navarras (es decir, preparación del oportuno proyecto de ley, remisión al Parlamento foral y aprobación por éste).

Lógicamente, para cumplir el Convenio, se exige que Navarra apruebe, antes del 1 de enero, la modificación correspondiente adoptada por el Estado, pero ello es materialmente imposible por razones estrictas de procedimiento parlamentario. A fin de no remontarnos a antecedentes previos a la aprobación de la LFGT, simplemente diremos que hasta el año 2001 la técnica seguida era la de dictar Decretos Forales provisionales que, posteriormente, se sometían al acuerdo de ratificación del Parlamento Foral, de tal manera que personas poco familiarizadas con el ordenamiento navarro podían –remitiéndose al BON– contemplar con cierto estupor como un Decreto Foral modificaba la Ley Foral del IVA o de los Impuestos Especiales y que, además, dicho Decreto Foral tenía efectos normalmente retroactivos.

Las soluciones más sensatas para resolver esta cuestión –puramente formal– eran y siguen siendo, a nuestro juicio, dos:

Habilitar al Gobierno de Navarra para que dictara Decretos-leyes forales que adaptaran, mediante norma con rango de ley, las modificaciones estatales a las exigencias derivadas del Convenio en determinados tributos.

Iniciar el procedimiento legislativo ordinario para modificar la ley foral correspondiente considerando, en el ínterin, aplicable con carácter supletorio la legislación estatal cuya modificación Navarra debía aplicar en virtud del Convenio y ello con base en la LFGT.

Evidentemente, la primera solución sería la más respetuosa con la foralidad y con las competencias formales de la Comunidad Foral, sin perjuicio, evidentemente, de que dicho Decreto-Ley foral se sometiera a convalidación por el Parlamento foral (convalidación que prácticamente sería obligatoria puesto que el rechazo supondría vulnerar el Convenio); en suma, se trataría de arbitrar un procedimiento similar al previsto en el art. 86 de la CE y donde las razones de extraordinaria y urgente necesidad serían indiscutibles.

La objeción a esta solución no es constitucional ni material sino formal y derivada del Amejoramiento (por cierto extensible a la totalidad de los Estatutos de Autonomía, puesto que salvo el proyecto de Estatuto de Autonomía catalán de 1979²⁷¹ –y no se llegó a plasmar en el texto definitivo– ninguno ha previsto la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan dictar Decretos-leyes).

En el caso de Navarra, ya apuntamos que el art. 21 de la LORAFNA sólo prevé la delegación legislativa para el desarrollo de bases o para la refundición de textos legislativos pero no contempla la posibilidad de habilitación al Gobierno de Navarra para la adopción de normas legislativas provisionales con rango de ley. Evidentemente la citada habilitación exige, a nuestro juicio, la concurrencia de dos requisitos; de un lado determinar si la CE permite (o, mejor dicho, no prohíbe) que la Comunidad Foral de Navarra pueda dictar Decretos-leyes y, de otro y para el supuesto de que la respuesta anterior sea afirmativa,

²⁷¹ No obstante, en las bases de negociación del Amejoramiento aprobadas por el Parlamento Foral de Navarra se señalaba que *Una ley foral regulará los supuestos y la forma en que, por razones de extraordinaria y urgente necesidad, la Diputación Foral podrá dictar disposiciones legislativas con efectos provisionales en tanto no sean convalidadas por el Parlamento Foral*. Igualmente, como recuerda DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho Foral...*, op.cit., p. 346, antes del Amejoramiento –en fase de preautonomía– se dictó el Acuerdo del Parlamento Foral de 26 de junio de 1980 que autorizaba a la Diputación para dictar normas provisionales sin previa autorización del Parlamento a fin dar cumplimiento al art. 18 del Convenio de 1969 que, al igual que sucede ahora, obligaba en la exacción de los impuestos indirectos a aplicar las mismas normas vigentes en cada momento en territorio común.

cuál es el mecanismo formal a través del cual se puede reconocer dicha habilitación al Ejecutivo foral.

La primera cuestión ha sido resuelta, de forma temprana y convincente, por MUÑOZ MACHADO²⁷², cuyos argumentos –sintéticamente expuestos– se reducen a dos: por un lado, no hay declaración constitucional explícita que atribuya el monopolio de la producción legislativa de las Comunidades Autónomas a los Parlamentos respectivos ni la CE regula la cuestión de las competencias legislativas de aquéllas, de tal manera que no habría objeción, si el Estatuto lo prevé, para incorporar al mismo la producción de todo tipo de normas con rango de ley por parte del poder ejecutivo; por otro lado, los arts. 153.a) y 161.1.a) de la CE –sobre todo el primero referido directamente a las Comunidades Autónomas– atribuyen al TC la competencia para controlar y enjuiciar las disposiciones normativas con fuerza de ley (de forma que no se habla sólo de leyes en sentido formal del término y, además, en el primero de los artículos citados ni siquiera se habla de Parlamentos o Asambleas legislativas, sino de *órganos de las Comunidades Autónomas*; de tal manera que tanto el circunloquio empleado por la CE como la ausencia de referencia al Parlamento o Asamblea legislativa inducen a pensar que el constituyente estaba pensando en sistema de normas con rango de ley que no tenía porqué limitarse a las leyes y a los Decretos legislativos).

A ello añadiremos un argumento adicional, aunque huelga; si alguien creyera que no pueden constitucionalmente dictar Decretos-leyes tampoco sería factible que pudiera dictar Decretos legislativos, figura cuya producción autonómica tampoco recoge la CE aunque sí la mayoría de los Estatutos de Autonomía. Dicho en otros términos: o se afirma que las Comunidades Autónomas sólo pueden dictar leyes en el sentido formal del término o, si se admite que pueden dictar disposiciones normativas con fuerza de ley, no se puede admitir una figura –Decreto Legislativo– y excluir otra –Decreto Ley–, porque no existe ningún criterio constitucional para sentar esta diferenciación.

Superado afirmativamente el primero y más importante obstáculo –la prohibición constitucional– resta despejar el segundo: la potestad para dictar Decretos-leyes autonómicos o en nuestro caso forales sólo puede venir establecida en el Estatuto de Autonomía correspondiente o en el Amejoramiento y en este punto la cuestión es, como hemos visto, el silencio de éste y, por tanto, la carencia de habilitación al Gobierno de Navarra²⁷³, habiendo de advertir que no

²⁷² *Derecho Público...*, *op.cit.*, volumen I, pp. 438-440.

²⁷³ Posición tempranamente mantenida por RAZQUIN LIZARRAGA, J.A. en Organización y competencias de la Comunidad Foral de Navarra en el Amejoramiento del Fuero, *Revista Jurídica de Navarra, Gobierno de Navarra*, Pamplona, 7 (1989), pp. 63 y ss.

cabe que la potestad de dictar Decretos-leyes se contenga en leyes de organización interna del Gobierno y Administración de la correspondiente Comunidad²⁷⁴, porque la figura normativa en cuestión implica una alteración de la normal distribución de competencias normativas entre poder legislativo y poder ejecutivo y esa alteración sólo puede ser –y en ello hay consenso doctrinal casi unánime²⁷⁵– establecida por la norma superior del ordenamiento foral.

Otros autores navarros, aún coincidiendo en el fondo de nuestra tesis, introducen matizaciones; así, el profesor PÉREZ CALVO entiende que *es necesaria la previsión expresa de estos supuestos excepcionales en la Constitución o en los Estatutos, en tanto que normas institucionales básicas, para que puedan producirse válidamente [los Decretos-Leyes] ya que se trata de una alteración fundamental del equilibrio de poderes que estas normas fundantes y básicas de los distintos ordenamientos establecen ordinariamente entre el Parlamento y el Gobierno*²⁷⁶; aunque la cuestión es salvada con la conjunción disyuntiva, entendemos que no es necesaria previsión constitucional expresa pero sí modificación del Amejoramiento para que el Gobierno de Navarra pueda dictar Decretos-leyes forales. Entendemos que los argumentos deducibles de la no prohibición constitucional, de la ambigüedad con que se tratan las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas y de la dicción del art. 153.a) de la CE, es decir de los argumentos expuestos por MUÑOZ MACHADO y a los que hemos hecho anterior referencia, conducen a esta conclusión.

Interesante, aunque minoritaria, es la tesis de DEL BURGO TAJADURA²⁷⁷, quien fijándose precisamente en los problemas de adaptación inmediata de determinados tributos convenidos que plantea el Convenio sugiere *una interpretación integradora* de la CE a fin de colmar la laguna del Amejoramiento en punto a la posibilidad de dictar Decretos-leyes, considerando que no existen razones que impidan la traslación del art. 86 de la CE a las Comunidades Autónomas (no se refiere exclusivamente a Navarra) puesto que su sistema parlamentario es similar al estatal, con la excepción del bicameralismo.

²⁷⁴ Hasta DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho...*, op. cit., p. 347, que mantiene una posición ecléctica que ahora veremos, afirma que *más discutible me parece, en cambio, que una ley regional, ni siquiera la reguladora del Gobierno y de la Administración de la respectiva Comunidad Autónoma pueda incorporarla* [se refiere a la habilitación para dictar Decretos-Leyes].

²⁷⁵ Con alguna excepción, como por ejemplo GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Derecho Administrativo español*. Pamplona: EUNSA, 1987, vol. I, quien considera que la habilitación puede contenerse alternativamente en el Estatuto o en el Reglamento parlamentario.

²⁷⁶ *Manual de Derecho...*, op.cit., p. 132.

²⁷⁷ Originariamente planteada en Las instituciones forales de Navarra en la obra colectiva *Derecho Público Foral...*, op. cit., pp. 354-356 y reiterada con alguna leve corrección en su *Curso de Derecho Foral...*, op. cit., p. 347.

Creemos que la tesis es interesante pero está insuficientemente motivada y, además, chocaría con la doctrina del TC en punto, por ejemplo y como vimos, a la aplicación a las Comunidades Autónomas –singularmente Navarra– del art. 134.7 de la CE. Con muchas dudas por nuestra parte, pero recogiendo parte de su idea, podría defenderse, sólo en el ámbito tributario y sólo para los tributos convenidos instantáneos que deban regularse por las mismas normas vigentes en cada momento en territorio común, la posibilidad de dictar Decretos-leyes tomando como base la Disposición Adicional Primera de la CE, las potestades legislativas de la Comunidad Foral y la integración del Convenio en el bloque de la constitucionalidad.

Aunque la comparación que vamos a realizar pueda parecer poco convincente, téngase presente que, por ejemplo, los territorios históricos del País Vasco regulan sus tributos concertados mediante normas materialmente legales pero formalmente reglamentarias, de manera que la Disposición Adicional Primera de la CE opera respecto de ellos una excepción al art. 31.3 de la CE. Si éste se aplica en Navarra por su condición de Comunidad Foral no habría objeción, desde esta interpretación, para –en el ámbito estricto antes citado– reconocerle la posibilidad de dictar Decretos-leyes forales tributarios, aunque creemos que la mejor solución –puesto que no ofrece tacha de inconstitucionalidad– sería modificar el art. 21 del Amejoramiento e introducir expresamente esta habilitación, puesto que la necesidad de contar con un instrumento ágil de rango legal por parte del Gobierno de Navarra en el Amejoramiento permitiría la utilización del Decreto-Ley no sólo en el reducido ámbito tributario, sino en otras materias, posibilidad que la solución que ofrecemos (y, repetimos, que puede tener objeciones que asumimos de antemano) no puede contemplar.

La evolución del ordenamiento navarro en este punto –adaptación inmediata de la regulación de determinados tributos convenidos a la normativa estatal– comienza a regularse con carácter general pero insuficiente, dado el rango de la norma, con el art. 12 de la LFGT que, bajo el epígrafe de armonización, autoriza al Gobierno de Navarra a dictar cuantas normas *provisionales* sean precisas en el ámbito de los tributos que, según el Convenio, deban regirse por la misma normativa sustantiva y formal que la del Estado, aclarando que puede darse carácter retroactivo a las mismas con el fin de que su entrada en vigor se produzca en el mismo momento que las normas estatales a las que deben adecuarse.

La solución es criticable –lo que no quiere decir que no sea comprensible– por dos razones: en primer lugar, porque el producto normativo de la autorización sólo puede tener rango de Decreto Foral y para ello no es preciso autorización alguna, salvo que se trate de descongelar el rango normativo de alguna de las materias sometidas al principio de preferencia de ley de acuerdo con el art. 11 de la propia LFGT que vimos en líneas anteriores; en segundo lugar, por-

que si la autorización afecta a materias sujetas al principio constitucional de reserva de ley el precepto está operando una deslegalización que conculcaría el art. 31.3 de la CE.

Como el legislador foral es consciente que esta autorización está encubriendo pseudoDecretos-leyes (nótese el adjetivo *provisionales* que utiliza), el propio art. 12 de la LFGT en su último párrafo señala que en el caso de que dichas normas deban tener rango de ley foral se remitirán al Parlamento de Navarra dentro de los diez días siguientes a su adopción para su aprobación definitiva. Norma esta última que técnicamente es incorrecta por la obsesión del legislador foral de no reconocer que está regulando en una ley ordinaria una materia (los Decretos-leyes) que sólo puede venir establecida en el Amejoramiento.

Porque hay que plantearse qué aprueba exacta y definitivamente el Parlamento Foral. Desde luego no parece que se trate de un Decreto Foral puesto que este producto normativo está reservado al Gobierno de Navarra, de forma que en teoría la aprobación se estaría refiriendo a una ley, de la que el Decreto foral provisional constituiría una especie de proyecto de ley (lo cual no es convincente desde el Derecho parlamentario). Pero tampoco es esa la solución parlamentaria que se sigue, puesto que los Decretos forales provisionales no se transforman –ni siquiera tras la intervención parlamentaria– en Leyes forales, sino que lo único que consta es un Acuerdo del Parlamento (con esta denominación publicado en el BON) que ratifica el Decreto Foral provisional²⁷⁸ y cuya concisión es proverbial.

De tal manera que, vulnerando a nuestro juicio el Amejoramiento y el art. 31.3 de la CE, el art. 12 de la LFGT permite que un Decreto Foral ratificado por un Acuerdo del Parlamento que no reviste forma de Ley modifique una Ley Foral; esta es la conclusión simple y obvia a la que se llega por cualquier jurista, advirtiendo que la intervención del Parlamento Foral no altera para nada la vulneración antedicha ni modifica la naturaleza jurídica del Decreto Foral; y si la modificación de dicha naturaleza es imposible, la presunta e indemostrable elevación del rango normativo estaría transgrediendo la distribución de potestades normativas que establecen los arts. 20, 21 y 23 del Amejoramiento.

Ello no empece para que, como hemos afirmado, la solución de la LFGT fuera criticable pero comprensible, porque el Amejoramiento no permite utilizar la figura del Decreto-ley foral para regular de forma urgente unas materias que la Comunidad Foral está obligada a armonizar con el Estado por imperativo del Convenio. Dicho en otros términos, el problema existe pero la solución normativa

²⁷⁸ *Vid., ad exemplum*, el Decreto Foral 4/2004, de 12 de enero (BON de 6 de febrero) sobre modificación de la Ley Foral del IVA, seguido del Acuerdo del Parlamento Foral de 4 de marzo de 2004 (BON de 26 de mayo) por el que se ratifica (sic) el Decreto Foral antes citado.

deducible de la LFGT no es, precisamente, la más respetuosa con el ordenamiento jurídico, tanto estatal como foral. Y puesto que habrá que resolver el problema en los términos más respetuosos con el ordenamiento, caben tres soluciones posibles:

Reformar el Amejoramiento e introducir la figura del Decreto-Ley foral, que, a nuestro juicio, no tendría porqué reducirse exclusivamente a la materia tributaria.

Aplicar la Disposición Adicional Cuarta del Convenio y considerar aplicables directamente las normas vigentes en territorio común hasta tanto no se proceda, por el procedimiento legislativo ordinario, a modificar las correspondientes leyes forales afectadas.

Considerar aplicable supletoriamente la normativa estatal de régimen común al amparo de las previsiones del sistema de fuentes contenido en el art. 10.2 de la LFGT, si bien esta tercera solución se superpone con la anterior.

Obviamente, nuestra predisposición, de *lege ferenda*, sería aplicar la primera solución, aunque, como veremos, no ha sido ésta la tónica seguida por el legislador navarro, puesto que la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, ha introducido novedades significativas en la cuestión, adoptando una posición que, explícitamente, demuestra las dudas que el propio legislador foral tenía sobre el respeto al Amejoramiento que procuraba la fórmula del art. 12 de la LFGT.

La consciencia de la insatisfacción de la fórmula a que conducía este precepto es destacada en la propia Exposición de Motivos de la Ley Foral de 2004, al justificar la creación de la figura de los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria, como novedad normativa fundamental²⁷⁹. Los meritados Decretos Forales –regulados en el art. 54 de la Ley Foral 14/2004– tienen el mismo rango legislativo que los Decretos Forales Legislativos ordinarios o comunes (contemplados en el artículo precedente) pero se separan de ellos en cuestiones procedimentales, que afectan no sólo a su elaboración sino también a su control y que, como veremos, vienen a demostrar que el plausible intento del legislador foral de solucionar los problemas de adecuación del Convenio a

²⁷⁹ Señalando que, con dicha figura, diferenciada formalmente de los Decretos Forales Legislativos no tributarios, estamos en presencia de una figura “que viene a dar satisfacción a la necesidad de adaptar el contenido de las Leyes Tributarias Sustantivas de Navarra a las novedades introducidas en la legislación estatal en los casos en que así lo establece el Convenio Económico. La actual fórmula, *a través de un simple Decreto Foral que posteriormente es ratificado por el Parlamento de Navarra, pero sin elevarlo a rango legal*, no parece suficiente, sobre todo en orden a satisfacer los principios de jerarquía normativa y de seguridad jurídica. La nueva figura de los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria sí cumple con tales exigencias, al tiempo que es respetuosa en todo caso con los límites establecidos por el Amejoramiento en su artículo 21, tales como los relativos a las Leyes forales de mayoría absoluta, a la fijación de las bases, al otorgamiento expreso de la delegación y al plazo para su ejercicio” (la cursiva es nuestra).

la normativa estatal en determinados supuestos sin modificar el Amejoramiento y sin crear en él la categoría de los Decretos-leyes tiene más sombras que luces. De forma sinóptica, las sombras que advertimos son las siguientes:

Se eliminan los trámites previstos en el art. 52 de la LF 14/2004, aplicables a los Decretos Forales Legislativos ordinarios, de forma que habremos de distinguir, en el ordenamiento navarro, dos clases distintas de Decretos Forales Legislativos y no sólo por esta cuestión sino también por las relacionadas a continuación.

La delegación legislativa es recepticia (lo que es consustancial a los Decretos Legislativos) y permanente y se entiende automáticamente conferida por el art. 54.1 de la Ley Foral citada, aunque sólo puede ser utilizada para dictar normas con rango de ley exigidas cuando una reforma del régimen tributario común obligue, según el Convenio, a aplicar en Navarra idénticas normas sustantivas y materiales que las vigentes en cada momento en el Estado. A nuestro juicio, se cumplen las exigencias del art. 21 del Amejoramiento no sólo en el plano material sino también en el temporal (el apartado 3 del art. 54 señala expresamente que dichos Decretos forales legislativos habrán de dictarse y publicarse²⁸⁰ en el plazo de dos meses a contar desde la modificación de la normativa estatal) y en consecuencia el reiterado art. 54 juega como ley de delegación permanente, aun cuando la materia concreta para la que se otorga la misma impide utilizar dicho precepto para fines distintos a los previstos y, en concreto, para la refundición de textos legislativos en materia tributaria.

Se retoma (art. 54.4) la idea ya plasmada en el art. 12 de la LFGT en cuya virtud dichos Decretos forales legislativos puedan tener eficacia retroactiva, a fin de facilitar que la entrada en vigor de los mismos coincida con la de las normas de régimen común objeto de armonización²⁸¹. A nuestro juicio, ni la CE ni el art. 21 del Amejoramiento prohíben la eficacia retroactiva de los Decretos Legislativos, de forma que el precepto huelga porque puede dar lugar a interpretaciones a contrariis no sólo peligrosas sino inexactas: que sólo estos Decretos Forales Legislativos y no los ordinarios previstos en el art. 53 de la Ley 14/2004 pueden tener eficacia retroactiva, aunque la norma debe entenderse más bien como un exceso de celo jurídico del legislador foral para limitar el

²⁸⁰ La verdad es que no entendemos las razones de la dicotomía entre los conceptos de dictar y publicar los Decretos forales legislativos de armonización tributaria, aunque ello constituye una cuestión menor.

²⁸¹ Tampoco entendemos la obsesión –iniciada en la LFGT– en denominar armonización a la adaptación a la normativa estatal de determinados tributos, puesto que, *ex Convenio*, no se trata de armonizar ninguna materia, al menos en el sentido que este término tiene según el art. 7 de dicha norma. Pero, como en otras ocasiones, tampoco se trata de enredarnos en cuestiones semánticas carentes de consecuencias jurídicas directas.

poder del Gobierno de Navarra en la utilización de este instrumento con rango legal, celo que huelga porque el Convenio, al utilizar la expresión *las mismas normas materiales y formales vigentes, en cada momento, en territorio común* en distintos preceptos está autorizando implícitamente la eficacia retroactiva de dicha figura normativa cuando se trata de tributos convenidos instantáneos.

Pero la verdadera prueba de que estamos ante un híbrido entre Decreto Legislativo y Decreto-Ley o ante un parche necesario mientras no se modifique la LORAFNA se demuestra en el art. 54.5 de la LF 14/2004 que obliga al Gobierno de Navarra a remitir al Parlamento Foral dichos Decretos Forales Legislativos en el plazo de los diez días siguientes a su aprobación (sería más correcto haber fijado el plazo por referencia a la publicación en el BON²⁸²), *al objeto de su adecuado control parlamentario*. Bajo este eufemismo, entendemos que se está refiriendo la Ley Foral a la ratificación (se ha huido de este término por razones obvias) del Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria, lo cual asimila, por encima de la semántica legislativa, dichas normas a auténticos Decretos-leyes forales. Téngase en cuenta que el art. 53 no exige la remisión en plazo determinado al Parlamento de los Decretos Forales legislativos ordinarios ni tal previsión aparece recogida en el art. 21 de la LORAFNA (aunque sí como veremos se puede establecer en la ley de delegación conforme al Reglamento del Parlamento foral). A nuestro juicio, el legislador foral se ha inspirado en el art. 82.6 de la CE y en el art. 158.5 del Reglamento del Parlamento Foral a la hora de establecer fórmulas adicionales de control por parte de las leyes de delegación, pero ni siquiera esta invocación analógica del texto constitucional y del reglamento parlamentario sirve, a nuestro juicio, para enervar la idea de que estamos en presencia de pseudo Decretos-leyes, ciertamente regulados con una fórmula muy hábil. Pero las categorías jurídicas normativas no son las que determina el legislador ordinario sino, como ha señalado el TC, las que se deducen de la hermenéutica y de la interpretación sistemática de las normas jurídicas. Es decir que por mucho que el legislador ordinario denomine tributo a una prestación pecuniaria que no reúna las características esenciales de éste no por ello se opera una mutación genética de la categoría jurídica y lo mismo sucede en este caso, aun cuando debamos reconocer la pericia del legislador foral por regular una figura que, si no se analiza detenidamente, parece un Decreto Legislativo. Lejos de nuestra intención una crítica que no sería justa al quehacer legislativo del Parlamento Foral, pero sí una reafirmación de nuestra idea de que la mejor solución para solventar los problemas de adecuación con-

²⁸² Que no se trata de un error del legislador foral la referencia a la aprobación queda demostrado por el hecho de que el art. 54.5 de la Ley 14/2004, se refiere a continuación a que el control parlamentario puede ser posterior a la publicación y entrada en vigor.

creta al Convenio es el Decreto-Ley Foral y no la figura espúrea que se ha creado en la Ley Foral del Gobierno de Navarra que, además de los problemas dogmáticos apuntados, tiene un inconveniente de índole procesal que, aunque difícilmente puede llegar a verificarse, conviene recalcar como punto independiente.

En efecto, mientras que los Decretos-leyes autonómicos o forales quedarían, ope legis, excluidos del control de la jurisdicción contenciosa y sólo pueden ser enjuiciados por el TC, los Decretos Legislativos –y la doctrina y la legislación en este punto es aplicable a Navarra– pueden, limitadamente (*cuan-do excedan los límites de la delegación*), someterse a enjuiciamiento por la jurisdicción ordinaria, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 82.6 de la CE, 37 de la LORAFNA (interpretado sensu contrario), 1.1 de la LJCA y 158.5 del Reglamento del Parlamento Foral), circunstancia que no ha sido debidamente apreciada por un sector de la doctrina tributaria navarra, quizá por la excepcionalidad del supuesto. Ciertamente, a la misma conclusión cabría llegar –en este caso sin limitaciones impuestas por el art. 1.1 de la LJCA– en relación con los Decretos Forales provisionales previstos en la LFGT, pero el blindaje frente a recursos ordinarios sólo ha variado de forma leve, aunque importante, con la aparición de los Decretos Forales Legislativos de armonización tributaria. Aunque esta razón procesal no sea la más relevante, convendría –y no creemos que se trate de una cuestión política relevante puesto que no hay obstáculo constitucional ni creemos que haya disenso entre las fuerzas parlamentarias en este punto– reformar el Amejoramiento en vez de parchear el ordenamiento navarro –primero la LFGT, ahora la Ley Foral de Gobierno– para acabar de una vez por todas con un problema que, siendo evidente, exige una solución radical y definitiva, que, cohoneste el respeto al Convenio con el ejercicio de las facultades inherentes a la foralidad situando ésta al margen de enjuiciamientos ordinarios.

5.5. Potestades legislativas de la Comunidad Foral y reserva de ley en materia de tributos locales

No podemos concluir este capítulo sin hacer referencia a la peculiaridad –que no es exclusiva de Navarra– de las Leyes forales reguladoras de los impuestos de las Haciendas locales de nuestra Comunidad, peculiaridad que deriva de la necesidad de cohonestar, como vimos, el principio de reserva de ley y la autonomía municipal que, en el plano tributario, no exige que los tributos locales sean propios puesto que el art. 142 de la CE sólo garantiza el principio de suficiencia, pero sí que los entes municipales cuenten con un espacio mínimo para que, a través de sus ordenanzas fiscales, puedan tener un poder tributa-

rio material aunque limitado por la Comunidad Foral ante la inexistencia de potestad legislativa para la ordenación de sus tributos.

Dicho en otros términos y transponiendo expresiones del TC la relatividad del principio de reserva de ley es distinta en materia de tributos propios (incluidos los convenidos) de la Comunidad Foral de Navarra y en materia de tributos locales de los municipios navarros.

La posición del principio de reserva de ley en el marco de la imposición local queda perfectamente delimitado por la STC 19/1987, de 17 de febrero (seguida por otras posteriores), cuando señala que *si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución*, de tal manera que la posición del Estado o de la Comunidad Foral no puede limitarse a una mediación formal. Incluso sugiere el TC que la cohesión entre reserva de ley relativa y parcial en el caso de los tributos locales y autonomía municipal puede lograrse mediante una regulación parcial de los tipos de gravamen, estableciendo únicamente criterios o límites dentro de los cuales y en atención a su autonomía y a sus peculiaridades se ejercerán las potestades reglamentarias de los ayuntamientos.

Lógicamente no correspondía al TC determinar cómo el Estado o las Comunidades Autónomas habían de lograr el cumplimiento simultáneo de ambos principios constitucionales y, por tanto, la actuación del Estado, en la LHL de 1988 pivotó sobre dos principios básicos: de un lado, la creación de un sistema tributario local donde se distinguía entre impuestos de establecimiento obligatorio e impuestos de establecimiento facultativo. Respecto de los segundos la autonomía municipal era máxima puesto que sólo a través de la ordenanza fiscal pertinente se aplicaba el impuesto en cuestión. No obstante, en ambas clases de impuestos los elementos sustantivos determinantes de la obligación tributaria eran fijados por la norma estatal, con una matización, que enlaza con el segundo eje o principio básico de la normativa de 1988 (vigente a través del actual Texto Refundido de 2004). Este segundo principio o eje era la concesión de determinadas facultades para que, dentro de ciertos límites y en función de determinados criterios puedan los ayuntamientos, a través de sus ordenanzas, modificar los tipos de gravamen básicos establecidos por la Ley, establecer bonificaciones potestativas e incluso establecer límites mínimos y máximos dentro de las bonificaciones obligatorias y ello tanto respecto de los impuestos facultativos como respecto de los obligatorios. Lógicamente, en el caso de impuestos obligatorios la ordenanza fiscal no es necesaria para el esta-

blecimiento del tributo pero sí para fijar aquellos elementos de la obligación tributaria respecto de los el municipio goza de autonomía sujeta a los límites legales. Por el contrario, en el caso de los impuestos facultativos la ordenanza es necesaria para la implantación del tributo en el correspondiente término municipal.

De forma muy sumaria este es el esquema que se deduce de la legislación estatal en relación con el sistema impositivo local, cuyo conocimiento es inexcusable, como veíamos anteriormente, para determinar si la LFHL tiene un sistema similar que permita entender cumplido el principio del art. 46 del Amejoramiento en cuya virtud se garantiza a los entes locales navarros el mismo nivel de autonomía que a sus homónimos de régimen común, con las matizaciones que hacíamos respecto de la relación con los derechos históricos de la Comunidad Foral.

Pues bien, la LFHL diferencia entre impuestos obligatorios y facultativos –aunque no coincidan con los estatales en este punto– quizá como consecuencia de haber entendido que todos las materias imposables convenidas y previstas en el art. 49 del Convenio han de ser exigidas imperativamente por las entidades locales navarras, lo que, a nuestro juicio, no se deduce de dicha norma e, incluso, desarmoniza el sistema tributario local navarro con el estatal en la concreción de impuestos obligatorios y facultativos²⁸³. En otros términos, entendemos que la armonización con el sistema tributario local de régimen común (invocada por la propia LFHL) exigiría una coincidencia entre impuestos de establecimiento obligatorio y de establecimiento facultativo en el sistema local navarro y en el estatal, a fin de evitar que pudiera considerarse vulnerado el Convenio y, sobre todo, el art. 46.3 de la LORAFNA en conexión con los arts. 137 y 140 de la CE al entenderse que los municipios navarros pudieran gozar, en materia tributaria, de un menor nivel de autonomía que sus homónimos de régimen común.

En puridad, la armonización con el régimen tributario local común sólo afectaría al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (facultati-

²⁸³ Es interesante la Exposición de Motivos de la LFHL cuando señala que *el diseño que hace la Ley Foral de la nueva imposición local parte del mandato que se contiene en el Título VIII de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra y de la necesidad tradicional de armonizar los planteamientos hacendísticos a lo que se ha establecido en el Derecho común mediante la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.*

Este talante tradicional armonizador en materia hacendística, al igual que el reconocimiento de la competencia en la materia, ha sido plasmado en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (...) en cuyo artículo 43 [actual art. 49 tras la modificación de 2003], sin perjuicio de la competencia habida en el más amplio sentido, establece los tributos locales cuya exacción corresponde a las Haciendas Locales de Navarra.

vo en el Estado y obligatorio en Navarra), puesto que las materias impondibles contempladas en las letras a), b) y c) del art. 49 del Convenio determinan impuestos obligatorios tanto para los municipios de régimen común como para los navarros²⁸⁴. Y creemos que el establecimiento del citado impuesto con carácter facultativo en Navarra no preteriría los derechos de las Haciendas locales ex art. 49.d) del Convenio sino que, por el contrario, contribuiría a reforzar la armonización con el sistema local de régimen común que parece ser el objetivo confesado de la LFHL, tal y como hemos visto en su Exposición de Motivos.

Pero el segundo eje sobre el que asienta la compatibilidad entre reserva de ley y autonomía municipal –al menos en el modelo estatal– era, como vimos el reconocimiento de facultades a los ayuntamientos para que, bajo ciertos criterios y dentro de ciertos límites, pudieran modificar determinados elementos esenciales de la obligación tributaria (básicamente tipos de gravamen y bonificaciones o beneficios fiscales).

En este sentido, la normativa foral es más restrictiva que la estatal a la hora de conceder autonomía a los municipios navarros, tanto en los impuestos obligatorios como en los facultativos. De forma sintética, las facultades municipales se limitan al establecimiento del tipo de gravamen en el IBI (no hay bonificaciones potestativas ni límites para la fijación de las bonificaciones obligatorias sino que éstas vienen determinadas directamente por la LFHL) e igual situación se produce en el Impuesto sobre Actividades Económicas (donde se fijan las cuotas mínimas y unas escalas de índices), careciendo de cualquier facultad de modificación en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Estos tres son los únicos impuestos de establecimiento obligatorio por parte de los municipios de régimen común, conforme el Texto Refundido de la LHL de 2004.

En el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y sobre Incremento del Valor de los Terrenos (potestativos en régimen común y obligatorios en Navarra), la situación es muy similar; en el primero de ellos, los ayuntamientos pueden fijar el tipo de gravamen (dentro de una horquilla que va del 2% al 5%), en tanto que en el segundo se establecen también límites mínimos y máximos que, además, pueden ser corregidos en función del número de habitantes del municipio.

²⁸⁴ No obstante, el art. 131 de la LFHL configura como impuesto obligatorio el de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no aparece previsto en el Convenio nominativamente aunque su convención derivaría del apartado a) del art. 49 puesto que se trata de un impuesto que, en definitiva, recae sobre bienes inmuebles, aunque su hecho imponible y su construcción sustantiva sea diferente a la del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Creemos, en definitiva, que la LFHL es respetuosa con el principio de reserva de ley en materia tributaria, pero ese respeto máximo le lleva a disminuir notablemente la autonomía municipal de los ayuntamientos navarros. Y esta situación que, de iure y de facto se produce no puede justificarse en base a derechos históricos de la Comunidad Foral (también la Adicional Primera de la CE garantiza los derechos históricos de municipios y concejos) ni sobre la base de las competencias sobre régimen local que Navarra tiene al amparo del art. 46 del Amejoramiento, puesto que, a nuestro juicio y al menos en materia de tributación local los ayuntamientos navarros tienen menos autonomía que sus homónimos de régimen común, planteándose un problema que ya atisbamos en su momento y que conviene ahora reiterar: ¿hasta qué punto, con base en el art. 46.3 de la LORAFNA, la Comunidad Foral no ve limitadas sus facultades legislativas en materia de régimen local por relación a la normativa estatal?

Puesto que, en efecto, ésta es el parámetro bajo el que hay que enjuiciar el grado de autonomía de los municipios navarros y, por ende, las facultades normativas de la Comunidad Foral, aun cuando la dicción literal del precepto no se opone a que la citada Comunidad otorgue un mayor nivel de autonomía a sus entidades locales que la reconocida por el Estado a las entidades de régimen común. Creemos, empero, que el art. 46.3 del Amejoramiento, aunque la cuestión sea discutible, no es un precepto que derive directamente de la CE, es decir, que sería perfectamente compatible con los derechos históricos de Navarra el que la Comunidad Foral decidiera, sin comparación con lo que sucede en territorio común, el grado y la intensidad de la autonomía local navarra, de forma que el criterio único para medir el respeto a dicha autonomía fuera, exclusivamente, el texto constitucional y no la suma de éste más las leyes estatales reguladoras del régimen local, puesto que la situación actual erige al Estado, de forma indirecta, en garante de la autonomía local navarra en detrimento de las potestades que históricamente corresponden a Navarra²⁸⁵.

²⁸⁵ Sobre el tema planteado pasa de puntillas RAZQUIN LIZARRAGA, M.M. en La Administración local de Navarra: nuevos retos en el siglo XXI. En *Presente y futuro...*, *op.cit.*, en especial, p. 138, aunque sean interesantes las observaciones que realiza sobre el futuro del sistema de financiación local.

6. PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN EL EJERCICIO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS DERIVADAS DEL CONVENIO ECONÓMICO

6.1. Los mecanismos arbitrales y jurisdiccionales

El ejercicio de las potestades y facultades que a la Comunidad Foral reconoce el Convenio, aún con los límites que éste y otras normas imponen, puede generar conflictos (competenciales y normativos) con el Estado (entendida esta expresión lato sensu, es decir comprensiva también de las Comunidades Autónomas de régimen común sobre todo en relación con algunos tributos cedidos a éstas y convenidos para Navarra); por otro lado, la existencia de territorios forales distintos de Navarra con facultades normativas y recaudatorias respecto de impuestos similares a los contemplados en el Convenio puede también plantear algún conflicto de carácter aplicativo sobre determinados contribuyentes, sobre determinados puntos de conexión o sobre el volumen y el lugar de las operaciones realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Mientras que las discrepancias y divergencias con el Estado pueden ser de carácter normativo, los conflictos con Comunidades de régimen común serán de carácter aplicativo, en tanto que los eventuales disensos con los territorios históricos del País Vasco pueden revestir ambas modalidades.

Y así como los conflictos con el Estado o con otras Comunidades de régimen común encuentran cauces de solución en el Convenio, mayores son las dificultades para dirimir las eventuales divergencias con territorios forales distintos de Navarra pero dotados de capacidad normativa en relación con los tri-

butos concertados²⁸⁶. Y las dificultades son mayores porque el ordenamiento estatal demuestra que el Convenio y el Concierto se ignoran mutuamente de forma que para el primero el País Vasco constituiría territorio común (y no foral) y lo mismo sucede respecto de la Comunidad Foral visto desde la perspectiva del Concierto.

Incluso no sería descartable, en sede teórica, el planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía local entre los municipios navarros y la propia Comunidad Foral a la vista del nuevo procedimiento abierto en 1999 con la modificación de la LOTC a través de la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril.

Nuestro ordenamiento jurídico contempla un doble orden de mecanismos para resolver dichos conflictos: de un lado, lo que podríamos denominar medidas arbitrales y jurisdiccionales susceptibles de ser utilizadas cuando el conflicto ya se planteado y de otro, medidas preventivas que buscan, como su nombre indica, evitar el conflicto con carácter previo a su producción y que actúan normalmente sobre proyectos normativos. Por el contrario el primer bloque de medidas actúa sobre normas vigentes y en especial sobre la aplicación de las mismas sea *in genere* (determinación de los puntos de conexión), criterios de interpretación²⁸⁷ o de fijación de límites normativos (con especial proyección sobre los armonizadores).

Por su parte los conflictos entre el Estado y la Comunidad Foral no suelen ser de carácter competencial stricto sensu (sí en sentido amplio) en relación con el poder normativo, puesto que el Convenio deja claro, en base a la conexión entre competencia recaudatoria y competencia normativa²⁸⁸, quién tiene la facultad para establecer y regular los tributos convenidos. Es decir que no se han suscitado históricamente conflictos a la hora de determinar si un concreto tributo convenido ha de ser regulado por el Estado o por Navarra; cuestión distinta es si respecto de una relación tributaria individual se ha de aplicar la normativa estatal o foral en base a discrepancias sobre el territorio en que se cumplen los puntos de conexión.

Por otro lado, los mecanismos jurisdiccionales en caso de que una norma estatal o una norma foral alterase el orden competencial en relación con los tributos convenidos son bastante claros y, por ende, basta su mera descripción: dando por supuesto el respeto al principio de reserva de ley por ambas partes,

²⁸⁶ Teniendo en cuenta el Concierto con el País Vasco, los conflictos tributarios nunca pueden producirse con la Comunidad Autónoma vasca puesto que las potestades tributarias corresponden a los territorios históricos que la integran y no a la Comunidad como tal ente territorial.

²⁸⁷ Y aquí cobran especial relevancia las contestaciones a las consultas formuladas por los contribuyentes.

²⁸⁸ Con la salvedad parcial del Impuesto sobre Sociedades donde, no obstante su carácter convenido, puede en determinados supuestos, aplicarse la normativa estatal.

tanto el Estado como la Comunidad Foral podrían interponer el pertinente recurso de inconstitucionalidad, puesto que se trata de normas no susceptibles de enjuiciamiento por el orden contencioso-administrativo²⁸⁹.

No obstante, los conflictos que con mayor facilidad pueden plantearse son los derivados de la aplicación genérica o concreta de los puntos de conexión determinantes de la competencia recaudatoria (y generalmente normativa) de la Comunidad Foral o de discrepancias que puedan producirse respecto de la domiciliación de contribuyentes, cuando de la resolución de las mismas pueda depender la competencia normativa y recaudatoria de una u otra Administración. Como hemos dicho, tenemos que manejar el concepto de Estado lato sensu, comprensivo también de las Comunidades Autónomas de régimen común puesto que también éstas pueden verse afectadas no tanto en el plano normativo (limitado en los impuestos cedidos e inexistente, por ejemplo, en el IS, por tratarse de un impuesto no susceptible de cesión) como en el recaudatorio en el caso de los tributos cedidos a éstas. Stricto sensu, los conflictos de competencias (recaudatorias) con las Comunidades de régimen común sólo pueden producirse en relación con los tributos cedidos por el Estado a éstas últimas; otra cosa es que se susciten controversias por parte de éstas en relación con tributos cuya competencia normativa y recaudatoria, así como la titularidad es estatal –caso del Impuesto sobre Sociedades–; a nuestro juicio, en relación con los tributos no susceptibles de cesión a las Comunidades de régimen común, éstas –no así el Estado– tienen legitimidad procesal dudosa para impugnar ante el TC las leyes de la Comunidad Foral.

No vamos a entrar en polémicas con el Tribunal Supremo en este punto pero la legitimidad procesal es un concepto jurídico y no geográfico, de forma que la proximidad no es un criterio relevante; lo relevante es que los intereses directos y legítimos de las Comunidades limítrofes con Navarra y del resto de Comunidades de régimen común no se ven afectados por la normativa de la Comunidad Foral en relación con en el Impuesto sobre Sociedades²⁹⁰. A dife-

²⁸⁹ Dejamos constancia, no obstante, de la posibilidad de residenciar ante dicha jurisdicción los Decretos Legislativos forales de armonización tributaria, con las limitaciones que en orden al objeto del recurso se derivan del art. 1 de la LJCA y a los que hemos hecho referencia. No obstante, también cabría a la inversa que el Gobierno de Navarra impugnase Decretos Legislativos dictados por el Estado en caso de extralimitación sobre las bases de la delegación que supusieran invasión de competencias reconocidas por el Convenio.

²⁹⁰ Con todos los respetos a ambas Comunidades, los mismos argumentos que motivaron la STS de 9 de diciembre de 2004 –ya comentada– pueden ser invocados por Canarias, Murcia o Extremadura. Un ejemplo de la defensa del poder tributario (i) propio mediante la técnica equivocada de ataques a los territorios forales puede verse en ORÓN MORATAL, G. (Director), *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de La Rioja*. Logroño: Instituto de Estudios Riojanos, 2003. De las 363 páginas de que consta, 229 se destinan a explicar el carácter pernicioso del sistema foral (con especial incidencia sobre el vasco).

rencia del Concierto donde el poder tributario se atribuye a los territorios históricos y se manifiesta en normas formalmente reglamentarias –pese a que el art. 7 de la Ley de Territorios Históricos distinga entre potestad normativa y potestad reglamentaria de éstos– el Convenio y la necesidad de que las potestades tributarias de Navarra en relación con los tributos convenidos se refleje mediante normas con rango legal impide (art. 32 de la LOTC) que, directamente²⁹¹, los órganos colegiados ejecutivos y las asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas de régimen común puedan interponer recurso de inconstitucionalidad contra las leyes forales de Navarra reguladoras de los tributos convenidos.

Para resolver éstas y otras cuestiones no menos relevantes, el Convenio establece un órgano –la Junta Arbitral– y un mecanismo de conocimiento y otro de resolución (la diferencia terminológica empleada por el Convenio es sutil y puede tener una explicación procesal, pero el concepto de *conocimiento* de conflictos no aclara nada desde el punto de vista jurídico) de estos peculiares *conflictos*, de acuerdo con la denominación que específicamente le dedica el art. 51 del Convenio; conflictos que, según las funciones del citado precepto pueden ser de dos tipos:

Entre Administraciones interesadas (Navarra y Estado) respecto de la interpretación y aplicación del Convenio a casos concretos relativos a relaciones tributarias individuales, de donde, sensu contrario, se desprende un desamparamiento de funciones cuanto los conflictos se plantean sobre cuestiones generales, inconcretas o que no guarden directa relación con obligaciones tributarias específicas relativas a contribuyentes concretos. En estos supuestos, la Junta Arbitral conoce²⁹² los conflictos pero, dada la literalidad del precepto, carece, a nuestro juicio, de facultades para su resolución, de forma que ignoramos en qué términos se concluye el procedimiento de conocimiento –no de resolución– de estos conflictos. Desde luego se nos puede reprochar un hiperformalismo y un positivismo extremo en la lectura del art. 51 del Convenio pero en nuestra defensa hemos de invocar que ni somos los redactores del precepto ni desde luego hemos inventado la diferencia entre la letra a) y el verbo *conocer* y las letras b) y c) y el verbo *resolver*.

²⁹¹ Nada se opone, sin embargo, al hecho de que la impugnación de una ley foral navarra se produzca, de forma indirecta por una Comunidad Autónoma de régimen común, instando la misma al Defensor del Pueblo, al Presidente del Gobierno o a cincuenta diputados o senadores.

²⁹² En la redacción primitiva del Convenio –incluso tras la reforma de 1998–, la Junta Arbitral entendía de los conflictos que se suscitaban en los supuestos señalados en el texto principal. La expresión *conocer* de los conflictos y las funciones de la Junta Arbitral están en el Convenio, tras la modificación de 2003, calcadas gramaticalmente del art. 66 del Concierto vasco de 2002.

Entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado, o entre aquella y otra Comunidad Autónoma en relación con la aplicación de los puntos de conexión determinantes de la competencia recaudatoria –no normativa, aunque ésta vaya normalmente anudada a aquella– de la Comunidad Foral así como los conflictos que se planteen en el IVA o en el IS en relación con la determinación del volumen de operaciones correspondiente a cada una de las Administraciones implicadas en los supuestos de tributación conjunta en ambos impuestos. En esta función, la potestad de la Junta Arbitral es resolutoria y concluirá, en su caso, en un acto administrativo cuyo mecanismo impugnatorio veremos posteriormente. Una cuestión salta inmediatamente a la vista y es que si la función es resolver conflictos entre la Comunidad Foral y otras Comunidades Autónomas quedarían excluidos, en una interpretación literal, los conflictos que se produjeran entre Navarra y los territorios históricos del País Vasco –que son territorios forales pero no constituyen una Comunidad Autónoma, aunque se integren en la del País Vasco–; y, por otro lado, y ahondando en esta cuestión, debemos recordar –y dedicaremos un epígrafe independiente dentro de este capítulo– que jamás pueden producirse conflictos sobre puntos de conexión o sobre cifra relativa de negocios o volumen de operaciones entre Navarra y el País Vasco como tal (sí con sus territorios históricos), simplemente porque éste carece de facultades normativas y recaudatorias en relación con los tributos concertados (salvo el establecimiento de recargos sobre los mismos). Se trata de una demostración más del desconocimiento mutuo y de la inconexión que, desde el ordenamiento estatal, en el que se insertan Convenio y Concierto, existe entrambos.

A estos dos conflictos, habría que añadir, para completar las funciones de la Junta Arbitral una tercera función –respecto de la que también posee facultades resolutorias el citado órgano– consistente en resolver las discrepancias que pudieran producirse respecto de la domiciliación de contribuyentes; aunque el art. 51.1.c) del Convenio no señala en relación con cuáles de las Administraciones implicadas (estatal o autonómicas) pueden producirse las merítadas discrepancias, entendemos que, teniendo en cuenta el sistema de financiación de régimen común y la sistemática del art. 51 del Convenio, el precepto afecta tanto a discrepancias con el Estado (por ejemplo, respecto del Impuesto sobre Sociedades o al IVA) como a divergencias respecto a otras Comunidades Autónomas (por ejemplo, respecto del Impuesto sobre el Patrimonio²⁹³ o sobre Sucesiones y Donaciones, por mencionar tributos cedidos cuya titularidad corresponde, no

²⁹³ Si bien sería muy difícil que se produjera una discrepancia en la domiciliación de un contribuyente en este impuesto sin que, al tiempo, se planteara la misma divergencia y por la misma cuestión en relación con el IRPF, teniendo en cuenta los puntos de conexión que establece el art. 8 del Convenio.

obstante, al Estado). Pero al igual que en las dos funciones anteriores, nos encontramos con el problema de dirimir si la Junta Arbitral prevista en el Convenio tiene o no competencia para resolver divergencias sobre el domicilio fiscal de contribuyentes domiciliados en los territorios históricos del País Vasco, puesto que dichos territorios históricos son, a nuestro juicio, provincias forales pero no se puede predicar respecto de éstas su condición de Comunidades Forales (ni tampoco de la Comunidad Autónoma en la que se integran); pero, desde luego, un conflicto sobre domiciliación de contribuyentes se planteará, en su caso y siempre desde Navarra con Álava, Vizcaya o Guipúzcoa, pero nunca directamente con la CAPV. Legislar con errores técnicos importantes (algo cada día más frecuente en materia tributaria) tiene estos inconvenientes y como veremos no se trata de disquisiciones doctrinales sino que tienen una relevancia práctica fundamental.

Conviene, además, distinguir entre la Junta Arbitral que ahora examinamos y la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del propio Convenio, puesto que ésta tiene, en todo caso y además de otras funciones, facultades preventivas pero carece de facultades arbitrales; incluso las posibles zonas de fricción en la delimitación de las competencias respecto de la Junta Arbitral –circunscritas a la resolución de consultas sobre los puntos de conexión contenidos en el Convenio– han sido resueltas de forma razonable, a nuestro juicio, en el apartado 2.g) del citado art. 67 al tratar de las competencias de la mencionada Comisión.

La composición de la Junta Arbitral (art. 51.2) no responde a una fórmula igualitaria con árbitro imparcial dirimente –como sucedía, por ejemplo, en el Convenio de 1927, del que trae origen remoto– sino que parece responder a una fórmula de consenso más político que jurídico; en caso de disenso entre el Ministerio de Hacienda y la Consejería de Economía y Hacienda sobre el nombramiento de los árbitros no se aclara en el Convenio la fórmula de resolución del conflicto interorgánico de forma que pudiera darse el supuesto de inacción de la Junta Arbitral por discrepancias entre ambas Administraciones sobre la designación de los expertos en materia tributaria o hacendística (eufemismo en el que no vamos a entrar, no por la capacidad de los actuales componentes, sino por el hecho de que recuerda otros órganos donde el tercer miembro es, realmente, quien resuelve –difícil papeleta– las discrepancias entre posiciones inamovibles debidas más al nombramiento por parte del Gobierno –estatal o foral– de turno que a razonamientos jurídicos).

En efecto, conforme el art. 51.2 del Convenio, la Junta Arbitral estará constituida por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. A nuestro juicio, respondía más fielmente a las funciones asignadas (aunque se hayan ampliado en la redacción vigente del Convenio) la composición de la

Junta que con idéntico nombre se preveía en el art. 45 de la redacción primitiva del Convenio de 1990, presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo e integrada, además, por ocho vocales (cuatro designados por el Ministerio de Economía y Hacienda²⁹⁴ y cuatro designados por el Gobierno de Navarra). Incluso se podía haber seguido fusionado –y se evitarían eventuales problemas competenciales– la Junta Arbitral y la Comisión Coordinadora del Convenio prevista en el art. 67 atribuyendo a dicho órgano (la denominación es indiferente, aunque la expresión *Junta Arbitral* tiene rancio abolengo histórico²⁹⁵) unas dobles funciones arbitrales y preventivas.

No obstante, no debemos centrarnos sólo en la composición sino, vistas sus funciones principales, profundizar en algunas cuestiones conflictivas, sobre todo en el plano procedimental. Los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas tanto si se refieren a la interpretación y aplicación del Convenio en casos concretos (donde sólo se predica el conocimiento de la Junta Arbitral) o a la resolución de discrepancias en torno a la domiciliación de contribuyentes tienen efectos no sólo para las Administraciones implicadas, sino también para los sujetos pasivos afectados.

Sin embargo, éstos no tienen la condición procesal de partes en el procedimiento y sólo ostentan la de interesados en éste (en este sentido es nítido el art. 51.4 del Convenio²⁹⁶); de ello se deduce que los contribuyentes no pueden directamente plantear el conflicto ante la Junta Arbitral (lo que es lógico porque la competencia sólo es atribuible a un ente administrativo) pero que suscitado éste podrán los particulares, en su condición de interesados, formular las alegaciones que estimen pertinentes para la defensa de sus derechos en el trámite de audiencia a los interesados que establece de forma imperativa el segundo párrafo del art. 51.4 del Convenio.

Lo que no aclaran los preceptos en cuestión es si las Administraciones interesadas han de instar el conflicto con carácter previo al ejercicio de sus

²⁹⁴ Incluso, con buen criterio, se preveía que si el conflicto se suscitare con otra Comunidad Autónoma, un representante estatal sería sustituido por otro designado por el Consejo de Gobierno de dicha Comunidad.

²⁹⁵ Como señalamos, aparece por primera vez en nuestro ordenamiento, con tal denominación específica en el último inciso de la Disposición Quinta del Convenio con Navarra aprobado por Real Decreto de 15 de agosto de 1927.

²⁹⁶ Dicho precepto señala que *... 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 relativa a dicho conflicto, ordenando, simplemente, que se dé audiencia a los interesados. En este sentido entendemos que éstos pueden alegar lo que estimen conveniente a la defensa de sus derechos y pueden disentir del planteamiento del conflicto; incluso, ex ante, pueden recurrir a la jurisdicción contenciosa, previo agotamiento de la vía administrativa (foral o estatal).*

potestades de liquidación o de recaudación o si el contribuyente puede verse indefenso en teoría recibiendo dos liquidaciones por IRPF, por ejemplo, del Estado y de Navarra, por existir discrepancias entre ambos. Si ésta situación se produjera y sin perjuicio de las reclamaciones económico-administrativas que procedieran por la posible dualidad de liquidaciones, entendemos que habría que suspender la ejecución de una de las dos –ahora razonaremos cuál– de forma automática y que el Tribunal Económico-Administrativo habría de dirigirse a la Diputación Foral de Navarra y/o al Estado para que suscitasen el conflicto de competencias.

Porque el art. 51.4 del Convenio no ordena –lo cual, a nuestro juicio, es correcto– la suspensión automática del procedimiento de liquidación o de recaudación, sino únicamente la interrupción de la prescripción y la abstención de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto; pero de ello no se deriva paralización del procedimiento de gestión tributaria, puesto que el siguiente apartado del art. 51 del Convenio señala que, mientras se sustancia el conflicto, la competencia tributaria corresponde a la Administración tributaria que viniera gravando al contribuyente, sin perjuicio de las compensaciones y rectificaciones entre las Administraciones interesadas²⁹⁷ retrotraídas a la fecha en que proceda ejercer el nuevo fuero según el acuerdo de la Junta Arbitral (evidentemente en el caso de que ésta no confirme la competencia de la Administración que ha venido gravando al contribuyente).

Creemos que éste y otros problemas (¿qué ocurre si cuando se plantea el conflicto de competencias se han dictado liquidaciones definitivas que han ganado firmeza en vía administrativa?) detectados en el Convenio en relación con la Junta Arbitral podrían sustanciarse aplicando las previsiones del art. 23 de la LOFCA y adaptando, en su caso, el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas²⁹⁸.

Para terminar con las cuestiones que suscita la Junta Arbitral prevista en el Convenio, no creemos conveniente el mecanismo de impugnación de sus acuerdos (recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo); cier-

²⁹⁷ Tomamos las expresiones literales del art. 51.5 del Convenio navarro, que sin embargo deben ser matizadas en este punto puesto que las compensaciones y rectificaciones afectarían también al contribuyente en caso de que el cambio de Administración competente determinara una mayor o menor tributación para aquél; lo que en ningún caso cabría plantear al sujeto pasivo (si la diferencia fuera positiva) es la exigencia de recargos, sanciones o intereses de demora, salvo evidentemente en aquellos supuestos de simulación de domiciliación, falseamiento del volumen de operaciones realizadas en uno u otro territorio (en el caso del IVA y del Impuesto sobre Sociedades), etc.

²⁹⁸ Aprobado mediante el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

tamente cabe objetar que dicho mecanismo procesal se encontraba ya en la redacción originaria (art. 45.5) del Convenio de 1990²⁹⁹ y, por lo tanto, no constituye novedad significativa su pervivencia tras las modificaciones habidas en la composición de la Junta Arbitral tras la reforma de 2003³⁰⁰. Sin embargo, hasta la modificación en 2003 del Convenio de 1990, la posible justificación derivaba de la presencia de un miembro –el Presidente– que había de ser Magistrado del citado Tribunal Supremo, circunstancia que ha desaparecido en la composición de la Junta prevista en la redacción actual del Convenio.

Por ejemplo, y sin que ello suponga ex necesse su traslación a Navarra, en los conflictos que dirige la Junta Arbitral prevista en los arts. 23 y 24 de la LOFCA –referido a Comunidades de régimen común–, los acuerdos de la misma son impugnables en vía contenciosa en los términos establecidos en su legislación específica y sólo el Concierto vasco (art. 66) determina un cauce procesal similar al navarro. En ambos casos, Convenio y Concierto, creemos que ha podido más la inercia histórica derivada de las normas precedentes que un estudio sosegado de las consecuencias anudadas al mantenimiento del cauce procesal, sobre todo teniendo en cuenta que –desde 2002– la Junta Arbitral es un órgano exclusivamente administrativo sin intervención alguna de persona u órgano perteneciente al poder judicial.

Basta comprobar los recursos de los que conoce en única instancia el Tribunal Supremo (art. 12 de la LJCA) para comparar la desproporción de la medida, que además plantea problemas que por ser muy técnicos y ser resolubles por expertos en Derecho Procesal Administrativo vamos a dejar meramente apuntados. Por ejemplo, ¿qué ocurre si las Administraciones interesadas se aquietan a la decisión de la Junta Arbitral pero el contribuyente se muestra disconforme? ¿Puede (o debe) acudir al recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo con las consecuencias económicas y de plazos de resolución que ello comporta? Evidentemente creemos no sólo que está legitimado³⁰¹ (aunque no lo

²⁹⁹ El art. 19 del Convenio de 1969 no establecía expresamente el mecanismo de impugnación de los acuerdos o resoluciones de la Junta Arbitral.

³⁰⁰ En efecto, la adaptación del Convenio operada por la Ley 19/1998, de 15 de junio, mantenía una Junta Arbitral compuesta por cuatro representantes designados por el Ministerio de Economía y Hacienda y cuatro designados por el Gobierno de Navarra, presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, nombrado por el Presidente de dicho Tribunal, a propuesta del CGPJ y oído el Tribunal Superior de Justicia de Navarra.

³⁰¹ Como señala DEL BURGO TAJADURA, J.I., *Curso de Derecho Foral...*, op.cit., pp. 564-565, *...la posibilidad de recurrir a la jurisdicción contencioso-administrativa plantea la cuestión de si el contribuyente afectado por el acuerdo de la Junta puede interponer recurso contencioso-administrativo en caso de disconformidad con una resolución que le afecte directamente (...)* Entendemos que el contribuyente interesado podría interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, a tenor de lo dispuesto en el art. 28.1.a) de la Ley de la Jurisdicción, que confiere legitimación a cuantos tuvieren interés directo en la anulación del acuerdo de la Junta Arbitral...

esté para plantear conflicto alguno ante la Junta Arbitral), sino que la no interposición del recurso en tiempo y forma implicaría que el acuerdo de la citada Junta fuera consentido y firme y, por tanto, la eventual reclamación económico-administrativa que interpusiera contra el acto de liquidación y/o de recaudación de la Administración declarada competente sería desestimado en base a esta circunstancia.

Igualmente si presentara recurso contencioso ante el TS y no se admitiera por éste la suspensión del acuerdo de la Junta Arbitral, la Administración interesada giraría las liquidaciones pertinentes o proseguiría el procedimiento de recaudación, actos administrativos frente a los que el particular podría interponer la pertinente reclamación económico-administrativa. ¿Podría ser resuelta ésta antes de que el Tribunal Supremo dictase sentencia en el recurso contra el acuerdo de la Junta Arbitral³⁰²? En fin, nos encontramos con dudas y cuestiones conflictivas que no sabemos si han sido debidamente valoradas en la negociación de la última adaptación del Convenio (cabe suponer que sí) y que podrían haber recibido una solución jurídica más acertada.

Con estas reflexiones, más extensas de lo que hubiéramos deseado, concluimos la referencia a los mecanismos arbitrales previstos en el Convenio para resolver y/o conocer (este segundo verbo sigue siendo enigmático para nosotros) conflictos entre Navarra y el Estado o entre la Comunidad Foral y las Comunidades Autónomas *de régimen común*, matización ésta última que no efectúa el Convenio cierto pero que es básica, puesto que los conflictos con los territorios históricos del País Vasco creemos que han de ser resueltos a través de un procedimiento similar pero determinando con carácter previo cuál es la Junta Arbitral competente –recordemos que el Concier-to también prevé un órgano de este tipo–. Por ello y por razones sistemáticas dedicaremos un capítulo separado a las relaciones entre Convenio y Concier-to donde daremos cabida a esta cuestión, tradicionalmente preterida en las monografías al uso.

³⁰² En el caso de que el particular interpusiese recurso sólo contra el acuerdo de la Junta Arbitral y no impugnase los actos de gestión tributaria dictados por la Administración declarada competente, deviniendo éstos firmes, la situación procesal sería la siguiente: si el Tribunal Supremo acepta la solicitud de suspensión formulada, se paralizaría la ejecución de los actos de gestión; si no acepta la solicitud de suspensión –lo más frecuente– pero estima el recurso (*ad calendam graecas*) y anula el acuerdo de la Junta Arbitral siempre cabe el recurso extraordinario de revisión en vía administrativa para lograr la revocación de los actos de gestión que pudieran haberse dictado mientras se sustanciaba el recurso.

6.2. Los mecanismos preventivos de resolución de conflictos

Parece evidente que la mejor forma de evitar un conflicto es adoptar las medidas preventivas que impidan la materialización del mismo. En este sentido, el Convenio regula medidas y establece órganos tendentes a prevenir los mismos, si bien medidas y órganos no pueden tener, en principio, la fuerza suficiente para oponerse a las pretensiones de las instituciones que tengan competencia para regular una determinada materia tributaria o para regularla en un determinado sentido. En este punto –y lo iremos desgranando posteriormente– es dudoso jurídicamente que el informe negativo de un órgano administrativo –salvo que sea preceptivamente vinculante– pueda servir de muro de contención infranqueable a la decisión soberana de un gobierno (navarro o estatal) o de un Parlamento (foral o de la nación) de cara a presentar un proyecto de ley o a aprobar una disposición con dicha fuerza o para que el Gobierno de Navarra apruebe los pertinentes Decretos forales. Y ello debido a que la potestad de enjuiciamiento sobre la adecuación a la legalidad no corresponde a Comisiones Coordinadoras u órganos similares (por muy paritarias que sean o por la exigencia, en su caso, de la unanimidad para la adopción de sus acuerdos), sino a los tribunales de justicia.

Y porque el ejercicio de la potestad legislativa y reglamentaria corresponde a las instituciones previstas en la CE, en el Amejoramiento y en la normativa institucional básica de la Comunidad Foral, por encima de consideraciones técnicas que puedan realizar determinados órganos, con independencia de su previsión en el Convenio. De tal manera que, reiteramos, sólo si el informe del órgano con facultades evaluadoras o informadoras de carácter preventivo, ha de ser imperativamente positivo, se podría suspender el procedimiento legislativo o reglamentario; el asesoramiento o el enjuiciamiento técnico sobre la adecuación a la legalidad de un proyecto normativo no puede sustituir a la decisión de política legislativa de continuar o no con la tramitación del mismo. Y esta reflexión está pensando en una de las funciones atribuidas a la Comisión Coordinadora prevista en el art. 67 del Convenio Económico, la de evaluación de proyectos normativos³⁰³ previa a su aprobación a fin de determinar su adecuación o no al Convenio.

Como vemos al tratar de los límites derivados del Convenio, el art. 67 de éste impone implícitamente al Gobierno de Navarra y a la Administración estatal el deber de presentar o de comunicar con antelación³⁰⁴ a la otra parte los proyectos

³⁰³ Esta función específica no aparecía en el entonces art. 61 de la redacción original del Convenio de 1990, ni siquiera tras la modificación realizada en 1998; aparece como función específica tras la adaptación de 2003.

³⁰⁴ En puridad el Convenio no determina el plazo y ni siquiera el concepto de antelación, cosa que sí hace el Concierto vasco pero utilizando un concepto temporal indeterminado (*con la debida antelación*).

de disposiciones normativas en materia tributaria. Si como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas se efectuasen observaciones respecto de las propuestas en ellas contenidas, la Administración que las formule puede solicitar (por escrito y de forma motivada) la reunión de la Comisión Coordinadora prevista en el Convenio. Dicha Comisión, instada de forma motivada, se reunirá (no se establece plazo máximo, a diferencia de lo que ocurre en el Concierto) con el objetivo de alcanzar las Administraciones afectadas un acuerdo sobre las posibles discrepancias. Ni se dice cómo se alcanzará el acuerdo ni se establece expresamente qué efectos jurídicos tendría la intervención de la Comisión, es decir, si el acuerdo –cuya traducción normativa no se precisa– vincula jurídicamente o no a ambas partes o si, por el contrario, y pese al mismo, el acuerdo puede permitir la prosecución del procedimiento legislativo o reglamentario de los proyectos normativos respecto de los que se han formulado observaciones que han determinado la intervención de la Comisión Coordinadora.

Creemos que la función de la Comisión en este punto tiene más relevancia moral o política que trascendencia jurídica porque, a nuestro juicio, el Concierto le asigna un papel plano como órgano preventivo, de forma que actúa más como *amigable componedor* que como órgano administrativo dotado de facultades resolutorias. En efecto, su intervención no es preceptiva ni obligatoria, sino que ha de ser rogada por alguna de las Administraciones implicadas, es decir que no hay informe de la misma, subsumible en el procedimiento legislativo o reglamentario. Junto a ello, no hay, propiamente, acto administrativo (o al menos no se especifica) en el que se plasme el *análisis* o el intento de acuerdo (fallido o no) que realiza una vez solicitada su convocatoria. Y, por último, la fórmula empleada por el Convenio (*alcanzar un acuerdo*, de forma que nada se dice si el acuerdo intentado no se alcanza) la sitúa respecto de esta función en una especie de limbo jurídico. Como se deduce claramente del art. 67 del Convenio, la intervención de la Comisión Coordinadora ni paraliza ni suspende ni condiciona el procedimiento de aprobación del proyecto normativo respecto del que se hayan suscitado observaciones.

En definitiva, creemos que esta función preventiva no cubre las exigencias mínimas y debería replantearse su configuración, respetando siempre las facultades de la Comunidad Foral y del Estado en el ejercicio de sus potestades legislativas y reglamentarias.

6.3. Los mecanismos de resolución de conflictos tributarios entre Navarra y los territorios históricos del País Vasco

Como veíamos en epígrafes precedentes, la normativa estatal y autonómica prevén mecanismos de resolución y de prevención de conflictos cuando

éstos se suscitan entre el Gobierno de Navarra y el Estado o una Comunidad Autónoma (caso del Convenio) o entre el Estado (o una Comunidad Autónoma) y las Diputaciones Forales del País Vasco (art. 66 del Concierto).

En apariencia, los eventuales conflictos entre Navarra y los territorios históricos no podrían resolverse mediante la Junta Arbitral del art. 51 del Convenio —puesto que no habría conflicto con otra Comunidad Autónoma sino con territorios históricos integrados en una Comunidad Autónoma—; incluso si superamos el nominalismo jurídico que late en esta tesis y defendemos que la Junta Arbitral navarra (entendiendo que los territorios históricos se incluyen en el concepto de Comunidad Autónoma a estos solos efectos) es competente no con ello hemos resuelto el problema, porque también podría predicarse la competencia respecto de la Junta Arbitral vasca. ¿Cuál de las dos Juntas Arbitrales resolvería los conflictos sobre determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en caso de tributación conjunta por el IS que se suscitara, por ejemplo, entre Vizcaya y Navarra (que pueden ser determinantes de la legislación aplicable, pudiéndose dar la paradoja de que ninguna de las normativas forales sería aplicable, puesto que la liquidación se regiría por la legislación estatal) o qué Junta es competente para resolver las discrepancias entre Navarra y Guipúzcoa respecto a la domiciliación de contribuyentes?

Como hemos dicho, el Convenio con Navarra, en su art. 51, determina la competencia de la Junta Arbitral, entre otras funciones, para resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la Administración de la Comunidad Foral y para resolver los conflictos entre ésta y *la Administración de una Comunidad Autónoma* (sic) en relación con los mismos hechos y cuestiones a que se refiere el art. 66 del Concierto.

Parece evidente que en relación con los tributos concertados o convenidos no se va suscitar conflicto alguno entre la CAPV y la CFN por la sencilla razón de que la concertación atribuye el poder tributario a los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma³⁰⁵. Pero ello, de consuno con la redacción del Convenio y una interpretación literal del término Comunidad Autónoma, no permite concluir que los conflictos habrán de resolverse, en todo caso, por la Junta Arbitral prevista en el Concierto, argumentando que el Convenio sólo pre-

³⁰⁵ En puridad, el único supuesto en el que se podrían producir conflictos entre Navarra y el País Vasco sería en el caso de establecimiento de recargos sobre tributos concertados por parte de la Comunidad Autónoma (que no se prevén en el Concierto, pero sí en la Ley de Territorios Históricos de 1983), ya que dichos recargos son tributos propios de la CAPV. No obstante, el supuesto es infrecuente, puesto que la CAPV sólo ha hecho uso de esta posibilidad de manera transitoria y excepcional en 1983, con la creación de un recargo en el IRPF para financiar los gastos producidos por las inundaciones de octubre de dicho año.

vé la intervención de *su* Junta Arbitral en caso de conflictos o divergencias con el Estado o con una Comunidad Autónoma, pero no con otros territorios forales, empleando esta expresión en el sentido que le hemos dado, deducible de la CE, ya que constituiría un argumento muy endeble, como hemos adelantando, para negar competencia a la Junta Arbitral navarra y atribuirla en todo caso a la Junta Arbitral vasca.

El problema –dejando cuestiones políticas al margen– viene suscitado por la ya denunciada incomunicación absoluta en el plano normativo entre Convenio y Concierto, de tal manera que desde y para Navarra los territorios históricos serían territorio común mientras que para el Concierto la Comunidad Foral ostentaría también dicha condición. Y el problema tiene un aspecto positivo y otro negativo: el positivo viene dado por el mimetismo casi absoluto entre los puntos de conexión y las capacidades normativas deducibles de ambas normas que dificulta técnicamente (pero no erradica de modo absoluto) la aparición de conflictos; el negativo viene dado por una circunstancia geográfica y es la condición –común a Navarra, Álava, Guipúzcoa y Vizcaya– de ser territorios no sólo forales sino también limítrofes, lo que puede facilitar la domiciliación de personas o de entidades en unos u otros o dificultades en orden a determinar el lugar de realización de operaciones.

Y conviene precisar que en algunos impuestos, los conflictos pueden plantearse no sólo con carácter bilateral desde el punto de vista recaudatorio sino también trilateral –interviniendo en este punto el Estado como sujeto que podría tener competencias normativas pero carecer de competencias recaudatorias en relación con tributos convenidos o concertados–.

En efecto veíamos anteriormente cómo el Impuesto sobre Sociedades es un tributo convenido de normativa foral (de igual manera que para los territorios históricos del País Vasco es un tributo concertado de normativa autónoma) pero en determinados supuestos su exacción se realizará aplicando la normativa común, en concreto para sociedades domiciliadas en Navarra (o en el País Vasco) con volumen de operaciones superior a seis millones de euros pero que realicen como mínimo el 75% de dichas operaciones en territorio común. En este sentido, una sociedad con domicilio fiscal en Navarra, que superase el volumen de facturación exigido, y que realizara el 24% de sus operaciones en la Comunidad Foral y el 76% restante en el País Vasco tributaría a la Hacienda foral de su domicilio fiscal en proporción al volumen de operaciones pero aplicando la normativa estatal –puesto que eso es lo que se deduciría, aparentemente, del Convenio–. A la inversa el ejemplo operaría de igual manera, es decir que la sociedad domiciliada en Álava que realiza en el conjunto del País Vasco el 24% de sus operaciones y el 76% restante en la Comunidad Foral de Navarra tributaría aplicando la normativa común puesto que el Concierto permite llegar a la misma conclusión.

En ambos supuestos, estaríamos ante sendas sociedades que no operan en territorio de régimen común, y que realizan exclusivamente sus operaciones en territorios forales –de acuerdo con la definición que, como vimos, se desprende de la CE– se verían obligadas a aplicar la normativa del Estado³⁰⁶. Y por ello hemos ajustado los porcentajes, ¿qué ocurre si alguna de las Administraciones implicadas o la sociedad discrepan del volumen realizado en cada territorio?, ¿qué instancia arbitral es la competente, la vasca, la navarra o ninguna de las dos?

¿Qué ocurre con las personas físicas (supuesto no infrecuente) que tienen su teórica residencia habitual en un territorio histórico pero la mayor parte de sus ingresos se obtienen en Navarra o a la inversa? En materia de gestión, ¿la comunicación de datos con trascendencia tributaria se realiza de forma bilateral o han de pasar necesariamente por el Estado, ante la inexistencia de deberes horizontales Navarra-CAPV?³⁰⁷

Alteraciones en la normativa aplicable (navarra o vasca) y conflictos se pueden producir también en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que, a diferencia del Convenio, el Concierto exige que el causante o el donatario hayan adquirido la residencia en el País Vasco con un plazo de antelación igual o superior a cinco años a la fecha de devengo del impuesto para que se aplique la normativa del territorio histórico y no la de territorio común³⁰⁸.

En todo caso no se trata de determinar la existencia de conflictos potenciales –que puede haberlos como demuestran los ejemplos antedichos– sino de determinar los mecanismos de resolución de los mismos, partiendo de dos hechos incontrovertibles: que las dos Juntas Arbitrales no pueden ser al mismo tiempo competentes y que existe una asimetría formal entre las normas reguladoras de los tributos concertados o convenidos en los territorios históricos (normas procesalmente reglamentarias) y en Navarra (Leyes forales).

³⁰⁶ Con el perjuicio que le supone no poderse acoger a los incentivos fiscales establecidos en las normas navarras o en las normas de los territorios históricos del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que, presumiblemente, las inversiones se habrán localizado geográficamente en los territorios donde operan.

³⁰⁷ Cuestión distinta es que Navarra tenga datos fiscales de rentas obtenidas en el País Vasco por contribuyentes sometidos a la normativa foral navarra pero que, con la legislación en la mano, le han tenido que ser suministrados por el Estado y no por las Haciendas de los territorios históricos, salvo que voluntariamente hayan querido.

³⁰⁸ Por cierto, si la Comunidad Foral es, para el Concierto vasco, territorio común, debería serlo a todos los efectos y así, por ejemplo, si el causante que fallece en territorio vasco sin haber transcurrido cinco años desde el traslado de residencia pero ésta, con anterioridad, hubiera sido en Navarra, cabría plantearse qué normativa de territorio común se aplicaría para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, la foral navarra o la estatal, aunque tal y como está redactado el art. 25. Dos del Concierto la solución parece decantarse por ésta última, lo cual es un contrasentido.

Empero conviene reiterar que los mecanismos de solución de conflictos competenciales entre territorios forales aparecen resueltos bajo un prisma vertical y no horizontal por nuestro ordenamiento, es decir, con la intervención del Estado, ya que así se deduce de la presencia de representantes por él propuestos (o al menos aceptados o consensuados con las respectivas Consejerías de Economía) en ambas Juntas Arbitrales. Conflictos y mecanismos resolutorios que tienen su origen en una confusión histórica que pervive en las reciente Ley del Concierto y la más reciente modificación de la Ley del Convenio: de forma muy simple y perdón por la insistencia, Navarra es, para el Concierto, territorio común y la misma denominación cabe atribuir al País Vasco desde la perspectiva del Convenio.

Este dato hace que, desde la perspectiva del ordenamiento estatal –donde ambas normas se integran– no se prevea la existencia de conflictos horizontales o entre territorios forales, o, mejor dicho, que éstos se planteen y solucionen como conflictos que no se producen entre territorios forales sino entre el Estado (como representante del territorio común) y cualesquiera de aquellos, siendo éste quien asumiría teóricamente la *defensa* y representación del territorio foral implicado; se niega, pues, la posibilidad de que los conflictos se diriman de forma directa y sin mediación estatal por los interesados, porque no existe una Junta Arbitral compuesta paritariamente por representantes de las Diputaciones Forales (y, en su caso del Gobierno vasco) y representantes del Gobierno de Navarra a la cual, y sería conveniente, se podrían incorporar representantes estatales, de forma que la Junta Arbitral fuera tripartita, a fin de evitar conflictos cuando las divergencias afecten a contribuyentes que también realicen operaciones en territorio no foral (*territorio de régimen común* stricto sensu).

Es decir que tendremos que plantearnos cómo se resuelve un eventual conflicto de competencias entre, por ejemplo, Navarra y Guipúzcoa (es el caso más común) en relación con una persona física sujeto pasivo del IRPF si ambos territorios consideran, con base en el Convenio y en el Concierto, respectivamente, que son competentes para la exacción del citado tributo³⁰⁹, al verificarse en sus respectivos territorios el punto de conexión pertinente.

Por otro lado, en la práctica totalidad de los impuestos convenidos o concertados que utilizan, como punto de conexión, el criterio de la residencia o domicilio del contribuyente, las discrepancias que se produzcan en torno a esta cuestión afectarán, indefectiblemente, al propio punto de conexión del que dimana la competencia recaudatoria y normativa de las Haciendas Forales.

³⁰⁹ Y un conflicto de este tipo puede estar servido a la vista de los criterios que, para fijar el domicilio fiscal de las personas físicas, establecen el Convenio y el Concierto y que pueden determinar que ambos territorios forales consideren que el punto de conexión determinante de su competencia normativa y recaudatoria se incardina en ellos.

Dicho en otros términos, si Navarra y cualesquiera de los territorios históricos del País Vasco discrepan sobre la residencia habitual de una persona física, ello conlleva, necesariamente, un conflicto entrambos territorios sobre el punto de conexión previsto para la exacción del IRPF, ya que desde luego no puede plantearse que el Convenio y el Concierto se estén refiriendo al sexo de los ángeles cuando atribuyen dicha función a las respectivas Juntas Arbitrales³¹⁰.

Por su parte, el art. 66.Uno.a) del Concierto atribuye a la Junta Arbitral del País Vasco idénticas funciones que el Convenio pero con un matiz que se ajusta a la peculiaridad dimanante de la titularidad del poder tributario en los impuestos concertados por los territorios históricos y no por la CAPV³¹¹. Y, puesto que no cabe la competencia concurrente o compartida de las dos Juntas Arbitrales para resolver conflictos sobre puntos de conexión entre territorios forales, entre otras cosas porque si bien ello dimanaría de una lectura literal del Concierto y del Convenio, ninguna de las dos normas ha previsto la forma de resolución de un eventual conflicto entre los acuerdos de ambas Juntas Arbitrales³¹². Dicho en otros términos, no parece de recibo, resolver el problema diciendo que ambas Juntas son competentes que tal manera que Navarra lo planteara ante la Junta prevista en el art. 51 del Convenio y el territorio histórico del País Vasco implicado ante la Junta Arbitral prevista en el art. 65 del Concierto, llegándose a absurdos procesales notables; por un lado, no sólo habría dos instancias arbitra-

³¹⁰ Evidentemente, el precepto en cuestión (art. 51 del Convenio) y su homónimo del Concierto, permiten plantear en abstracto y antes de la aplicación a contribuyentes individuales, un conflicto sobre puntos de conexión residenciado en el plano normativo. Es decir, si Navarra o cualquiera de los territorios históricos, a la vista de una Norma Foral o de una Ley Foral aprobadas, considera que se han vulnerado sus puntos de conexión dimanantes del Convenio y/o del Concierto puede instar, ex ante, el procedimiento de resolución de conflictos previsto en el precepto citado, pero ello no empece para que el conflicto se suscite sobre la aplicación (sustantivo que utilizan ambas normas) de los puntos de conexión, es decir, nacida la obligación tributaria.

Queremos con ello señalar que los conflictos cuya resolución se encomienda a las respectivas Juntas Arbitrales no son sólo normativos, sino también aplicativos. Y, desde luego, no puede restringirse la vis expansiva de los arts. 51.1.b) del Convenio y 66.Uno.a) del Concierto señalando que las respectivas Juntas Arbitrales tienen, además, atribuida la función de *conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio [concierto] a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales*, expresión que literalmente reproducen el art. 51.1.a) del Convenio y el art. 66.Uno.b) del Concierto. Y ello porque aunque ambas normas diferencien entre conocer y resolver conflictos no se atisba cuál sería la función concreta de la Junta Arbitral si otorgamos al verbo conocer una definición puramente gramatical, sin connotación jurídica adicional alguna.

³¹¹ En efecto, la peculiaridad consiste en que la Junta Arbitral resolverá 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 los puntos de conexión.

³¹² Siguiendo el razonamiento del texto, ¿qué ocurriría si la Junta Arbitral del Concierto fallara a favor de Guipúzcoa, mientras que la Junta Arbitral del Convenio resolviera a favor de Navarra?

les competentes, sino que las Administraciones implicadas serían parte en un procedimiento e interesadas en otro y a la inversa³¹³. Porque, además de los absurdos procesales, se suscitaría uno mayor si ambas Juntas Arbitrales resolvieran, lo que sería teóricamente posible, de forma distinta el conflicto planteado.

Una posible solución –también dudosa y a nuestro juicio descartable– sería acudir al art. 63.1 de la LOTC y que el Gobierno de Navarra o el Gobierno vasco planteasen conflicto positivo de competencias por entender que la disposición, resolución o acto de la autoridad de la otra Comunidad no respeta el orden competencial previsto en el Convenio o en el Concierto, pero esta vía plantea muchos problemas, entre ellos el de determinar si las respectivas Juntas Arbitrales constituyen o no autoridad de la Comunidad Foral de Navarra o de la CAPV en el sentido que esta expresión tiene en la norma procesal constitucional.

Y, desde luego, no cabe argumentar que el conflicto se subsanaría a través del recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que es el único mecanismo reaccional previsto por los arts. 51.3 del Convenio y 67 del Concierto contra los acuerdos de la Junta Arbitral, ya que si esta fuera la única fórmula el Tribunal Supremo se vería, previsiblemente, obligado a resolver con carácter previo la cuestión de la competencia de ambas Juntas, cuestión que va ligada a la anterior sobre la posibilidad o no de intervención del Tribunal Constitucional.

En este sentido, y a la vista del Concierto y del Convenio, nos aventuramos a señalar –de lege data y no es contradictorio con lo señalado anteriormente– que la resolución –administrativa y no judicial– del conflicto entre Navarra y cualquier territorio histórico del País Vasco en materia de puntos de conexión competiría a la Junta Arbitral prevista en el Concierto o, dicho en otros términos, que la prevista para el caso de Navarra no tendría competencia alguna, dada la redacción del art. 51 del Convenio y dado el carácter de *lex specialis* que tiene el Concierto a la hora de determinar el órgano competente para solventar conflictos entre Diputaciones Forales y otras Comunidades Autónomas –incluida la Foral de Navarra–. Ello no constituye obstáculo procesal para que la Comunidad Foral de Navarra pudiera interponer, como legitimado, el recurso contencioso-administrativo ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo si no se aquietase a la decisión de la Junta Arbitral del Concierto.

³¹³ Si Navarra plantea el conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio, es evidente que cualquier Diputación Foral del País Vasco sería interesada, pero no parte; a la inversa la Comunidad Foral de Navarra sería interesada pero no parte en el caso de que el conflicto se suscitase por una Diputación Foral ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

Se trata de una conclusión posiblemente no deseada por el legislador –y desde luego no querida por nosotros– pero a la que aboca su falta de técnica jurídica depurada y la consideración de los territorios forales como compartimentos estancos, cuyos vasos comunicantes sólo pueden producirse a través del Estado.

De lege ferenda, la única solución, previa modificación de las normas implicadas en la presunta antinomia procedimental, sería, como hemos adelantado, prever un órgano arbitral tripartito que dirimiera las divergencias sobre domiciliación de contribuyentes y puntos de conexión de los tributos concertados o convenidos que se suscitara entre Navarra y cualquier territorio histórico de los que integran la CAPV³¹⁴. Alternativamente, cabría postular la constitución de una comisión bilateral formada por un número igual de representantes del Gobierno de Navarra y de las Diputaciones Forales de los territorios históricos, presidida por un Magistrado de cualquiera de los dos Tribunales Superiores de Justicia (País Vasco y Navarra, con carácter rotatorio cada tres años) y cuyas resoluciones fueran directamente impugnables ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin necesidad de llegar hasta el Tribunal Supremo.

Porque, volviendo a consideraciones de lege data, no cabe plantear que la competencia de las Juntas Arbitrales respectivas corresponderá a aquélla ante quien se inicie el procedimiento o se suscite el conflicto (lo cual constituiría otra alternativa), puesto que se compadece mal con cuestiones básicas del Derecho Procesal Administrativo el que el recurrente elija, a su conveniencia, el órgano que ha de resolver la impugnación, el conflicto o la cuestión controvertida³¹⁵, con posible vulneración del principio de sumisión. Por otro lado, y la norma es común en el art. 51.4 del Convenio y 66.Dos del Concierto, cuando se suscite el conflicto de competencias, se impone el deber a las Administraciones afectadas de comunicarlo, como ya vimos en el caso del Convenio, a los interesados que, evidentemente, no son sólo los sujetos pasivos, sino también los sujetos activos de la obligación tributaria, es decir, los potenciales acreedores concurrentes de la obligación tributaria respecto de la que se suscita el conflicto sobre su punto de conexión. Es decir, si Navarra plantea un conflicto de competencias sobre el punto de conexión de un contribuyente del IRPF tendrá –y la norma del Convenio es imperativa– que comunicarlo no sólo a éste sino también al territorio his-

³¹⁴ Esta propuesta tiene, sin embargo, un flanco débil, puesto que constituiría al Estado en el árbitro de las divergencias si, como parece previsible, los representantes de los territorios históricos y de la Comunidad Foral de Navarra defendieran sus legítimos intereses.

³¹⁵ Dicho en otros términos, no parece defendible que si el conflicto es suscitado por Navarra la competencia corresponda a la Junta Arbitral prevista en el Convenio y si lo es por Vizcaya se atribuya a la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

tórico afectado, el cual ostenta indudablemente la condición de interesado conforme el art. 31 de la Ley 30/1992³¹⁶. Ocurre, empero, que esta posición de interesado no satisface plenamente el ejercicio de sus derechos, puesto que lo correcto es que fuera parte, condición que no cabe deducir del Convenio.

Pero entendemos que la notificación no determina la sumisión del territorio foral afectado al fuero de la Junta Arbitral ante la que se haya suscitado el conflicto ni tampoco enervaría su derecho a plantear el correlativo conflicto ante la Junta a la que esté sometido de acuerdo con el Concierto o con el Convenio. Dicho en otros términos, si es Navarra quien plantea ante Alava un conflicto de competencias tendrá que suscitarlo ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio pero ello no despoja a dicho territorio histórico del derecho a plantear idéntico conflicto –lógicamente con una pretensión centrada en su competencia recaudatoria y normativa radicalmente opuesta a la de la Comunidad Foral– ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto. No se vea en ello contradicción con las afirmaciones que hemos realizado anteriormente, puesto que una cosa es nuestra opinión –sembrada de dudas– sobre la Junta Arbitral competente y otra cosa distinta es que la Comunidad Foral carezca del derecho de suscitar conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio; cuestión distinta (y por ello no hay una contradicción) es que el territorio histórico afectado en su condición de interesado al que hay que dar traslado del expediente pueda, en la fase de alegaciones, oponer la excepción de incompetencia de la Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio y lo mismo sucedería a la inversa si el procedimiento se suscitase ante la Junta Arbitral del Concierto y Navarra compareciese como interesada.

No cabría, sin embargo, y a esta conclusión se llega desde los arts. 66 del Concierto y 51 del Convenio, que el conflicto se plantease ante la Junta Arbitral de la *otra* Administración afectada, es decir, la Comunidad Foral de Navarra no puede acudir –como postulante, pretendiente o recurrente– ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto ni, a la inversa, ninguno de los territorios históricos podría plantear sus pretensiones –en esa misma posición procesal– ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio.

Sin embargo, esta disección procesal parece dejar en nebulosa la cuestión sobre la concurrencia competencial de ambas Juntas Arbitrales, es decir, no aclara si la Administración que ha recibido la notificación del territorio foral que plantea el conflicto puede responder no compareciendo en el procedimien-

³¹⁶ A la misma conclusión hay que llegar en el caso inverso, es decir, si el conflicto es planteado frente a la Comunidad Foral de Navarra por un territorio histórico ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto, ya que aquél debe notificar a dicha Comunidad el planteamiento del conflicto.

to administrativo iniciado sino planteando, ante la Junta a cuyo fuero se halla sometida, idéntico conflicto. Esta posibilidad –que existiría– abocaría a otro absurdo procesal puesto que los dos territorios forales implicados –uno de los cuales ha de ser la Comunidad Foral de Navarra y el otro cualquiera de los tres territorios históricos– serían, recíprocamente, recurrentes y recurridos (aunque la terminología no sea muy correcta) en dos Juntas Arbitrales distintas, con las consecuencias que de ello se derivan en el caso de acuerdos divergentes por parte de ambos órganos, salvo que alguno se declare incompetente o salvo que se acuda a la más que dudosa vía del conflicto positivo de competencias previsto, como hemos visto, en el art. 63 de la LOTC.

Y, evidentemente, la cuestión no se puede resolver acudiendo al criterio temporal en cuya virtud quien primero plantee el conflicto arrastra a la otra institución afectada a su fuero. Por el contrario, y ante un posible caso de antinomia legislativa en el ordenamiento estatal a la hora de establecer el órgano –Junta Arbitral– competente habremos de recurrir, a la oportuna depuración normativa, que sólo puede llevarse a cabo por la vía interpretativa y bajo esta premisa metodológica hemos expuesto con anterioridad los argumentos que avalarían la vis atractiva de la Junta Arbitral prevista en el Concierto con el País Vasco, aunque la solución no sea enteramente satisfactoria.

Para concluir con este epígrafe –que interesará más a las Haciendas forales implicadas que a los contribuyentes interesados– conviene destacar una norma contenida en el art. 51.5 del Convenio³¹⁷ y que, sin embargo, no tiene reflejo alguno en el Concierto. Dicha norma trata de resolver, de forma unilateral aunque correcta en el fondo, los efectos que –para las partes en la obligación tributaria cuya normativa aplicable y acreedor se discuten– tiene el planteamiento de un conflicto de competencias³¹⁸. El precepto en cuestión presenta interés por un doble orden de cuestiones: de un lado, porque confirma nuestra tesis en cuya virtud el conflicto de competencias sobre puntos de conexión se proyecta no sólo sobre normas sino sobre los efectos concretos de la aplicación de éstas a las relaciones tributarias individuales; de otro, porque permite –durante el lapso temporal que media entre el planteamiento del conflicto y su resolución por la Junta Arbitral– que la obligación tributaria tenga determinado

³¹⁷ En concreto dicho precepto señala que: *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.*

³¹⁸ En efecto, mientras se dilucida la competencia no cabe que el contribuyente se encuentre en un limbo jurídico y que no liquide sus obligaciones hasta tanto se disipe la duda sobre la Administración competente y, en muchos casos y conexas con lo anterior, sobre la normativa aplicable.

su régimen jurídico aplicable, sin prejuzgar el fondo del asunto, en cuanto ordena las compensaciones y rectificaciones oportunas con efectos *ex tunc*.

Sin embargo, y pese al juicio positivo global del precepto, se plantean varias dudas, que intentaremos sistematizar. Así, y en primer lugar, cabe dilucidar si la solución expresa del Convenio es aplicable desde el Concierto, dado el silencio de éste³¹⁹; la respuesta debe ser afirmativa, ya que el planteamiento de un conflicto no puede suspender, mientras se sustancia y decide por la Junta Arbitral, la obligación tributaria y uno de sus elementos esenciales es la normativa aplicable a la misma. En segundo lugar, cabe dudar de la eficacia —que parece limitarse a las Administraciones implicadas— de las compensaciones y rectificaciones ordenadas, ya que desconoce el derecho del contribuyente a liquidar su impuesto al acreedor correspondiente de acuerdo con la normativa aplicable por éste, algo que puede ser relevante en el caso de conflictos interforales, dada la asociación entre poder recaudatorio y poder normativo³²⁰, básica en los tributos convenidos o concertados que no sean de normativa común o estatal, ya que en éstos la relevancia para las Administraciones y los contribu-

³¹⁹ Es decir, si es Navarra quien plantea el conflicto sobre el domicilio de un determinado contribuyente que ha venido tributando a cualesquiera de los territorios históricos, considerando que la competencia recaudatoria le corresponde, ¿puede el territorio histórico en cuestión seguir gravando, mientras se sustancia el conflicto, al sujeto pasivo, cuando el Concierto —a diferencia del Convenio— guarda silencio en este punto?

³²⁰ El problema radica en que la norma del Convenio está construida desde la perspectiva estatal, es decir, desconoce que el conflicto puede producirse entre territorios forales con competencia normativa plena —léase esta expresión en relación con la competencia normativa limitada de las Comunidades de régimen común en el IRPF y en otros impuestos—. Un ejemplo ayudará a comprender nuestro razonamiento: si Navarra plantea un conflicto de competencias frente a Alava, amparándose en el Convenio, y dicho territorio histórico es quien ha venido gravando a los contribuyentes en discusión, por ejemplo, en el IRPF, éstos —mientras se dilucida el conflicto por la Junta Arbitral y ahora no entramos en la cuestión procesal de cuál sea la competente— continuarán tributando a aquella conforme la Norma Foral reguladora del citado impuesto.

Si la decisión arbitral fuera favorable a la competencia de Navarra nos encontraríamos con que ambas Administraciones deberían efectuar las compensaciones oportunas pero, y ésta es la cuestión, la retroacción parece, según el art. 51 del Convenio, que sólo es recaudatoria y no tiene repercusión normativa. Es decir, ¿puede el contribuyente invocar el acuerdo de la Junta Arbitral para solicitar una rectificación de las autoliquidaciones del IRPF en el supuesto de que la sujeción a Navarra decidida por la Junta Arbitral determinara una menor cuota tributaria en el citado tributo? Si la respuesta, como se deduce de la literalidad del precepto del Convenio, fuera negativa asistiríamos a una circunstancia muy peculiar en cuya virtud Navarra recaudaría, vía compensación o rectificación, unas cuotas del IRPF obtenidas con la aplicación de la normativa de un territorio histórico del País Vasco o, parafraseando conceptos comunes, el tributo sería un impuesto convenido de normativa común foral vasca, lo que constituye una contradicción in terminis. Y el legislador estatal no ha percibido que el conflicto de competencias puede producirse entre territorios forales ni ha captado que el conflicto no es, en este caso, sólo recaudatorio, sino que tiene una trastienda normativa que no existe —o se minimiza notablemente— en caso de conflicto con la Administración del Estado y/o con una Comunidad Autónoma de régimen común.

yentes implicados sería recaudatoria y no normativa; hecha esta salvedad respecto de estos tributos y de lo contrario, nos encontraríamos con recaudaciones indirectas –por vía de compensación– obtenidas mediante la aplicación de la normativa de un territorio foral declarado posteriormente no competente para la exacción del tributo.

Por último, el precepto citado del Convenio, y ello es positivo desde el punto de vista del planteamiento de conflictos por parte de la Comunidad Foral de Navarra en el caso de que sea ella quien venga gravando a contribuyentes, puede incentivar la utilización del recurso a la Junta Arbitral de Navarra, ya que garantizaría que la Comunidad Foral, al menos durante el plazo de sustanciación del procedimiento, seguiría sometiendo a sujeción a los contribuyentes implicados bajo un doble prisma, recaudatorio y normativo.

Por razones de espacio, y teniendo en cuenta que nuestro trabajo se proyecta sobre el régimen jurídico del Convenio, no vamos a profundizar en otras derivaciones susceptibles a la luz de esta cuestión y que dejamos simplemente apuntadas: ad exemplum, qué ocurre en caso de conflictos de competencias (derivados de puntos de conexión como la residencia habitual del contribuyente) entre tres Administraciones implicadas (Navarra, La Rioja –por ser territorio común *stricto sensu*– y cualquiera de las tres Diputaciones Forales del País Vasco³²¹) y cómo se resuelve o qué mecanismos tiene el contribuyente ante estos conflictos interadministrativos que influyen sobre la legislación aplicable a sus obligaciones tributarias. Como vemos, el mecanismo administrativo de resolución de conflictos competenciales entre los territorios forales (Navarra y los tres territorios históricos) está repleto de lagunas y contradicciones cuyo tronco común hemos denunciado: la consideración de Navarra como territorio común desde el Concierto y la consideración del País Vasco como territorio común desde el Convenio. La solución sería crear una Junta Arbitral de los territorios forales donde se dirimieran y previnieran³²² los conflictos.

Pamplona, septiembre de 2005.

³²¹ De ahí que postulásemos que la Junta Arbitral de los cuatro territorios forales contara con representantes de la Administración del Estado que podrían ceder un número de representantes a las Comunidades Autónomas de régimen común afectadas, en su caso, por el conflicto de competencias.

³²² Evidentemente ni el Convenio ni el Concierto prevén que los territorios forales se comuniquen, con la debida antelación a su entrada en vigor, los proyectos normativos en materia tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- AMÁTRIAIN CÍA, I., El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, *Revista Jurídica de Navarra*, 331 (2002), pp. 33-54. Pamplona: Gobierno de Navarra.
- DEL BURGO AZPIROZ, J., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996.
- DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Origen y fundamentos del régimen foral de Navarra*. Pamplona: Biblioteca de Derecho Foral, Diputación Foral de Navarra, 1968.
- *Curso de Derecho Foral Público de Navarra*. Pamplona: Ed. Aranzadi, 1996.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen III. Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Marcial Pons, 2004.
- HUCHA CELADOR, F. de la, El Concierto Económico del País Vasco y el Concierto Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales, *Revista Española de Derecho Financiero*, 13 (2004), pp. 559-601.
- *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Madrid: Civitas, 1995.
- La armonización fiscal en la Unión Europea y su incidencia en el sistema tributario español. En *Perspectivas del Sistema financiero*. Madrid: Fundación de las Cajas de Ahorro Confederadas, 82 (2004), pp. 1-39.
- MIRANDA RUBIO, F. y otros, *Fiscalidad y Foralidad de Navarra (1941-1990)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003.
- MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas, 1982.
- PÉREZ CALVO, A. y RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., *Manual de Derecho Público de Navarra*, Pamplona, 2000.
- SIMÓN ACOSTA, E., El régimen tributario de Navarra, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 61 (1991), Madrid: Edesa.

SIMÓN ACOSTA, E., Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico. En *Presente y futuro del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra-Thomson Aranzadi, 2003, pp. 29-33.

VICARIO Y PEÑA, Nicolas de, *Los Conciertos Económicos de las Provincias Vascongadas. Clásicos de la Hacienda Foral*. Bilbao: Diputación Foral de Bizkaia, 1997.

V.V.A.A., *Estudios sobre la Propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe*. Oñati: IVAP, 2003.

V.V.A.A., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Navarra*. Madrid: Ministerio para las Administraciones Públicas, 1992.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. y HUCHA CELADOR, F. de la, Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de la Comunidad Autónoma, *Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española*, Madrid: IEF, 8 (1990), pp. 20-27.