

# EL AJUSTE DEL IVA DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA<sup>1</sup>

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

**RESUMEN.** El cambio del sistema de comercialización de los vehículos fabricados por el grupo Volkswagen en Navarra ha dado lugar a un desacuerdo entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Foral sobre los efectos de dicho cambio en los flujos financieros entre el Estado y Navarra. Dado que el IVA grava el consumo, Navarra debería ingresar el IVA que soportan los consumidores residentes en Navarra y el modo de comercialización de los productos de cualquier empresa no debería tener efecto alguno. Para lograrlo está prevista una compensación interadministrativa que ajusta la cantidad ingresada por IVA al consumo interior. En este trabajo se estudia la fórmula de ajuste actualmente vigente, se explica su funcionamiento, se ponen de relieve sus defectos y se proponen soluciones para que no vuelva a surgir el problema.

**PALABRAS CLAVE.** Convenio Económico de Navarra. Ajuste del IVA al consumo. El IVA en Navarra.

**ABSTRACT.** The change in Volkswagen Navarra Group vehicle's marketing system has led to a disagreement between the National Agency for Tax Administration and the Navarra Community Treasury concerning the effects of such change on the financial flows between the central State and Navarra. Since the Value Added Tax (VAT) taxes consumption, Navarra should have the power to collect the VAT paid by consumers who live in Navarra. The way a company commercializes its products should not have any effect on the amount of taxes received by Navarra. In order to guarantee this result, a system has been envisaged that adjusts the amount of money collected by Navarra to the domestic consumption. The present work analyzes the currently adjustment formula and seeks to

- 
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.

explain the way it operates. It also highlights its shortcomings and proposes solutions in order to prevent the repetition of this problem.

**KEYWORDS.** Navarra-State Economic Agreement. VAT adjustment. VAT in Navarra.

### SUMARIO

I. LA COMERCIALIZACIÓN DE LOS VEHÍCULOS FABRICADOS EN NAVARRA. II. LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN UN SISTEMA DE COEXISTENCIA DE ADMINISTRACIONES FISCALES. III. EL AJUSTE DEL IVA EN EL CONVENIO ECONÓMICO. IV. EL AJUSTE POR IMPORTACIONES. V. EL AJUSTE POR OPERACIONES INTERIORES. 1. Una primera aproximación a un ajuste neutral. 2. La evaluación de la eficiencia de la gestión. 3. El ajuste del Convenio. 4. La variable H. VI. CONCLUSIÓN.

## I. LA COMERCIALIZACIÓN DE LOS VEHÍCULOS FABRICADOS EN NAVARRA

En Navarra se está viviendo una convulsión política a propósito del cambio del régimen de comercialización del IVA por parte de una de las empresas más importantes de la Comunidad Foral. El caso es conocido por la opinión pública y ha sido difundido por los medios de comunicación, de forma que no hay ningún obstáculo para llamarlo por su nombre. Es el caso del grupo Volkswagen (VW) que, hasta 2012, exportaba sus vehículos con intervención de una sociedad radicada en territorio de régimen común estatal que actuaba como comisionista en nombre propio y por cuenta de la sociedad titular de la fabricación de los coches en la planta de Landaben, en Navarra.

En el marco del IVA, la comisión en nombre propio y por cuenta ajena recibe un tratamiento similar a la venta: el IVA se aplica de forma sustancialmente igual al que correspondería a una doble venta en la que el comisionista compra la mercancía (en este caso, compra los vehículos a la sociedad que los fabrica en Navarra) y la vende al cliente. El cliente era, en este caso, una sociedad no residente en España, es decir, la sociedad comisionista transportaba al extranjero los coches adquiridos a la sociedad fabril. La operación tenía unos efectos fiscales que son suficientemente conocidos: la transmisión al comisionista estaba sometida al IVA navarro, que la sociedad fabricante de los coches ingresaba en la Hacienda Foral y repercutía a la sociedad comisionista en territorio común. Ésta, a su vez, remitía los vehículos a otro país y se beneficiaba del derecho a la devolución del IVA soportado, dado que, en el comercio internacional, los bienes salen sin IVA del país de origen. Es decir, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolvía a la sociedad comi-

sionista el IVA que ésta había soportado por repercusión del impuesto que la sociedad fabril había ingresado en la Hacienda Foral de Navarra.

El cambio del sistema de comercialización operado en 2012 por el grupo VW consiste en eliminar del proceso a la sociedad comisionista, de forma que los vehículos son exportados directamente por la sociedad fabril residente en Navarra. La modificación es neutra para el grupo VW, pero tiene unas consecuencias inmediatas en los recursos de las dos haciendas públicas implicadas en el proceso: la estatal y la foral. A partir de ese momento, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se “ahorró” la devolución del IVA a la exportación y la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN) no sólo dejó de ingresar el IVA que antes cobraba por la venta de los vehículos, sino que se vio obligada a devolver a la sociedad fabricante todo el IVA que ésta soportaba por repercusión de sus proveedores, muchos de los cuales operan en territorio de régimen común. En otras palabras, Navarra dejó de beneficiarse de un importante ingreso y se convirtió en deudora del IVA que los proveedores de la fábrica ingresan en la AEAT o en las Administraciones tributarias del País Vasco.

En teoría, el cambio del sistema de comercialización no debería producir efectos económicos en la Hacienda Foral, más allá del efecto financiero de anticipar o retrasar los ingresos tributarios. No tiene sentido alguno que la financiación de la Hacienda Foral o la contribución de Navarra a la del Estado dependan del modo en que las empresas decidan organizar la venta de sus productos. Es absurdo que se produzca un flujo financiero entre Administraciones tributarias en función de la ubicación de las empresas exportadoras

## II. LA IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN UN SISTEMA DE COEXISTENCIA DE ADMINISTRACIONES FISCALES

El IVA es un impuesto de consumo y lo lógico y justo es que se perciba por la Administración tributaria en cuyo territorio residen los consumidores de los bienes y servicios. El llamado principio de “país de destino” es el criterio que se utiliza en la tributación internacional y, de acuerdo con él, los bienes se exportan previa devolución de los impuestos que los han gravado y los bienes importados quedan sometidos a un impuesto similar al que grava los productos interiores. La aplicación de este criterio exige un “ajuste en frontera” que también existe en el seno de la Unión Europea a pesar de haber desaparecido las aduanas interiores (es el régimen a que están sometidas las llamadas operaciones intracomunitarias).

En el mercado interno no es posible el ajuste en frontera ni es razonable reproducir el modelo europeo de operaciones intracomunitarias. La coexistencia de varias administraciones fiscales, como ocurre en España, donde comparten el poder tributario las haciendas forales y la estatal, plantea el problema de ajustar la recaudación del IVA al consumo de cada territorio.

Nuestra imposición sobre el consumo es de carácter multifásico. El IVA se cobra en origen, en la fase de producción, y los empresarios lo repercuten a los consumidores. Las administraciones tributarias actúan ante el contribuyente, cada una en su ámbito territorial, como si de una sola administración se tratara. Esto significa que la Administración que cobra el IVA no es la del lugar donde se produce el consumo final, sino la del territorio donde radica la empresa que produce los bienes que se consumen. En el caso de los bienes importados de territorios terceros no pertenecientes a la Unión Aduanera europea, el IVA se recauda siempre por la AEAT. Para conseguir el objetivo de que cada Administración recaude el IVA que corresponde al consumo realizado en su territorio es necesario practicar un ajuste consistente en una transferencia de recursos a cargo de la Administración donde se produce más de lo que se consume y a favor de la que consume más que produce.

Este ajuste se ha practicado siempre entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Desde que empezó a ser relevante el comercio entre residentes de Castilla y Navarra fue necesario ajustar la imposición indirecta al consumo. Así se hizo ya en los impuestos sobre alcoholes y azúcares de finales del siglo XIX y principios del XX (me remito a mi trabajo “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, *Revista Jurídica de Navarra* nº 55-56, 2013, págs. 41 ss).

Los redactores del Convenio Económico de 1990 fueron conscientes del problema e implantaron un complejo mecanismo de ajuste del IVA que se condensa en la siguiente expresión matemática, que trataremos de examinar en el presente trabajo:

$$c.RR_{AD}+(c-d).H$$

### III. EL AJUSTE DEL IVA EN EL CONVENIO ECONÓMICO

El detalle del ajuste de la recaudación del IVA se encuentra desarrollado en el artículo 65.1 del Convenio<sup>2</sup>.

si

2. "1. A la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el resultado de la siguiente expresión matemática:

Ajuste =  $c \cdot RR_{AD} + (c-d)$ .

Siendo:

$$H = \frac{RR_N}{d} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \leq \frac{d'}{1-d'}$$

$$H = \frac{RR_{TC}}{d''} \quad \text{si} \quad \frac{RR_N}{RR_{TC}} \geq \frac{d'}{1-d'}$$

$RR_{TC}$  = Recaudación real anual del territorio común por el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenida por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

$RR_N$  = Recaudación real anual de Navarra por IVA.

$RR_{AD}$  = Recaudación real anual por Importaciones.

$$c = \frac{\text{Consumo residentes Navarra}}{\text{Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)}}$$

$$d = \frac{v - f - e + i}{V - F - E + I}$$

$v$  = Valor Añadido Bruto de Navarra al coste de los factores.

$V$  = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$f$  = Formación Bruta de Capital de Navarra.

$F$  = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$e$  = Exportaciones de Navarra.

$E$  = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla).

$i$  = Importaciones de Navarra provenientes de la Unión Europea.

$I$  = Id. del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

$$d' = \frac{v - f - e + i}{V' - F' - E' + I'}$$

$V'$  = Valor Añadido Bruto del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$F'$  = Formación Bruta de Capital del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$E'$  = Exportaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$I'$  = Importaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

$$d'' = \frac{V'' - F'' - E'' + I''}{V - F - E + I}$$

$V''$  = Valor Añadido Bruto del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$F''$  = Formación Bruta de Capital del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$E''$  = Exportaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).

$I''$  = Importaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea."

Como acabamos de indicar, este ajuste es el resultado de la suma algebraica de dos elementos que corresponden, respectivamente, al ajuste del IVA por importaciones, cuya gestión y recaudación compete al Estado:

(c.RRAD);

y al ajuste por operaciones interiores cuyo gravamen gestionan y recaudan la AEAT y la HTN, cada una en su respectivo territorio;

[(c-d).H].

#### IV. EL AJUSTE POR IMPORTACIONES

El ajuste por importaciones es sencillo y requiere poca explicación. Dado que el IVA por importaciones se exige siempre por la AEAT y que Navarra carece de competencias para gestionar y recaudar IVA por dicho concepto, el ajuste consiste simplemente en que la AEAT debe pagar a Navarra el resultado de aplicar a la recaudación real por importaciones ( $RR_{AD}$ ) el porcentaje que representa el consumo de los residentes en Navarra respecto del consumo total efectuado en el territorio español de aplicación del IVA (c).

En la fórmula matemática, el porcentaje de consumo de los residentes en Navarra está representado por la letra “c” y tiene un valor, que no ha cambiado desde 1990, de 1,699% (cfr. disp. trans. tercera del Convenio).

Una observación surge, casi espontáneamente, de lo que acabamos de decir: resulta sorprendente que, en aproximadamente 25 años (desde 1990 hasta ahora), ese porcentaje se haya mantenido constante. No es mi intención discutir los datos estadísticos, aunque no puedo dejar de expresar mi sospecha de que esta “variable” se ha convertido en una “constante” que hace perder fiabilidad y credibilidad al ajuste. Pero, sea cual sea la cifra correcta, la realidad es que el ajuste de importaciones determina que la recaudación por IVA de la HTN y de la AEAT no se altere por decisiones empresariales como la que adoptó el grupo VW al modificar el sistema de comercialización de los vehículos. A la postre, Navarra ingresa un porcentaje de IVA por importaciones igual al que representa el consumo de los residentes en Navarra respecto del consumo de todos los residentes en el territorio de aplicación del impuesto (todo el territorio nacional excepto Canarias, Ceuta y Melilla).

## V. EL AJUSTE POR OPERACIONES INTERIORES

El ajuste por operaciones interiores [(c-d).H] debería ser igualmente neutral o indiferente en relación con la estructura comercial de las empresas. En teoría, la HTN debería ingresar en sus arcas el IVA correspondiente al consumo de los residentes en Navarra.

Sin embargo, la propia existencia del conflicto desatado entre la AEAT y la HTN a partir de 2012 permite suponer o intuir que algo se ha hecho mal y que hay errores en la fórmula del ajuste que la hacen inaceptable. Aparentemente, esos supuestos errores han lesionado los intereses económicos del Estado hasta el año 2012; a partir de esta fecha, perjudican a Navarra. El conflicto ha brotado con virulencia porque, aunque el montante del supuesto perjuicio o beneficio representa una pequeña porción del presupuesto del Estado, tiene una dimensión que hace inviable la financiación de la Comunidad Foral de Navarra. Según datos de dominio público, el Estado ha reclamado a Navarra 1.513 millones de euros por los años anteriores a 2012 no prescritos. Esta cifra representa casi la mitad de los ingresos anuales por gestión directa de todos los tributos de la Comunidad Foral.

### 1. Una primera aproximación a un ajuste neutral

En una primera aproximación, el ajuste del IVA por operaciones interiores de la Comunidad Foral de Navarra debería ser tan sencillo como el del IVA por importaciones. Navarra debería recibir una cantidad total neta equivalente al porcentaje que representa en consumo de Navarra (c) respecto de la recaudación total real por IVA (operaciones interiores) en todo el territorio de aplicación del impuesto, incluidos los territorios forales (llamémosle  $RR_{GLOBAL}$ ). Es decir, el IVA que debe ingresar en la tesorería de la Comunidad Foral debería ser:

$$c.RR_{GLOBAL}$$

Dado que Navarra gestiona el IVA y obtiene una recaudación real anual llamada  $RR_N$ , el importe del ajuste debería ser la diferencia entre el IVA que le corresponde ( $c.RR_{GLOBAL}$ ) y el que recauda ( $RR_N$ ):

$$\text{Ajuste} = (c.RR_{GLOBAL}) - RR_N$$

La operación es, como puede comprobarse, muy fácil y en el resultado final no influye para nada el hecho de que una Administración recaude o devuelva IVA a unas empresas u otras. Si el ajuste se hubiera regulado de este modo, el problema provocado por la comercialización de los vehículos de VW no se habría planteado nunca.

Obligado es preguntar por qué los negociadores del Convenio de 1990 diseñaron una fórmula tan esotérica y sofisticada como la que aparece en el art. 65.1 del texto legal, en lugar de optar por la solución sencilla y correcta. Hay una respuesta a esta pregunta: si Navarra percibiese en todo caso una cantidad equivalente a  $c.RR_{GLOBAL}$ , es decir, si la recaudación de la HTN no dependiese de su mejor o peor gestión del impuesto, podría suceder que Navarra hiciese dejación de su potestad tributaria y tolerase un alto nivel de fraude, propiciando la deslocalización de empresas que se instalarían en territorio foral y se aprovecharían de la ventaja fiscal en su competencia comercial frente a las empresas de territorio común.

Así pues, tras la alambicada fórmula del ajuste se encierra, sencillamente, la desconfianza del Estado que trata de evitar una utilización desleal de la potestad tributaria por parte de las administraciones forales.

¿Es razonable esta prevención del Estado? No es fácil una respuesta categórica a este interrogante, pero podría aventurarse que es un temor infundado porque la recaudación del IVA está vinculada a la de los impuestos sobre la renta y una mala gestión de la imposición indirecta debería repercutir no sólo en una bajada de los ingresos por IVA (que se compensarían con el ajuste) sino también en una reducción de los ingresos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por Impuesto sobre Sociedades, que sería soportada por la propia Hacienda foral.

## 2. La evaluación de la eficiencia de la gestión

Para evitar de raíz el riesgo de la dejación de funciones por parte de la Administración tributaria foral sería necesario sustituir el dato de la recaudación real global ( $RR_{GLOBAL}$ ) por la recaudación teórica global ( $RT_{GLOBAL}$ ). Partiendo de la premisa de que la AEAT nunca tendrá interés en relajar la gestión para competir con las administraciones forales, la recaudación teórica global sería igual a la recaudación real de la AEAT y la teórica del País Vasco, más la recaudación teórica que debería obtener Navarra con una gestión eficiente.

A pesar de su denominación, el IVA no es un impuesto sobre el valor añadido, sino un impuesto sobre el volumen de ventas de las empresas. Sólo de



forma indirecta se consigue que el impuesto sea proporcional al valor final de los bienes y servicios de consumo: para lograrlo, el impuesto se exige al empresario por sus ventas y se devuelve al cliente cuando es, a su vez, empresario. El IVA termina siendo un impuesto sobre el valor final de los bienes (es decir, un impuesto sobre el valor agregado en todas las fases de producción de los bienes de consumo) porque al empresario que vende al consumo final se le exige un impuesto sobre el valor total del producto y se le devuelve el IVA soportado por repercusión de sus proveedores. En definitiva, el IVA no es, en su modo de aplicación, un impuesto sobre el valor añadido, sino un impuesto sobre el volumen de ventas de las empresas.

La determinación del grado de eficiencia de la gestión tributaria del IVA por parte de la HTN requiere conocer y operar con las magnitudes (bases imponibles) que generan deudas tributarias a favor de la HTN y con el importe de las operaciones que dan lugar a créditos fiscales (derecho a deducción o devolución del IVA) a cargo de la misma HTN. La máxima eficiencia se lograría si se cobran todos los créditos y no se devuelve más de lo que los contribuyentes navarros tienen derecho a percibir según la ley.

Veamos cuáles son las operaciones que generan esos créditos y deudas a favor y en contra de la Hacienda foral. Para evitar una excesiva complejidad del razonamiento, parece oportuno prescindir de los matices y peculiaridades que presentan las operaciones exentas (no generan deuda tributaria a cargo del empresario, pero impiden la deducción del IVA soportado), de los regímenes especiales del impuesto<sup>3</sup> y de las operaciones con sujeto pasivo invertido (el IVA no se devenga a cargo del transmitente sino del adquirente). También, por las mismas razones prácticas hablaremos de contribuyentes navarros frente a contribuyentes no navarros, a pesar de que algunos de ellos tributan a varias Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en un territorio u otro. Asimismo, para simplificar y hacer más comprensible el texto, utilizaremos el término empresarios para referirnos tanto a empresarios como a profesionales, y los de ventas y compras para aludir a las operaciones interiores sujetas (sólo entregas de bienes).

Para conocer los efectos de las distintas operaciones sobre los ingresos de cada una de las Administraciones tributarias, es preciso tener en cuenta

- 
3. Son regímenes especiales los siguientes: 1º Régimen simplificado. 2º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. 3º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. 4º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión. 5º Régimen especial de las agencias de viajes. 6º Régimen especial del recargo de equivalencia. 7º Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. 8º Régimen especial del grupo de entidades. 9º Régimen especial del criterio de caja.

dos tipologías de operaciones pues el devengo del impuesto y el derecho a la deducción o devolución varía según los casos:

1) Hay que distinguir, por un lado, las operaciones entre empresarios, conocidas en la jerga tributaria como operaciones B2B (business to business) de las entregas a consumo o B2C (business to consumer).

2) Por otra parte es necesario contemplar separadamente las operaciones interiores de Navarra, las operaciones con el resto del territorio español de aplicación del impuesto (Ceuta, Melilla y Canarias quedan fuera porque en esos territorios no se aplica el IVA), las operaciones con personas residentes en países miembros de la Unión Europea y las operaciones exteriores (importaciones y exportaciones de países terceros).

A la vista de todo ello, podemos analizar qué efectos tiene la intervención de un contribuyente navarro en los distintos tipos de operaciones que se pueden plantear como hipótesis.

#### 1) Operaciones B2B

Las operaciones interiores entre empresarios navarros deben tener efecto cero para la HTN, que cobra el IVA al proveedor, éste lo repercute al cliente y el cliente obtiene la deducción o devolución de la HTN.

Las entregas de empresarios navarros a empresarios no navarros del resto del territorio de aplicación del impuesto en España, producen un saldo neto positivo para la HTN y negativo para la AEAT o las Diputaciones vascas, puesto que la primera cobra el IVA al proveedor navarro y las segundas lo devuelven o deducen al cliente establecido en sus respectivos territorios.

Las adquisiciones de empresarios navarros a otros no navarros ubicados en el resto del territorio de aplicación del impuesto tienen el efecto inverso al anterior: la HTN está obligada a deducir o devolver el impuesto que han recaudado la AEAT o las Diputaciones vascas.

Las adquisiciones intracomunitarias de empresarios navarros tienen efecto cero para la HTN, que exige el impuesto devengado por la adquisición pero al mismo tiempo debe deducir o devolver ese mismo impuesto al adquirente.

Podemos considerar que las entregas intracomunitarias de empresarios navarros también son de efecto cero para la HTN porque son operaciones exentas. Aunque en este caso, la HTN debe deducir o devolver el impuesto soportado por la empresa que realiza la entrega, esta devolución ya está contemplada en alguno de los otros casos analizados aquí: serán compras a empresarios navarros, a empresarios no navarros, adquisiciones intracomunitarias o importaciones.

Las exportaciones de empresarios navarros son igualmente de efecto cero, por el mismo motivo que lo son las entregas intracomunitarias.

Las importaciones de empresarios navarros generan ingresos para la AEAT y gasto para la HTN que debe deducir o devolver el impuesto pagado en aduana. Existe, como sabemos, un ajuste específico para compensar a Navarra por el IVA que el Estado recauda en aduana, pero esta compensación no afecta a las operaciones B2B, dado que consiste en el abono a Navarra del porcentaje que representa el consumo de los residentes en Navarra sobre el consumo total de los residentes en el territorio de aplicación del impuesto. El ajuste no tiene en cuenta si las importaciones han sido realizadas por empresarios navarros o del resto del territorio.

## 2) Operaciones B2C

Las ventas de empresarios navarros a consumidores finales, cualquiera que sea el territorio donde estos se encuentren (salvo el caso despreciable de las exportaciones en régimen de viajeros), redundan en beneficio de la HTN.

Las adquisiciones que los consumidores residentes en Navarra realizan fuera de Navarra aprovechan, en términos recaudatorios, a la AEAT que cobra el impuesto en las importaciones y en las entregas realizadas desde territorio común (o bien a las Haciendas vascas o a otro Estado miembro de la UE si el vendedor está localizado en sus respectivas jurisdicciones).

Todo lo expuesto permite dudar seriamente de las posibilidades de evaluar la eficiencia de la gestión, ya que ésta depende de factores diversos y complejos difícilmente cuantificables. En efecto, que la HTN recaude más o menos ingresos en concepto de IVA depende de:

1) La proporción de ventas B2B de los empresarios navarros a empresarios no navarros del resto del territorio de aplicación del impuesto.

2) La proporción de compras B2B de los empresarios navarros a empresarios no navarros del resto del territorio de aplicación del impuesto.

3) La mayor o menor cantidad de importaciones que realicen los empresarios navarros.

4) La proporción que representen las ventas B2C de los empresarios navarros respecto del total de sus ventas.

5) El mayor o menor volumen de compras que los consumidores residentes en Navarra realicen fuera de Navarra.

En el caso de que sea posible llegar a conocer estas magnitudes, se podría pensar en corregir del ajuste atendiendo a la mayor o menor eficiencia de la gestión del IVA por parte de la HTN. En caso contrario o si la dificultad del cálculo lo justifica, sería preferible prescindir del ajuste de eficiencia porque, como ya hemos dicho más atrás, la probabilidad de un uso fraudulento de la

potestad tributaria es escasa, dado que el ajuste compensaría las deficiencias de gestión de IVA, pero no la pérdida recaudatoria en los impuestos sobre la renta de las empresas.

### 3. El ajuste del Convenio

La fórmula de ajuste contenida en el Convenio adolece de un defecto grave en su mismo punto de partida, pues está elaborada a partir de la falsa suposición de que el IVA grava el valor añadido, cosa que no es cierta.

Puede sorprender esta afirmación porque, como ya he dicho, contradice la propia denominación del impuesto, pero es así. El IVA es un impuesto sobre el volumen de negocio o volumen de ventas, en el que el valor añadido sólo se toma como base imponible en algunos casos marginales y despreciables dentro del conjunto, como puede ser en los regímenes especiales de las agencias de viaje o de los bienes usados.

El ajuste por operaciones interiores que actualmente se encuentra vigente está representado en la expresión

(c-d).H

Aparecen aquí dos variables nuevas que comentaremos separadamente. Nos interesa, de momento, sólo la “d” y, con el fin de facilitar la comprensión, vamos a suponer que “H” es lo que hemos llamado antes recaudación real global. Si esto fuera cierto —que no lo es y sólo lo admitimos a efectos didácticos— la fórmula podría sustituirse por esta otra:

(c-d).RR<sub>GLOBAL</sub>

Así pues, de la recaudación por IVA que debería corresponder a Navarra (c.RR<sub>GLOBAL</sub>) se deduciría la cantidad que teóricamente debe recaudar Navarra (d.RR<sub>GLOBAL</sub>) para llegar a la cifra que debería pagar la AEAT a la HTN si el resultado es positivo, o la HTN a la AEAT en caso contrario. El meollo del procedimiento se encuentra, por tanto, en “d”.

Pues bien, “d” es un porcentaje que debería representar pero no representa el IVA que recauda Navarra o el que debería recaudar con una gestión eficiente.

Con la “d” se mide la proporción que representa el valor añadido bruto en bienes de consumo generado en Navarra respecto del total valor añadido

bruto en bienes de consumo del territorio de aplicación del impuesto (territorio común más territorios forales). En ambos casos, el valor añadido en bienes de consumo (en la fórmula se descuenta la formación bruta de capital) se mide a coste de factores, circunstancia que aquí resulta irrelevante, y de él se deducen las exportaciones, y se añaden las adquisiciones intracomunitarias.

Por tanto, el art. 65 del Convenio atribuye a Navarra una parte del IVA total equivalente a la proporción que representa el consumo de los residentes en Navarra y de esa cantidad no se deduce la cantidad recaudada por Navarra, sino la proporción que sobre el IVA total representa el valor añadido en bienes de consumo generado en Navarra. Este método sería correcto si el IVA se exigiese sobre el valor añadido y con él quedaría resuelto el problema de la variable “eficiencia de la gestión”, dado que del IVA atribuible a Navarra se descontaría el IVA que Navarra debería recaudar con una gestión eficiente.

Sin embargo, la recaudación eficiente de Navarra no es equivalente al porcentaje que representa el valor añadido generado en Navarra, sino del lugar donde compran y venden los empresarios y los consumidores navarros, según hemos detallado en los últimos párrafos del epígrafe precedente. Así, por ejemplo, si un empresario navarro que tiene todos sus proveedores en la Unión Europea, decide modificar su estructura de compras y pasa a adquirir todos sus inputs a proveedores establecidos en países terceros no pertenecientes a la Unión Europea, el valor añadido en Navarra *-caeteris paribus-* no experimenta necesariamente ningún cambio, pero la HTN reduce su recaudación porque deduce o devuelve el IVA recaudado por el Estado y soportado por ese empresario. Al contrario, si el empresario navarro deja de vender en Navarra y lo hace en el resto de España es muy probable que la AEAT resulte perjudicada porque la HTN mantiene su recaudación y la AEAT ha de devolver el impuesto cobrado por Navarra.

En definitiva, en un mercado único sin aduanas, lo recaudado en un territorio no equivale necesariamente al impuesto que teóricamente debería corresponder al valor añadido generado en ese territorio. Por consiguiente, la fórmula del ajuste está viciada en su raíz, ya que no toma como referencia el IVA realmente recaudado en Navarra para deducirlo del IVA correspondiente al consumo navarro, sino el IVA que teóricamente corresponde al valor añadido en bienes de consumo generado en Navarra.

#### 4. La variable H

En el componente “d” de la fórmula del ajuste se encuentra ya integrada la corrección por la eficiencia de la gestión. En efecto, del IVA correspondiente

al consumo navarro se descuenta, como acabamos de decir, el que teóricamente correspondería a una gestión eficiente a la vista del valor añadido generado en Navarra. Si se gestiona mal y se recauda menos, la HTN soporta el efecto de su desidia.

Pero en la fórmula actualmente vigente se incorpora otra variable que castiga a Navarra no sólo cuando Navarra gestiona mal, sino también cuando es la AEAT la que gestiona mal. Se trata de la variable "H" que no es, como hemos supuesto hasta ahora, la recaudación real total de IVA, sino la recaudación teórica que obtendría la administración más ineficiente de ambas en caso de que hubiese sido ella la única gestora de todo el IVA. Es decir, Navarra pierde en todo caso, dado que la cantidad que se le asigna en función de su consumo interno (c.H) es su porcentaje de consumo aplicado sobre la recaudación teórica de la Administración más ineficiente.

En efecto, si la recaudación real de Navarra dividida entre la recaudación real de la AEAT es menor que el valor añadido de Navarra dividido entre el valor añadido del territorio de la AEAT (es decir, si la proporción recaudada por Navarra es inferior a su proporción de valor añadido), la variable H toma el valor de la recaudación que teóricamente obtendría Navarra elevando su recaudación real a 100% en función de su porcentaje de valor añadido. En caso contrario (es decir, si la HTN es más eficiente que la AEAT), H toma el valor que teóricamente obtendría la AEAT elevando su recaudación real a 100% en función del porcentaje de valor añadido de su territorio.

Así, si el valor añadido de Navarra es el 10% del total, y su recaudación real 10.000, la recaudación teórica total serían 100.000. El valor de "H" sería 100.000 en el caso de que Navarra recaudase menos del 10% del total recaudado, cosa que sucedería si la AEAT recaudase, por ejemplo 120.000 y, por tanto, el total recaudado ascendiese a 130.000. Esto podría considerarse razonable si no estuviese ya hecha previamente la corrección por ineficiencia de gestión implícita en la variable "d".

Veamos ahora el caso contrario: la que es ineficiente es la AEAT. Siguiendo con el mismo ejemplo pero con una recaudación de la AEAT de 80.000 (menos del 90% del total) por ser menos eficiente que la HTN, el valor de H se calcularía a partir de la recaudación de la AEAT y sería el resultado de elevar la recaudación real de la AEAT al 100% en función de su participación en la generación del valor añadido total (el 90%, en nuestro ejemplo). Por tanto, el valor de H sería 88.888 y a Navarra se atribuiría el 10%, equivalente a 8.888, es decir, menos de los 10.000 que la HTN recauda realmente con su gestión más eficiente que la de la AEAT.

## VI. CONCLUSIÓN

A la luz de todo lo expuesto se puede concluir que los redactores del Convenio cometieron un error que se ha manifestado en estos momentos con toda su crudeza. Hasta el año 2012, manteniendo el *statu quo* original del sistema de comercialización del grupo VW, el mecanismo del ajuste ha funcionado bien en la medida en que ambas partes (la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra) se han sentido satisfechas con el resultado.

Los cambios de comercialización o de compras que puedan haberse producido en las distintas empresas navarras a lo largo de los años transcurridos entre 1990 y 2012 no han sido relevantes porque su influencia en los resultados finales es insignificante. Sin embargo, la sociedad navarra fabricante de vehículos del grupo VW tiene un volumen de operaciones que ha desbaratado el técnica del ajuste cuando esta empresa decidió modificar sus procedimientos de ventas. Y el mecanismo se ha cuarteado porque la fórmula del Convenio no es correcta. Parece claro que quienes idearon la fórmula pretendieron ajustar el IVA al consumo de Navarra pero erraron al confundir con el valor añadido la base imponible del IVA.

El desaguizado se parcheó hacia el futuro con un acuerdo de alcance temporal limitado adoptado entre el Estado y Navarra en 2012: se limitó la incidencia del cambio de comercialización en la cifra de 25.000.000 euros anuales de coste que ha de soportar Navarra. Si el ajuste a consumo hubiera estado bien diseñado, el efecto del cambio de comercialización debería haber sido cero porque, a fin de cuentas, Navarra percibiría el IVA correspondiente al consumo de los residentes en Navarra.

Pero ¿y el pasado? La AEAT ha reclamado a Navarra 1.513 millones de euros por años anteriores a 2012 no prescritos. Como dijimos al principio, casi el 50% del presupuesto de la Comunidad Foral, que no tiene capacidad para pagar esa cifra.

Una solución vendría de la mano de la racionalidad y la prudencia y podría consistir en respetar el *statu quo* para los años anteriores a 2012 y trabajar para buscar una fórmula correcta para el futuro. Puede dar pie a esta alternativa el art. 66 del Convenio Económico: “En el caso de que las recaudaciones reales obtenidas por Navarra por... (IVA) difieran significativamente... del índice del ajuste por el Impuesto sobre el Valor Añadido, se procederá a ajustar... (el índice), permitiendo, en todo caso, un margen diferencial, para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las desviaciones citadas”.

La alternativa opuesta que ignora que el pacto erróneo alcanzado en 1990 ha quedado en evidencia y ha sido desvirtuado por el devenir de los acontecimientos (cláusula *rebus sic stantibus*) podría desembocar en una situación disparatada: *fiat ius et pereat mundus*.