

# COORDINACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DE NAVARRA Y DEL ESTADO<sup>1</sup>

EUGENIO SIMÓN ACOSTA  
*Universidad de Navarra*

**RESUMEN.** El régimen de convenio económico de Navarra tiene un origen histórico y una naturaleza jurídica muy diferente del régimen de concierto de las provincias del País Vasco. En los últimos treinta años se ha producido un progresivo y notable reforzamiento del Concierto vasco, que se ha aproximado mucho al Convenio. Este acercamiento -legalmente irreprochable- se está convirtiendo en un peligro para el Convenio dado que el desconocimiento de la materia está conduciendo a que algunos identifiquen ambas instituciones, con grave daño para el Convenio. La Constitución ha establecido una garantía institucional del régimen foral que -en palabras del Tribunal Constitucional- obliga a preservar la “imagen de la foralidad” Navarra. Ahora bien, la imagen de la foralidad es algo más que un concepto difuso que pervive en la conciencia colectiva y que el operador del Derecho puede modelar a su arbitrio. En este trabajo se trata de demostrar que la imagen de la foralidad navarra se debe alcanzar a través del estudio riguroso de sus antecedentes históricos y que dicha imagen ha sido seriamente lesionada por la STC 208/2012, de 14 de noviembre.

**PALABRAS CLAVE.** Convenio Económico. Régimen foral. Sistema tributario de Navarra. Impuestos convenidos. Poder tributario de Navarra. Impuestos de Navarra. Impuestos nominados.

**ABSTRACT.** The special tax regime of Navarra (the “*Convenio Económico*”) has a distinct historical origin and a very different legal nature than that of the Basque Provinces (referred to as the “*Concierto Económico*”). Over the past thirty years, there has been a progressive and significant strengthening of the “*Concierto*” at the expense of the “*Convenio*”, to the point that the tax power of the Basque Provinces has been so strongly increased that it

- 
1. Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación DER2012-39342-C03-01, “La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y la elusión fiscal” (subprograma de proyectos de investigación fundamental no orientada), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad. Forma parte del homenaje al profesor Javier Lasarte Alvarez, en el libro colectivo publicado con motivo de su jubilación en la cátedra.

has approximated that of the Navarran tax power. This increasing approximation - legally beyond reproach - is becoming a real danger to the "*Convenio*" since a lack of understanding of these changes and the associated legal history is misleading some to identify the two institutions as one, causing severe damage to the "*Convenio*" of Navarra. The Spanish Constitution has established an institutional guarantee that requires -in the words of the Constitutional Court- the preservation of the "*image of the foralidad*" of Navarra. The image of the "*foralidad*", however, is more than a vague concept that survives in the collective consciousness, - and an operator can't model or shape it at his will. This paper seeks to show that a comprehensive understanding of the complete nature of the image of Navarra's "*foralidad*" must be reached through a rigorous study of its historical origins and further, that the image itself has been seriously damaged by the decision of Constitutional Court number 208/2012, of the 14th of November 2013.

**KEYWORDS.** Tax Convention. Foral regime. Tax system of Navarra. Agreed taxes. Tax power of Navarra. Taxes nominees.

## SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN: EL VALOR NORMATIVO E INTERPRETATIVO DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL CONVENIO Y DEL CONCIERTO. II. CUESTIONES CONFLICTIVAS DE ACTUALIDAD. III. COORDINACIÓN VERTICAL. 1. El poder de innovación del sistema tributario en el ámbito de la fiscalidad navarra: el art. 2 del Convenio. 2. El conflicto suscitado a propósito del Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra. 3. El contenido de la foralidad y la STC 208/2012, de 14 de noviembre. 4. La expresión "tributos convenidos" y "tributos no convenidos" en los textos legales. 5. Las competencias de Navarra ex art. 39.1.a) de la LORAFNA. 6. La experiencia tras la aprobación de la Constitución.

## I. INTRODUCCIÓN: EL VALOR NORMATIVO E INTERPRETATIVO DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL CONVENIO Y DEL CONCIERTO

§1 La distribución competencial con el Estado en materia de impuestos establecidos por las instituciones forales (Comunidad Foral de Navarra y las tres Diputaciones del País Vasco) ha accedido en contadas ocasiones al Tribunal Constitucional (TC), motivo por el cual la jurisprudencia relativa a sus recíprocas relaciones es ciertamente escasa. La razón de ello reside, por un lado, en que, hasta el año 2010, la impugnación de las normas promulgadas por los Territorios Históricos no tenían acceso al TC y, por otra parte, en la menor conflictividad de las leyes tributarias aprobadas por el Parlamento de Navarra.

Hasta ahora, el TC se había pronunciado sobre temas colaterales, como por ejemplo si la limitación establecida por el art. 134.7 de la Constitución Española (CE) resulta aplicable o no a la Ley Foral de Presupuestos de la Comunidad Foral de Navarra y, por extensión, a las leyes autonómicas de contenido tributario. Las leyes de presupuestos no pueden crear tributos y sólo los pueden modificar cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea, pero, según el TC, ello no impide a una Ley Foral de Presupuestos, aprobada por el Parlamento de Navarra, modificar los tributos forales porque del art. 134.7 CE no puede inducirse un principio general de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva (STC 116/1994 de 18 abril). Se trata, como puede apreciarse, de una sentencia que no afecta a la cuestión nuclear del alcance y contenido de los derechos históricos de la Comunidad Foral, que es el asunto que ahora nos ocupa<sup>2</sup>.

Últimamente el panorama está cambiando. La inestable articulación de los grupos políticos que forman el arco parlamentario navarro está propiciando la promulgación de leyes forales sobre las que se plantean serias dudas de constitucionalidad y que están dado lugar a pronunciamientos que tocan directamente los elementos más sensibles de la columna vertebral de la foralidad.

- 
- Existen también pronunciamientos en materia tributaria que se refieren a cuestiones de alcance general y no específicas de la foralidad. Es el caso, por ejemplo, del auto núm. 84/2013 de 23 abril, que inadmite, por manifiestamente infundada, una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la disposición transitoria primera de la Norma Foral de las Juntas Generales de Álava 14/2009, de 17 de diciembre, de ejecución presupuestaria para 2010: se trataba de dilucidar la posible vulneración del art. 9.3 CE por un precepto que eliminó “de manera súbita e imprevisible” el plazo que la normativa anterior establecía para poder optar por el régimen tributario de los no residentes.

En este mismo orden de cosas podríamos situar la STC 93/2013, de 23 de abril, sobre la Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas de hecho. Esta sentencia declara la inconstitucionalidad, de la aplicación, *ex lege* y sin posibilidad de opción, del régimen fiscal de los matrimonios a las parejas estables, por vulneración de las exigencias del libre desarrollo de la personalidad recogido en el art. 10.1 CE.

El particular régimen financiero foral amparado como derecho histórico por la CE se concreta en la atribución de especiales facultades o poderes en el ámbito tributario, pero no permite afirmar que la Comunidad Foral de Navarra disponga de una autonomía de gasto superior al de otras CCAA porque “ni el texto del convenio ni una investigación histórica sobre las competencias ejercidas de forma continuada por las instituciones forales con el reconocimiento del Estado (criterios éstos reconocidos en las SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6, y 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 4) permiten reconocer a la Comunidad Foral de Navarra mayores ámbitos de autonomía de gasto que a las restantes Comunidades Autónomas” (STC 148/2006, de 11 de mayo, F. 7).

§2 Existe, no obstante, una importante y ya antigua sentencia sobre la ordenación de los poderes tributarios de la Diputaciones del País Vasco, de la que se pueden extraer los mimbres con que se trenza la foralidad en materia tributaria.

Se trata de la STC 76/1988, de 26 de abril, recaída en recurso de inconstitucionalidad núm. 119/1984, frente a determinados preceptos de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, del Parlamento Vasco, sobre “Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus Territorios Históricos”.

Esta sentencia sirvió para despejar las dudas –si es que alguna pudiera existir– sobre la fundamentación jurídica de las competencias y potestades reconocidas a las instituciones forales del País Vasco. Sus argumentos son, en lo esencial, extrapolables a la Comunidad Foral de Navarra. Frente a las tesis historicistas de quienes sostenían que los derechos históricos permitían afirmar la supraconstitucionalidad de los regímenes forales, esta sentencia dejó meridianamente claro que el poder tributario foral deriva de la CE, en la que se encuentra la raíz o fundamento último de su validez jurídica y de su vigencia: “La Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones «históricas» anteriores” (STC 76/1988, F. 3). Esta idea, que en la sentencia citada fue aplicada al ámbito tributario, había sido ya expresada en sentencias anteriores que tenían por objeto otros aspectos del régimen jurídico de las instituciones forales

A los territorios forales, que no son otros que los que mantuvieron un régimen político-administrativo especial tras el proceso de unificación operado en las dos primeras décadas del siglo XVIII mediante los Decretos de Nueva Planta, se les reconoce en la CE un derecho vigente (que, por ello, no es “histórico” en el sentido literal del término) a conservar las líneas esenciales de su autogobierno, mediante la atribución a sus instituciones políticas y administrativas de ciertos poderes de los que han estado dotadas en el devenir histórico posterior a la consolidación de la monarquía borbónica. En el momento de aprobarse la CE no estaban definitivamente definidas ni las instituciones citadas ni el contenido concreto de los poderes que constitucionalmente se les reconoce. Esta determinación y concreción se realizó mediante la actualización de los llamados derechos históricos en los respectivos estatutos de autonomía: la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA) y el Estatuto de Auto-

nomía del País Vasco (EAPV), aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre.

§3 Pero ello no quiere decir que sobre los “derechos históricos” existiera un vacío normativo entre el momento de aprobación de la CE y los respectivos estatutos de autonomía. Antes al contrario, la CE no se limita a efectuar un apoderamiento para que en una instancia o momento posterior se proceda a alumbrar los regímenes forales mediante ley, sino que es la propia CE la que reconoce y ampara los regímenes forales. Desde el momento en que se aprueba la CE, los derechos históricos existen y tienen validez jurídica como derechos actuales en el marco del ordenamiento constitucional. Es decir, la validez jurídica de los derechos históricos se remonta al día 29 de diciembre de 1978, fecha en que entró en vigor la CE.

Los estatutos de autonomía actualizaron los “derechos históricos” en cumplimiento del mandato establecido por el párrafo segundo de la disposición adicional (DA) primera de la CE, pero no crearon de la nada, *ex novo*, los “derechos históricos”. La hermenéutica jurídica ofrece instrumentos para determinar el contenido de los derechos históricos antes de aprobarse el estatuto y, por otra parte, el legislador estatutario no gozaba ni goza de libertad ilimitada para configurar el régimen foral.

Que esto es así no debe ofrecer duda alguna y goza del aval del TC, que admitió en su sentencia 16/1984, de 6 de febrero, que Navarra podía acceder a su autonomía por una vía distinta de las previstas en el articulado de la CE. Es decir, de la DA primera de la CE se deriva la facultad de la Diputación de Navarra de negociar y pactar el amejoramiento del fuero, cuyo contenido no se discutió en las Cortes Generales, puesto que se tramitó como proyecto de lectura única que las Cortes Generales podían aceptar o rechazar, pero no enmendar. El procedimiento de aprobación de la LORAFNA siguió los cauces tradicionales del pacto entre las instituciones forales y el Estado, tal como se configuró en la base octava de las Bases de Reintegración Foral y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, aprobadas por el Parlamento Foral de Navarra el 1 de julio de 1980:

“La Reintegración Foral y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra se llevará a cabo de conformidad con las presentes Bases y mediante pacto entre la Diputación Foral y el Gobierno del Estado que, previa ratificación del Parlamento Foral y de las Cortes Generales, se incorporará al ordenamiento jurídico a través de una Ley de rango adecuado a su contenido y naturaleza. Cualquier modificación posterior de dicha Ley deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su aprobación”.

El valor normativo que la DA primera de la CE confiere a los antecedentes históricos está reconocido en la citada STC 76/1988, en la que el TC reitera su ya asentada doctrina de la garantía institucional de la foralidad: “Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia... lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su «foralidad», pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional”.

§4 Los antecedentes históricos de los regímenes forales no sólo tienen el valor normativo que acabamos de comentar. También cumplen una función interpretativa que debe ser respetada por los órganos de aplicación del Derecho cuando los textos en que hoy se delimita el ámbito de la foralidad (LORAFNA, EAPV, Convenio y Concierto) ofrezcan dudas o presenten puntos oscuros que sea necesario aclarar.

El valor interpretativo de los precedentes también está expresamente reconocido por el TC en su sentencia 11/1984, de 2 de febrero, que rechaza que los antecedentes históricos tengan relevancia competencial para la Comunidad Autónoma del País Vasco pero admite su influencia sobre las potestades de las Diputaciones forales: “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 DA primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales «derechos»” (F. 4).

Nuevamente insiste el TC en la utilidad de los precedentes históricos como instrumento hermenéutico en la STC 76/1988 pues, al declarar la indiscutible preferencia de las normas de actualización del régimen foral (LORAFNA y EAPV), hace la oportuna salvedad para admitir que el elemento histórico sirva como criterio interpretativo para resolver las dudas que puedan surgir de la legislación vigente: “Pero si desde luego esa investigación histórica podría contribuir a facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia, no puede admitirse en modo alguno que tal investigación pueda sustituir o desplazar los mandatos esta-

tutarios o legales que actualicen el régimen foral, ni cabe sostener que ese régimen deriva única y directamente de una legitimidad histórica, independientemente de las normas que lo actualicen”.

Más recientemente, a propósito de la aplicación a Navarra de la congelación salarial establecida por la Ley de presupuestos generales del Estado para 1997, la STC 148/2006, de 11 de mayo, invoca una vez más los precedentes históricos como criterio interpretativo para negar a la Comunidad Foral de Navarra una autonomía de gasto que nunca tuvo<sup>3</sup>.

## II. CUESTIONES CONFLICTIVAS DE ACTUALIDAD

**§5** La necesidad del recurso a la historia como criterio de interpretación depende del grado de claridad que presenten los textos legales vigentes. Si las normas que integran el bloque de constitucionalidad de los regímenes forales (LORAFNA y EAPV, junto con el Convenio y el Concierto) no dejasen fisuras y resolviesen con nitidez todos los problemas competenciales imaginables, sería ocioso invocar antecedentes históricos que, por sí mismos, no alcanzan el carácter de fuente de Derecho.

Pero es muy difícil, por no decir imposible, que un texto legal no presente grietas que requieran una labor hermenéutica distinta de la meramente gramatical para su superación. A pesar de los muchos años de experiencia de Convenio y Concierto, en estos momentos permanecen en la nebulosa dos órdenes de cuestiones que podemos designar como problemas de coordinación vertical y problemas de coordinación horizontal. Junto a ellos o, mejor dicho, compartiendo espacio con ellos, cabe individualizar un tercer grupo de controversias que se refieren a la interpretación e integración, en su caso, de los llamados puntos de conexión.

## III. COORDINACIÓN VERTICAL

**§6** La coordinación vertical se refiere a la distribución de competencias tributarias entre la Comunidad Foral o las Diputaciones Forales del PV y los ordenamientos territoriales supra e infraforales: ordenamiento internacio-

---

3. Véase la precedente nota 2.

nal, comunitario y estatal, por un lado; y ordenamiento de los entes locales, por otro.

No es nuestra intención abordar los aspectos internacionales y comunitarios, a pesar de que una reciente sentencia del TC ha versado sobre la norma del Convenio que obliga a la Comunidad Foral de Navarra a respetar los tratados internacionales<sup>4</sup>.

En el ámbito interno la problemática de la coordinación vertical se manifiesta fundamentalmente en la distribución del poder de innovar el sistema tributario. Esta cuestión presenta dos flancos o dos aspectos capitales que merecen reflexión: uno, si Navarra puede establecer impuestos distintos de los de régimen común no previstos en el Convenio; otro, si se aplican en Navarra los impuestos creados por el Estado y no contemplados en el Convenio.

## 1. El poder de innovación del sistema tributario en el ámbito de la fiscalidad navarra: el art. 2 del Convenio

§7 La facultad de Navarra de establecer o crear impuestos no previstos ni existentes en el régimen común cuenta hoy con una proclamación explícita en el art. 2 del Convenio:

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

Este precepto fue introducido en texto del Convenio con ocasión de la actualización formalizada mediante Ley 25/2003, de 15 de julio.

Aparentemente, esta cuestión ha dejado de ser problemática, pero realmente no es así porque una reciente sentencia del TC ha venido a desestabilizar el terreno en que se asienta el régimen foral de Navarra mediante una interpretación de esta norma que no tiene en cuenta el verdadero significado que se le debe atribuir a la luz de lo expresamente dispuesto por el art. 39.1.a) de la LORAFNA. Las conclusiones que se han de derivar del art. 2 del Convenio, en su redacción vigente, son radicalmente distintas según se entienda que esta norma es realmente una novedad de la reforma de 2003 o, por el con-

---

4. Me refiero a la STC 207/2013, de 5 diciembre, que ha declarado la inconstitucionalidad del apartado 7 del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, por vulnerar los arts. 96.1 y 149.1.3 de la CE y el art. 2.1 c) del Convenio. Pretendía el Parlamento de Navarra restringir el alcance de la exención de la contribución territorial de los bienes de la Iglesia católica, prevista por en el art. IV del Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito el 3 de enero de 1979 entre el Gobierno de España y la Santa Sede.



trario, si dicha reforma se limitó a explicitar una facultad de la que ya antes de 2003 estaba investida.

También podría ser interesante examinar los límites del poder de innovación de la Comunidad Foral de Navarra, puesto que no nos encontramos, a mi juicio, ante una potestad foral incondicionada ni enteramente indemne a cualquier restricción: sobre este asunto ya escribí en otra ocasión, argumentando que el poder de innovación estructural corresponde exclusivamente al Estado y a ello me remito en este momento<sup>5</sup>.

## 2. El conflicto suscitado a propósito del Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra

§8 Como hemos dicho, el párrafo del art. 2 del Convenio que acabamos de comentar no existía antes de la actualización del Convenio formalizada en la Ley 25/2003, de 15 de julio. Parece ser que se introdujo para disipar las dudas de constitucionalidad que se cernían sobre el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales de Navarra (IGECN), creado por Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre (BON de 7 de diciembre de 2001). Esta Ley Foral fue impugnada por el Presidente del Gobierno porque, a su juicio, su aprobación se llevó a cabo al margen del régimen foral paccionado y sin tener en cuenta ningún criterio de armonización o coordinación con el sistema tributario estatal.

La tesis de la demanda de inconstitucionalidad se basaba en que el ejercicio de la potestad tributaria por parte de Navarra requiere una fórmula pactada y el sometimiento a los criterios de armonización o coordinación previstos constitucionalmente. En definitiva, la abogacía del Estado negaba la potestad navarra de modificación unilateral del sistema tributario foral sin previo acuerdo con el Estado. Sólo a través de la vía indirecta del art. 39.1.c) de la LORAFNA<sup>6</sup> y en virtud del poder tributario reconocido por la LOFCA al resto de CCAA, se admite en la demanda la capacidad de Navarra de innovar unilateralmente su régimen tributario.

- 
5. Véase mi trabajo "El Convenio Económico", *Civitas REDF*, número 98, 1998, pp. 213 y ss
  6. "1. Conforme a lo establecido en el artículo 2 de la presente Ley Orgánica, corresponden a Navarra:  
(...)  
c) Todas aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue, con carácter general, a las Comunidades Autónomas o a las Provincias".

Entendía el abogado del Estado que no se podía admitir la autonomía plena de la Comunidad Foral de Navarra para establecer sus propios tributos porque de otro modo “se estaría reconociendo a Navarra una potestad tributaria originaria que choca frontalmente con el principio constitucional del art. 133 de la CE” que establece la exclusividad del carácter originario del poder tributario del Estado<sup>7</sup>.

**§9** El Parlamento de Navarra se opuso a la demanda de inconstitucionalidad haciendo valer la competencia histórica, actualizada y reconocida por la LORAFNA y por el Convenio, para establecer su propio régimen tributario<sup>8</sup>. De esta atribución competencial se deduce, en opinión del Parlamento: 1) que los nuevos impuestos creados por el Estado no se aplican en Navarra mientras no se produzca su incorporación al ordenamiento foral mediante norma de las instituciones forales, precedida o no de la modificación del Convenio; 2) que Navarra tiene competencia para crear nuevos impuestos; y 3) que no se debe acudir a la LOFCA para completar supuestas lagunas legales que no existen en el régimen de Convenio.

**§10** El TC ha emitido su opinión y su fallo en sentencia 208/2012, de 14 de noviembre, que, en mi modesta opinión, ha efectuado una interpretación equivocada de la DA primera de la CE y, en la medida en que se aparta de lo que ha sido una inveterada y constante tradición histórica, se ha arrogado indebidamente la facultad de “actualizar” el régimen foral, facultad que no corresponde al TC sino que –como dice la CE y ha afirmado reiteradamente el propio TC- ha de llevarse a cabo “en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

Corresponde a la LORAFNA y al Convenio, no al TC, adaptar las competencias y facultades que Navarra ha ejercido en el pasado a la estructura actual del Estado y a los principios en que se asienta nuestro ordenamiento constitucional, concebido como Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

---

7. “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”.

8. Art. 45.3 de la LORAFNA: “3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de esta Ley Orgánica”.

Art. 1 del Convenio: “En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”.

¿Cuál es la misión que se encomienda al TC en este proceso de actualización de los derechos históricos? La que es propia de su naturaleza jurídica de legislador negativo. Es decir, el TC no está legitimado para decir cómo se deben actualizar los llamados derechos históricos sino que sólo puede ejercer, respecto de ellos, la labor de contraste entre tales derechos históricos y la CE, para expulsar del ordenamiento aquellos que sean incompatibles con ésta.

Dicho de otro modo, el orden de proceder de las sentencias del TC cuando se plantea la duda sobre la subsistencia de una competencia histórica, tiene que ser necesariamente el siguiente:

1) Constatar si existe o no dicha competencia, para lo cual habrá de examinar, en primer lugar, la LORAFNA y el Convenio y, cuando estas dos normas dejen resquicios de duda, los precedentes históricos que se mantenían vigentes al aprobarse la CE, es decir, las competencias de forma efectiva se habían ejercido y se seguían ejerciendo por la Diputación Foral en 1978.

2) Si del análisis anterior se deriva una respuesta afirmativa, la segunda tarea consiste en efectuar el contraste entre dicha atribución competencial y los principios constitucionales, para obtener conclusiones acerca de la compatibilidad o incompatibilidad de ambos.

Como he avanzado unos párrafos más atrás, el TC ha rebasado los límites de sus atribuciones y ha dictado una sentencia creativa en la que, cobijándose en una supuesta interpretación del ordenamiento vigente, ha operado una verdadera innovación del ordenamiento constitucional que ha removido los cimientos en que se encontraba pacíficamente asentado el engarce de la foralidad navarra y la CE.

La conclusión a que llega el TC en su citada STC 208/2012, de 14 de noviembre, es que las competencias de la Comunidad Foral de Navarra sobre los impuestos “no convenidos” es la misma que tienen las CCAA de régimen común para establecer tributos propios. A esta conclusión se llega con una gran dosis de voluntarismo, atribuyendo al término “tributos no convenidos” un significado diferente al que tenía antes de dictarse esta sentencia. Tres magistrados discreparon, con sus votos particulares, del fallo y de los argumentos de la mayoría.

§11 Antes de examinar las razones aducidas por el TC para sustentar su tesis, conviene matizar un párrafo de la sentencia 208/2012, del que podría deducirse, por quienes no tengan acceso a la contestación a la demanda, que la defensa de la tesis del Parlamento Foral se apoyaba lisa y llanamente en la invocación de los antecedentes históricos<sup>9</sup>. Semejante actitud estaría conde-

---

9. “A partir de cuanto antecede –dice el F. 4 de la sentencia comentada-, podemos ya des-

nada al fracaso porque, tal como ha dicho repetidamente el TC y lo vuelve a recordar con insistencia en la sentencia que ahora comentamos, el fundamento jurídico de las competencias forales reside única y exclusivamente en la Constitución.

La preminencia de la CE es lo que hizo valer la Letrada del Parlamento de Navarra en defensa de la competencia foral, pero lo hizo sin olvidar que estamos ante derechos o facultades que la CE no construye *ex novo* sobre el vacío, sino que lo hace apoyándose en las competencias históricas que subsistían durante el proceso constituyente y que “la Constitución reconoce y ampara”. Ello no obstante, hemos de decir que se echa en falta en la contestación a la demanda un análisis y demostración de cuáles eran esas competencias, que simplemente son afirmadas de manera apodíctica.

Como trataremos de demostrar, el error está en la doctrina del TC que, a partir de la indiscutible premisa de que toda norma jurídica de nuestro ordenamiento encuentra el fundamento último de su validez en la CE, descuida el importante detalle de que la CE ha reconocido y amparado las competencias históricas de Navarra que sean compatibles con los principios constitucionales.

### 3. El contenido de la foralidad y la STC 208/2012, de 14 de noviembre

§12 La inconsistencia de la argumentación del TC se encuentra en la propia raíz de su discurso, que nos ofrece una definición de la imagen o del contenido esencial de la foralidad navarra que no refleja el contenido competencial que ha venido siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral con reconocimiento o anuencia del Estado. Partimos de un concepto de derecho histórico que no es nuestro, sino que ha sido elaborado por el propio TC cuando dice que “el concepto de derecho histórico empleado por la DA primera de la Constitución y la L.O.R.A.F.N.A. apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma conti-

---

cartar la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra, pues la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra, cuyos antecedentes históricos se sitúan efectivamente en el art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, no trae causa de esta norma ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados”.

nuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado” (STC 140/1990, de 20 de septiembre, F. 3)

El TC ha utilizado, en la sentencia 208/2012, lo que podríamos llamar un concepto vulgar de la foralidad, para cuya precisión o concreción no ha llegado a plantear ni siquiera un estudio superficial de las competencias reconocidas históricamente a Navarra.

“Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos vertientes que deben ser diferenciadas, según afirmamos en la STC 148/2006, de 11 de mayo (FJ 7). La primera de ellas, de carácter sustantivo, se refiere a su contenido, que es fundamentalmente tributario y que implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el Estado. La segunda es la vertiente participativa, que en esta materia implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. La Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido (misma STC 148/2006, FJ 8)” (STC 208/2012, de 14 de noviembre, F. 4 *in fine*).

Nada hay que objetar a esta descripción del contenido de la esencia de la foralidad navarra, pues es cierto que su contenido es fundamentalmente tributario y que el sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado.

Lo que, sin embargo, no es correcto, es su interpretación del contenido y alcance del acuerdo entre Navarra y el Estado, es decir, su concepción de la naturaleza jurídica del acuerdo y del significado que debe atribuirse a su cualidad de régimen paccionado (art. 45.4 de la LORAFNA). El TC hace derivar su concepción del Convenio principalmente de un concepto de “impuestos no convenidos” que en absoluto responde ni refleja lo que ha sido históricamente el Convenio desde su origen más remoto (la Ley de 16 de agosto de 1841) hasta el momento mismo de dictarse la STC 208/2012, de 14 de noviembre.

**§13** Según el TC, la mayor autonomía tributaria de Navarra tiene, como contrapartida, unos criterios de coordinación, que exigen al sistema tributario de Navarra ser reflejo del estatal mediante el establecimiento de “tributos convenidos”. Se configura así –dice el TC– un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado.

Hasta aquí todo es correcto. Pero en este punto el hilo del razonamiento se rompe abruptamente y, con un auténtico salto el en vacío y una gran dosis de voluntarismo se afirma que el poder tributario de carácter y raíces forales

sólo se ejerce en el ámbito de los que llama “impuestos convenidos”, es decir, los que están expresamente contemplados por el Convenio.

Según el TC, más allá de los “impuestos convenidos”, Navarra carece de poderes tributarios amparados por la DA primera de la Constitución y su posición institucional es la misma que la de cualquier otra Comunidad Autónoma. Por ello, la mayoría de los miembros del TC (no así los tres votos particulares) acaba afirmando que los tributos que establezca la Comunidad Foral de Navarra distintos de los contemplados expresamente por el Convenio están sometidos al régimen general y a los límites que la LOFCA impone a todas las CCAA.

§14 Esta afirmación podría ser válida si se refiriese al País Vasco porque la Comunidad Autónoma del PV no es una institución foral, sino una comunidad autónoma de régimen común sin más especialidad, en materia tributaria, que la de ostentar ciertas facultades de armonización y coordinación del ejercicio del poder tributario por las Diputaciones Forales, que son las verdaderas titulares de los derechos históricos constitucionalmente amparados.

Esto ha sido recientemente proclamado en la STC 85/2013, de 11 de abril, dictada en recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra diversos preceptos de la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 23 de junio, de Aguas. Se discutía la constitucionalidad del canon autonómico del agua, establecido por dicha ley. En este caso no se ha puesto en duda la aplicación de la LOFCA a los tributos establecidos por el Parlamento Vasco porque así lo exige el art. 42.b) del Estatuto del PV<sup>10</sup>.

Pero la posición institucional de la Comunidad Foral de Navarra es diferente, por dos razones: 1) La titularidad de los derechos históricos reside en la propia Comunidad Foral de Navarra que, aunque constituida como Comunidad Autónoma, es distinta del resto de las CCAA de régimen común, incluida

- 
10. “Como hemos tenido ocasión de indicar en la ya mencionada STC 210/2012, «el reconocimiento a las Comunidades Autónomas de la competencia para establecer tributos o ‘poder tributario’ se contiene en la letra b) del apartado primero del art. 157 CE, precepto que en su apartado tercero expresamente remite a los límites contenidos en una ley orgánica» (FJ 4) y, para la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el art. 42 b) de su Estatuto de Autonomía, que menciona entre los ingresos de la hacienda general del País Vasco «los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades Autónomas». En esa misma resolución hicimos hincapié en que, conforme a nuestra doctrina, por mor de lo dispuesto en la propia Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, la potestad autonómica para establecer tributos *ex novo* «se encuentra sujeta a los límites establecidos en las leyes del Estado a las que se refieren los arts. 133.2 y 157.3 CE (por todas, STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4)» (STC 85/2013, de 11 de abril, F. 3).

la del PV. 2) Las Diputaciones del PV siempre concertaron los impuestos uno a uno (de forma que el concepto de impuestos concertados coincide con el que el TC ha aplicado a los “impuestos convenidos”), mientras que la Diputación de Navarra nunca concertó o “convino” impuestos singulares, sino que ha estado siempre dotada de un sistema tributario propio dentro de los límites establecidos en el Convenio.

**§15** El TC deduce del art. 1.2 de la LOFCA (“La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades”) que la LOFCA se aplica a la Comunidad Foral de Navarra y entiende que esta afirmación no es incompatible con la DA segunda de la LOFCA: “En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico”.

Según el TC, el Convenio se aplica a aquella parte del sistema tributario que integra lo que denomina “sistema tradicional” y, en lo demás, se aplica la LOFCA. Combinando esta idea con la de que el sistema tradicional sólo afecta a los “impuestos convenidos” (afirmación falsa, como veremos), la conclusión es inexorable: si el impuesto no ha sido específicamente contemplado en el Convenio, la Comunidad Foral de Navarra no tiene más poderes que ostenta una comunidad autónoma de régimen común. Sin embargo la premisa no es aceptable, pues el “sistema tradicional” no es un sistema de impuestos convenidos, entendido este término con el mismo significado que tiene el de impuestos concertados en el régimen especial de las Diputaciones del PV.

**§16** El nudo gordiano se encuentra, por tanto, en la caracterización que el TC realiza de los tributos “no convenidos” basada, en gran medida en la reducción al absurdo, es decir, en la búsqueda de una contradicción lógica que supuestamente se derivaría de la aceptación de un concepto de “impuesto no convenido” distinto del propuesto por el TC.

1.- En primer lugar se afirma por el TC que, si se acepta que la Comunidad Foral de Navarra tiene derecho (histórico) a regular los impuestos no convenidos, Navarra “ostentaría un poder tributario que quedaría extramuros de la norma que según la Constitución debe delimitar el sistema de ingresos públicos autonómicos (arts. 133.2 y 157.3 CE)”, mediante la cual “el Estado ejerce sus potestades de coordinación y garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad”. En otras palabras, o se acepta la aplicación de la LOFCA o Navarra se encontraría en una especie de limbo jurídico en el que podría desenvolverse con absoluta libertad sin coordinación con el resto del ordenamiento y dispensada del deber de solidaridad que la Constitución impone a todos los españoles.



El argumento falla porque ningún absurdo ni contradicción lógica se advierte en el hecho de que la Comunidad Foral de Navarra se coloque extra-muros de los arts. 133.2 y 157.3 de la CE, dado que, junto a estos preceptos y diferenciado de ellos, existe un sistema tradicional de coordinación y armonización del régimen tributario foral navarro que se encuentra amparado por la DA primera de la CE.

Por supuesto que la Comunidad Foral de Navarra no es ajena ni se encuentra dispensada de la función (poder-deber) coordinadora y de la responsabilidad del Estado de hacer efectivo el principio de solidaridad (art. 138 CE). Pero el sistema de coordinación no tiene que ser necesariamente el de los arts. 133.2 y 157.3 de la CE, en la medida en que la norma especial de la DA primera de la CE comporta y presupone un régimen de coordinación diferente que ha venido funcionando desde tiempos remotos. Tampoco padece el principio de solidaridad por el hecho de que se haga efectivo a través del Convenio: la solidaridad no depende de la distribución del poder tributario, sino de la distribución de los recursos obtenidos mediante en ejercicio del poder tributario. El principio de solidaridad se hace efectivo mediante el cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado entre las que se encuentra, como no podría ser de otro modo, la de contribuir a la financiación del Fondo de Compensación Interterritorial<sup>11</sup>.

2.- El régimen de Convenio –dice acertadamente el TC en la sentencia 208/2012- “no es un sistema jurídico autónomo, como si de un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general se tratara”. Es un sistema pactado y sería absurdo aceptar la existencia de impuestos no convenidos que quedasen fuera del pacto y fuera también del sistema de coordinación general para el resto de figuras tributarias. “Tertium genus (el de los impuestos no convenidos) que, sin embargo, no tiene cabida en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad”.

Este segundo argumento sólo es válido si se considera que Navarra ejerce un poder omnímodo e ilimitado sobre los que llama “impuestos no convenidos”, cosa que, a mi juicio, es insostenible. Pero la tesis defendida por el TC hace aguas en la medida en que el régimen de Convenio lleve incorporado

---

11. Según el art. 54.2 del Convenio, se consideran, entre otras, cargas generales a las que Navarra está obligada a contribuir mediante su aportación al Estado: “a) Las cantidades con que se doten los Fondos de Compensación Interterritorial, a que se refiere el artículo 158.2 de la Constitución. b) Las transferencias o subvenciones que figuren en los Presupuestos Generales del Estado en favor de entes públicos, en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no sean ejercidas por la Comunidad Foral. c) Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado.”



otro sistema de coordinación distinto del de la LOFCA. Entre la tesis de la libertad plena y la aplicación de los límites de la LOFCA hay soluciones intermedias acordes con la tradición histórica que el TC no ha tenido en cuenta.

3.- Me adhiero igualmente a que “la aplicación conjunta de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, por un lado, y de la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral y la Ley del convenio, por otro, debe producirse de forma armónica”, tal como dice la citada sentencia 208/1012, y a que el Convenio es norma especial y, por tanto de aplicación preferente.

Sin embargo de aquí no se deduce necesariamente –como hace el TC– que el régimen de convenio sólo se aplique a los que llama tributos convenidos. El silogismo sólo es válido a partir de un concepto equivocado de “tributos convenidos” y “tributos no convenidos”, que ha sido adoptado por el TC sin argumentos convincentes. En el razonamiento del TC se incurre en una petición de principio: si sólo los tributos convenidos forman parte del régimen de convenio es indiscutible que los tributos no convenidos están fuera del Convenio. Pero lo que hay que probar y demostrar es precisamente la premisa: ¿qué se debe entender por tributos convenidos y por tributos no convenidos? El TC asume apriorísticamente que los tributos no convenidos están fuera del Convenio porque el Convenio no contempla los tributos no convenidos.

La falacia reside en una confusión terminológica: gramaticalmente es cierto que tributo no convenido es el que está fuera del Convenio. Pero, como pretendemos demostrar en este trabajo, el Convenio de Navarra se refiere al sistema tributario navarro como un todo y no a tributos concretos, de forma que no es cierto que los “tributos no convenidos” sean tributos extramuros del Convenio, como dice el TC. El origen del error se encuentra en la ambigüedad e imprecisión de la terminología incorporada al Convenio en 1990, donde se habló por primera vez de “tributos no convenidos”, pero se hizo para referirse a una realidad diferente de la que se desprende de una interpretación superficial de los términos que los extraiga de su contexto sistemático e histórico y sólo tenga en cuenta el significado gramatical de la expresión.

Si se hubiera utilizado otra denominación técnicamente más correcta y adecuada, el sofisma de la sentencia 208/2012 se apreciaría con más nitidez. Expresaría mucho mejor la idea que quiso introducir la reforma de 1990 el sintagma “tributos nominados” (los que están expresamente citados en el Convenio) frente al de “tributos innominados”, que son todos los demás tributos no mencionados de forma expresa en el Convenio pero que no por ello pueden considerarse fuera del Convenio puesto que, como hemos dicho, el Convenio de Navarra nunca amparó ni contempló exclusivamente un agre-

gado de tributos singulares (cosa que sí hizo el Concierto del PV), sino un sistema tributario en el que puede haber tributos nominados por el Convenio y otros que el Convenio no menciona de forma expresa.

4.- Una vez más hay que dar la razón al TC cuando dice que, dada su naturaleza acordada, o “paccionada”, el sistema de Convenio funciona en ambas direcciones: es decir, vincula al Estado y a Navarra. Pero esto no implica que las dos direcciones sean: una, la de los tributos convenidos (“sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del convenio”); y otra la de los tributos no convenidos, que –dice el TC– “no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente”.

Estamos de nuevo ante la misma tautología, surgida del equívoco terminológico. Es obvio que los tributos no convenidos son “por definición” diferentes de los tributos convenidos. Está por demostrar, sin embargo, que los tributos convenidos sean los únicos que Navarra puede establecer en virtud de su régimen de Convenio y que los no convenidos queden fuera del alcance del poder tributario foral.

#### **4. La expresión “tributos convenidos” y “tributos no convenidos” en los textos legales**

§17 Llegados a este punto hemos de profundizar en la dicotomía “tributos convenidos y no convenidos” para comprobar el acierto o desacierto del TC al conceptuarlos del modo en que lo ha hecho. En esta tarea es fundamental el análisis histórico que nos permitirá desvelar e interpretar el alcance de las facultades de la Comunidad Foral de Navarra sobre los mal llamados “tributos no convenidos” porque, como ya sabemos, el concepto de derecho histórico (es decir, la potestad foral navarra sobre los tributos convenidos y no convenidos)... “apela –dice el TC–, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado”<sup>12</sup>.

No es sólo la jurisprudencia constitucional la que aconseja o demanda la investigación histórica que el TC no ha realizado en este caso. Es el propio texto de la LORAFNA el que exige despejar con perspectiva histórica el alcance de las potestades forales sobre los indebidamente llamados impues-

---

12. STC 140/1990, de 20 de septiembre, F. 3.

tos convenidos y no convenidos. En efecto, el art. 39.1.a) de la LORAFNA atribuye a la Comunidad Foral “todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias”.

El recurso a los precedentes históricos es también una exigencia del artículo 45.3 de la LORAFNA, que declara la vigencia de los principios contenidos en el título preliminar del Convenio de 1969<sup>13</sup>.

**§18** La primera constatación relevante que obtenemos mediante el estudio de los antecedentes es el carácter novedoso de la expresión tributos convenidos, que no aparecía en el texto del Convenio de 1969. Tampoco se utilizó este término en las adaptaciones del Convenio al nuevo régimen de la imposición directa del año 1978 (Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre) y al nuevo régimen de la imposición indirecta que trajo consigo la implantación del IVA (Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del convenio económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta).

Así pues, la expresión “tributos convenidos” es un elemento extraño a la tradición histórica e inexistente en el momento en que la CE otorgó a los derechos históricos el reconocimiento jurídico que hoy poseen.

**§19** Los tributos convenidos se mencionan por vez primera en el texto del Convenio de 1990, dentro del procedimiento para determinar la aportación de Navarra al Estado.

Esta aportación está formada por la llamada “aportación íntegra”, sobre la que se practican determinados ajustes por impuestos directos y por impuestos indirectos. La aportación íntegra se calcula a partir de la cantidad que resulta de aplicar al gasto del Estado en el ejercicio de competencias no asumidas por la Comunidad Foral (los que podríamos llamar “gastos comunes”), un índice de imputación determinado básicamente en función de la renta relativa de Navarra. De esta cantidad se deduce el resultado de aplicar el mismo índice a los ingresos estatales que no recauda Navarra (cantidades que los navarros pagan al Estado igual que el resto de los españoles) y al déficit presupuestario del Estado<sup>14</sup>.

- 
13. Art. 49.3 de la LORAFNA: “Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de esta Ley Orgánica”.
  14. La compensación o deducción por déficit se debe a que, entre las cargas generales del Estado a las que Navarra contribuye con su aportación, se encuentra el servicio de intereses y amortización de la deuda del Estado (cfr. art. 48.2 del Convenio). La aportación por este concepto es muy discutible porque, en buena lógica, Navarra sólo debería contribuir

En este contexto es donde aparece la expresión “tributos no convenidos”. Según el art. 50.1.a) de la versión del Convenio aprobada por la Ley de 1990 (actualmente, art. 56), de la aportación de Navarra se ha de deducir “la parte imputable de los tributos no convenidos”. La razón de ser de este precepto es evidente: si el Estado tiene la competencia para exigir determinados impuestos en Navarra, es necesario deducir de la aportación inicial la recaudación correspondiente a esos impuestos que el Estado exige en Navarra, dado que los contribuyentes navarros soportan directamente, con lo que pagan por este concepto, la parte proporcional del coste de las competencias estatales comunes no transferidas. Es el mismo motivo por el que también se deducen de la aportación inicial, según el citado art. 50, la parte imputable de los ingresos del Estado de naturaleza no tributaria. No deducir estas cantidades provocaría una duplicación de la contribución de los navarros.

Ahora bien, ¿cuáles son los tributos no convenidos? La respuesta se encuentra en el art. 3 del Convenio que, bajo la rúbrica “competencias exclusivas del Estado” dispone que “corresponderá, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos que integran la Renta de Aduanas, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco”<sup>15</sup>.

En términos de hipótesis cabría pensar que los tributos no convenidos son no sólo los mencionados en el art. 3 del Convenio, sino todos los que sean diferentes de los “convenidos”, es decir de aquellos que hemos llamado “impuestos nominados”, respecto de los cuales el Convenio establece los puntos de conexión aplicables y se distribuyen las competencias normativas y de gestión y recaudación. Esto supondría admitir que hay o puede haber otros impuestos no contemplados en el Convenio que el Estado tiene el poder de implantar y exigir en Navarra. Pero esta conclusión sería, por un lado, arbitraria (no hay razón que la justifique); y, por otro lado, tautológica, dado que eso es precisamente lo que se trata de demostrar (es decir, puede haber impuestos estatales fuera del Convenio, pero falta por demostrar que esos impuestos sean aplicables en Navarra).

El propio texto del Convenio apunta hacia otra dirección. Dado que su disposición adicional tercera sólo contempla la modificación del Convenio

---

al servicio de la deuda estatal contraída para financiar gastos o inversiones “comunes”, es decir, gastos en competencias no asumidas por Navarra e inversiones en las que Navarra participe en condiciones de igualdad con otros territorios.

15. En este sentido, ALLI ARANGUREN, “Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, y la STC 208/2012, de 14 de noviembre, que modifica el bloque de la constitucionalidad de Navarra”, *Revista Jurídica de Navarra*, número 53-54, 2012, págs. 149 ss.

cuando se produzca una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado, la conclusión inmediata es que los impuestos estatales nuevos que no representen una modificación sustancial del sistema tributario de régimen común y no estén contemplados en el Convenio, no rigen ni se aplican en Navarra porque es Navarra quien tiene la facultad de establecer nuevos impuestos en su ámbito territorial. Esto es coherente con lo que hemos indicado antes: Navarra tiene su propio sistema tributario armonizado con el del Estado mediante el Convenio, el cual salvaguarda a Navarra de los nuevos impuestos estatales y reconoce a Navarra la facultad de establecer impuestos innominados<sup>16</sup>. Si el Estado pudiera establecer nuevos impuestos que afecten y estén vigentes de forma automática en Navarra, lo lógico sería modificar también automáticamente y sin necesidad de nuevo acuerdo la aportación de Navarra, descontando el resultado de aplicar el índice de imputación (0,016, según el anexo) a la recaudación presupuestada u obtenida por los nuevos impuestos.

Igualmente se orienta hacia nuestra tesis el hecho de que la DA tercera vincule la reforma sustancial a los tributos convenidos (“se procederá... a la adaptación...de las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos”). Es decir, los tributos no convenidos no obligan a adaptar el Convenio, lo cual sólo tiene sentido si los llamados tributos no convenidos no se aplican en Navarra porque la facultad de establecer en Navarra nuevos impuestos innominados pertenece a la Comunidad Foral.

Pero no anticipemos conclusiones: también cabría pensar que se desprecian las oscilaciones de la aportación en la medida en que no sean sustanciales y –forzando en alguna medida el texto– que, cuando se impone la adaptación de los “tributos convenidos”, también se ha querido aludir a los que nosotros llamamos innominados.

§20 Asimismo, se habla de “tributos convenidos” en los dos primeros apartados del texto original del art. 54<sup>17</sup> (actual art. 60). Este precepto definió

- 
16. Disposición adicional tercera del Convenio: “En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma”.
  17. “Artículo 54. Índice de actualización
    1. El índice de actualización al que se refiere el número 2 del artículo 53 anterior será el cociente entre la recaudación líquida obtenida por el Estado por los tributos convenidos, excepto los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, en el ejercicio al que se refiera la aportación líquida y la recaudación líquida obtenida por el mismo, por iguales conceptos tributarios, en el año base del quinquenio.

el índice de actualización que se ha de aplicar a la aportación del primer año del quinquenio (año base) para calcular el importe de la aportación de Navarra durante los años segundo a quinto.

Según este precepto, la aportación varía en la misma proporción en que lo haga la recaudación líquida del Estado por “tributos convenidos, excepto los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas” (hoy, “excepto los cedidos en su totalidad a las Comunidades Autónomas”).

De este precepto no pueden extraerse conclusiones sobre el concepto de “tributos no convenidos” porque habla de “tributos convenidos” y parece claro que los que llama “tributos convenidos” son aquellos sobre los que se pacta en el Convenio, es decir, los que nosotros llamamos tributos nominados que no incluyen los previstos como impuestos de competencia exclusiva estatal en el art. 3.

**§21** Lo mismo podemos decir del art. 58 en el que se ordena que “para el perfeccionamiento de la estimación de los ingresos que por impuestos directos convenidos sean atribuibles a Navarra y al resto del Estado, ambas Administraciones efectuarán de común acuerdo un ajuste de los mismos”. Tributos convenidos, en este caso, equivale a tributos nominados.

**§22** En la reforma del Convenio que entró en vigor el día 1 de enero de 1998 aparece también la expresión tributos convenidos en la disposición transitoria séptima, en la que se establece el régimen transitorio de los nuevos impuestos convenidos.

Esta reforma estuvo motivada, al decir del preámbulo de la Ley 19/1998, de 15 de junio, por dos circunstancias que “han determinado modificaciones sustanciales en el ordenamiento jurídico tributario del Estado”: se refiere a las importantes modificaciones en el régimen de los tributos del Estado cedidos a dichas Comunidades Autónomas y a la creación por el Estado del Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Nos encontramos ante el precepto que más dudas puede suscitar acerca del concepto de tributos convenidos que aquí estamos defendiendo. Para su correcta comprensión es preciso tener en cuenta que estamos ante una disposición transitoria introducida por la citada Ley 19/1998, por lo que hay que

---

2. El índice de actualización provisional a que se refiere el número 3 del artículo 53 anterior será el cociente entre la previsión de ingresos por tributos convenidos, excepto los susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, que figura en los Capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera la aportación líquida provisional y los ingresos previstos por el mismo, por iguales conceptos tributarios, en el año base del quinquenio. (...).”

entender, en principio, que no pretende realizar una regulación general de los impuestos convenidos y no convenidos, sino simplemente salvar la transición entre la situación anterior y posterior a la promulgación de la modificación del Convenio operada el 15 de junio de 1998.

Sin embargo no cabe excluir que, una vez incorporada dicha disposición transitoria al texto del Convenio, sea válida para situaciones similares que puedan producirse más tarde. Esa es la tesis que defendió el magistrado señor Miqueléiz, en voto particular a varias sentencias del TSJ de Navarra, decanándose a favor de la vigencia inmediata en Navarra de los nuevos tributos creados por el Estado<sup>18</sup>.

Ahora bien, una lectura atenta y no descontextualizada de la disposición transitoria séptima no permite alcanzar ninguna conclusión sobre qué deba entenderse por tributos no convenidos. Dicho de otro modo: la disposición transitoria séptima no dice que Navarra no pueda establecer tributos no convenidos ni que los impuestos estatales estén vigentes en Navarra antes de ser convenidos. Tampoco puede afirmarse que dicha disposición transitoria presuponga el hecho de que en Navarra estén vigentes los impuestos estatales nuevos en el periodo que transcurre desde que se establecen por el Estado hasta que se convienen con Navarra: antes al contrario, la disposición transitoria tiene todo su sentido y significado tanto en el caso de que en ese periodo transitorio el impuesto nuevo rija en todo el territorio nacional o deje fuera el ámbito personal y territorial propio de Navarra.

En efecto, la disposición transitoria es perfectamente compatible con que el impuesto estatal nuevo no sea aplicable en Navarra. En ese caso, nos encontraremos con que no están definidos (por no estar todavía convenidos) los límites de su ámbito de aplicación. Podemos defender que el impuesto estatal no convenido no rige en Navarra, pero ¿tiene esta aseveración algún significado cuando no se ha determinado todavía cuál es el alcance del poder de Navarra en relación con ese impuesto concreto?

A mi juicio, podemos saber dónde se encuentra el límite territorial del impuesto estatal antes de convenir sobre él. El límite se encuentra en la aplicación a Navarra, por analogía, de los puntos de conexión que el impuesto

---

18. Sentencia núm. 636/2007 de 5 noviembre (recurso núm. 350/2006); sentencia núm. 681/2007 de 26 noviembre (recurso núm. 349/2006); sentencia núm. 102/2008 de 14 febrero (recurso núm. 441/2006); sentencia núm. 103/2008 de 14 febrero (recurso núm. 353/2006).

El voto particular aplica la disposición transitoria séptima a un supuesto que se produjo cuatro años más tarde en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Lo trataremos más adelante.



establece para delimitar su alcance en relación con hechos imponibles producidos dentro y fuera de España<sup>19</sup>. Y, en su defecto, en los puntos de conexión establecidos con carácter general y supletorio en el art. 11 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>20</sup>.

En estos casos puede suceder que, después de entrar en vigor el impuesto en régimen común, se pacten con Navarra unos puntos de conexión diferentes a los que el Estado ha establecido para limitar su aplicación al territorio nacional que son los que, según hemos dicho, habrán debido aplicarse para excluir del impuesto al territorio foral navarro en el caso de que se entienda que los impuestos nuevos del Estado no rigen en Navarra. Para corregir los supuestos en que, en el periodo transitorio, el nuevo impuesto se haya aplicado a casos en que según el pacto sobrevenido no resultan aplicables, se dicta la disposición transitoria séptima<sup>21</sup>.

---

19. Esto es lo que ya se ha hecho a lo largo de la historia, según veremos más adelante al hablar de la Contribución de Utilidades.

La DT 7<sup>a</sup> trató de resolver el problema del Impuesto sobre las Primas de Seguros, creado por Ley 13/1996, de 30 de diciembre. El apartado 7 del art. 13 de dicha ley establecía como puntos de conexión la localización del riesgo o del compromiso y, en su defecto la sede o domicilio del contratante empresario o profesional. En la modificación del Convenio formalizada en la Ley de 15 de junio de 1998 se adoptaron los mismos criterios para distribuir el poder tributario entre el Estado y Navarra, pero se precisaron con mayor detalle y exactitud los conceptos de localización del riesgo y localización del compromiso.

La DT 7<sup>a</sup> era necesaria porque hasta ese momento no se había establecido de forma expresa –por ejemplo– que en los seguros sobre la vida el compromiso se entiende localizado donde el tomador del seguro tenga su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, en caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica. Otro ejemplo: los contratos de seguro de riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera del domicilio habitual del tomador, que ahora se entienden localizados en Navarra si el seguro se firma en Navarra por el tomador y su duración es inferior a cuatro meses: este criterio no existía antes de la modificación del Convenio.

20. Dice el citado art. 11: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

21. Su texto es el siguiente:

“El régimen transitorio de los nuevos tributos convenidos se ajustará a las reglas siguientes:

1<sup>a</sup> La Comunidad Foral se subrogará en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

2<sup>a</sup> Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, correspondientes a situaciones que hubieran estado sujetas a la Comunidad Foral de haber estado convenidos estos tributos, y que se ingresen con posterioridad a la mencionada fecha, corresponderán en su integridad a la Comunidad Foral.

3<sup>a</sup> Las cantidades devengadas con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y liquidadas a partir de



La conclusión de todo ello es que la disposición transitoria séptima no es determinante de ningún concepto de tributos convenidos o no convenidos. Es perfectamente compatible con el concepto que aquí propugnamos (los no convenidos no rigen en Navarra) y con el contrario (sí rigen en Navarra). La disposición transitoria séptima no es un argumento útil en el problema que nos ocupa.

§23 Recapitulando podemos decir que seguimos sin conocer qué son los impuestos no convenidos aunque el primer texto legal en que se habló de ellos parece inclinarse por nuestra tesis: solo son tributos no convenidos, en el sentido legal, los que el Estado se reserva expresamente en el Convenio asumiendo competencias exclusivas sobre ellos.

Ante las dudas que esta conclusión provisional suscita -pues hay que reconocer que el argumento no es definitivo-, no queda otra alternativa que la marcada por el Tribunal Constitucional: acudir a los antecedentes históricos para determinar si, en el momento de aprobarse la Constitución, Navarra tenía competencia para establecer nuevos tributos y si los tributos nuevos creados por el Estado se aplicaban en Navarra.

Como hemos dicho, esta metodología no sólo es la admitida por la jurisprudencia constitucional, sino que además está imperativamente reclamada por el art. 39.1.a) de la LORAFNA que atribuye a Navarra “todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias”.

## 5. Las competencias de Navarra ex art. 39.1.a) de la LORAFNA

§24 Sobre las competencias históricas de Navarra relativas a los nuevos tributos estatales y/o forales escribí en una obra colectiva editada por el Gobierno de Navarra para conmemorar el XXV aniversario de la LORAFNA. Voy a extractar, en las páginas siguientes, el contenido de alguno de sus epígrafes<sup>22</sup>.

§25 Tras el reconocimiento de los fueros en el marco de la unidad constitucional de la monarquía, mediante Ley de 25 de octubre de 1839, se ini-

---

esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras, se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de estos tributos.

22. Para más detalle, véase “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, en *Nuevas perspectivas y retos en el XXV aniversario del Amejoramiento del Fuero*, Gobierno de Navarra, Pamplona, 2007, págs. 611 ss.

cia la configuración de la autonomía política, administrativa y financiera de Navarra que hoy denominamos “régimen foral”. Aquella ley abrió un proceso negociador, del que se desvincularon las provincias vascongadas. El proceso culminó en la Ley de 16 de agosto de 1841, que ha consolidado su apelativo de Ley Paccionada<sup>23</sup>.

El contenido concreto de los preceptos de esa ley está, como es natural, obsoleto. De ella no pretendemos deducir competencias específicas de la Navarra de hoy, sino principios generales que después hemos de contrastar con acontecimientos sucesivos para saber si permanecían vigentes en 1978 y se incorporaron al régimen constitucional por la tantas veces citada DA primera de la CE.

Hay que recordar que, en aquel momento, los ingresos de la Hacienda de Castilla se agrupaban en tres categorías o ramos<sup>24</sup>: las rentas generales o aduanas, las rentas estancadas (principalmente los estancos de tabaco, sal y papel sellado) y las rentas provinciales (que eran los que hoy llamaríamos impuestos interiores). El Estado se reservó los dos primeros ramos y Navarra conservó la competencia plena sobre los impuestos interiores<sup>25</sup>, comprometiéndose a pagar a la Corona una cantidad fija para atender las cargas generales de la Nación<sup>26</sup> y otra variable en concepto de dotación de culto y clero<sup>27</sup>.

---

23. Una buena síntesis de las posturas doctrinales sobre la naturaleza de la Ley Paccionada en ENÉRIZ OLAECHEA “Navarra provincia foral: Las Leyes de 25 de octubre de 1839 y de 16 de agosto de 1841”, *Revista Jurídica de Navarra*, n. 39, 2005, págs. 23 ss.

24. CAMARERO BULLÓN, “Vasallos y pueblos castellanos ante una averiguación más allá de lo fiscal: el Catastro de Ensenada, 1746-1756”, *El Catastro de Ensenada 1749-1756. Magna averiguación fiscal para alivio de los Vasallos y mejor conocimiento de los Reinos*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, págs. 120 y siguientes.

25. Artículo 24 de la Ley Paccionada: “Las rentas provinciales y derechos de puertas no se extenderán a Navarra mientras no llegue el caso de plantearse los nuevos aranceles y en ellos se establezca que el derecho de consumo sobre géneros extranjeros se cobre en las aduanas”.

26. Artículo 25 de la Ley Paccionada: “Navarra pagará, además de los impuestos antes expresados por única contribución directa, la cantidad de 1.800.000 reales anuales...”

27. La dotación de culto y clero fue la compensación, establecida en el Real Decreto de 16 de julio de 1837 (Gaceta de Madrid núm. 961, de 19/07/1837, pág. 2), por la desamortización y la expropiación de las rentas eclesiásticas. Se repartía por las juntas diocesanas de las que formaban parte, entre otros, el jefe político y el obispo (art. 4). Según TOMÁS Y VALIENTE, la Ley de 14 de agosto de 1841 resolvió “no tanto con hechos como con declaraciones normativas” el grave problema del clero que había quedado en la miseria permitiendo repartir entre los parroquianos las cantidades no cubiertas para sostenimiento del culto y se creó la contribución de culto y clero “por un importe total de algo más de 100.000.000 de reales” (TOMÁS Y VALIENTE, *El marco político de la desamortización en España*, Ariel, Esplugues de Llobregat, 1977, pp. 98-99).

El art. 26 de la Ley Paccionada dijo: “La dotación del culto y clero en Navarra se arreglará a la Ley general y a las instrucciones que el Gobierno expida para su ejecución”.

§26 El Gobierno moderado de Narváez encaró la reforma tributaria, tras cuatro décadas convulsas en materia financiera, haciendo recaer el centro de gravedad en la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería (CICG)<sup>28</sup>, en la que se refundió la contribución directa de Navarra y el cupo territorial de la contribución de culto y clero<sup>29</sup>.

La CICG era un impuesto de cupo o repartimiento. La Ley de Presupuestos fijaba la cifra total a recaudar o repartir y establecía el cupo de cada provincia que, a su vez, lo repartía entre los pueblos y estos entre los titulares de los inmuebles y el ganado en función de su producto líquido consignado en los amillaramientos o catastros<sup>30</sup>. Así pues, en los 300 millones de reales a repartir en concepto de CICG se entendía incluido el cupo ordinario y el cupo de culto y clero.

Aquí surgió el conflicto. No tanto porque el Estado actualizase la cifra de la aportación por culto y clero, competencia que le correspondía según el art. 26 de la Ley Paccionada, cuanto por pretender que dicha contribución se repartiese entre pueblos y vecinos según las bases señaladas para el repartimiento de la CICG. La Diputación de Navarra entendió que su potestad de establecer el régimen tributario le permitía decidir sobre las bases del reparto, que hasta el momento venía haciendo en función del número de habitantes de los pueblos.

El Gobierno de la Nación aceptó la tesis defendida por Navarra y el apartado quinto de la Real Orden de 22 de septiembre de 1849 reconoció a su Diputación las facultades de reparto, cobranza, conducción y entrega del cupo de culto y clero “verificándola en unión y en la misma forma que lo hace del cupo de un millón ochocientos mil reales de su contribución directa”<sup>31</sup>.

§27 El art. 24 de la Ley Paccionada decía que “las rentas provinciales y derechos de puertas no se extenderán a Navarra mientras no llegue el caso

---

28. ESTAPE RODRÍGUEZ, FABIÁN: *La Reforma Tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971, pág. 129.

29. El art. 5 de la Ley de presupuestos de 23 de mayo de 1845 (conocida como reforma de Mon y Santillán) estableció que quedaba refundida en la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería la contribución directa “señalada a la provincia de Navarra por el art. 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841, así como el cupo correspondiente a la misma provincia por razón de Culto y Clero”.

30. Decía el art. 2 del Presupuesto que “se establece sobre las bases señaladas en la letra A una contribución de repartimiento sobre el producto líquido de los bienes inmuebles y del cultivo y ganadería. Se fija la cantidad total de esta contribución para el Tesoro público en el presente año en trescientos millones de reales”.

31. ILARREGUI, Pablo, *Memoria sobre la Ley de la Modificación de los Fueros de Navarra*, Imprenta provincial, Pamplona, 1872, pág. 91.

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

Sobre la base de este precepto, de redacción ambigua, el Gobierno exigió a Navarra en el año 1849 los cupos de consumos de todos los años transcurridos desde que se aprobaron, en 1841, los nuevos aranceles, cosa que Navarra no aceptaba porque entendía que los derechos de puertas a que se refería el precepto eran exclusivamente los impuestos de consumo exigidos en aduana<sup>32</sup>. Navarra se apoyaba en el reparto de potestades efectuado en la Ley Paccionada: las aduanas o rentas generales eran del Estado y los impuestos interiores o rentas provinciales de la Diputación.

Prevalció la tesis de Navarra, que conservó su competencia sobre los impuestos interiores de consumo y el Estado asumió la titularidad de lo que, con terminología más reciente, llamaríamos impuestos para la compensación de los gravámenes interiores (el IVA a la importación).

**§28** Los rendimientos del trabajo se empezaron a gravar, por retención, en el Real Decreto de 18 de diciembre de 1851, y de ahí se evolucionó hacia el Impuesto sobre Rentas, Sueldos y Asignaciones creado por el art. 2º de la Ley de 29 de junio de 1867, de Presupuestos para 1867/1868, que también recaía sobre los dividendos e intereses.

Estos impuestos no fueron aplicados en Navarra<sup>33</sup>, donde no se gravaron las rentas de trabajo hasta el año 1924<sup>34</sup>, ni las del capital mobiliario hasta que por decisión de la Diputación y, en cumplimiento de las disposiciones del Convenio de 1927, se implantó en Navarra la Contribución de Utilidades.

**§29** En 1854 se obligó a los viajeros a portar una cédula de vecindad, cuya carencia se sancionaba con detención y multa. Por la expedición de la cédula el Ministerio de la Gobernación cobraba un real de vellón. También en este caso la Diputación de Navarra se opuso a aplicarlo, a pesar de lo moderado del gravamen, de forma que los navarros sólo tuvieron que adquirir la cédula cuando viajaban fuera de provincia<sup>35</sup>. Así se conservó la situación hasta que el

---

32. ILARREGUI, *Memoria...*, op cit. págs. 99 ss.

33. Véase el texto de la resolución de la Dirección General de Contribuciones, Impuestos y Rentas de 9 de marzo de 1906 que se transcribe en la nota 52 de mi ya citado trabajo “El Convenio económico y los impuestos estatales no convenidos”, p. 642.

34. Acuerdo de la Diputación, de 17 de diciembre de 1923, que entró en vigor el 1 de enero de 1924 Archivo General de Navarra, libro 187 de Actas de la Diputación, sesión de 17 de diciembre de 1923).

35. La Diputación adoptó un Acuerdo el 25 de octubre de 1907: “...la Diputación continuará ante el Gobierno de S.M. las gestiones que desde hace muchos años vienen practicándose en el asunto de cédulas personales y que desde luego la Corporación foral y provincial aconseja y si fuere preciso ordena á los Ayuntamientos, que mientras las aludidas gestiones se practican, mantengan inalterable el estado actual de hecho, con arreglo al cual,

Convenio de 1927 reconoció la libertad de Navarra para establecer el impuesto disponiéndose, además, que “las cédulas personales legítimamente adquiridas en Navarra surtirán todos sus efectos fuera de ella y del mismo modo tendrán validez en territorio navarro las que hayan sido expedidas fuera de él, con arreglo a las disposiciones del Estado” (disp. 14ª del art. 2º del Convenio de 1927).

**§30** En 1868 se planteó la cuestión de si se debían aplicar en Navarra determinados impuestos y la duda fue resuelta por Real Orden comunicada de 3 de marzo de 1868. En dicha Real Orden se dispuso que no se aplicarían en Navarra:

a) El impuesto sobre caballerías y carruajes establecido por la Ley de Presupuestos de 29 de junio de ese año.

b) El recargo del 5% sobre sueldos y rentas (básicamente, sueldos y rentas pagadas por el Estado) en la parte que afecta a la provincia, es decir sobre las sumas que perciban los acreedores de la provincia y de los municipios, y sobre los haberes, sueldos y asignaciones que devenguen los funcionarios y clases remuneradas por cualquier concepto por los presupuestos provinciales y municipales. Se aplicaba, sin embargo, con independencia de que los acreedores tuvieran domicilio en Navarra, sobre las rentas de los empleados del Estado, acreedores de la Nación o imponentes de la Caja de Depósitos.

**§31** El Impuesto de Derechos Reales, antecedente de los actuales impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales fue creado por Ley de 26 de diciembre de 1872. En el art. 1 de su Reglamento, de 20 de abril de 1911, se dice que el impuesto se exigirá por los actos y contratos sujetos al mismo que se refieran a bienes de todas clases situados en el territorio nacional. Sin embargo “en las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra, regirán los conciertos celebrados con las mismas”

Navarra introdujo en su ordenamiento particular el Impuesto sobre Derechos Reales después de pactar sobre él en el Convenio de 1927. El primer reglamento foral del impuesto se aprobó por la Diputación el 20 de abril de 1928.

---

la adquisición de cédulas personales es en Navarra acto voluntario, sin que por ningún concepto cumplan los Alcaldes ó Ayuntamientos órdenes que tiendan á variar el expresado estado de hecho” (OROZ Y ZABALETA, *Legislación administrativa de Navarra*, tomo II, Imprenta Provincial, Pamplona, 1923 página 498).

Solución similar se había dado cincuenta años antes a la sujeción al impuesto de papel sellado cuando los documentos expedidos en la provincia de Navarra surtiesen efectos en los Tribunales y oficinas de las demás del reino (véase la Real Orden de 29 de abril de 1852, publicada en la Gaceta de Madrid núm. 6528, de 07/05/1852, página 1).

§32 Tras la derrota del carlismo en la guerra civil de 1872-1876, el Gobierno de la Nación intentó extender a Navarra el sistema tributario de régimen común<sup>36</sup>. La cuestión fue ampliamente debatida y nuevamente se impusieron las tesis de Navarra que aceptó la elevación del cupo, pero conservó todas sus facultades para distribuirlo de acuerdo con las bases establecidas por su Diputación.

El acuerdo se plasmó en el conocido como Convenio de Tejada Valdosa<sup>37</sup>, aprobado por Real Decreto de 19 de febrero de 1877. En él se elevó la contribución de Navarra a 2.000.000 de pesetas<sup>38</sup> y se confirmaron las facultades de la Diputación para recaudar sus propios tributos<sup>39</sup>.

§33 En 1893 se produjo un acontecimiento que ha adquirido tintes de leyenda y ha sido relatado y entendido como la epopeya de los navarros<sup>40</sup>. La Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893, promovida por el Ministro de Hacienda don Germán Gamazo, facultó al Gobierno "para concertar con la Diputación de Navarra sobre los extremos a que se refiere este artículo (las contribuciones e impuestos que actualmente se recaudan por la Administra-

- 
36. "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 estableciendo en ella, con las modificaciones de forma que las circunstancias locales exijan, una exacta proporción entre los ingresos de aquella provincia por todos los conceptos y los demás de la Península" (art. 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876, que no se debe confundir con la ley de la misma fecha por la que se abolieron los fueros del País Vasco).
  37. Algunos consideran, con poco rigor, que este es el primer Convenio Económico. Es cierto que por esas fechas se aprobó el primer Concierto del País Vasco, norma mediante la cual se hizo entrar a las provincias vascongadas "en el concierto económico de la Nación" (de ahí su nombre) extendiendo a este territorio los impuestos estatales. Quizá por el paralelismo temporal se dice que se trata del primer Concierto y del primer Convenio. Pero, como queda suficientemente demostrado, el Convenio de Tejada Valdosa no es más que la actualización del importe del cupo acordado en la Ley Paccionada de 1841 que es el único convenio de Navarra, varias veces puesto al día.
  38. La elevación del cupo era de estricta justicia porque Navarra seguía en esta época satisfaciendo la misma cantidad que había pactado casi cuarenta años antes. El carácter fijo del cupo era un verdadero privilegio que perjudicaba, como es obvio, al resto de las provincias.
  39. Real Decreto de 19 de febrero de 1877: "Artículo 1º.- En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley de julio de 1876, se señala a la provincia de Navarra, como cupo de contribución de inmuebles, cultivo y ganadería para el presente año económico, la cantidad de 2 millones de pesetas, quedando refundida en este cifra la de 1.350.000 que venía satisfaciendo por la directa y la de culto y clero..  
Artículo 2º.- La Diputación provincial continuará encargada del reparto, cobranza e ingreso de la mencionada suma en las Cajas del Tesoro...".
  40. MARTINENA RUIZ, "La Gamazada", en la publicación periódica *Navarra. Temas de cultura popular*, Diputación Foral de Navarra, Pamplona, número 361.

ción), cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la Nación”.

Navarra, que a diferencia del País Vasco recaudaba sus propios impuestos y no impuestos concertados o cedidos por el Estado, se opuso rotundamente a participar en la negociación de un pacto impuesto unilateralmente mediante ley estatal.

El desenlace de “la Gamazada” es suficientemente conocido: el ministro cesó en su cargo en marzo de 1894 sin haber conseguido su propósito, y tampoco lo logró su sucesor, Amós Salvador, con el que concluyó la legislatura. El régimen especial de Navarra siguió existiendo con las mismas características que había tenido hasta ese momento.

**§34** Con motivo de la guerra de Cuba se creó un recargo extraordinario de guerra (Ley de 10 de junio de 1897), prorrogado por la Ley de 28 de junio de 1898 para el bienio 1998-1999. Además se estableció un impuesto transitorio sobre los petróleos y demás productos minerales destinados al alumbrado, y sobre el consumo de luz eléctrica y luz de gas.

En esta situación de emergencia financiera, el Estado quiso imponer un recargo del 20% sobre la “Contribución concertada con las provincias Vascongadas y Navarra” y extender a los territorios forales el impuesto sobre la energía, para lo que se estableció que “el Gobierno concertará con las provincias Vascongadas y Navarra, y en armonía con su respectiva situación legal el pago del recargo del 20% establecido en el artículo 6º y el del impuesto que crea el artículo anterior”.

Tampoco en este caso se llegaron a aplicar en Navarra los impuestos estatales. Se acordó que Navarra contribuiría a los gastos de la guerra con un donativo especial de la provincia, que fue aceptado por Real Orden de 1 de agosto de 1898, con la que se tuvo por cumplido en Navarra el mandato de la Ley de Presupuestos.

**§35** Por esas mismas fechas se pusieron de manifiesto las distorsiones de mercado con las provincias limítrofes, provocadas por el Impuesto sobre Alcoholes del Estado, no exigido en Navarra. Los fabricantes navarros estaban en mejores condiciones pues el alcohol destilado en Navarra resultaba más barato al no aplicarse el impuesto<sup>41</sup>.

Las distorsiones se mantuvieron hasta que Navarra implantó, mediante acuerdo de 18 de noviembre de 1899 el impuesto especial sobre el alcohol

---

41. OROZ Y ZABALETA, LUIS: *Legislación administrativa de Navarra*, vol. II, Imprenta Provincial, Pamplona, 1923, p 455.



con la misma tarifa del Estado<sup>42</sup>. Con este impuesto se inicia una técnica de armonización de la imposición indirecta consistente en que el impuesto se implanta en Navarra cuando se ha llegado a un acuerdo o convenio con la Diputación; Navarra aplica normas iguales a las del Estado; en lugar de puntos de conexión, se calcula la recaudación que corresponde a Navarra según el consumo estimado de la provincia y Navarra cobra el impuesto a los fabricantes hasta llegar a la cifra convenida; una vez cubierta la cifra de recaudación que corresponde a Navarra, el impuesto lo sigue aplicando el Estado con las mismas normas. Así se deduce de los varios decretos paccionados que se aprobaron para actualizar el cupo de Navarra con motivo de las modificaciones de tipos de gravamen experimentadas por la legislación estatal<sup>43</sup>.

**§36** Similar fue la solución que se adoptó para aplicar en Navarra el Impuesto del Azúcar, que gravaba el azúcar de todas clases, la glucosa, las mieles y melazas, la sacarina y cualquier otro producto que sustituya al azúcar en la alimentación, y se introdujo en Navarra previo convenio en el que se acordó que se aplicarían las normas el Estado y Navarra recaudaría la parte correspondiente al consumo de azúcar en su territorio<sup>44</sup>.

**§37** Los cambios profundos que había experimentado la economía española en la segunda mitad del siglo XIX con la incorporación a los avances de la revolución industrial requería una reforma de la imposición directa, hasta entonces centrada en la contribución de inmuebles, propia de una economía agraria. Se creó así, por Ley de 27 de marzo de 1900, la Contribución de Utilidades que gravó las rentas de trabajo (tarifa I), las rentas del capital (tarifa II) y las llamadas rentas mixtas o rentas de empresa (tarifa III).

Fue una reforma importante que, con el tiempo, provocó una profunda revisión del régimen foral porque los nuevos impuestos sobre las rentas de

---

42. “Con el fin de que no sufrieran perjuicios los fabricantes de otras provincias –dice OROZ Y ZABALETA–, se acordó implantar en Navarra el impuesto especial sobre el alcohol establecido por el Estado, ingresando su importe en las arcas provinciales y adoptando para su exacción la Taffira contenida en el art. 3 del Reglamento general de 19 de abril de 1898” (Ibid., p. 425). Mediante acuerdo de 5 de mayo de 1903, la Diputación aprobó el reglamento con arreglo al cual debía hacerse efectivo en Navarra el impuesto sobre el alcohol (Ibid., p. 430).

43. Véase, por ejemplo, el Real Decreto de 9 de septiembre de 1904, publicado en OROZ Y ZABALETA, *Legislación administrativa de Navarra*, vol. II, op cit., p. 430. Véase también el Real Decreto de 17 de noviembre de 1904, mandando publicar las bases concertadas con la Diputación, sobre el impuesto de alcoholes (Gaceta de Madrid núm. 321, de 18/11/1904, página 581).

44. Véase el Real Decreto de 16 de octubre de 1900 (Gaceta de Madrid de 17 de octubre de 1900, página 222), en cuya exposición de motivos leemos: “El régimen administrativo especial que se observa en Navarra en virtud de la Ley de 16 de agosto de 1841, hacía necesaria una inteligencia previa para establecer el impuesto...”



trabajo, del capital y de las actividades económicas no disponían de puntos de conexión tan ligados al territorio como la ubicación de los inmuebles. Las empresas radicadas en territorio navarro no estaban sujetas a la Contribución de Utilidades, pero se trataba de una situación necesariamente transitoria porque no tenía sentido que quedasen excluidas del impuesto si operaban en territorio común.

Lo cierto es que la Contribución de Utilidades no se aplicó en Navarra hasta un cuarto de siglo más tarde. La Diputación Foral dispuso la inaplicación en Navarra de la Contribución de Utilidades en su sesión de 27 de abril de 1900, acuerdo que fue aceptado por el Estado, tal como se desprende de la disposición transitoria 1ª del Reglamento de la Contribución de Utilidades de 30 de marzo de 1900, así como de la Resolución de la Dirección General de Contribuciones de 9 de marzo de 1906, que reconoció que el cobro de la Contribución de Utilidades en la provincia de Navarra constituía un contrafuero y se comprometió a devolver las cantidades que habían sido satisfechas hasta entonces por ese concepto.

Los conflictos que suscitó la ausencia de puntos de conexión o criterios de sujeción suficientemente claros se fueron resolviendo de forma un tanto episódica y asistemática, pero lo cierto es que la contribución no fue implantada en Navarra hasta que la Diputación así lo dispuso, primero mediante Acuerdo de 17 de diciembre de 1923, y, definitivamente, por así haberse establecido en el Convenio de 1927, mediante Acuerdo de 21 de diciembre de 1928.

**§38** El Convenio de 1927 es importante porque deja de ser una norma que se limita exclusivamente a establecer el cupo contributivo de Navarra para ser un auténtico texto de coordinación o articulación del poder tributario foral y del poder tributario del Estado. Por primera vez se definen los puntos de conexión para deslindar el ámbito de aplicación territorial de los diferentes impuestos.

En este momento hay que llamar la atención sobre el reconocimiento genérico del poder tributario de la Diputación, contenido en el art. 3: “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”.

Como bien ha escrito Arancha YUSTE JORDAN, “es precisamente este reconocimiento del poder tributario de la Diputación el que hacía imprescindible la concreción de los puntos de conexión de los impuestos, con el objeto

de delimitar la competencia de cada Administración<sup>45</sup>. A lo que hay que añadir que los puntos de conexión se referían a los impuestos entonces existentes en el régimen común, como no podía ser de otro modo, pero ello no limitaba el alcance del art. 3 que expresamente acepta “el régimen tributario” que Navarra estime procedente.

**§39** En la segunda República se produjo el intento más decidido del Estado de aplicar a Navarra los impuestos estatales de nuevo cuño. Ocurrió con motivo de la creación de la Contribución General sobre la Renta mediante Ley de 20 de diciembre de 1932.

Navarra esgrimió su inmunidad frente a la ley del Estado y tres años más tarde, mediante Acuerdo de 8 de noviembre de 1935, aprobó su propia Contribución General sobre la Renta, que el Estado no reconoció. La Orden de 17 de julio de 1936 declaró que “la Diputación provincial de Navarra carece de facultades para la imposición de una contribución provincial sobre la Renta que se opone a la contribución general del mismo nombre creada por el Estado en la Ley de 20 de diciembre de 1932”.

Sin embargo, la citada Orden no llegó a producir efectos porque cuatro días más tarde, la Diputación de Navarra se desvinculó de la legalidad republicana.

Una vez finalizada la guerra civil, la disposición quinta del artículo 2º del Convenio de 1941 estableció los puntos de conexión de la Contribución General sobre la Renta, reconociendo el derecho de la Diputación a exigirla a las personas naturales de condición foral Navarra que residiesen en Navarra durante seis meses continuos u ocho meses discontinuos del año.

**§40** La Ley de 17 de marzo de 1932 creó un Impuesto sobre la Gasolina (0,10 pesetas por litro), exigido a la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos que lo repercutía en el precio.

Una vez más la Diputación se opuso a su aplicación a la población de Navarra y el Estado declaró lo contrario (Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de julio de 1934), alegando la excepción del Convenio que impedía a Navarra establecer impuestos que se opusieran “a las Contribuciones, Rentas o Impuestos propios del Estado”.

Impugnada dicha Orden ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el Tribunal Supremo estimó el recurso y, mediante sentencia de 5 de junio de 1940, declaró que el impuesto no podía ser exigido en Navarra por no haber sido previamente oída la Diputación, tal como establecía el artículo 8 de la

---

45. ARANCHA YUSTE JORDÁN, “La imposición directa de Navarra en los Convenios Económicos de 1927, 1941 y 1969”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 27 (1999), pág. 161.

Ley de 11 de julio de 1877. Es decir, los impuestos nuevos del Estado no rigen en Navarra hasta que no se conviene sobre ellos.

**§41** De todo ello se desprende, sin ningún género de dudas, que en el momento de aprobarse la Constitución, los impuestos no convenidos no regían en Navarra y que la Constitución amparó y dio validez y consistencia jurídica a ese *statu quo*, salvo que se demuestre que es incompatible con la Constitución.

No existe, a mi juicio, tal incompatibilidad, puesto que el hecho de que los impuestos innominados sean de titularidad foral no quiere decir que no existan cauces para aplicar y extender a Navarra los impuestos estatales no convenidos en caso de que su inaplicación provoque la violación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1ª CE) o vulnere la distribución competencial prevista en el Convenio Económico.

El hecho de que los nuevos impuestos estatales no rijan de forma inmediata en Navarra no puede calificarse, por sí mismo, como una característica radicalmente incompatible con la Constitución.

Todo lo anteriormente expuesto sirve para aprehender el correcto significado del párrafo segundo del art. 6 del Convenio. Dice este artículo:

*“Cualquier modificación de este convenio económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación.*

*El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro.”*

**§42** Como colofón de este análisis histórico, hay que recordar de nuevo lo dispuesto por el art. 39.1.a) de la LORAFNA. Navarra, según este precepto, tiene estatutariamente atribuidas “todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias”. Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene la competencia para aprobar, dentro de su ámbito territorial, todos los impuestos y no sólo los impuestos nominados o convenidos; por otro lado, los impuestos estatales nuevos no se aplican en Navarra mientras no se pacte sobre ellos o los establezca unilateralmente el Parlamento de Navarra.

## 6. La experiencia tras la aprobación de la Constitución

§43 Unos meses después de aprobarse la Constitución fue necesario adaptar el Convenio Económico a la nueva estructura del sistema estatal de imposición directa, en el que se habían suprimido los antiguos impuestos generales y a cuenta, que fueron sustituidos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

A tal efecto se pactó y promulgó el Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre, por el que se establecen normas de carácter provisional para la adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en territorios de régimen común y foral de Navarra. En la exposición de motivos de este Real Decreto se contiene un reconocimiento expreso de la potestad de Navarra para regular el IRPF y el IS aun antes de haberse producido la modificación o adaptación del Convenio:

“Los rendimientos que a partir de 1 de enero de 1979 se obtengan tanto por personas físicas como jurídicas se rigen, a los efectos tributarios, respectivamente, por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre y por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aprobatorias del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, en territorio de régimen común, y **por las correspondientes normas dictadas el 28 diciembre 1978 por la Diputación de Navarra, en territorio foral.** Sentida ya con urgencia la necesidad de delimitar claramente la actuación del Estado y de la Diputación Foral de Navarra en esta materia para la adecuada exacción de los impuestos de que se trata y para evitar fenómenos de doble imposición, se hace preciso aprobar determinadas normas con carácter provisional hasta tanto que, por el correspondiente cauce y de acuerdo el Ministerio de Hacienda con la Diputación Foral, sea definitivamente aprobada la adaptación del Convenio Económico vigente.”

§44 La cuestión que suscitó en los años 30 el Impuesto sobre la Gasolina ha vuelto a cobrar vida a propósito de la creación del gravamen conocido como “céntimo sanitario”: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (IVMDH). Este impuesto fue creado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para ser cedido totalmente a las Comunidades Autónomas como instrumento de financiación de las competencias sanitarias. Recientemente se ha declarado incompatible con el artículo 3.2, de la Directiva 92/12, por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de febrero de 2014.

Sobre la vigencia del IVMDH desde el momento de su creación por el Estado hasta que se aprobó la correspondiente modificación del Convenio, hubo numerosos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administra-

tivo del TSJ de Navarra, todos ellos en el sentido de rechazar la aplicación del impuesto en el ámbito foral. Hemos de reconocer que la argumentación del Tribunal es verdaderamente pobre, pero contamos con un voto particular bien articulado que discrepa de la mayoría por razones de técnica tributaria que no vienen al caso y –en lo que aquí importa– desarrolla el razonamiento jurídico en que se apoya la decisión del Tribunal (compartida por el magistrado discrepante) de inaplicar en Navarra la legislación del régimen común<sup>46</sup>.

46. Me refiero al voto particular del magistrado Juan Alberto Fernández, anexo –entre otras– a la sentencia 222/2007 de 25 abril. Dice el voto particular:

“Compartimos en este punto los fundamentos jurídicos de la demanda:

1º.- La Ley creadora del impuesto ni ha suscitado ni podría suscitar ningún conflicto de competencias entre Navarra y el Estado vía recurso de inconstitucionalidad porque con la misma cláusula de estilo de otras leyes tributarias comunes deja a salvo de su aplicación en el ámbito definido por el artículo dos-1 los regímenes tributarios especiales por razón del territorio (apartado 2 del mismo precepto).

2º.- Mediante la Ley creadora del IVMDH el Estado no ha ejercido su competencia sobre las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (artículo 149 1-13ª de la Constitución) sino la potestad para establecer el tributo (artículo 133-1 de la misma Carta) lo cual ha hecho en ese plano con respeto a las competencias de Navarra en la misma materia (disposición adicional 1ª de la Constitución; artículo 45-3 de la LORA-FNA; Convenio Económico, aprobado por Ley 28/1990).

3º.- Conforme a ese marco institucional básico no puede establecerse un tributo en Navarra si no es de común acuerdo, esencia histórico-normativa del régimen paccionado vs. del convenio económico entre el Estado y esa Comunidad. Así, la implantación del IVMDH en Navarra no se ha producido hasta su armonización por Ley de 17 de julio de 2003 de modificación parcial del Convenio Económico.

¿Para qué la armonización por esa vía institucional si la potestad tributaria del Estado alcanza a la implantación *ab initio* del tributo convenido?

Tan innecesario, como absurdo.

4º.- No había en el convenio económico una norma como la disposición adicional 4ª referida a otros impuestos (IVA, Especiales, sobre primas de seguros), que previese la aplicación transitoria o temporal del IVMDH, entre tanto Navarra no ejerciese sus competencias normativas en materia tributaria.

Ha sido precisamente la Ley de 15-7-2003 de armonización del IVMDH la que modificó, entre otras, la disposición adicional 4ª para permitir también la aplicación (desde la fecha de su entrada en vigor) de las normas vigentes en territorio común al IVMDH entre tanto no se dicten por la Comunidad las normas necesarias para su aplicación de conformidad con el Convenio.

5º.- La Disposición Transitoria 7ª llegó al Convenio Económico de la mano de los tributos convenidos por Ley 19/1998 de 15 de junio y no de la Ley de 25/2003 de 15 de enero que dio nueva redacción a unos preceptos, adicionó y suprimió otros, pero dejó incólume la disposición transitoria 7ª a la que ni tan siquiera se remitió.

Así, los tributos a que dicha disposición se refiere, sin nombrarlos en sus tres cláusulas no pueden ser otros que los convenidos en 1998: impuesto sobre primas de seguros.

6º.- La Disposición Transitoria 7ª ni dispone la aplicación inmediata del IVMDH en Navarra con efectos *ex tunc* ni podía disponer tal retroactividad sin derogar el régimen de convenio consagrado por la LORAFNA, ya no decimos el principio de seguridad jurídica (artículo 9-3 de la Constitución).

La razón de esa transitoria no es otra que la de regular los efectos derivados de la aplica-

**§45** Sobre la cuestión de la aplicación en el ámbito de la foralidad del IVMDH estatal se pronunció también el Consejo de Navarra al dictaminar sobre consulta facultativa formulada por el Parlamento de Navarra.

El Consejo, en su dictamen 5/2002, de 31 de enero, entendió que la creación del IVMDH por ley de las Cortes Generales no puede ser calificada como una reforma estructural o sustancial del sistema impositivo estatal que ponga en marcha la previsión de la disposición adicional tercera del Convenio Económico, motivo por el cual no es jurídicamente necesaria la adaptación del Convenio.

Por otra parte, el IVMDH no afecta a la libertad de circulación ni a la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica, ni supone la adopción de medidas que dispersen sus efectos fuera de la Comunidad Autónoma en que es aplicable, puesto que tiene una incidencia territorial perfectamente delimitada. Así pues, el Consejo de Navarra dictamina que la inaplicación del impuesto en la Comunidad Foral es respetuosa con el principio constitucional de unidad de mercado.

Todo ello, unido a la constante histórica según la cual los tributos del Estado sólo se han aplicado en Navarra después de haberse pactado, conducen al Consejo de Navarra a la conclusión de que el IVMDH no fue aplicable en Navarra hasta su inclusión en el Convenio mediante la reforma operada por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

**§46** Extraordinariamente clara respecto del tema que nos ocupa es la STS de 9 de julio de 2007. En ella se ventiló un complejo problema de aplicación del Convenio al abandono de depósitos fiscales no aduaneros, operación asimilada a la importación en la Ley del IVA. Lo fundamental de esta sentencia

---

ción de los tributos comprendidos en su ámbito en atención a puntos de conexión vinculados a su objeto o características.

7º.- Los antecedentes históricos-normativos expuestos por el recurrente abundan en la interpretación que se acaba de exponer (artículo 3-1 del Código Civil).

La historia es también si no esencialmente historia del Derecho, de las leyes e instituciones jurídicas de modo que no puede ignorarse sin riesgo de error en la interpretación de esas instituciones”.

Como hemos dicho, las sentencias que rechazan la aplicación del IVMDH en Navarra antes de julio de 2003 son numerosas: Además de la citada STSJ de Navarra núm. 222/2007 de 25 abril, se pueden mencionar las siguientes: STSJ núm. 233/2007 de 4 mayo, STSJ núm. 294/2007 de 8 mayo, STSJ núm. 245/2007 de 8 mayo, STSJ núm. 333/2007 de 23 mayo, STSJ núm. 335/2007 de 23 mayo, STSJ núm. 336/2007 de 23 mayo, STSJ núm. 354/2007 de 28 mayo, STSJ núm. 350/2007 de 29 mayo, STSJ núm. 366/2007 de 30 mayo, STSJ núm. 364/2007 de 30 mayo, STSJ núm. 363/2007 de 30 mayo, STSJ núm. 362/2007 de 30 mayo, STSJ núm. 636/2007 de 5 noviembre, STSJ núm. 681/2007 de 26 noviembre, STSJ núm. 102/2008 de 14 febrero, STSJ núm. 103/2008 de 14 febrero.

no es la solución que da al problema concreto que allí se planteaba, sino el riguroso y profundo desarrollo argumental utilizado para sustentar el fallo.

El Tribunal Supremo, tras un detenido examen de los precedentes históricos, termina afirmando lo siguiente:

“La conclusión clara y rotunda que se deduce de todas las disposiciones legales citadas es que Navarra ha tenido antes y después de la Ley "paccionada" de 16 de agosto de 1841, un régimen tributario propio autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, acordado en uso de su "fuero tributario", que le confiere la facultad política de establecer su propio sistema tributario y su propia Hacienda Pública, de conformidad con el Convenio vigente en cada época, que paccionadamente determina la aplicación espacial de los respectivos tributos del Estado y de Navarra, comprometiéndose a entregar al Estado el cupo correspondiente como contrapartida de los servicios comunes prestados por éste y como aportación solidaria con el resto de los españoles.

La segunda conclusión que se deduce de la normativa expuesta, es que en materia tributaria no rigen en Navarra las Leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de La Nación (Reales-Decretos Leyes, etc.) sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las Instituciones competentes de Navarra”.

§47 Podemos, pues, poner fin a este trabajo afirmando que la STC 208/2012, en la medida en que desconoce la característica esencial del Convenio de Navarra, que lo diferencia del Concierto del PV, ha dinamitado la imagen de la foralidad de Navarra en materia fiscal, contraviniendo su propia doctrina de la garantía institucional.

Tal como ha afirmado el TC en numerosas ocasiones, “la garantía es desconocida cuando la institución es limitada, de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre. Tales son los límites para su determinación por las normas que la regulan y por la aplicación que se haga de éstas. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace” (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 4, y, en el mismo sentido SSTC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3; 38/1983, de 16 de mayo, FJ 6; 40/1988, de 19 de febrero, FJ 39; 76/1988, de 26 de abril, FJ 4; 159/1993, de 6 de mayo, FJ 6; 109/1998, de 21 de mayo, FJ 2; y 159/2001, de 5 de julio, FJ 4).

La imagen comúnmente aceptada de la foralidad de Navarra es claramente distinta de la de las provincias del País Vasco. La STC 208/2012 las equipara, al negar a Navarra la capacidad que siempre ha tenido de aprobar impuestos innominados. Esperemos que se rectifique el error y, en cualquier caso, hay que confiar en que no se profundice en él y se reconozca por vía legal paccionada o, en su caso, por el Tribunal Constitucional en futuras sentencias, que los impuestos nuevos del Estado no son aplicables en Navarra hasta que no se pacta sobre ellos, sin perjuicio del poder de Navarra de establecerlos unilateralmente con normativa igual o diferente de la del Estado que respete el principio constitucional de unidad de mercado y las competencias exclusivas del Estado *ex art.* 149.1.1ª y 149.1.14ª de la Constitución. La oportunidad de corregir su doctrina la tiene el TC en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, en la que Navarra se ha apartado de la legislación estatal al establecer una exención para determinadas empresas productoras de energías renovables.