

El Convenio Económico

Sumario: I. *Introducción. El carácter histórico del Convenio Económico y su fundamento jurídico.* II. *Naturaleza del poder tributario de Navarra.* III. *El Convenio como norma de articulación y limitación recíproca de los poderes tributarios del Estado y de Navarra.* 1. *La plenitud del régimen tributario foral y el carácter supletorio del Derecho común.* 2.- *Límites de los poderes tributarios en Navarra.* 3. *Los criterios de armonización como límites del poder tributario de Navarra.* A) *El respeto a la estructura impositiva del Estado.* B) *Criterios distributivos, sociales y económicos de la política nacional.* C) *Criterios de armonización expresamente previstos por el artículo 7 del Convenio vigente.* a) *Adecuación a la Ley General Tributaria.* b) *Presión efectiva global.* c) *Libertad de circulación y establecimiento.* d) *Clasificación de actividades.*

I. INTRODUCCION. EL CARACTER HISTORICO DEL CONVENIO ECONOMICO Y SU FUNDAMENTO JURIDICO

Aunque queremos centrar este estudio en el derecho vigente, es inevitable un pequeño apunte histórico al comenzar a hablar del Convenio Económico, la institución emblemática del Derecho Foral. Es inevitable porque, a pesar de que el Convenio se ha ido renovando y actualizando (o «amejorando», en terminología foral) a lo largo de siglo y medio¹, se puede sostener que en su esencia el Convenio vigente sigue siendo el de 1841. A diferencia de lo ocurrido en el País Vasco, donde los Concierdos han tenido siempre vigencia limitada y sus sucesivas versiones no han sido una mera actualización del «pacto» fundacional del sistema, el Convenio de Navarra se aprobó en 1841 con vocación de permanencia y las reformas posteriores no han hecho sino modular, adaptándolo a las circunstancias del momento, el contenido concreto de la voluntad constituyente del sistema navarro de relaciones financieras, elevada a categoría de Ley estatal en el año 1841².

* Este trabajo se encuadra en una línea de investigación sobre el régimen tributario de Navarra que se desarrolla en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra. De ella son fruto las tesis doctorales de YUSTE JORDÁN (*El Convenio Económico de Navarra*) y DEL BURGO AZPÍROZ (*La autonomía financiera de Navarra: el sistema de Convenio Económico*), esta última publicada por el Gobierno de Navarra. En dichas investigaciones participan también algunos profesores de otras universidades (Juan Enrique VARONA ALABERN, Ana María MUÑOZ MERINO, Ramón VILARROIG MOYA), dentro de un proyecto de investigación del Plan Nacional de I + D.

¹ La última actualización se encuentra pendiente de aprobación en las Cortes Generales en el momento de escribirse estas líneas. El acuerdo entre el Gobierno de Navarra y la Administración del Estado se produjo en 1997 y, por este motivo, nos referiremos al mismo en este trabajo designándolo como la reforma acordada en 1997. El Parlamento Foral lo aprobó el 10 de diciembre de 1997 y fue publicado en el Boletín Oficial de Navarra de 31 de diciembre de 1997, sin que se hubieran pronunciado todavía las Cortes Generales.

² Según GARCÍA DE ENTERRÍA, es aplicable al régimen de cupo instaurado en 1841 en Navarra el mismo carácter de provisionalidad que tuvo la implantación de los concierdos en el País Vasco (GARCÍA DE ENTERRÍA, prólogo al libro de DEL BURGO TAJADURA, *Introduc-*

El Convenio es, por tanto, una institución histórica. Es importante precisar el sentido que debe atribuirse a esta expresión, pues la extrapolación de proposiciones científicas entre ámbitos distintos de conocimiento o, en otras palabras, la promiscuidad metodológica en el análisis de los problemas conduce generalmente a errores graves y a polémicas estériles, como es la que aún subsiste sobre la naturaleza del Convenio Económico y del poder tributario de Navarra.

ción al Estudio del Amejoramiento del Fuero (los derechos históricos de Navarra), Gobierno de Navarra, Pamplona, 1987, págs. 17 y 18).

A nuestro juicio no son comparables ni las circunstancias en que nacieron el convenio de Navarra y los conciertos vascos. Como bien dice el libro, de obligada consulta, de T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, el primer concierto vasco de 1878 fue el paso inicial hacia la aplicación de lo previsto por el artículo 3 de la Ley de 21 de julio de 1876, según el cual las provincias vascas quedaron obligadas a «pagar, en la proporción que le corresponda y con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado». En palabras de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «el alcance de la fórmula de los conciertos económicos es, en principio, muy limitado: se trata simplemente, como ya quedó advertido, de un sistema provisional («paulatina y sucesivamente» dice el preámbulo del Real Decreto de 13 de noviembre de 1877), destinado a facilitar el paso desde una situación de exención tributaria («hasta aquí exentas») a otra de igualdad en la contribución al levantamiento de las cargas generales del Estado». (FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, Ed. Civitas/Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, págs. 187-188). La precariedad de la fórmula de 1876 llevó a los representantes vascos a postular y a conseguir su derogación «en lo que pudiera afectar a las provincias de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya» en la Constitución Española de 1978 (véase el apartado 2 de su Disposición derogatoria).

Por el contrario, la Ley de 16 de agosto de 1841, por la que se aprueba y formaliza con carácter de ley el «arreglo» acordado con los comisionados navarros y previamente aprobado por la Diputación de Navarra, pretendió ser la norma institucional dictada en aplicación de la Ley de 25 de octubre de 1839 de confirmación de los fueros, cuyo artículo 2 encomendó al Gobierno que propusiese a las Cortes las modificaciones indispensables que reclamase la armonización de interés provincial con el general de la nación. La continuidad del régimen de convenio está proclamada por la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (art. 45.1: «En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico»); y por el propio Convenio Económico actualmente en vigor (art. 1: «En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario»).

No obstante, el Estatuto de Autonomía del País Vasco también invoca la foralidad tradicional como fundamento del Concierto Económico: «Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios» (art. 41.1 del Estatuto del País Vasco).

RODRÍGUEZ CATVIELA, autor de una monumental tesis doctoral sobre los regímenes de concierto y convenio, pone de manifiesto las diferencias entre ambos. Esquemáticamente esas diferencias son su distinta fundamentación («Antes de la Constitución, el Convenio se basaba en la Ley paccionada de 1841 y, por ende en la Ley de 1839. Mientras el Concierto se basa en la Ley de 1876, de contenido, significado y contexto histórico bien distintos»); mayor fijeza, estabilidad y sobre todo consistencia foral del Convenio; duración indefinida del Convenio frente al plazo prefijado de duración que siempre han tenido los Conciertos; carácter omnicompreensivo del Convenio, pues «parte de la inclusión de casi todos los impuestos y muestra mucha más resistencia ante la aplicación en Navarra de los nuevos tributos estatales, que en las Provincias Vascongadas es inmediata»; los condicionamientos armonizadores de la normativa tributaria común son menores en Navarra (RODRÍGUEZ CATVIELA, *El Concierto Económico con el País Vasco de 1981: antecedentes y análisis jurídico*

La doctrina jurídica se debate en el dilema de la explicación o fundamentación «histórica» del Convenio o su fundamentación «constitucional». ¿Es el poder tributario de Navarra un derecho histórico anterior y superior a la Constitución o, por el contrario, es la propia Constitución española de 1978 el fundamento jurídico único del régimen tributario foral?

El Tribunal Constitucional limita la virtualidad y eficacia a los llamados «derechos históricos»³ en alguna de sus sentencias. Es de obligada cita la STC 123/1984, de 18 de diciembre (Gobierno de la Nación contra Gobierno Vasco sobre creación de Centros de Coordinación Operativa), según la cual «la idea de derechos históricos de las comunidades y territorios forales, a que alude la disposición adicional primera de la Constitución, no puede considerarse como un título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, por donde el problema retorna a su anterior planteamiento en torno al artículo 149.1.29 de la Constitución»⁴.

Algunos entienden que la STC 16/1984, de 6 de febrero (Gobierno de la Nación y otros contra Parlamento Foral de Navarra sobre propuesta de nombramiento de Presidente de la Diputación Foral), desconoce también los derechos históricos en tanto en cuanto somete a Navarra a los preceptos constitucionales comunes: «La Comunidad Foral navarra se configura, pues, dentro de ese marco constitucional, como una Comunidad Autónoma con denominación y régimen específicos, que no excluyen su sometimiento, como las restantes Comunidades Autónomas, a los preceptos constitucionales que regulan el proceso autonómico»⁵. Pero hay que

³ El primer Presidente del Tribunal Constitucional, García Pelayo, calificó el término «derechos históricos» como «expresión anticuada, aparentemente en el espíritu de la escuela histórica del Derecho cuyas tesis constituyeron las bases ideológicas de los movimientos tradicionales y reaccionarios del siglo pasado» (cfr. LOJENDIO IRURE, *La Disposición Adicional Primera y los derechos históricos*, «Revista Vasca de Administración Pública», núm. 12, 1985, pág. 95).

⁴ Esta frase se ha repetido en posteriores ocasiones para aplicarla específicamente a Navarra (v. gr., STC 94/1985, de 29 de julio, Diputación Foral de Navarra contra Gobierno Vasco sobre el escudo de armas de Navarra) y admite dos interpretaciones: las competencias forales históricas sólo están vigentes si se prevén en el Estatuto pero el Estatuto puede atribuir a los territorios forales competencias históricas aun en los casos en que en régimen común dichas competencias sean exclusivas del Estado; o bien, el Estatuto sólo puede actualizar las competencias históricas si estas competencias entran dentro de las que las disposiciones comunes de la Constitución considera atribuibles a cualquier Comunidad Autónoma. Aunque no pueda decirse que su texto es determinante, la STC 94/85 parece optar por el segundo sentido, pues su FJ 6.º continúa diciendo que «en principio, las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas son las que derivan de los artículos 148 y 149 de la Constitución. Ahora bien ... no está excluido que alguna de estas (competencias) tengan su base en otros preceptos constitucionales ... Por otra parte, nada impide que la atribución constitucional de una determinada competencia como propia de alguna Comunidad Autónoma encierre también el reconocimiento de uno de los derechos históricos a que hace referencia la disposición adicional primera de la Norma Fundamental». Como puede apreciarse, no queda totalmente aclarado si la competencia es atribuible por ser histórica o si, por el contrario, lo es porque la Constitución permite su atribución con carácter general y de paso se actualiza una competencia histórica.

⁵ Según MEDINA GUERRERO, «en esta decisión, el Tribunal salvaguardaría la legitimidad

añadir, en honor a la verdad, que el TC no se refiere en este caso a la Constitución en bloque, sino sólo a aquellos «preceptos y disposiciones referentes a la ordenación de ese proceso de reestructuración territorial del Estado, de los que se excluye el principio dispositivo, fijando normas a las que los entes autonómicos así creados deben atenerse»; y cita una serie de ejemplos que se refieren a aspectos esenciales de las relaciones de las Comunidades Autónomas con otros poderes constitucionales, entre las que no están las normas sobre distribución de competencias. Pero más adelante volvió a insistir el TC en el pleno sometimiento de los territorios forales a la totalidad de los preceptos constitucionales: «El carácter de norma suprema de la Constitución, a la que están sujetos todos los poderes del Estado ... imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales»⁶. Mandatos constitucionales —dice acertadamente MEDINA GUERRERO— «respecto de los cuales nada se indica en la Sentencia que autorice excluir aquellos relativos al reparto de competencias en el seno del Estado de las Autonomías»⁷.

La tesis del sometimiento pleno de los territorios forales a la totalidad del articulado de la Constitución es inaceptable, puesto que vacía de contenido un precepto constitucional (la Disp. Adic. 1.^a). Como dice DEL BURGO TAJADURA, «no puede entenderse que el amparo y respeto a los derechos históricos haya de quedar condicionado por todos y cada uno de los preceptos constitucionales, pues en tal caso la disposición adicional no tendría ningún alcance jurídico»⁸. La realidad de los ordenamientos forales y la propia jurisprudencia constitucional demuestran que no todos los preceptos de la Constitución se aplican en Navarra y en el País Vasco. El mejor ejemplo lo tenemos en la materia tributaria, en la que rige, por imperativo constitucional, un principio fundamental como es el de la reserva formal de ley, que no se aplica a los tributos de los territorios históricos del País Vasco, dado que las Juntas Generales no tienen potestad legislativa⁹.

régimen autonómico —vía peculiar de neto carácter pacticio no prevista en ningún precepto constitucional, como veremos en su momento—, pero, a su vez, y contradictoriamente, subrayaría la necesaria sujeción de esta Comunidad Foral al articulado constitucional» (MEDINA GUERRERO, *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñate, 1991, pág. 120).

⁶ STC 76/1988, de 26 de abril, dictada en el recurso de inconstitucionalidad promovido contra 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.

⁷ MEDINA GUERRERO, *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*, op. cit., pág. 124.

⁸ DEL BURGO TAJADURA, *Introducción al Estudio del Amejoramiento del Fuero (los derechos históricos de Navarra)*, op. cit., pág. 97. Escribe LOJENDIO IRURE que «las dificultades pueden aflorar cuando abordamos el problema de precisar los límites jurídicos que a los derechos históricos y su actualización señalan el marco constitucional y el marco estatutario. Las limitaciones derivadas del primero no pueden ser interpretadas en forma rígida y terminante, y comparto el parecer de CLAVERO, para quien este límite no debe entenderse en el sentido de que hayan de ser sometidos a toda la Constitución, "sino a aquello que también es marco de la propia Constitución", es decir "los valores o fundamentos del propio sistema"» (LOJENDIO IRURE, *La Disposición Adicional Primera y los derechos históricos*, op. cit., pág. 115). Con el mismo criterio, ASIAIN AYALA, *La Constitución y el régimen foral de Navarra*, «Revista Jurídica de Navarra», núm. 1, 1986, págs. 17 y sigs.

⁹ Aunque ello no obsta a que deba exigirse también en el País Vasco el cumplimiento de las exigencias materiales o de fondo que justifican la reserva de ley (aprobación de los

Pero de ahí no es lícito deducir la existencia de un fundamento jurídico supraconstitucional del régimen de Convenio Económico o del poder tributario de Navarra. La preconstitucionalidad del régimen foral sólo es aceptable si se afirma en sentido *histórico*, pero no lo es cuando se utiliza la preconstitucionalidad para desligar la validez jurídica del régimen foral respecto de la Constitución. Históricamente el Convenio de Navarra arranca de las Leyes de 1839 y 1841, pero jurídicamente no hay más que un posible origen o raíz de las normas que forman el ordenamiento jurídico vigente: la Constitución.

La confusión metodológica a que hacíamos referencia más arriba se produce cuando se llega al punto álgido del problema: ¿puede la Constitución derogar el régimen foral? Un foralista radical responderá que no, argumentando que si lo hace tal derogación o supresión sería un acto de fuerza y no un acto jurídico. Contestar esta objeción exige explicitar el concepto del Derecho y de lo jurídico, tema que excede del objeto de este trabajo, por lo que sólo esquemáticamente afirmamos que: a) Una norma es jurídica cuando se inserta en un ordenamiento jurídico. b) Un ordenamiento es jurídico (y no una simple creación intelectual, por muy perfecta que sea) cuando globalmente considerado alcanza eficacia dentro de un grupo social. c) En todo ordenamiento jurídico las normas singulares alcanzan validez (es decir, juridicidad) no por su concreto contenido o por responder o no a determinadas aspiraciones o valores sociales o humanos, sino porque se apoyan en otra norma superior, hasta llegar a la norma fundacional del ordenamiento, cuya juridicidad se funda en la vigencia efectiva del ordenamiento considerado como un todo. d) El juicio sobre la validez jurídica de una norma sólo puede ser hecho *ab interno*, es decir, desde dentro del propio ordenamiento. Esto no excluye otros juicios externos, desde otros ordenamientos, pero no es correcto presentar estos juicios externos como juicios de validez o juridicidad de la norma jurídica¹⁰.

La respuesta de que la derogación del régimen foral sería un acto de fuerza y no un acto jurídico no tiene valor ninguno, porque todo acto jurídico es un acto de fuerza, ya que el Derecho se impone, en caso de violación, por la fuerza. La juridicidad sólo depende de la norma fundacional del ordenamiento vigente, sin per-

tributos por las Juntas Generales). El TC admitió en la STC 140/1990, de 20 de septiembre (Gobierno de la Nación contra Gobierno de Navarra, sobre el Reglamento para la Elección de Organos de Representación de los Funcionarios de las Administraciones Públicas de Navarra) que las competencias de Navarra en materia de función pública, pueden invadir, por razones históricas, lo que en otras Comunidades Autónomas serían bases del régimen estatutario de los funcionarios, de competencia exclusiva del Estado según el artículo 149.1.18.º de la CE.

¹⁰ La norma puede ser tachada de inmoral, antinatural, antihistórica o salvaje, pero no por eso dejará de ser jurídicamente válida *dentro* del ordenamiento que la ha producido. Estos calificativos ponen de manifiesto la invalidez de la norma si se la contempla desde el ordenamiento en el que se funda el calificativo. Con ello no defendemos un concepto meramente formal del Derecho, pues no es concebible un Derecho que sea pura forma sin contenido. Todo Derecho tiene un contenido que responde necesariamente a las convicciones morales y a los valores vigentes en un determinado momento en la sociedad: la divergencia entre los valores vigentes y el contenido del Derecho conduce a la revolución o la desobediencia civil y a la sustitución (pacífica o violenta, eso no es relevante en este momento) del ordenamiento por otro distinto. Sobre estas cuestiones, que superan con mucho las posibilidades de desarrollo que nos da este trabajo, permítaseme la remisión y cita personal: SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, págs. 237 y sigs., en especial págs. 309 a 314.

juicio de que esa norma fundacional no puede ser de hecho una norma contraria a las tendencias históricas y a los valores y creencias vigentes socialmente. La Constitución ha reconocido el ordenamiento navarro porque tiene raíces históricas, pero es el reconocimiento mismo (y no el motivo por el que se ha realizado) lo que le da juridicidad ¹¹.

Los límites teóricos de la foralidad en el marco constitucional están extraordinariamente bien trazados en la doctrina de la garantía institucional que desarrolla el profesor FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ en su monografía sobre los derechos históricos ¹² y que aplica el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1988, de 26 de abril, sobre la conocida como Ley de Territorios Históricos ¹³. Los límites prácticos o concretos son más difíciles de definir, pero si hay algo que pertenece a la imagen de la foralidad y que debe entenderse incluido dentro de la garantía institucional implícita en la elevación a rango constitucional del amparo de los derechos históricos, ese algo es el régimen de Convenio Económico de Navarra con el reconocimiento del poder tributario de la Comunidad Foral.

II. NATURALEZA DEL PODER TRIBUTARIO DE NAVARRA

El poder tributario de Navarra tiene su fundamento jurídico, como ya hemos dicho, en la disposición adicional primera de la Constitución. Es un poder reconocido directa e inmediatamente por la Constitución, por lo que es asimilable —aunque no exactamente igual— al poder que el artículo 133.1 CE reconoce y atribuye al Estado.

El artículo 133.1 de la CE es uno de los preceptos constitucionales no aplicables a los territorios forales: «La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley». Este principio no es compatible con el reconocimiento de los derechos históricos que efectúa la Disposición Adicional 1.ª y se contradice con la realidad del ordenamiento de las instituciones forales. A pesar de que utilice el término «exclusivamente», el artículo 133 tiene que ser interpretado conjuntamente con la Disposición Adicional 1.ª y de tal interpretación se deduce que el poder sólo es exclusivo del Estado si se entiende el término Estado como Estado-ordenamiento, que abarca la totalidad de las instituciones

¹¹ Afirmar lo contrario supone, si se procede con coherencia, legitimar *jurídicamente* las actitudes violentas de quienes consideran vulnerados sus deseos fundados en valores personales o en aspiraciones históricas de un grupo social. Estas actitudes pueden merecer calificativos distintos desde otras perspectivas, pero son indiscutiblemente *antijurídicas* en el vigente ordenamiento.

¹² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*, op. cit., págs. 87 y sigs.

¹³ «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 ... 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» (STC 76/1988, de 26 de abril, FI 4.º)

públicas que en él se integran; o, en caso contrario, si por Estado entendemos las instituciones públicas que personifican la organización de los poderes centrales (Estado-persona), el artículo 133 y la Disposición Adicional 1.ª significan que el poder tributario es exclusivo del Estado en el territorio de régimen común, pero no en los territorios de régimen foral donde el poder está compartido entre el Estado y las instituciones forales, de acuerdo con las normas de articulación de ambos poderes contenidas en el Convenio o Concerto.

El artículo 133.1 CE utiliza el término «originario» para calificar el poder tributario del Estado. En la redacción ha influido la del artículo 2 de la LGT, pero tanto uno como otro son técnicamente defectuosos, porque no hay más poder originario que el poder constituyente. Este término es equívoco. Su significado gramatical da alas a la teoría de que el poder tributario del Estado, por ser originario, es anterior a la Constitución, como si el Estado (recuérdese que se refiere al Estado-persona y no al Estado-ordenamiento) tuviera ese poder por el hecho de existir, de forma que la Constitución no lo otorga, sino que se limita a reconocerlo. Esta tesis encaja perfectamente en la teoría de la supraconstitucionalidad de los derechos históricos, pues si el poder tributario de Navarra es asimilable al del Estado (cosa que es cierta) y el poder del Estado es originario (133.3 CE), esto conduce a pensar —si se aprueban estas premisas— que el poder de Navarra es también originario, o sea, anterior y superior a la Constitución. El error de semejante concepción está en la aceptación acrítica del falso concepto de poder originario. Superada por nuestra cultura occidental la antigua extrapolación del origen trascendente o divino del poder a la organización político-social, no hay más poder originario que el poder constituyente.

La doctrina jurídica tributaria —especialmente italiana— ha discutido hace mucho tiempo sobre esto y puede hasta resultar tedioso repetir aquí cómo se ha definido el poder originario por contraposición con el poder delegado ¹⁴, lo que lleva al error de pensar que el llamado poder derivado es un poder delegado ¹⁵; en otras ocasiones, se entiende por poder originario el poder ilimitado ¹⁶, pero es obvio que no hay poderes ilimitados, ni siquiera el del Estado-persona.

La dicotomía originario/derivado no se puede aplicar al concepto de poder, sino al de ordenamiento. No hay poder originario y derivado, sino ordenamientos ori-

¹⁴ Según Vincenzo TANGORRA, «... la soberanía financiera puede ser originaria o delegada ... Ejemplo de órganos de puro derecho público a los que ha sido *delegada* una determinada soberanía financiera son los municipios y las provincias» (TANGORRA, *Trattato di Scienza delle Finanze*, Società Editrice Libreria, Milán, 1915, vol. I, pág. 678). Para Mario PUGLIESE, «además del Estado, hay otros sujetos activos de la relación tributaria que gozan solamente de una soberanía financiera subordinada en un doble sentido; por un lado, porque en materia tributaria deriva de una *delegación* del Estado...» (PUGLIESE, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Cedam, Padua, 1937, pág. 35).

¹⁵ Quienes ejercen el poder «derivado» no lo hacen ejercitando un poder ajeno, un poder del Estado, ni actúan como representantes de éste, sino que hacen uso de un poder propio (no delegado) que existe porque el Estado lo reconoce (TESORO, *Principi di Diritto Tributario*, Ed. Macri, Bari, 1938, págs. 77 y 78).

¹⁶ «La potestad originaria que corresponde exclusivamente al Estado y, según algunos, a las Regiones, sería ilimitada, como ilimitado es el poder de imperio del Estado ...; la potestad financiera derivada sería, por el contrario, limitada, circunscrita por límites fijados por la ley estatal al poder de establecer tributos» (COCIVERA, *Principi di Diritto Tributario*, ...)

ginnarios y derivados. Para la teoría institucional del Derecho, todo ente social formado por un conjunto de personas que tienen intereses comunes, que se coordinan o colaboran para satisfacerlos, y aceptan unos cánones valorativos y una autoridad social dotada de medios coercitivos que aseguren la organización establecida, es un ordenamiento jurídico¹⁷. El Estado es un ordenamiento jurídico originario porque tiene en sí mismo el fundamento de su existencia, no necesita acudir a otro ordenamiento en el que apoyarse para existir¹⁸.

Por tanto, no tiene sentido hablar de poder originario y derivado. En el seno del ordenamiento español actual todos los poderes son derivados, incluso el poder legislativo que ostentan las Cortes Generales y, por supuesto, el poder tributario del Estado, porque ni siquiera el poder legislativo es un poder que tenga en sí mismo su origen y fundamento, sino que lo tiene en la Constitución que lo ha creado y otorgado.

Es interesante, sin embargo, distinguir entre poderes según el rango de la norma que los haya creado, porque un poder otorgado por la Constitución no podrá ser restringido o limitado libremente por el poder legislativo. Su configuración depende de la propia Constitución o de los modos o procedimientos que la Constitución ha previsto para modificarlo.

Desde este punto de vista, el poder tributario de Navarra es similar al del Estado, porque, al igual que éste, ha sido reconocido por la propia Constitución, al amparar ésta los derechos históricos de los territorios forales¹⁹.

¹⁷ Costantino MORTATI, *Istituzioni di Diritto Pubblico*, vol. I, Cedam, Padua, 1969, págs. 5 y 6.

¹⁸ «La soberanía —dice Santi ROMANO— significa en primer lugar independencia: el ordenamiento estatal no depende de ninguno otro, tiene en sí mismo su fuente, se crea y se modifica por sí mismo y, por tanto, su eficacia y validez no le es comunicada desde el exterior, sino que es puramente interna. Este carácter se expresa con el calificativo de ordenamiento originario, que lo contrapone a los ordenamientos que se llaman derivados, porque se apoyan directa o indirectamente en un ordenamiento superior, que los crea, los modifica, los abriga y del cual, en consecuencia, dependen».

¹⁹ Hay quien piensa, sin embargo, que el Estado puede enfrentarse a Navarra invocando el carácter originario del poder tributario estatal, que le daría preeminencia sobre el poder tributario de Navarra incluso cuando éste es ejercido dentro de los límites establecidos por el Convenio (cfr. DE LA HUCHA, *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, págs. 75 a 77). Suponiendo que el Impuesto sobre Sociedades navarro será siempre más liviano que el del Estado (o, al menos, contemplándolo como única hipótesis), sostiene el autor que puede ser contrario a la preeminencia del poder estatal el que una sociedad que tribute al Estado en proporción al volumen de operaciones realizadas fuera de Navarra lo haga conforme a la normativa foral como ordena el Convenio, porque «la recaudación estatal puede experimentar las consecuencias negativas de la normativa foral, ya que ingresará unas cuotas menores que las que le corresponderían caso de que la sociedad estuviese sujeta conforme a la normativa estatal» (*op. cit.*, pág. 75). No obstante, el autor citado no llega a una conclusión definitiva, pues afirma más abajo que «la Comunidad Foral siempre puede argumentar, de forma correcta a mi juicio, que la incidencia indirecta del ejercicio de su competencia normativa en los ingresos tributarios estatales dimana del Convenio» (págs. 76-77). Aunque parece que su intención no es la de llegar a un pronunciamiento sobre el tema, sino que se limita a esbozar o sugerir los argumentos que debe usar el Estado para oponerse a Navarra, hemos de manifestar nuestro desacuerdo con la condición subalterna del poder tributario navarro frente a la preeminencia u originariedad del poder tributario estatal, en la que se vuelve a insistir en la obra citada a propósito de una supuesta laguna del Convenio: «En definitiva —dice— tratamos

Ahora bien, existen diferencias entre el poder de Navarra y el poder del Estado, porque lo que la Disposición Adicional 1.^a reconoce y el artículo 45 de la LORAFNA actualiza es el sistema tradicional de Convenio Económico, en el que Navarra y el Estado no han tenido nunca una posición idéntica. En otras palabras, el poder tributario de Navarra en Navarra no es igual (en contenido y límites) al que tienen las Cortes Generales en territorio común.

En primer lugar se diferencian porque en territorio común el Estado-persona es el único titular de poder tributario otorgado directamente (sin mediación de otra norma) por la Constitución. En cambio en Navarra ese poder está compartido por el Estado y por las instituciones forales. Desde los orígenes del sistema de Convenio, el Estado se reservó siempre una parcela de la tributación navarra que, en la Ley de 1841, se concretó en las aduanas y los estancos o monopolios del tabaco y sal, y posteriormente se ha consolidado una suerte de costumbre según la cual Navarra está obligada a trasladar a su territorio sin modificaciones sustantivas las normas estatales sobre los impuestos indirectos, costumbre ahora reforzada por las exigencias jurídicas derivadas de la pertenencia a la Unión Europea.

En segundo lugar existe una obligación implícita de Navarra de ajustar su sistema tributario a la estructura del sistema estatal. Esta es una exigencia derivada del propio Convenio, en el que el poder de innovación está atribuido al Estado, tal como se desprende de la Disposición Adicional 3.^a²⁰. Como veremos más adelante, las normas de armonización del Convenio —que obligan igualmente al Estado y a Navarra— son más bien escasas, por no decir inexistentes. En realidad la armonización está implícita en la fijación de puntos de conexión para los distintos impuestos. Ello quiere decir que Navarra puede y debe establecer unos impuestos sustancialmente iguales (aunque no necesariamente idénticos, salvo que el Convenio expresamente disponga lo contrario) a los previstos en el Convenio, que no son otros que los establecidos por el Estado. Si se interpreta el Convenio de acuerdo con la tradición histórica (la investigación histórica ha sido expresamente aceptada por el Tribunal Constitucional como método de interpretación e integración de los derechos históricos actualizados en la LORAFNA o en el Estatuto Vasco²¹) resulta que las normas del Estado no han regido nunca en Navarra directamente

de aplicar un criterio en cuya virtud la anomia en orden a la determinación de la normativa aplicable ha de resolverse en favor del Estado, *en cuanto titular de la potestad tributaria originaria*» (pág. 81). A mi entender, ambos poderes, estatal y navarro, están reconocidos por la Constitución y, desde esta perspectiva, tienen la misma naturaleza, pues no es correcto atribuir al carácter originario un significado distinto a éste. Ello no obsta a que el poder de Navarra esté sometido a algunas limitaciones especiales que, respetuosas con la tradición histórica, recoge expresamente o se deducen del Convenio Económico.

²⁰ «En 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...» (Disp. Adic. 3.^a del Convenio).

²¹ «Ciertamente, y como afirmó este Tribunal en su STC 11/1984, de 2 de febrero, la delimitación de las competencias de los territorios históricos podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales derechos. 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 estatutarios o legales que actualicen el régimen foral» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6.^o).

(salvo aduanas y monopolios), pero Navarra ha integrado siempre en su ordenamiento propio las reformas tributarias estatales respetando y reproduciendo en el ámbito tributario foral la estructura básica del sistema tributario del Estado. De aquí que sea necesario reconocer al Estado un plus de poder tributario consistente en el poder de innovación del sistema, que Navarra no posee.

Con indudable acierto dice José Antonio RAZQUIN LIZARRAGA que «Navarra ha de respetar el régimen fiscal estatal, así como los principios políticos, sociales, económicos y jurídicos en que el mismo se fundamenta, sin que el régimen foral pueda vulnerar ni directa ni indirectamente el sistema fiscal español. Reflejo de ello es la previsión de armonización del régimen fiscal navarro con los nuevos impuestos que el Estado puede establecer en el futuro y no al contrario»²².

Históricamente han existido fuertes tensiones entre el Estado y Navarra sobre si rigen en territorio foral automáticamente los nuevos impuestos creados por el Estado²³. La polémica se ha resuelto siempre a favor de Navarra y hoy día se ha

²² José Antonio RAZQUIN LIZARRAGA, *La autonomía fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*, «Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Navarra», Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1992, pág. 459.

²³ El episodio más nombrado fue la reacción de Navarra frente al intento de extender a ella «las contribuciones, rentas e impuestos que actualmente rigen y las que por la presente ley se crean en las demás provincias del Reino» (art. 19 del Proyecto de Ley de Presupuestos presentado a las Cortes por el ministro Germán Gamazo el 10 de mayo de 1893). La Diputación, con su enérgica protesta y el apoyo popular, consiguió que el régimen foral permaneciera intacto. Sobre el contexto sociopolítico en el que se enmarcan las protestas de las instituciones navarras, así como su repercusión e incidencias en la España de la Restauración, véase: LARRAZA MICHELTORRENA, M. M.: *¡Viva Navarra y sus Fueros! Crónica de una protesta foral*, en «La Gamazada. Ocho estudios para un centenario», Eunsa, Pamplona, 1995, págs. 15 y sigs. Si bien es cierto que las protestas de la Diputación se expresaron en sede parlamentaria y surtieron efecto (cfr. LOS ARCOS, J.: *Intervención del Excmo. Señor D. Javier los Arcos en la discusión del proyecto de Ley de Presupuestos para el año económico de 1893-1894 en los puntos referentes a la provincia de Navarra*, en «Temas Forales», t. X, Institución Príncipe de Viana, Pamplona, 1966, págs. 267-397), existía también el temor velado de una insurrección en las provincias vascas y Navarra. Así se desprende de la conversación mantenida entre el general Martínez Campos y la Regente recogida en DE ECHA-VE SUSAETA, E.: *El partido carlista y los fueros*, Imprenta de «El Pensamiento Navarro», Pamplona, 1915, págs. 498-499.

También es significativo el intento de extender a Navarra la Contribución General sobre la Renta, implantada en el Estado por Ley de 20 de diciembre de 1932. La circunstancia de establecer este impuesto después del Convenio de 1927 provocó algunos incidentes entre el Gobierno y la Diputación. El primero de ellos tuvo su origen en la Orden de 2 de diciembre de 1933, en la que se declaró unilateralmente por el Estado su competencia para exigir la renta en todo el territorio nacional, argumentando que esta figura tributaria no se hallaba comprendida ni en el Concierdo Económico vigente con las Provincias Vascongadas, ni en el Convenio Económico con Navarra. Las disputas para determinar qué Administración era competente para exaccionar esta Contribución en Navarra se prolongaron durante algunos años en los que una y otra Administración reclamaban para sí, de forma inequívoca y explícita, dicha competencia. No obstante lo anterior, la Diputación resolvió establecer la Contribución sobre la Renta por los Acuerdos de 30 de marzo, 8 de noviembre y 13 de diciembre de 1935, como impuesto foral, haciendo uso de sus facultades. El Gobierno estimó que la Diputación se había excedido en sus atribuciones y dispuso —por Orden Ministerial de 10 de enero de 1936— que la Delegación de Hacienda en Navarra invitase a la Comisión Gestora de la Diputación a informar acerca de los fundamentos legales que motivaron la adopción de los Acuerdos relativos a dicha Contribución. La Comisión Gestora se amparó en la Ley de 16 de agosto de 1841, posteriormente ratificada por el Convenio Económico

elevado a jerarquía cuasiconstitucional este derecho o inmunidad de Navarra que consiste en que las reformas tributarias estatales sólo acceden territorio navarro por vía paccionada. En efecto, el artículo 45 LORAFNA conserva y eleva de rango, al asumirlos como contenido propio, los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, entre los que se encontraba el del apartado 3:

«3. Las modificaciones totales o parciales del régimen establecido en el presente texto deberán hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción.

El mismo procedimiento se seguirá para armonizar el citado régimen especial con los nuevos impuestos que el Estado pueda establecer en el futuro.»

Esta norma ha sido recogida por la Disposición Adicional 3.ª del Convenio actualmente vigente: «En 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».

Este precepto que, por un lado, preserva a Navarra de la vigencia directa de las normas del Estado, reconoce indirectamente que la facultad de realizar ese tipo de reformas sólo corresponde al Estado, pues Navarra se debe adaptar a ellas por el procedimiento paccionado.

III. EL CONVENIO COMO NORMA DE ARTICULACIÓN Y LIMITACION RECÍPROCA DE LOS PODERES TRIBUTARIOS DEL ESTADO Y DE NAVARRA

Como acabamos de indicar, el poder tributario de Navarra y el que tiene el Estado-persona son de similar naturaleza. El Convenio Económico es la norma con rango formal de Ley estatal, elaborada mediante procedimiento paccionado²⁴,

de 15 de agosto de 1927 y declarado Ley de la República en 9 de septiembre de 1931, y recordó varios impuestos que, establecidos por el Estado (*v. gr.*, los de Derechos Reales, Timbre, Utilidades, etc.), no habían tenido aplicación en Navarra y, por el contrario, sí los tuvieron numerosos impuestos y contribuciones creados *ex novo* por la Diputación, sin tener en cuenta si eran o no exaccionados por el Estado. Los argumentos no convencieron al Gobierno. La Orden Ministerial de 17 de julio de 1936 declaró que la Diputación carecía de facultades para la imposición y cobranza de una Contribución provincial sobre la Renta e imponía la vigencia del impuesto estatal. Un día más tarde empezó la guerra civil que privó de efectos a la citada Orden. La Diputación, mediante Acuerdo de 29 de julio de 1936, reafirmó su derecho a «establecer y cobrar la contribución sobre la renta como cualquier otra que se considerase oportuno implantar en la provincia, haciendo uso de la plena libertad que para establecer el sistema tributario de la misma le reconocen tanto la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, como el Convenio Económico de 15 de agosto de 1927» (cfr. DEL BURGO TAJADURA, *Régimen Fiscal de Navarra*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1972, págs. 79 y 80).

²⁴ El Convenio, a diferencia de los Concierdos del País Vasco, siempre fue aprobado por norma de rango legal. Sobre su carácter paccionado se ha discutido mucho, pero no corresponde a este trabajo entrar en ese debate, máxime después de que el tema ha quedado zanjado por el artículo 45.4 de la LORAFNA: «Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán some-

que articula ambos poderes y fija sus límites recíprocos. Es decir, el Convenio no puede considerarse solamente como norma que establece límites al poder de Navarra, sino que constituye igualmente una barrera al poder tributario estatal. En este sentido el Convenio es un complemento y desarrollo de la Constitución, y en él se coordinan y compatibilizan los dos principios constraídos del artículo 133.1 y la Disposición Adicional 1.ª de la CE. El Convenio Económico forma parte del llamado bloque de constitucionalidad, es decir, del conjunto de Leyes que, dentro del marco constitucional, se han dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas²⁵.

Pues bien, la primera norma del Convenio vigente reconoce a Navarra —igual que lo hace la LORAFNA²⁶— un poder tributario de contenido similar al que otorga al Estado-persona el artículo 133.1 CE: «En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario».

1. LA PLENITUD DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO FORAL Y EL CARÁCTER SUPLETORIO DEL DERECHO COMÚN

El ámbito del poder tributario de Navarra constituye a la vez el límite del poder tributario del Estado en Navarra. Es importante destacar que, tanto por tradición histórica como por expreso mandato de la LORAFNA y del Convenio Económico, Navarra no es simplemente titular de una suma de poderes concretos o singulares para regular determinados tributos, sino que tiene poder para «mantener, establecer y regular su propio régimen tributario». Navarra no tiene simplemente «tributos propios», como los tienen las demás Comunidades Autónomas [art. 157.1.b) de la CE], sino que tiene un *régimen* tributario propio, es decir, un *ordenamiento jurídico tributario* que, aunque derivado porque se integra en otro ordenamiento superior en el que funda su existencia, validez y vigencia, no es una simple yuxtaposición de normas, sino un conjunto sistemático que forma una *unidad* perfectamente identificable y —sobre todo— tiene capacidad de *autointegración*.

En otras palabras, el límite que para el poder tributario estatal representa el Convenio no es simplemente el de que el Estado no puede invadir o regular válidamente aquellas materias que hayan sido reguladas por las instituciones forales competentes. El derecho común tampoco rige de forma inmediata en aquellas materias tributarias en las que Navarra no haya hecho uso de su poder. El régimen tributario de Navarra, en cuanto ordenamiento con vida propia y capacidad de autointegración no es, por decirlo en expresión gráfica, poroso. No admite sin más la entrada del derecho común en aquello que no haya sido regulado expresamente por Navarra, porque frente al Estado-persona el ordenamiento navarro se presenta como una entidad unitaria y completa y no como un simple agregado de normas cuyos huecos quedan automáticamente cubiertos por el derecho común.

tidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria».

²⁵ Artículo 28.1 de la LO 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

²⁶ «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.º de esta Ley Orgánica» (art. 45.3 de la LORAFNA).

Esto no quiere decir que no rija en Navarra el artículo 143.3 de la CE²⁷. El derecho común es supletorio en Navarra, pero es supletorio no de un conglomerado de normas en la que cualquier hueco queda automáticamente inundado por la norma estatal, sino de un ordenamiento jurídico completo y unitario cuyos huecos debe llenarse sin salir del mismo con las técnicas jurídicas de integración de normas. Sólo después de agotadas las posibilidades de autointegración puede acudir-se al ordenamiento tributario estatal, en el que el de Navarra se integra como un subsistema, para llenar el vacío.

Esta es una característica fundamental —no suficientemente destacada ni comprendida— del ordenamiento navarro y del alcance del poder tributario de Navarra, que fue puesta a prueba y estuvo en grave riesgo y peligro cuando el Tribunal Constitucional dictó Auto de 27 de octubre de 1992, confirmando la suspensión de ciertas normas de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del IRPF, impugnadas en recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Nación²⁸.

El debate jurídico que se sostuvo ante el Tribunal Constitucional sobre la procedencia o improcedencia del mantenimiento de la suspensión de los preceptos forales se centró en el posible vacío normativo que se habría de derivar de la suspensión. La representación de Navarra se opuso a la suspensión porque se crearía un vacío normativo irrellenable, adoptando así la tesis de la incomunicabilidad absoluta del ordenamiento navarro y el del Estado, pues ni siquiera se admitía que las disposiciones de éste pudieran suplir el vacío de aquél. El Tribunal Constitucional se sumó, sin embargo a la postura radicalmente opuesta según la cual la laguna legal no llega a producirse porque ello sólo sería así «si se desconoce simultánea e indebidamente que, en todo caso, el Derecho estatal será supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 149.3 *in fine* de la Constitución». «No se produce —dice el TC unas líneas más abajo—, en definitiva, vacío normativo alguno».

Ambas posturas son, a mi juicio, rechazables y no profundizan en la naturaleza del problema. La tesis del Tribunal Constitucional contiene, por otro lado, una auténtica carga de profundidad contra el régimen tributario foral, porque desconoce su naturaleza de ordenamiento con vida propia y lo reduce al de simple agregación inerte de preceptos tributarios.

El Auto de 27 de octubre de 1992 dio por supuesto, con precipitación e irreflexivamente, que la suspensión habría provocado un vacío normativo. El Tribunal Constitucional no se planteó ni demostró que hubiera laguna en el ordenamiento navarro: sólo dijo que para que se produjera el vacío sería necesario negar la posibilidad de aplicación supletoria del Derecho estatal. Es decir, la tesis del Tribunal

²⁷ «El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas» (art. 149.3 CE).

²⁸ Los preceptos impugnados y declarados en suspenso eran los siguientes: 1) Artículo 103.1, que establece los recargos aplicables en caso de presentación espontánea de declaraciones y realización de ingresos fuera de plazo. 2) Disposición Adicional 13.ª, que modifica el artículo 22 de la Norma sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 17 de marzo de 1981, reduciendo el tipo de gravamen de las primeras copias de escrituras y actas notariales al 0,1 por 100. 3) Disposición Transitoria 1.ª, que mantiene provisionalmente la vigencia del régimen sancionatorio contenido en el derogado Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Constitucional es que la laguna jurídica es imposible porque, en caso de haberla, quedaría cubierta con el Derecho tributario común. En esto tiene razón, pero antes de acudir al derecho común es necesario que exista una verdadera laguna de ordenamiento. El grave error del TC fue suponer que la suspensión del precepto provocaba automáticamente la laguna, sin examinar previamente si esa supuesta laguna era susceptible de ser completada internamente sin necesidad de acudir a otro ordenamiento supletorio. Esta actitud es la que degrada arbitrariamente y contra toda razón el ordenamiento navarro a una simple amalgama de normas yuxtapuestas.

Para comprender la articulación del ordenamiento navarro y del régimen común es necesario afirmar que la laguna jurídica no es simplemente la ausencia de norma. Existen muchísimos aspectos de la vida social que no están regulados y a nadie se le ocurre pensar que por no estarlos existe una laguna jurídica. No toda ausencia de norma es una laguna legal o de derecho. Como dice KARL LARENZ, «aunque la norma que se nota a faltar sea deseable desde el punto de vista de política del Derecho y tenga buenos motivos que la justifiquen, su falta no convierte a la ley en incompleta (con lagunas), sino, a lo sumo, en necesitada de mejora ... Sólo se puede fijar un límite entre una “laguna de regulación” y un “defecto” únicamente en el sentido político jurídico (*de lege ferenda*), preguntándose si el “carácter completo” viene ya dado desde el punto de vista del fin inmanente de la Ley o sólo desde una consideración independiente y crítica frente a la Ley. En los dos casos se trata, como han subrayado correctamente HECK y BINDER, sobre todo de una cuestión de valoración y no meramente de una constatación lógico-formal ... Existe una laguna de regulación allí donde falta una regla cuya existencia puede ser esperada conforme a las ideas fundamentales y a la teleología inmanente de la regulación legal ... Conforme a todo lo expuesto, podemos decir que existe una laguna de la ley (*de lege data*) allí —pero sólo allí— donde la ley, medida en su propio propósito y con su teleología inmanente, sea incompleta, es decir, esté necesitada de complemento y donde su complemento no contradiga una limitación querida por la ley»²⁹.

Por tanto, laguna o vacío jurídico es algo muy distinto de silencio de la ley. En ocasiones puede ser difícil determinar si un caso concreto encaja en una u otra categoría, hasta el punto de que se dice que es imposible encontrar una regla general orientativa y que hay que guiarse simplemente por reglas de experiencia sobre casos singulares³⁰.

En mi opinión, sin embargo, se puede ir más allá de las simples reglas de experiencia. Hay reglas generales³¹ y a partir de ellas se puede sostener que sólo hay

²⁹ KARL LARENZ, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Ed. Ariel, Barcelona, 1965, págs. 295 a 299

³⁰ DÍEZ-PICAZO afirma que «el hecho de que un caso no se encuentre contenido en una norma permite el dilema siguiente: proceder analógicamente y aplicar la norma similar (argumento “a pari”, o bien al revés, entendiendo que la inclusión de un supuesto en la norma entraña la exclusión de todos los demás y que, por conclusión, al caso no previsto no se le debe aplicar la norma (argumento “a contrario”). En qué caso se debe proceder “a pari” y en qué caso se debe proceder “a contrario” es cuestión que la Ciencia del Derecho no ha resuelto de forma clara ... La práctica jurídica se sirve de reglas jurídicas de experiencia» (DÍEZ-PICAZO, *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, Ed. Ariel, Madrid, 1973, págs. 285 y 286)

³¹ «El silencio legislativo puede tener tres sentidos diferentes según el grado de adaptación de la situación derivada de la ausencia de la norma a los principios jurídicos: hay

laguna legal cuando el silencio normativo produce unos resultados contrarios a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento.

Por consiguiente, el ordenamiento navarro no es permeable a la aplicación supletoria del ordenamiento común mientras no se haya constatado previamente: a) Que el silencio de las normas específicas de Navarra exige o demanda su integración y no es un simple silencio con sentido propio o un defecto que deba resolverse con medidas legislativas nuevas. b) Que no existe posibilidad de autointegración del ordenamiento navarro mediante la aplicación analógica de normas pertenecientes al mismo o mediante la aplicación de principios jurídicos inducidos a partir de normas singulares del propio ordenamiento de Navarra.

Una vez cumplidas estas premisas hay que aplicar la norma supletoria de derecho común, pero sólo en el caso de que dicha norma esté inspirada a su vez en principios que sean compatibles o no se opongan a los que informan el ordenamiento foral³².

2. LÍMITES DE LOS PODERES TRIBUTARIOS EN NAVARRA

Aunque el ordenamiento navarro es un ordenamiento derivado, ello no significa en absoluto relación de subordinación o jerarquía de sus normas respecto de las nacionales. El Estado y Navarra tienen cada uno su propio ámbito de competencias y es el Convenio Económico la norma donde se articulan y se establecen los límites de los poderes respectivos.

El primero de dichos límites afecta al Estado y está implícito en la propia esencia del sistema de Convenio. Si Navarra —de acuerdo con el art. 45.3 de la LORAFNA y el art. 1 del Convenio— tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, es obvio que el Estado no puede establecer en Navarra más tributos que los que expresamente autorice el Convenio. Queda así resuelta, como ya hemos indicado en páginas anteriores, la pugna histórica sobre la vigencia en Navarra de los nuevos impuestos creados por el Estado.

silencios con sentido propio; hay silencios que son un defecto de la ley corregibles sólo por la reforma legislativa; en fin, hay silencios que son lagunas de la ley. El silencio con sentido propio se produce cuando los efectos que se deducen de la ausencia de norma son perfectamente consecuentes y cumplen positivamente los fines objetivos del ordenamiento: en este caso no hay laguna legislativa. Igualmente, cuando el silencio de la ley no realiza los fines objetivos del ordenamiento, pero tampoco se opone abiertamente de ellos, no puede hablarse de laguna, a pesar de que el silencio no agrada ni parezca oportuno o conveniente al aplicador de la norma: en tal caso habrá que pensar que estamos ante un defecto de la ley y deberá proponerse su corrección *iure condendo*, pero se deberá aplicar el ordenamiento tal cual es. En tercer lugar, las lagunas legales propiamente dichas se manifiestan cuando el silencio produce unos resultados contrarios a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento» (SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, op. cit., págs. 360 a 363).

³² Con toda razón afirma José Manuel YUDEGO, a propósito de la aplicación supletoria de la Ley General Tributaria, que «el derecho supletorio ha de seguir la misma trayectoria y estar animado del mismo espíritu que el suplido, de otro modo el engranaje de ambos sería imposible o perturbador de las relaciones jurídicas por lo que, en consecuencia, puede afirmarse, con SALINAS QUIJADA, que aun no habiendo ley aplicable en Derecho Foral, no podrá resolverse por las normas de derecho supletorio cuando éstas sean opuestas a la organización de las instituciones de aquél, el foral, porque entonces no sería supletoria, sino derogatoria y reformadora del Derecho Foral» (YUDEGO ORTIZ, *Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra*, «Revista Jurídica de Navarra», núm. 5, 1988, pág. 140).

A su vez, Navarra tiene un poder tributario limitado por las competencias que el Convenio Económico reconoce al Estado, tal como establece ociosamente el artículo 2.*b*) del vigente Convenio.

El sistema de distribución de competencias que se desprende del Convenio vigente consiste en el reconocimiento del poder exclusivo del Estado para establecer y exigir la Renta de Aduanas, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (art. 3 del Convenio), y la distribución entre el Estado y Navarra de los poderes de establecer el resto de los tributos mediante criterios de sujeción personal o territorial similares a los que delimitan el aspecto espacial del hecho imponible de cualquier gravamen.

El Convenio denomina «criterios de armonización» a estos cánones o pautas de distribución de poderes tributarios, pero no son propiamente principios de armonización si por armonización entendemos el paralelismo, concordancia o armonía de contenido que debe haber entre dos sistemas tributarios que tienen cada uno de ellos su propio ámbito. La armonización comienza una vez que se ha definido el ámbito de cada uno de ambos sistemas. La confusión —no sé si deliberada— de los principios de armonización con los puntos de conexión o criterios de sujeción a uno y otro poder tributario, determina que los verdaderos principios armonizadores hayan quedado reducidos a la mínima expresión.

Además de los límites recíprocos derivados de la distribución de competencias entre el Estado y Navarra, se mencionan en el artículo 2.º del Convenio otras supuestas limitaciones de la potestad tributaria de Navarra que o no son tales, o son absolutamente innecesarias por estar implícitas en la propia distribución de poderes. Son los siguientes:

a) El principio de solidaridad del artículo 1.º de la LORAFNA, según el cual Navarra es solidaria con todos los pueblos de la Nación española. Este principio no se hace efectivo mediante el ejercicio de la potestad tributaria, sino mediante la contribución de Navarra a soportar los gastos públicos generales, incluidos, en su caso, los destinados a equilibrar servicios y niveles de desarrollo y bienestar en todo el territorio nacional. El principio de solidaridad se cumple mediante la aportación económica regulada en el título II del Convenio y no es un problema de alcance o límites del poder tributario de Navarra.

b) Las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional. Esta es una mención ambigua y confusa, que no añade nada a la distribución de competencias contenida en el propio Convenio. Para aclarar el significado de tan altisonante precepto sería necesario determinar en primer lugar cuándo una institución, facultad o competencia es «inherente a la unidad constitucional». Probablemente se trata de un anacronismo con el que se se ha querido reflejar en el Convenio vigente, igual que se hace en el artículo 2.º de la LORAFNA, aquel principio básico que estuvo en la raíz del régimen foral instaurado por el artículo 1.º de la Ley de 25 de octubre de 1839: «Se confirman los Fueros de las provincias Vascongadas y de Navarra, sin perjuicio de la *unidad constitucional* de la monarquía». Si en 1839 aquella afirmación de la unidad constitucional tenía el sentido de conjurar cualquier secuela independentista del reconocimiento formal de los Fueros, hoy día la unidad constitucional no está garantizada ni fundada en el Convenio Económico, sino en la propia Constitución que, como hemos afirma-

do más atrás, es la primera norma del ordenamiento originario del que deriva el de Navarra. El carácter puramente retórico de este precepto no se salva con la interpretación de que se refiere a los principios tributarios fundamentales que la Constitución consagra (*v. gr.*, el principio de capacidad económica), porque el artículo 2 del Convenio no habla de principios o normas, sino de «Instituciones, facultades y competencias» inherentes a la unidad constitucional. Los principios tributarios fundamentales rigen en Navarra en tanto en cuanto son principios inseparables de la noción de Estado Social de Derecho (art. 1.º CE) y conforman la «imagen» o esencia de la Constitución, pues el espaldarazo que la Disposición Adicional 1.ª de la CE da a lo que se ha dado en llamar la imagen de la foralidad tiene como límite lógico infranqueable la imagen misma de la Constitución.

c) Y, por fin, se mencionan en el Convenio los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado. En este caso sí estamos ante un límite del poder de Navarra, pero un límite que no hubiera sido imprescindible explicitar, porque es de la esencia del sistema constitucional vigente la atribución exclusiva al Estado de la condición de sujeto del Derecho internacional responsable de que se cumplan en todo el ámbito de su soberanía los pactos y tratados internacionales válidamente contraídos. Podría decirse que ésta es una facultad inherente a la unidad constitucional y, como tal, se funda en la Constitución y no en el Convenio. Las restricciones o cortapisas que por este motivo sufre el poder tributario de Navarra son las mismas que afectan al poder tributario del Estado, por lo que no es oportuno desarrollarlas en este lugar, sino en obras de carácter general. No obstante queremos destacar una norma internacional de marcada importancia o trascendencia para los poderes tributarios forales: la prohibición de ayudas de Estado contenida en el artículo 92 del Tratado de Roma, que circunscribe o condiciona seriamente la facultad de otorgar exenciones o beneficios fiscales³³.

³³ Son ayudas de Estado «toda forma de apoyo acordada por los Estados miembros por medio de fondos públicos, para atender un objetivo distinto del puramente económico», y en este concepto tienen cabida «tanto los gastos en sentido estricto, como los incentivos o beneficios fiscales —es decir, los llamados gastos fiscales— y otras medidas, como las moratorias, los aplazamientos o los fraccionamientos de pago, que por su duración, o por las circunstancias en que se producen, puedan resultar equiparables» (FALCÓN Y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 143). Como subraya el autor citado, las ayudas de Estado no prohíben con carácter general las ayudas de Estado, sino sólo aquellas que falseen la competencia o en las que exista un riesgo potencial de falsear la competencia y afecten a los intercambios comerciales. Algunas ayudas de Estado que afecten a tales intercambios son o pueden ser declaradas compatibles con el Tratado (arts. 92 a 94 del Tratado de Roma).

La Decisión de la Comisión de la CEE de 10 de mayo de 1993 (DOCE núm. L 134/25, de 3 de junio de 1993) declaró la infracción de España de la prohibición de conceder ayudas de Estado por causa de los beneficios fiscales implantados por las provincias vascas en el año 1988:

«Este sistema —dice la Comisión— puede falsear la competencia, dado que refuerza la posición financiera y las posibilidades de acción de las empresas beneficiarias frente a sus competidores que no disfrutaban del mismo. En la medida en que este efecto se produce en el marco de los intercambios intracomunitarios, éstos resultan afectados por la ayuda.

En particular, el sistema falsea la competencia y afecta a los intercambios de entre Estados miembros en la medida en que las empresas beneficiarias exportan una parte de su producción a los demás Estados miembros; de igual manera, cuando estas empresas no exportan, la producción nacional se ve favorecida en la medida en que disminuyen las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos al mercado español (STJ de 13 de julio de 1988).

Sin embargo, hay un aspecto que el Convenio olvida: la determinación de los límites espaciales del poder tributario de Navarra al margen del problema de su distribución con el Estado. A mi juicio hubiera debido decirse en el Convenio que Navarra no podrá ejercitar su poder tributario más allá del ámbito espacial establecido por las leyes tributarias del Estado. En otras palabras, debe entenderse que es competencia del Estado fijar el ámbito espacial máximo de las normas tributarias españolas (incluidas las forales) y que ese ámbito se encuentra implícitamente establecido en los preceptos estatales que establecen ese aspecto espacial de cada hecho imponible. En el Convenio se ha dicho, por ejemplo, que corresponde a Navarra el IRPF sobre los no residentes que conserven la condición política de navarros (así era antes de la reforma acordada en 1997). Pero no se aclaraba si Navarra podía gravar cualquier renta de un no residente. A mi juicio Navarra sólo podría someter a tributación en este caso las rentas que, de acuerdo con las leyes del Estado, se entienden obtenidas en España. Sería nulo un impuesto navarro sobre la renta mundial o total de los no residentes de condición política navarra.

En conclusión, los límites del poder tributario de Navarra y del Estado son los que se derivan de la distribución de competencias establecida en el Convenio. Además Navarra debe respetar los principios constitucionales tributarios fundamentales (capacidad económica, progresividad, igualdad, justicia, no confiscatoriedad) que presiden la ordenación de todos los tributos y en absoluto se oponen a las competencias históricas de Navarra ³⁴.

Por otra parte el poder de Navarra está limitado por los principios de armonización *stricto sensu* previstos por el Convenio.

3. LOS CRITERIOS DE ARMONIZACIÓN COMO LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO DE NAVARRA

Como ya hemos dicho, el poder de innovación tributaria es del Estado y el poder tributario del Estado no tiene otros límites derivados del sistema de Convenio que la prohibición de invadir con sus tributos la esfera personal y territorial atribuida a Navarra. Navarra, por su parte, tiene el poder de establecer su propio régimen tributario, pero en el ejercicio de su competencia debe respetar unos principios de armonización que impiden a Navarra regular un régimen tributario radicalmente diferente al que rige en el resto de España. Los criterios o principios de armonización son esas normas básicas que condicionan y limitan el contenido de las normas que puede dictar Navarra, con el fin de que no existan discordancias graves entre los tributos de Navarra y los estatales.

El hecho de que se trate de ayudas fiscales no las excluye del ámbito de aplicación del artículo 92, dado que este artículo se aplica a las ayudas "bajo cualquier forma".

³⁴ Esto no quiere decir que toda norma constitucional referida a los tributos sea aplicable en Navarra. En concreto el TC ha declarado la inaplicación del artículo 134.7 CE en una sentencia polémica. Cfr. STC 116/1994, de 18 de abril, con votos particulares de los magistrados Rodríguez Bereijo y Gabaldón López. Para enjuiciar el alcance del artículo 134.7 CE es interesante la lectura del trabajo de GARCÍA FRIAS, *Límites materiales y temporales a la Ley de Presupuestos en el Derecho alemán*, «Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública», núm. 229, 1994, págs. 19 y sigs.

A) *El respeto a la estructura impositiva del Estado*

Existe un principio no formulado expresamente, sino implícito en las normas del Convenio, en virtud del cual Navarra tiene que establecer unos impuestos similares a los existentes en el Estado.

El propio texto del Convenio conduce a considerar los criterios o puntos de conexión como algo más que normas de distribución del poder entre Navarra y el Estado. En efecto, el título I del vigente Convenio se encabeza con la expresión «Armonización tributaria» y en el título I se contienen, además de algunos «criterios generales de armonización» (art. 7), una larga serie de preceptos de distribución de competencias, a los que ha de concederse cierto valor de principios armonizadores, aunque en puridad de concepto no sean tales.

El Convenio establece, por ejemplo, en qué casos puede exigir Navarra el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 8), de donde se deduce que se ordena implícitamente a Navarra establecer un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Del mismo modo, si los artículos 9, 10 y 11 del Convenio dicen que corresponden a Navarra las retenciones sobre las rentas de trabajo, actividades o de capital, indirectamente puede deducirse de ellos que Navarra debe establecer retenciones similares a las que rigen en derecho común. Y así sucesivamente.

Ahora bien, la obligación de establecer un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no significa que el impuesto navarro tenga que ser idéntico al del Estado. Es obvio que puede ser diferente, puesto que el Convenio ordena expresamente cuándo la normativa navarra no puede diferir de la estatal (*v. gr.*, en el Impuesto sobre el Valor Añadido: art. 27).

Es muy difícil determinar *a priori* dónde están los límites que Navarra no puede rebasar. Esos límites se deben determinar en cada caso teniendo en cuenta lo siguiente:

- a) Las características técnicas y la estructura del impuesto navarro deben ser tales que pueda ser identificado como un impuesto de la misma naturaleza que el homónimo del Estado. Por ejemplo, no podría Navarra establecer un sistema de impuestos de producto si en el Estado existe un impuesto personal sobre la renta.
- b) El impuesto navarro no puede apartarse del impuesto del Estado en aquellos aspectos que deban considerarse como desarrollo necesario de los principios constitucionales que regulan el deber de contribuir (capacidad económica, progresividad, etc.).
- c) Tampoco puede Navarra establecer diferencias concretas dentro del impuesto, si éstas suponen vulneración de los principios constitucionales que tutelan la unidad de mercado o las libertades básicas de circulación económica (de personas, capitales, mercancías y servicios): artículo 139.2 CE.
- d) Navarra no puede crear diferencias en su regulación tributaria que afecten a la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de los deberes constitucionales, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (art. 149.1.1.ª CE). Pero hay que advertir que el artículo 149.1.1.ª CE no prohíbe las diferencias tributarias, sino sólo aquellas diferencias que sean de tal calibre que afecten al deber de contribuir en abstracto entendido como obligación

fundamental de todo ciudadano, deber que se hace efectivo a través de concretas obligaciones que no tienen que ser necesariamente iguales.

e) En fin, puede añadirse que Navarra está obligada a aprobar aquellas medidas tributarias que sean instrumento de ejercicio de competencias materiales que correspondan al Estado. El tributo, que principalmente es medio de contribuir al sostenimiento del gasto público, puede ser además instrumento de política económica o social. En la normativa reguladora de los tributos se descubren a veces ciertas normas particulares cuya finalidad esencial es la de servir a objetivos extrafiscales. Entiendo que Navarra no puede dejar de incorporar a su ordenamiento propio aquellas concretas normas tributarias que sean instrumento de la ejecución de políticas sobre las que tenga competencia el Estado ³⁵.

En la medida en que ello sea necesario para dar cumplimiento a las exigencias precedentes, Navarra está obligada a mi juicio: a) A establecer el impuesto correspondiente, previsto en el Convenio. b) A establecerlo de modo que dichas exigencias sean debidamente salvaguardadas.

Si la falta de ejercicio del poder tributario de Navarra determinase la vulneración de principios constitucionales no incompatibles con el régimen foral, debería entenderse que se habría producido un vacío o laguna jurídica para cuya integración sería necesario acudir al Derecho estatal como derecho supletorio, en los términos que más atrás hemos señalado ³⁶.

B) *Criterios distributivos, sociales y económicos de la política nacional*

El redactor de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amojoramiento del Fuero de Navarra quiso preservar, como elemento básico de la foralidad, el régimen de Convenio Económico. En lugar de enumerar las caracte-

³⁵ Como es sabido, la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, que aprobó el Plan de Desarrollo Económico y Social, estableció determinadas bonificaciones fiscales, y algunas empresas navarras obtuvieron del Ministerio de Hacienda los beneficios del régimen de «Acción Concertada» del Estado. La Diputación Foral, en su deseo de colaborar con el Gobierno en el desarrollo del Plan de Desarrollo, concedió a las empresas navarras esta misma protección, exigiendo para ello la presentación de un «duplicado de la documentación dirigida a los Ministerios de los que se pretende lograr el acta de concierto y los beneficios correspondientes». (Acuerdo de 5 de mayo de 1967). Por tanto, los beneficios de la Acción Concertada se aplicaron, a pesar de no estar recogidos en las normas tributarias forales.

El Decreto-Ley de 10 de agosto de 1954 estableció, como medida de política agraria, un gravamen no fiscal sobre «las plantaciones de viñedo instaladas en terrenos con riego permanente o de temporada», siempre que los propietarios no talasen las viñas en estos terrenos considerados aptos para el cultivo de herbáceas. Se suscitó el problema de su aplicación en Navarra y el Consejo de Estado, en dictamen de 12 de abril de 1956 (*Documentación Administrativa*, núm. 114, 1967, págs. 75 y sigs.) afirmó que esta medida formaba parte de la política agraria general, y que el concierto económico (*sic*) no impedía su exigencia en Navarra, sin perjuicio de que su gestión pudiera atribuirse a la Diputación Foral.

Según la STS de 17 de febrero de 1972 (Ar. 880/1972), consideró que «la política de vivienda, encuadrada dentro del marco macroeconómico del Plan de Desarrollo e instrumentada mediante Leyes de ámbito general, es aplicable *directa e inmediatamente* en todo el territorio nacional, incluida la provincia de Navarra, cuyo régimen económico-administrativo no contiene en este sector especialidad alguna y cuya autonomía ha de respetar las directrices del sistema tributario del Estado».

³⁶ Véanse el epígrafe III.1 de este trabajo. Véase también YUDEGO ORTIZ, *Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra*, *op. cit.*, págs. 137 y sigs.

rísticas propias del régimen, resolvió el problema de su configuración mediante una remisión a los principios contenidos en el título preliminar del Convenio de 1969 (art. 45.3 LORAFNA). Entre estos principios se encontraba el apartado 4 de la disposición única del título preliminar, según la cual el objetivo de la armonización del régimen fiscal común con el especial de Navarra es «el logro de los criterios distributivos, sociales y económicos en que se inspira la política nacional». Esta norma se encuentra vigente, aunque puede decirse que en el marco de la Constitución resulta innecesaria. Actualmente los criterios distributivos, sociales y económicos de la política nacional no dependen de decisiones coyunturales sino que se encuentran elevados a rango constitucional, pues no pueden ser otros que los propios de un Estado Social de Derecho que se concretan a lo largo de la Constitución.

La estructura territorial del Estado y la autonomía política de que gozan los entes territoriales, en especial las Comunidades Autónomas, no permiten la invasión de las directrices de la política estatal en el ámbito autonómico. Cada ente tiene libertad política dentro de sus respectivas competencias. Por este motivo, los criterios de política nacional a que se refiere el Convenio de 1969 no pueden ser otros que los principios distributivos, sociales y económicos presentes en la Constitución. Los criterios políticos coyunturales que adopte el Gobierno nacional sólo vinculan en la medida que correspondan al ejercicio de competencias exclusivas del Estado, pero tal vinculación deriva de la norma constitucional atributiva de la competencia, no siendo necesaria la norma que comentamos. Esta consideración refuerza cuanto hemos dicho en el apartado 1 anterior sobre los principios constitucionales como frontera que sirve para interpretar el alcance de la eficacia armonizadora de los criterios de conexión previstos por el Convenio.

C) *Criterios de armonización expresamente previstos por el artículo 7 del Convenio vigente.*

El vigente Convenio económico establece expresamente algunos criterios generales de armonización en el apartado 1 del artículo 7. Son los siguientes:

a) *Adecuación a la Ley General Tributaria*

La Comunidad Foral de Navarra se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Convenio.

Han existido diferencias importantes entre este precepto y el homólogo del Concierto Vasco en su versión anterior a la reforma de 1997. En el Concierto se decía que «se aplicarán la Ley General Tributaria y las normas que la desarrollan, como medida de coordinación en cuanto a sistemática, terminología y conceptos, en todo lo que no se oponga a lo específicamente establecido en la presente Ley» (art. 4.1.^a de la Ley del Concierto con el País Vasco). No puede decirse que la distinta redacción fuese meramente casual, sino que respondía a una voluntad deliberada de limitar en Navarra la aplicación directa de la LGT: mientras que el País Vasco se aplicaba la LGT, el texto literal del Convenio no contempló nunca otra aplicación que la producida a través de los actos de la Comunidad Foral, en la medida en que éstos tienen que «adecuarse» a la LGT.

Esto nos introduce de lleno en la polémica sobre la aplicabilidad de la LGT en las CC.AA. y en los territorios forales, aplicabilidad que depende —como muy bien pone de relieve la profesora SOLER ROCH— de que el Estado tenga o no títulos competenciales que deban prevalecer sobre los autonómicos o forales.

La aplicabilidad de la LGT a las haciendas territoriales fue un problema que preocupó a la doctrina desde el tiempo de su promulgación. En los primeros años se discutió si era aplicable a las haciendas locales, y se llegó a una respuesta afirmativa, con algunas matizaciones³⁷. Sin embargo, una lectura atenta de la LGT demuestra que es una ley aplicable a todas las haciendas territoriales, pero que está redactada pensando casi exclusivamente en los tributos del Estado³⁸.

La cuestión formulada no admite una respuesta única y absoluta. Para resolverla hay que partir de que la LGT, en su configuración actual, regula aspectos comunes de los tributos, pero heterogéneos en cuanto a su encuadramiento competencial. A mi juicio las normas que hoy se contienen en la LGT pueden ser agrupadas en cinco categorías diferentes:

- a) Normas que reproducen o desarrollan los principios constitucionales tributarios.
- b) Normas sobre la producción y aplicación del Derecho tributario, en las que se encuadran los preceptos sobre fuentes del Derecho tributario, y sobre su interpretación, aplicación e integración.
- c) Artículos que contienen meras definiciones o conceptos jurídicos, que se refieren casi todos a los elementos estructurales del tributo (clases de tributos, hecho imponible, base, sujetos, etc.)
- d) Normas de Derecho material tributario, en las que se establecen y regulan los derechos y obligaciones de los sujetos que intervienen en las relaciones tributarias.
- e) Normas de Derecho formal que regulan los procedimientos tributarios de gestión, inspección, recaudación y recursos administrativos.
- f) Normas de Derecho represivo o sancionador tributario, en las que se establecen las infracciones administrativas específicas del ámbito tributario y sus sanciones.

La aplicación de la LGT a las haciendas territoriales depende de que el Estado tenga o no un título competencial para regular esta materia. Existe un acuerdo generalizado en la doctrina sobre la conveniencia de que haya una LGT aplicable

³⁷ Cfr. ARDIZONE CÁNOVAS DEL CASTILLO, *La Ley General Tributaria y los tributos locales*, «XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero», Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1972, págs. 681 y sigs.; RUIZ-BEATO BRAVO, *La Ley General Tributaria y las Haciendas Locales: algunas reflexiones sobre el proceso de articulación de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local*, «Estudios de Derecho Tributario», vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 142 y sigs.

³⁸ En la LGT abundan las normas de atribución de competencias a órganos de la Administración del Estado, que no son propios de una ley verdaderamente general; hay otros preceptos que parecen generales, pero olvidan las haciendas territoriales, como ocurre con la relación de fuentes del artículo 9, donde no se mencionan las ordenanzas municipales; otros contienen referencias a la Hacienda Pública entendida como hacienda central; otros, en fin, son incompatibles con los ordenamientos territoriales.

a todos los tributos. El problema es si el Estado puede o no promulgar esa ley, motivo por el que los autores se han esforzado en encontrar el título competencial que unos sitúan en la competencia exclusiva para regular la Hacienda General³⁹ (art. 149.1.14.ª CE), otros en la de regular las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y el procedimiento administrativo común⁴⁰ (art. 149.1.18.ª CE), y otros en el establecimiento de las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y deberes fundamentales (art. 149.1.1.ª CE)⁴¹.

A mi juicio estos planteamientos doctrinales han de ser superados con un enfoque analítico. Hay que fragmentar el problema, pues no existe, a mi juicio, un único título competencial sino varios según las distintas materias reguladas por la LGT.

En primer lugar, las normas que reproducen o desarrollan principios constitucionales no tienen valor por sí mismas, sino que su vigencia en todo el territorio nacional deriva de la propia Constitución⁴².

En segundo término, la determinación de las fuentes del Derecho Tributario no es competencia del Estado en cuanto se salga de la esfera de la regulación de los poderes reglamentarios del Gobierno de la Nación. El poder legislativo es, por su propia naturaleza, indisponible para el legislador ordinario y las competencias normativas de las CC.AA. se deducen de la propia Constitución y los Estatutos de autonomía. Una ley ordinaria del Estado no puede invadir ese ámbito, tal como ya dijo el TC en su sentencia 214/1989, de 21 de diciembre⁴³.

³⁹ Refiriéndose al artículo 149.1.14.ª de la CE, el profesor SAINZ DE BUJANDA dice: «Pienso que la Ley General Tributaria puede encuadrarse perfectamente dentro de esta categoría de leyes, es decir, de las que organizan la Hacienda General» (*Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria*, «Crónica Tributaria», núm. 62, 1992, pág. 107). Aun siendo cierto que algunos preceptos de la LGT encajarían sin dificultad en cualquier concepto de Hacienda General, también lo es que otros quedarían claramente fuera (muchas normas de procedimiento). Coincido con la profesora SOLER ROCH en que «este título, por sí sólo, puede ser discutible por la indefinición del concepto que lo sustenta y, además, porque, a nuestro juicio, es un título insuficiente y no el más adecuado, como veremos más adelante, para fundamentar la competencia estatal en esta materia» (*Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda*, «Crónica Tributaria», núm. 59, 1989, pág. 117).

⁴⁰ Cfr. STC 14/1986, de 31 de enero, que atribuye al Estado la competencia exclusiva de establecer el interés de demora tributario: «no se advierte —dice el TC— motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según sea la entidad acreedora, sino que, por el contrario, debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 149.1.18.ª de la CE».

⁴¹ Es la tesis de la profesora SOLER ROCH, que sostiene que «corresponde al Estado la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir» (*Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda*, *op. cit.*, pág. 119).

⁴² Como dice el profesor GARCÍA AÑOVEROS, todos estos principios son de aplicación inmediata y «la inclusión duplicativa de los principios constitucionales en materia tributaria carece, en principio, de sentido, pues no añade, a diferencia de la situación preconstitucional, ningún plus de positividad, de aplicabilidad a los mismos ... Cuando se habla de concreción o desarrollo de los principios constitucionales y derechos fundamentales, las leyes ordinarias son con frecuencia el medio más adecuado para su limitación, incluso para su neutralización total ... El legislador ordinario desarrolla ese principio poniéndolo en práctica y no de otro modo ... El legislador ordinario no es garante de la pureza constitucional. ...» (GARCÍA AÑOVEROS, *Comentario al artículo 1 de la LGT*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 17 y 18).

⁴³ «El resto de los párrafos que el artículo 5.º contiene (se refiere al art. 5.º de la Ley

Carece, por tanto, de objeto discutir la aplicabilidad a Navarra de tales normas. Otra cosa son las que regulan la interpretación y aplicación de las normas tributarias, que sí tienen contenido preceptivo propio. Estamos en este caso ante una competencia exclusiva del Estado, al que corresponden «*en todo caso*, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas» (art. 149.18.ª CE), y es una competencia que no afecta a los derechos históricos de Navarra. Estas normas son, por consiguiente, directamente aplicables en Navarra.

El tercero es el de las normas meramente conceptuales. Creo que es a ellas a las que se refiere el artículo 7.1.a) del Convenio Económico («se adecuará a la LGT en cuanto a *terminología y conceptos*...»). La Ley General Tributaria, por el momento en que se dictó, mantiene un tono profesoral y didáctico en muchos de sus preceptos. Así, en lugar de *establecer* claramente cuáles son los derechos y obligaciones de los distintos obligados tributarios, *define* al contribuyente, al sustituto, al responsable, etc. Más de una vez se ha ensalzado esto como una de las virtudes de la LGT, gracias a la cual hoy hablamos un lenguaje uniforme todos los tributaristas. Sin quitar méritos a la labor de quienes hicieron posible la LGT, fundamental punto de apoyo para la doctrina que, sin el respaldo de una Constitución, elaboró a partir de ella una construcción moderna del Derecho tributario, las normas meramente didácticas no tienen contenido propio (no mandan, como es propio de la ley, sino que enseñan, función que no le corresponde) y a la larga son perturbadoras del desarrollo científico de la materia, pues encorsetan el raciocinio del estudioso (esta es la causa, en mi opinión, del defectuoso tratamiento doctrinal de las clases de tributos o de los elementos subjetivos de la relación tributaria⁴⁴). La claridad que se ha logrado en la terminología y conceptos no se debe a la LGT, sino al gran esfuerzo doctrinal realizado en las últimas décadas: buena prueba es que las categorías y conceptos de la LGT están en gran medida importados de la doctrina italiana (el Colegio de San Clemente de los Españoles de Bolonia algo ha influido en ello) y en Italia no existe una ley similar.

Por tanto, la LGT no debe establecer términos y conceptos. Si los establece, no tienen por sí solos valor imperativo (no nos referimos, como es obvio, a las normas de calificación que no son definiciones o conceptos, sino mandatos puros). No serían aplicables, en principio, al ordenamiento navarro, si no fuera por ese precepto (imperativo) del Convenio que *obliga* al legislador navarro a adaptarse a la LGT en terminología y conceptos. Si criticable es la ley que dicta conceptos, mucho más lo es la que obliga a aceptarlos como buenos y válidos⁴⁵.

7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local), establece, como queda dicho, un orden de prelación de fuentes que será correcto en la medida en que coincida con lo dispuesto en el bloque de constitucionalidad; e incorrecto en cuanto se aparte de él. En cuanto tal coincidencia exista, el precepto es en consecuencia superfluo y en cuanto no exista inválido. Su anulación no origina por tanto vacío normativo alguno» (STC 214/1989, de 21 de diciembre).

⁴⁴ En vez de decir que el sustituto está «en lugar» del contribuyente y el responsable «al lado», lo que debería hacer la LGT es establecer qué obligaciones y deberes recaen sobre uno y otro. A partir de ahí es el estudioso quien debe elaborar la definición.

⁴⁵ Me pregunto si el redactor del Convenio tuvo miedo a que se dictaran disposiciones técnicamente imperfectas. Esto es algo que la propia doctrina, los sujetos afectados por las normas e incluso los tribunales se hubieran encargado de poner en su sitio. Y si las innovaciones forales son técnicamente mejores que los conceptos de la LGT, bienvenidos sean para que incluso sirvan de ejemplo al legislador estatal.

Entrando ya en el contenido propio de la LGT (derecho material, derecho formal y derecho sancionador tributario), hay que pensar, como hemos dicho, en varios títulos competenciales.

La potestad de dictar las normas que regulan los derechos y obligaciones básicos y comunes a todos los tributos (derecho material) corresponde, en principio, al Estado en virtud del poder de establecer los tributos que le atribuye el artículo 133 CE. No es necesario buscar título competencial alguno en el artículo 149 CE, dado que los preceptos de derecho sustantivo o material de la Ley General Tributaria son normas reguladoras de los tributos que pueden ser dictadas por el Estado. Ahora bien, el poder que al Estado otorga el artículo 133 CE es un poder limitado y con él no puede invadir el ámbito que la CE reserva a las Comunidades Autónomas.

Para las Comunidades Autónomas de régimen común (que son todas, excepto Navarra), el límite al poder tributario estatal se encuentra en el principio de autonomía financiera del artículo 156 CE y su concreción en los tributos «propios» como recurso financiero autonómico, de acuerdo con el artículo 157.1 CE⁴⁶. El Estado no puede establecer normas que impidan la existencia de tributos «propios» de las CC.AA. Esto nos lleva a discutir qué son tributos propios, pero es obvio que no podemos desarrollar aquí semejante cuestión que nos alejaría del tema central. Baste indicar que tributos propios son, en mi opinión, aquellos en los que el ente territorial (Comunidades Autónomas o entes locales) tiene facultades para regular los aspectos que influyen directamente en la cuantía de la recaudación, básicamente el tipo de gravamen: éste es el núcleo esencial e indispensable para poder hablar de tributos propios, lo demás es accesorio. Un tributo no deja de ser «propio» por el hecho de que se establezcan o no determinadas garantías para asegurar el cobro o por el hecho de que prescriba un año antes o un año después.

La LGT, en tanto en cuanto no establece los elementos cuantitativos del tributo en particular, no menoscaba el carácter «propio» de los tributos autonómicos, por lo que no existe obstáculo alguno para que los aspectos de derecho sustantivo de la LGT se apliquen con carácter general a todos los tributos, sean del Estado o de cualesquiera entes territoriales de régimen común.

Ahora bien, el caso de Navarra es diferente, porque, como ya hemos demostrado, en la Comunidad Foral (como en los territorios históricos del País Vasco) el poder que el artículo 133.1 CE atribuye al Estado, corresponde a las instituciones forales. El poder estatal del artículo 133.1 no se extiende a Navarra, por obra de la Disposición Adicional 1.ª de la CE. En conclusión, las normas de Derecho material tributario de la Ley General Tributaria no son de aplicación directa en Navarra.

⁴⁶ No es éste el lugar adecuado para extenderse en el concepto de autonomía financiera que, a mi juicio, consiste en la disposición de medios suficientes y la libertad para gastarlos en el ejercicio de las competencias propias. El que los medios financieros provengan de tributos o de cualquier otra fuente es irrelevante. No obstante, la Constitución española reconoce a los entes territoriales la posibilidad de disponer de tributos propios de acuerdo con la CE y las leyes (art. 133.2 y 157.1 CE), lo que significa que la ley estatal debe reservar ciertas potestades normativas de creación y regulación de tributos para las Comunidades Autónomas. Cfr. mi trabajo *La proyectada Autonomía Financiera Regional*, «Estudios sobre el Proyecto de Constitución», Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, págs. 393 y sigs.

La conclusión debería ser otra si el título competencial fuera alguno de los del artículo 149.1 CE (Hacienda General o regulación de condiciones básicas que garanticen la igualdad en los derechos y deberes fundamentales), pues en tal caso las normas de la LGT serían, en principio, de aplicación directa salvo que se demostrase que con su aplicación directa se lesiona la «imagen» de la foralidad, cosa que no creo que ocurra. Aunque la competencia estatal en algunos aspectos concretos de la LGT puede verse amparada por alguna competencia exclusiva del artículo 149.1 (es decir, algunos preceptos concretos de la LGT pueden afectar a la igualdad en el deber de contribuir o pueden considerarse parte de ese concepto confuso que es la «Hacienda General»), la mayor parte de los aspectos sustantivos de la LGT no son ni Hacienda General ni condiciones básicas de la igualdad en el deber de contribuir⁴⁷. Y, por añadidura, es innecesaria la mención del artículo 149 para justificar una competencia que expresamente atribuye al Estado un precepto específico de la Constitución, el artículo 133.1.

Ahora bien, esto no quiere decir que los preceptos sustantivos de la LGT sean indiferentes para el Derecho tributario foral navarro. La LGT penetra en el ordenamiento navarro por varias vías indirectas:

1) En primer lugar a través del artículo 7.1.a) del Convenio, pues Navarra tiene la obligación de adaptarse «en cuanto a terminología y conceptos». La desafortunada redacción de este precepto podría atemperarse con una interpretación extensiva que le diera un significado más coherente que el estrictamente gramatical. Si entendemos «terminología y conceptos» como el contenido esencial de los derechos y obligaciones básicas de los sujetos que intervienen en las relaciones tributarias, el precepto alcanzaría un sentido racionalmente aceptable que su dicción literal no tiene.

2) Una segunda vía de penetración de la LGT se basa en que algunos de sus preceptos deben ser considerados como elementos de la Hacienda General o como condiciones básicas de la igualdad en el deber de contribuir. En la medida en que esto sea así, nos encontramos ante una competencia exclusiva del Estado que debe ser articulada con el reconocimiento constitucional del poder tributario de Navarra. La compatibilización de ambos se consigue fácilmente: la norma estatal no rige directamente en Navarra, pero Navarra se encuentra obligada a incorporarla inmediatamente a su ordenamiento propio. Las normas estatales cumplirían así una función similar a la que tienen las directivas en el Derecho comunitario.

3) La tercera vía de penetración es su posible aplicación como derecho supletorio, siempre que se den las condiciones que para ello hemos indicado en páginas anteriores.

Pasamos ahora al siguiente grupo normativo que forma parte de la LGT: las normas de procedimiento. Aunque existan razones más que sobradas para defender que las normas de procedimiento tributario se deben estudiar en una disciplina jurídica

⁴⁷ El alcance de la expresión «condiciones básicas» del artículo 149.1 CE no es claro. Según PEMÁN GAVÍN, «falta en la jurisprudencia constitucional un intento de aproximación general sobre el tema. De los ya no escasos pronunciamientos del Tribunal producidos en relación con esta cláusula puede deducirse en todo caso una clara versatilidad del concepto, que permite dar cobertura a muy diversas actuaciones estatales». (véase PEMÁN GAVÍN, *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*. Ed. Civitas. Madrid. 1992. págs. 239).

autónoma y diferenciada del Derecho administrativo, ello no impide afirmar que las normas de procedimiento tributario son esencialmente iguales por su estructura y por los principios que las informan, a las normas reguladoras de los diferentes procedimientos administrativos. Aunque el poder de establecer y regular tributos, entendido en sentido amplio, engloba el de desarrollarlos en todos sus aspectos, incluso los puramente formales o procedimentales, no creemos que el artículo 133.1 CE haya querido reservar al Estado la competencia sobre estos aspectos adjetivos del tributo. Hay que entender que la competencia para regular estos aspectos corresponderá, en principio, a las Comunidades Autónomas para sus tributos propios. Con más razón a la Comunidad Foral, porque la regulación de esta materia forma parte de sus derechos históricos reconocidos por la Disposición Adicional 1.ª CE.

La competencia estatal *exclusiva* sobre la Administración y el procedimiento tributario no deriva de su poder de establecer tributos, sino del artículo 149.1.18.ª CE que otorga al Estado la competencia exclusiva para establecer las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común⁴⁸. Aunque las normas de la LGT, por ser anteriores a la CE, no tienen la calificación formal de básicas, ello no quiere decir que alguno de sus preceptos no pueda ser considerado como tal, de acuerdo con la doctrina del TC sobre el concepto material de lo básico⁴⁹. Nosotros no vamos a aventurarnos a identificarlas, pues «no será siempre fácil la determinación de qué es lo que haya de entenderse por regulación de las condiciones básicas o establecimiento de las bases del régimen jurídico y parece imposible la definición precisa y apriorística de ese concepto. Las Cortes deberán establecer qué es lo que haya de entenderse por básico y en caso necesario será este Tribunal el competente para decidirlo» (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 5). Pero en la medida en que sean normas básicas del régimen jurídico de las administraciones públicas o procedimiento administrativo común, las normas de la LGT son competencia exclusiva del Estado.

¿Quiere ello decir que rigen directamente en Navarra? Esta cuestión es difícil de responder. En principio podría decirse que si la competencia es exclusiva del Estado, la respuesta debe ser afirmativa. Pero, como ya expusimos anteriormente, en Navarra no rigen los preceptos constitucionales que se oponen a su régimen histórico, en el que se encuentra incluida la potestad de regular por sí misma todos los aspectos sustantivos y formales de los tributos. De acuerdo con esta segunda perspectiva, por la que aquí nos inclinamos, la norma estatal no regiría directamente⁵⁰, pero sí cumpliría la función de directiva, es decir, Navarra estaría obligada a dictar una norma similar a la del Estado y, en su caso, a desarrollarla. Mientras no lo haga la norma estatal debería aplicarse como derecho supletorio, y si Navarra dictara una norma contraria a las bases, esta norma sería nula y su vacío sería completado por el derecho estatal supletorio⁵¹. De este modo creo que quedarían salvaguardadas y coordinadas las competencias de ambos.

⁴⁸ En contra se pronuncia la profesora SOLER ROCH, en un trabajo cuya gran calidad no se pone en entredicho con esta discrepancia: *Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda*, op. cit., pág. 118.

⁴⁹ Ver, entre otras muchas, STC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ. 32.

⁵⁰ DE LA HUCHA defiende la aplicación directa de las normas de procedimiento de la LGT, en particular las relativas a la revisión de actos tributarios (*Introducción...*, op. cit., pág. 42).

⁵¹ Las peculiaridades procedimentales del ordenamiento navarro no han originado

Por fin, las normas de derecho administrativo sancionador tributario de la LGT tampoco tienen vigencia inmediata y directa en Navarra, pues se trata de normas instrumentales, que forman parte del contenido de la competencia para dictar las de Derecho material y de procedimiento. Además forman parte de las potestades que históricamente ha ejercido Navarra y por tanto le corresponden por la Disposición Adicional 1.ª de la CE, en la medida en que con ello no se vulneran principios esenciales de la Constitución.

Esto no significa que Navarra tenga potestad para establecer libremente su propio régimen de infracciones y sanciones. A este propósito es útil recordar la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual «las Comunidades Autónomas tienen potestad sancionadora en las materias sustantivas sobre las que ostentan competencias y, en su caso, pueden regular las infracciones y sanciones ateniéndose a los principios básicos del ordenamiento estatal, pero sin introducir divergencias irrazonables o desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio, por exigencia derivada del artículo 149.1.ª de la Constitución» (STC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 29).

Podemos, por tanto, afirmar que las normas sobre infracciones y sanciones de la LGT son el modelo a seguir por las normas forales, del que no pueden separarse arbitrariamente o desproporcionadamente. La LGT se aplicará supletoriamente en los casos en que exista laguna en el ordenamiento navarro.

b) Presión efectiva global.

El segundo criterio general de armonización establecido por el artículo 7.1.b) del Convenio consiste en que la Comunidad Foral de Navarra «establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global no inferior a la existente en el resto del Estado». Se trata de una norma tan ambigua que en la práctica resultará de hecho inaplicable.

La intención latente en este precepto es la de salvaguardar la igualdad básica en el deber de contribuir en todo el territorio nacional. Pero no se prohíbe la existencia de diferencias en las bases imponibles o tipos de gravamen de tributos concretos.

Una de las posibles interpretaciones de este artículo es la siguiente: contemplando en conjunto el ordenamiento tributario navarro, una persona sometida al mismo no debería pagar menos impuestos que otra de las mismas circunstancias que estuviese sometida al derecho común. De este modo, tendría un contenido más programático que preceptivo, puesto que sería muy difícil hacerlo valer ante un Tribunal, ya que una eventual infracción habría que imputarla al sistema en su conjunto y no a una norma concreta. Además conduce al absurdo porque siempre se dará alguna situación en la que la misma persona pague menos en Navarra a

hasta ahora conflictos relevantes y de ellas no se han ocupado todavía los estudiosos. Sin embargo, se trata de una materia enormemente interesante necesitada de aportaciones doctrinales. Un ejemplo: el Reglamento de la Inspección de Navarra, aprobado por Acuerdo de la Diputación Foral de 27 de agosto de 1981, obliga a pagar la deuda de las actas de conformidad antes de que éstas se conviertan en acto administrativo y establece un procedimiento de impugnación de dichas actas que puede ser contrario a normas básicas de la LGT (incluso a principios constitucionales), puesto que la impugnación debe realizarse, según el artículo 32 del Reglamento, antes de que la propuesta del acta sea vinculante para la Administración.

pesar de que Navarra tenga en conjunto un sistema fiscal más riguroso: cuando se trate de una persona que sólo realice los hechos imponibles que en Navarra tienen un régimen más favorable.

Pero caben otras interpretaciones, pues literalmente el precepto no establece la comparación entre dos personas iguales sometidas a regímenes distintos, sino que habla de la presión efectiva global del sistema tributario navarro sobre el conjunto de contribuyentes sometidos al mismo. La aplicación de la norma, así interpretada, en sede judicial es poco menos que imposible, pues al hecho de que su eventual vulneración no es imputable a una norma sino al sistema en su conjunto, se añaden la dificultad técnica de medir con precisión la presión fiscal en un territorio y la coexistencia en el territorio de Navarra de tributos forales y estatales, pues los puntos de conexión son variados y no siempre estrictamente territoriales⁵².

La jurisprudencia existente sobre una norma similar contenida en la Ley del Concierto del País Vasco⁵³ confirma lo que acabamos de decir. La Administración del Estado adujo este motivo de impugnación contra la Norma Foral 4/1986, de 22 de abril, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, sobre Incentivos Fiscales a la Inversión, y la Audiencia Territorial de Navarra dictaminó que «a lo que se refiere la regla 12.ª es a que ninguna persona de los territorios históricos con un determinado nivel de renta pague menos impuestos en su totalidad que otra persona del mismo nivel de renta en territorio común, lo que se deduce del empleo de las palabras “presión fiscal”, “efectiva” y “global”, pero no que tenga que pagar igual por todos y cada uno de los impuestos» (SAT Pamplona, 15 de abril de 1989, recurso núm. 675/1986). Como vemos, esta sentencia se inclina por la primera interpretación, pero hace además una referencia injustificada a la renta como término de comparación, como si la renta fuese el único índice de capacidad económica.

El Tribunal Supremo, resolviendo el recurso de apelación contra esta sentencia, optó por el segundo de los criterios antes indicados, y se explayó en razones sobre la improcedencia de otros⁵⁴.

⁵² En este mismo sentido DE LA HUCHA, *Introducción...*, op. cit., págs. 47 y sigs.

⁵³ «La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común» (art. 4.12.ª de la Ley 12/1981, de 13 de mayo).

⁵⁴ «La norma contenida en el Concierto ha tenido la previsión de ser redactada en tales términos que pueda ser interpretada de varias maneras, ya que puede serlo —y así lo entiende esta Sala— en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecta a todo un ejercicio y al conjunto de tributos o puede ser también interpretada en relación con cada impuesto determinado o incluso con relación a un solo sujeto pasivo. A estas dos últimas interpretaciones se oponen dos argumentos: el primero, que el artículo 41.2 del Estatuto de Autonomía ... dice que las Instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario ... Con base en el precepto transcrito no puede sostenerse que en un territorio histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado ... El segundo argumento es que la norma del Concierto se refiere a “presión efectiva” y “global”, lo que está indicando que la presión fiscal a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno sólo o por varios tributos, y en el presente caso sólo se examinan los beneficios de cinco de ellos, por lo que aunque se dieran datos numerarios —y no se dan— solamente se referirían a una presión fiscal parcial y no global ... La única interpretación posible es comparar el conjunto de tributos referido a uno o varios ejercicios económicos, de cuya comparación resultará la consecuencia de si existe o no una mayor o una menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la Norma del Concierto...» (STS de 19 de julio de 1991, Ar. 6227)

Ambas sentencias, al igual que otras dictadas sobre el mismo tema, han desestimado los recursos por no haberse aportado las pruebas necesarias ⁵⁵.

c) Libertad de circulación y establecimiento

La Comunidad Foral de Navarra respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

Este criterio de armonización no es novedad del Convenio, sino simple transcripción del mandato contenido en los artículos 139.2 y 157.2 de la CE. Este último artículo, además de proscribir las medidas que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios, prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

En definitiva, son cuatro las limitaciones del poder tributario que se contienen en estos preceptos.

En primer lugar, se respetará y garantizará la *libre circulación de personas, bienes y servicios*. Los impuestos difícilmente pueden dificultar la circulación de las personas, puesto que la circulación no es una manifestación de capacidad económica y no puede ser gravada. Pueden existir, sin embargo, tasas o precios públicos con los que se pretenda recuperar por los entes públicos el coste de mantenimiento de los bienes o servicios que sirven de instrumento a la circulación: peajes, tarifas de transporte o similares. Estas prestaciones no suponen un obstáculo al libre establecimiento de personas.

Más fácil es que los impuestos impongan trabas al tráfico de bienes y servicios. De hecho todos los impuestos indirectos son un obstáculo a la circulación de bienes. La prohibición no afecta al establecimiento de estos impuestos, que están expresamente previstos en el Convenio (arts. 27 y sigs.), sino que ha de entenderse que se refiere al establecimiento de tributos que graven el tráfico de bienes y servicios entre Navarra y el resto de España. En otras palabras, estamos ante una prohibición de establecimiento de aduanas interiores y de lo que el derecho comunitario llama exacciones de efecto equivalente. La entrada y salida de bienes en territorio navarro no puede ser elemento integrante de ningún hecho imponible ⁵⁶.

En segundo lugar, se respetará y garantizará la *libertad de establecimiento* de las personas físicas y jurídicas. Se refiere este precepto a las trabas o discriminaciones que pueden establecerse mediante impuestos a la localización de empresas en el territorio de Navarra. Con mayor motivo se prohíben los obstáculos a la fijación de la residencia personal, pero para llegar a esta conclusión no es necesario este principio, pues el de capacidad económica sería suficiente para anular cualquier gravamen que se funde exclusivamente en el hecho de la residencia.

⁵⁵ Véanse también STSJ de Navarra de 30 de junio de 1990 (recurso 729/1987) y STSJ del País Vasco de 17 de mayo de 1991 (recurso 1595/1988), comentadas por SERENA PUIG, *La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia*, «Crónica Tributaria», núm. 62, 1992, págs. 122 y sigs.

⁵⁶ Sobre la prohibición de derechos aduaneros y exacciones o medidas de efecto equivalente en el marco comunitario existe abundante jurisprudencia y bibliografía que contienen desarrollos que pudieran ser traídos a este lugar. Véase, por todos, la monografía del profesor FALCÓN y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, op. cit., págs. 119 y sigs.

La localización de empresas se encuentra a veces obstaculizada por los impuestos. El Impuesto sobre Actividades Económicas es el mejor ejemplo. Pero, como en el caso anterior, lo que se prohíbe no son los impuestos que gravan la localización de la empresa, sino los que establecen discriminaciones entre las personas de condición navarra y las que no tengan vecindad o residencia en dicho territorio o realicen actividades en el resto de España. La prohibición es incluso más amplia, pues el artículo 52 del Tratado de Roma impone la libertad de establecimiento en la Unión Europea.

En relación con la libertad de establecimiento se han producido ya conflictos entre normas forales y el Derecho comunitario. El problema se desencadenó con los incentivos fiscales a la inversión en el País Vasco, establecidos por las Normas Forales 28/1988 de Alava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa. Después de múltiples gestiones, que se iniciaron cuando la Dirección General IV solicitó al Estado español información sobre dichos incentivos (el día 29 de marzo de 1988), la Comisión acordó dirigirse formalmente al Ministro español de Asuntos Exteriores fijando su posición en carta de 30 de mayo de 1991, con la que se inició el procedimiento del artículo 93.2 del Tratado, en la que se decía —entre otros argumentos basados en la prohibición de ayudas de Estado— que «las medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ⁵⁷ son ayudas que son incompatibles con el mercado común porque son contrarias a la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del Tratado CEE. En efecto, como sólo se aplican a las empresas que cumplan las mencionadas condiciones ⁵⁸, parece evidente que una sociedad de otro Estado miembro que quisiera beneficiarse de estas ayudas, así como una sociedad española instalada en el País Vasco no podría extender sus actividades a otro Estado miembro, explotando un establecimiento en el mismo, so pena de perder las ayudas en cuestión. Por consiguiente, la mencionada normativa parece violar el artículo 52 del Tratado CEE».

Este criterio se mantuvo sin alteraciones en la Decisión de la Comisión de 10 de mayo de 1993 (DOCE de 3 de junio de 1993, núm. L 134/25), que declaró la incompatibilidad de las ayudas con el artículo 52 del Tratado, por ser aplicables sólo a empresas que operan exclusivamente en el País Vasco, y ordenó modificar el sistema fiscal con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993.

Como puede apreciarse, la violación de la libertad de establecimiento no se debía al contenido de la norma, sino a su ámbito de aplicación. El principio de libertad de establecimiento no se opone a los incentivos fiscales aprobados por las Juntas Generales ⁵⁹. Lo que vulnera el principio citado es que se nieguen los beneficios a una empresa por el hecho de desarrollar parte de su actividad fuera del País Vasco.

⁵⁷ Libertad de amortización y desgravación fiscal del 20 por 100 (en algunos casos la desgravación llegaba al 45 por 100) del importe de las inversiones ubicadas en el País Vasco.

⁵⁸ Únicamente las empresas que operan exclusivamente en el País Vasco, según la redacción del Concierto vigente en 1988. No obstante, en 1990 se modificó el artículo 17 del Concierto y desde el 1 de enero de 1991 quedó derogada la regla de que sólo se rigen por la normativa foral vasca las sociedades cuya actividad se circunscribe exclusivamente al País Vasco.

⁵⁹ DE LA HUCHA considera que los incentivos fiscales a las empresas que eventualmente concedan Navarra o el País Vasco condiciona fuertemente la libertad de establecimiento, pero desaconseja al Estado usar este argumento. «El principal problema para el Estado

Por tanto la posible fricción con este principio depende más del Convenio mismo que de las normas que dicte Navarra en el ejercicio de su poder tributario. En efecto, cualquier discriminación de esta naturaleza que se estableciera por las normas navarras constituiría sencillamente una discriminación arbitraria, contraria al principio de igualdad y de capacidad contributiva, y sería innecesaria la referencia al principio de libertad de establecimiento. En cambio el Convenio, en tanto en cuanto establece el ámbito de aplicación de las normas dictadas por las instituciones navarras, puede conducir indirectamente a discriminaciones entre las empresas sujetas y no sujetas al ordenamiento foral.

El problema es muy complejo y quizá necesite mayor desarrollo que el que nosotros podemos darle en este lugar. En efecto, cualquier criterio de sujeción que no sea el de la localización de la actividad provoca discriminaciones que afectan a la libertad de establecimiento. En este sentido, el criterio de la residencia de las personas físicas motiva que un no residente y un residente en Navarra estén sometidos a regímenes tributarios distintos por la renta obtenida en sendos establecimientos de iguales características situados ambos en Navarra.

Desde la perspectiva del Derecho comunitario y a la luz de la decisión comentada, la discriminación puede ser contraria a la libertad de establecimiento en la medida en que el Estado español otorgue un tratamiento diferente al establecimiento permanente en territorio foral de un residente en otro país comunitario y al mismo establecimiento si pertenece a un residente en Navarra.

La solución de este problema debería venir de la mano de una reforma del Convenio que permitiese aplicar a los establecimientos permanentes pertenecientes a personas residentes en el extranjero el régimen fiscal del territorio donde están localizados o donde realizan sus operaciones. Así se ha hecho en la reforma acordada en 1997. El Fundamento 24 de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 28 de enero de 1986 (asunto 270/83, Comisión contra República Francesa) dice que si bien es cierto que en ausencia de una armonización de las disposiciones legislativas de los Estados miembros en materia de Impuesto de Sociedades «la situación fiscal de una sociedad depende del derecho nacional que le sea aplicable, el artículo 52 del Tratado CEE prohíbe que cada Estado miembro establezca en su

vendrá determinado por la necesidad de demostrar que la normativa tributaria foral tiene como objetivo la localización en su territorio de determinadas inversiones, porque, salvo en supuestos muy evidentes, la citada normativa se puede justificar, desde la Comunidad Foral, en la consecución de otras finalidades diferentes. Quizá la vía más correcta sea que el Estado encare este criterio con las mismas pautas que, en el ámbito de la CEE, maneja la Comisión Europea cuando examina las ayudas previsas en el artículo 92.1 del Tratado de Roma» (*Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, op. cit.*, págs. 51 y 52). Esta afirmación la hace el autor cuando está estudiando los criterios generales de armonización y, en concreto, el criterio de libertad de circulación y establecimiento. En mi opinión esto no tiene nada que ver con la prohibición de ayudas de Estado del artículo 92.1 CE. Probablemente el autor no ha pretendido interpretar el artículo 7.1.c) del Convenio a la luz del artículo 92.1 del Tratado de Roma, sino dictaminar cómo debe enfocar eficazmente el Estado su oposición a los beneficios fiscales forales: «Bajo este prisma, la cuestión no debería dirigirse a la demostración de que la normativa tributaria foral vulnera el artículo 7.1.c) de la Ley del Convenio Económico de Navarra, sino que debe tratar de probar si viola o no los límites derivados del Tratado de la CEE, lo cual, teniendo en cuenta la contundencia de la jurisprudencia comunitaria, sería más fácilmente defendible en los tribunales españoles» (*Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales, op. cit.*, pág. 52).

legislación, para las personas que hagan uso del derecho de libre establecimiento, condiciones de ejercicio de sus actividades diferentes de las establecidas para sus propios súbditos»⁶⁰.

En el Convenio hay otros preceptos que pueden provocar la vulneración del artículo 52 del Tratado CEE si la Comunidad Foral dicta normas tributarias distintas de las estatales. El artículo 17.3 del Convenio, en su redacción anterior al acuerdo de 1997, ordenaba tributar exclusivamente a la Administración del Estado a las entidades extranjeras, lo que suponía la inaplicación del régimen navarro a los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras sitas en Navarra. Después de 1997 el problema ha quedado resuelto, pues Navarra regula y grava los establecimientos permanentes de entidades no residentes (arts. 16.3 y 17.3 del Convenio).

En cualquier caso, el responsable ante la Unión Europea de una eventual infracción del principio comunitario de libertad de establecimiento es el Estado. En los ejercicios anteriores a la última modificación del Convenio, el Estado debe aplicar a los establecimientos permanentes de sociedades de otros países miembros situados en territorio foral el mismo trato que recibirían si estuviesen sometidos al poder tributario de Navarra.

Desde la perspectiva del derecho interno los márgenes son más amplios, puesto que las normas del bloque de constitucionalidad instauran el tratamiento diferente de las personas físicas en función exclusivamente de su residencia. Esto es lo que se deduce del artículo 12.1 de la LOFCA, que en su versión inicial autorizaba a las Comunidades Autónomas a establecer recargos sobre los impuestos no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio; y en su redacción actual permite establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión. El Tribunal Constitucional admitió la constitucionalidad de los recargos sobre el IRPF (que indirectamente o —con palabras del TC— «en el plano de lo fáctico» recaen indirectamente sobre bienes situados fuera de la Comunidad Autónoma: véanse los FJ 5.º y 7.º de la STC 150/1990, de 4 de octubre (recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal).

Por tanto, cualquier diferencia de tratamiento tributario de establecimientos situados en el mismo territorio motivados por la diferente residencia o vecindad del titular, si la residencia de ambos está en España, no vulnera el principio de libertad de establecimiento del artículo 139.2 CE y artículo 7.1.c) del Convenio de Navarra. Ha de tratarse de una diferencia significativa, que por sus proporciones sea susceptible de influir de forma relevante en las decisiones sobre la situación de las empresas.

En cuanto a las sociedades, el régimen de cifra relativa evita las discriminaciones que pudieran obstaculizar la libertad de establecimiento de entidades residentes en España.

En tercer lugar, *no se adoptarán medidas sobre bienes situados fuera del territorio de Navarra*. Esta prohibición no consta en el Convenio, sino en el artículo 157.2 de la

⁶⁰ Cfr. Dominique BERLIN, *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*, «Noticias CEE», núm. 32, 1987, págs. 104 y sigs.

CE y su alcance es el mismo que tiene en territorio de Derecho común. Por las limitaciones de espacio, dejamos su desarrollo para obras más generales.

Y en cuarto lugar, se prescribe en el artículo 7.1.d) que *no se producirán efectos discriminatorios*. Este inciso plantea el problema de si se trata de una reiteración de las limitaciones precedentes (respeto de la libertad de circulación y de establecimiento) que prohíben las restricciones o discriminaciones negativas contra las personas de condición no navarra; o si, por el contrario, tiene un contenido diferente que es el de prohibir que los sometidos al poder tributario de Navarra (suponiendo que no se restringe la libertad de establecimiento) disfruten o padezcan diferencias de trato con los contribuyentes de régimen común que puedan llegar a considerarse discriminatorias.

La propia existencia del régimen foral, como la de cualquier entidad territorial con ordenamiento diferenciado, implica la presencia de desigualdades. El principio de igualdad no opera entre personas sometidas a ordenamientos diferentes⁶¹. Por tanto la prohibición de discriminaciones no puede interpretarse como prohibición de diferencias de ordenamiento, puesto que ello sería lo mismo que negar la competencia de Navarra para establecer y regular los tributos. La discriminación debe entenderse en un sentido más amplio y de difícil o imposible definición exacta, como aquello que vulnera o contradice el orden económico y social justo proclamado por el preámbulo de la Constitución⁶², el principio de solidaridad⁶³, o la prohibición de privilegios económicos o sociales fundados en las diferencias entre los Estatutos de Autonomía del artículo 138.2 CE.

Soy consciente de que de ese modo quedan indeterminados los límites a la facultad de establecer normas tributarias diferentes de las estatales. Pero entiendo que ésta es una cuestión que no admite una solución concreta y *a priori*, como ocurre tantas veces en Derecho, donde la solución de conflictos no siempre está predefinida de forma exacta por la ley, sino que se deja a la prudencia de las partes y, en último término, de los Tribunales, la concreción en cada caso de los márgenes difusos establecidos por la norma general.

d) Clasificación de actividades

La Comunidad Foral de Navarra utilizará la misma clasificación de actividades industriales, comerciales, de servicios, profesionales, agrícolas, ganaderas y pesqueras que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral.

Este último criterio armonizador del artículo 7.1 del Convenio es necesario para posibilitar la integración de los datos estadísticos nacionales. No necesita especial comentario.

⁶¹ Cfr. PEMÁN GAVÍN, *Igualdad de los ciudadanos y autonomías territoriales*, op. cit., págs. 194 y sigs.

⁶² Cfr. STC 1/1982, de 28 de enero, FJ 1.º