

**LOS CONVENIOS ECONÓMICOS
ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO.
DE LA SOBERANÍA A LA AUTONOMÍA ARMONIZADA**

22
COLECCIÓN
PRO LIBERTATE

Trabajo galardonado con el Premio Martín de Azpilicueta 2009, en su VI edición,
para trabajos de estudio e investigación sobre las Administraciones Públicas,
el sector público de Navarra y el Derecho Civil Foral de Navarra.

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO. DE LA SOBERANÍA A LA AUTONOMÍA ARMONIZADA

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN
Profesor titular de Derecho Administrativo
de la Universidad Pública de Navarra

Prólogo:
D. EUGENIO SIMÓN ACOSTA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Profesor Ordinario de la Universidad de Navarra

Premio Martín de Azpilicueta 2009

Pamplona
2010



Título: Los convenios económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada

© GOBIERNO DE NAVARRA. 2010
Departamento de Presidencia, Justicia e Interior
Instituto Navarro de Administración Pública
Juan-Cruz Alli Aranguren

Dirección técnica de la colección: José Francisco Alenza García
Profesor Titular de Derecho Administrativo
Universidad Pública de Navarra

Diseño de la colección: Sección de Publicaciones
Fotocomposición: pretexto@pretexto.es
Impresión: Gráficas Lizarra, S.L.

ISBN: 978-84-235-3212-4
Depósito legal: NA 1.616/2010

Promoción y distribución: Fondo de Publicaciones del Gobierno de Navarra
C/ Navas de Tolosa, 21
31002 PAMPLONA
Teléfono: 848 427 121
Fax: 848 427 123
fondo.publicaciones@navarra.es
www.cfnavarra.es/publicaciones

*A la memoria de Santiago Cabañas,
navarro esencial y existencial, amigo entrañable,
quien, con rocío mañanero, cantó en el cielo
una jota que hizo a San Fermín llorar.
A su y nuestra querida Maite*

ÍNDICE

ABREVIATURAS	17
PRÓLOGO	27
PRESENTACIÓN	33

INTRODUCCIÓN LA HISTORIA DE UN MODELO FINANCIERO ARMONIZADO

CAPÍTULO I

LA HACIENDA DE NAVARRA A PARTIR DE LA LEY DE 1841

1. El fin del Antiguo Régimen y la Constitución de Cádiz	50
2. La pugna entre dos sistemas políticos. La primera guerra carlista	55
3. El régimen liberal	63
3.1. El Estado Nacional	64
3.2. La transformación institucional	67
3.3. La economía liberal y la desamortización	72
4. La Ley confirmatoria de los fueros de 1839	81
4.1. La aceptación del Convenio de Vergara	85
4.2. La garantía de la unidad constitucional	86
5. La Ley de 16 de agosto de 1841	92
5.1. El Decreto de 15 de diciembre de 1840	94
5.2. Contenido y alcance	96
5.3. Sobre su naturaleza paccionada	104
5.4. La negación del carácter de pacto	109
6. El final de la Hacienda del Antiguo Régimen	115
7. La reforma de la Hacienda de Navarra por la Ley de 1841	123

CAPÍTULO II
LOS CONVENIOS ECONÓMICOS DE
LA EPOCA LIBERAL (1849 Y 1877)

1. La reforma fiscal de 1845	135
1.1. El marco histórico	135
1.2. La reforma fiscal de Món y Santillán	143
2. El Convenio Económico de 1849	151
3. El Convenio Económico de 1877	157
3.1. Su encuadramiento en la restauración canovista	158
3.2. La revisión de la Ley de 1841	164
3.3. La aplicación del régimen fiscal general y la negociación del convenio	171
3.4. Nuevos intentos de reforma	178
3.5. La Gamazada	179
3.6. Los Conciertos Económicos Vascos	182
4. La economía de fin de siglo	185

CAPÍTULO III
EL CONVENIO ECONÓMICO DE LA DICTADURA
DE PRIMO DE RIVERA (1927) Y LA II REPÚBLICA

1. El final del régimen liberal	190
1.1. El golpe de Estado	191
1.2. El régimen corporativo	193
1.3. Las reformas económicas y fiscales	194
1.4. De la Dictadura a la II República	202
2. El régimen fiscal tras la reforma de 1900	204
3. La reforma del régimen local de Navarra	208
4. La revisión del cupo de Navarra	214
4.1. Las actitudes de Calvo Sotelo sobre los Conciertos Vascos y el Convenio Económico	215
4.2. Inicio de la negociación	220
4.3. Actitudes del Gobierno, de la Diputación y del Consejo Foral	227
5. Las cuestiones forales pendientes	232
6. Bases forales para la negociación	237
7. La negociación del cupo se amplió al nuevo régimen fiscal	244
7.1. La cuantía del cupo	247
7.2. La regulación tributaria	251
7.3. La invocación de los principios de la foralidad	256

ÍNDICE

8. Aprobación del Convenio Económico	259
9. El debate sobre su anulación	269
10. Sus aspectos forales más relevantes	276
11. La II República	278
11.1. El momento histórico	279
11.2. Las medidas fiscales	282

CAPÍTULO IV

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS DE LA DICTADURA DE FRANCO (1941 Y 1969)

1. La Guerra civil y el franquismo	288
1.1. Los principios ideológicos	290
1.2. La evolución política, económica y social	299
1.2.1. Las formas políticas	299
1.2.2. Los cambios económicos	303
1.2.3. Las transformaciones sociales	312
2. Los conciertos económicos	313
3. La financiación de la Guerra Civil y la reforma tributaria de 1940 ...	315
4. El Convenio Económico de 1941	319
4.1. Negociaciones previas	320
4.2. La estructura fiscal de Navarra	324
4.3. La negociación del Convenio Económico	325
4.4. El nuevo Convenio Económico	329
4.4.1. Objetivos	331
4.4.2. Regulación tributaria	332
4.4.3. Cuantía del cupo	336
4.4.4. Principios forales	336
4.4.5. La fiscalidad derivada del Convenio	339
4.5. Incidencias posteriores	340
5. El Convenio Económico de 1969	346
5.1. El desarrollismo en Navarra	348
5.2. Las reformas fiscales	350
5.3. Cuestiones previas	356
5.4. Proceso de negociación	360
5.4.1. Primera etapa	360
5.4.2. Segunda etapa	369
5.4.3. Tercera etapa	378

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

5.5. Contenido del nuevo Convenio	382
5.5.1. Principios forales	384
5.5.2. Regulación tributaria	387
5.5.3. Aportación económica	390
5.5.4. Comisiones coordinadoras y Junta Arbitral	392
5.6. Variaciones por la Ley 18/1986	394

CAPÍTULO V

EL CONVENIO ECONÓMICO DE LA DEMOCRACIA (1990) Y SUS REFORMAS (1993, 1998, 2003 y 2007))

1. La Transición y el régimen democrático	398
2. La evolución económica	404
3. La reforma tributaria de 1977-1978	417
3.1. La necesidad de una fiscalidad moderna	417
3.2. El orden fiscal democrático y sus reformas	423
4. El Estado constitucional	436
4.1. La Reforma Política y la Constitución	436
4.2. El Estado autonómico	438
4.3. Principios económicos y fiscales	444
4.3.1. La planificación general económica	446
4.3.2. Libertad de empresa y empresa pública	447
4.3.3. Principios sobre la fiscalidad	450
5. La LORAFNA	456
5.1. La transición política e institucional	456
5.2. Los derechos históricos	459
5.3. Las Bases de Reintegración y Amejoramiento	472
5.4. La actualización del régimen foral	474
5.5. El régimen del Convenio Económico	476
5.5.1. Los principios constitucionales	478
5.5.2. Los principios del sistema foral	480
5.5.3. La potestad tributaria	486
5.5.4. Su naturaleza jurídica	495
5.6. El Convenio Económico en la reforma de la LORAFNA ...	504
6. La reforma fiscal en Navarra	513
6.1. La aplicación de la reforma tributaria	514
6.2. La Ley 18/1986, de 5 de mayo	524
7. El Convenio Económico de 1990	525
7.1. Negociación	526

ÍNDICE

7.2. Modificaciones	532
7.2.1. La Ley 12/1993, de 13 de diciembre	532
7.2.2. La Ley 18/1998, de 15 de junio	532
7.2.3. La Ley 25/2003, de 15 de julio	534
7.2.4. La Ley 48/2007, de 19 de diciembre	538
7.3. Contenido	542
7.4. Principios generales	543
7.4.1. La autonomía tributaria y sus límites	543
7.4.2. La Alta Inspección del Estado	551
7.4.3. Facultades y prerrogativas	554
7.4.4. Coordinación	555
7.4.5. Modificaciones	558
7.5. Las normas comunes de armonización tributaria	560
7.5.1. Principios	563
7.5.2. Criterios armonizadores	565
7.5.3. Los puntos de conexión	579
7.6. La armonización tributaria de los Impuestos directos	583
7.6.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	583
7.6.2. Impuesto sobre el Patrimonio	590
7.6.3. Impuesto sobre Sociedades	590
7.6.4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes	599
7.6.5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	604
7.7. La armonización de la tributación de los impuestos indirectos	607
7.7.1. Impuesto sobre el Valor Añadido	607
7.7.2. Impuestos Especiales	616
7.7.3. Impuestos sobre las Ventas Minoristas de Determina- dos Hidrocarburos	618
7.7.4. Impuesto sobre las Primas de Seguros	620
7.7.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	622
7.7.6. Tributos sobre el juego	626
7.8. Tasas	626
7.9. Normas de gestión y procedimiento	627
7.10. Haciendas Locales	631
7.11. Junta Arbitral	635
7.11.1. Evolución	635
7.11.2. Régimen	637
7.12. Aportación económica al Estado	639
7.12.1. Método de determinación	641

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

7.122. Procedimiento de cuantificación, actualización y pe- riodificación de la aportación	645
7.123. Ajustes a la recaudación tributaria	649
7.124. Determinación de la aportación	655
7.13. Comisión Coordinadora	657
8. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007	659
8.1. El acuerdo de la Junta Arbitral	661
8.2. Objeto del recurso	665
8.3. Origen histórico del sistema fiscal navarro	665
8.4. El fundamento constitucional del sistema fiscal navarro	669
8.5. Caracterización del sistema fiscal navarro	671
8.6. Metodología o criterios de interpretación del sistema fiscal ..	673
8.7. Tendencia armonizadora y regulación del IVA	676
8.8. Competencia para regular, aplicar y revisar el IVA en el su- puesto de hecho	677
9. El sistema tributario armonizado	680
9.1. Normas generales	683
9.2. Imposición directa	685
9.3. Imposición indirecta	689
9.4. Tasas y contribuciones especiales	691
9.5. Haciendas locales	695

CAPÍTULO VI LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA COMUNITARIA

1. El Derecho comunitario y sus principios	699
1.1. El principio de primacía	702
1.2. El principio de efecto directo	705
2. Las normas del Derecho tributario de la Unión Europea	711
3. Los principios comunitarios	714
3.1. La libre concurrencia	716
3.2. La no discriminación	719
4. Las libertades comunitarias	720
4.1. La libre circulación de mercancías	721
4.2. La libre circulación de personas	722
4.3. La libertad de establecimiento	723
4.4. La libre prestación de servicios	725
4.5. La libre circulación de capitales	725
4.6. Restricciones justificada	727

ABREVIATURAS

5. Las ayudas de Estado	730
5.1. Concepto	732
5.2. Tipos	739
5.3. Sujetos. Otorgante y beneficiario	741
5.4. Transferencia de recursos públicos y beneficios económico ..	743
5.5. Especificidad de la ayuda	746
5.6. Territorialidad	748
5.6.1. La STJCE de 6 de septiembre de 2006. Islas Azores ...	749
5.6.2. La STJCE de 11 de septiembre de 2008. Diputaciones Forales	755
5.6.3. La STPI de 18 de diciembre de 2008. Gibraltar	774
5.6.4. Aplicación en la Comunidad Foral	784
6. La armonización fiscal comunitaria	786
6.1. Principios y tendencias	790
6.2. Concepto y objetivos	798
6.3. Imposición directa	802
6.3.1. Imposición sobre las sociedades	803
6.3.2. Imposición sobre la renta de las personas físicas	821
6.3.3. Grupo normativo	823
6.4. Imposición indirecta	829
6.4.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	830
6.4.2. Los Impuestos Especiales	838
6.4.3. Las franquicias fiscales	843
6.4.4. Régimen de la concentración de capitales	845
6.4.5. Régimen de determinadas acciones y bienes	847
6.5. La cooperación entre los Estados	848
BIBLIOGRAFÍA	855
INDICE ONOMÁSTICO	905

ABREVIATURAS

AA	Actualidad Administrativa
AAPP	Administraciones Públicas
AAVV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEEE	Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo
AG	Abogado General del TJCE
AHDE	Anuario de Historia del Derecho Español
AJD	Actos Jurídicos Documentados
AJDA	Actualité Juridique Droit Administratif
Ap.	Apartado
Aprox.	Aproximadamente
ARGN	Archivo Real y General de Navarra
Art./art./arts.	Artículo/artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
BON	Boletín Oficial de Navarra
C	Serie C (comunicaciones) del DOCE
CA	Comunidad Autónoma
CAC	Código Aduanero Comunitario
CAM	Código Aduanero Modernizado
Cap.	Capítulo
CC	Código Civil de 24 de julio de 1889
CCAA	Comunidades Autónomas
C de C	Código de Comercio
CE	Constitución española
C.e.	Corrección de errores
CEC	Centro de Estudios Constitucionales
CECA	Comunidad Económica del Carbón y del Acero
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

CEE	Comunidad Económica Europea
CEEA	Comunidad Europea de la Energía Atómica
CEPE	Comisión Económica para Europa de las Naciones Unidas
CEPII	Centre d'Etudes Prospectives et d'Information Internationales.
Cfr.	Confróntese
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CIN	Neutralidad en la Importación de Capitales
Cir.	Circular
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal
D	Decreto
DA	Documentación Administrativa
Da	Disposición adicional
Dd	Disposición derogatoria
Df	Disposición final
DL	Decreto Legislativo
DLey	Decreto-Ley
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas Comunicaciones e Informaciones
DOL	Diario Oficial de las Comunidades Europeas Legislación
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Dt	Disposición transitoria
DUA	Documento Único Administrativo
EA	Estatuto de Autonomía
ECOFIN	Consejo de Ministros de Economía y Finanzas
EEE	Espacio Económico Europeo
Ed.	Edición
EEE	Espacio Económico Europeo
EFE	Economía Financiera Española
EEUU	Estados Unidos de América
EFTA	Asociación Europea de Libre Comercio
EM	Exposición de Motivos
EP	Establecimiento Permanente
EURATOM	Comunidad Europea de la Energía Atómica
EUROSTAT	Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas

ABREVIATURAS

FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola
FG	Fuero General
FJ	Fundamento Jurídico
FN	Fuero Nuevo o Compilación de Derecho Privado Civil de Navarra
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros (<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>)
ICE	Información Comercial Española
IEP	Instituto de Estudios Políticos
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
INE	Instituto Nacional de Estadística
INI	Instituto Nacional de Industria
INSALUD	Instituto Nacional de la Salud
INSS	Instituto Nacional de Seguridad Social
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITE	Impuesto General sobre Tráfico de Empresas
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos
LCI	Ley del Catastro Inmobiliario
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LEF	Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954
LFACFN	Ley Foral 15/2004, de 3 de diciembre, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra
LFAL	Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de Administración Local de Navarra
LFCP	Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos
LFGA	Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

LFHLN	Ley Foral 2/1985, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra
LFPN	Ley Foral 14/2007, de 4 de abril, de Patrimonio de Navarra
LGEP	Ley General de Estabilidad Presupuestaria
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria
Lib.	Libro
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRNR	Ley del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa
LMPFF	Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
LMURF	Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal
LO	Ley Orgánica
LOAPA	Ley Orgánica y de Armonización del Proceso Autonómico
LOCE	Ley Orgánica del Consejo de Estado
LOCJ	Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales
LODE	Ley Orgánica reguladora del Derecho a la Educación
LODEPE	Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición
LOFAGE	Ley Orgánica 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Organización General del Estado
LOFCA	Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Modificada por la Ley 7/2001, de 27 de diciembre.
LOGSE	Ley de Ordenación General del Sistema Educativo
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LORAFNA	Ley Orgánica 14/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
LOREG	Ley Orgánica de Régimen Electoral General

ABREVIATURAS

LOTC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958
LPAP	Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas
LPH	Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local
LRHL	Le Reguladora de las Haciendas Locales
LRJAE	Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LRU	Ley Orgánica 11/1983, de 29 de agosto, de Reforma Universitaria
NC	Nomenclatura Combinada
NEJ	Nueva Enciclopedia Jurídica Seix
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NR	No Residente
núm.	número
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OCM	Organización Común de Mercados Agrícolas
OECE	Organización Europea de Cooperación Económica
OICVM	Organismos de Inversión Colectiva en valores mobiliarios
OLAF	Oficina Europea de Lucha contra el Fraude
OM	Orden Ministerial
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OOMM	Órdenes Ministeriales
OS	Operaciones Societarias
p./pp.	página/páginas
Pár.	Párrafo
PEE	Papeles de Economía Española

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

PIB	Producto Interior Bruto
PNB	Producto Nacional Bruto
RAnAP	Revista Andaluza de Administración Pública
RArAP	Revista Aragonesa de Administración Pública
RAMN	Reglamento de Administración Municipal de Navarra de 1928
RAP	Revista de Administración Pública
RAPA	Real Decreto 927/1988, de 29 de julio, Reglamento de la Administración Pública del Agua y de la Planificación Hidrológica
RB	Reglamento 1372/1986, de Bienes de las Corporaciones locales
RC	Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley de Costas
RCDI	Revista Crítica de Derecho Inmobiliario
RCEC	Revista del Centro de Estudios Constitucionales
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RD/L	Real Decreto-Ley
RDGT	Resolución de la Dirección General de Tributos
RGIT	Reglamento 939/1986, de 25 de abril, General de Inspección de los Tributos. Derogado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RDP	Revue Droit Public et de la Science Politique
RDPriv	Revista de Derecho Privado
RDU	Reglamento 2178/1978, de 23 de junio, de Disciplina Urbanística
REAL	Revista de Estudios de la Administración Local
REALA	Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma
Rec.	Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia CE
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero

ABREVIATURAS

REDI	Revista Española de Derecho Internacional
REcP	Revista de Economía Política
REDUMA	Revista de Derecho Urbanístico y Medio Ambiente
REITS	Real Estate Investment Trust
Res.	Resolución
REF	Reglamento de Expropiación Forzosa de 26 de abril de 1957
REP	Revista de Estudios Políticos
REVL	Revista de Estudios de la Vida Local
RFDA	Revue Française d'Administration Publique
RGD	Revista General de Derecho
RGDI	Revista General de Derecho Iustel
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos. RD 939/1986, de 24 de abril, derogado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria.
RGLJ	Revista General de Legislación y Jurisprudencia
RGU	Reglamento 3288/1978, de 25 de agosto, de Gestión urbanística
RHE	Revista de Historia Económica
RICA	Revista Internacional de Ciencias Administrativas
RIE	Revista de Instituciones Europeas
RIEV	Revista Internacional de Estudios Vascos
RJ	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RJN	Revista Jurídica de Navarra
RO	Real Orden
ROF	Reglamento 2568/1986, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades locales
RP	Reglamento 1690/1986, de 11 de julio, de Población y Demarcación Territorial de las Entidades locales
RPJ	Revista del Poder Judicial
RPS	Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional
RTDE	Revue Trimestrielle de Droit Européen
RPV	Revista Príncipe de Viana

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

RTV	Radiotelevisión Española
RUE	Revista de Urbanismo y Edificación
RVAP	Revista Vasca de Administración Pública
S/SS	Sentencia/Sentencias
SAE	Sociedad Anónima Europea
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAPN	Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra
SAT	Sentencia de la Audiencia Territorial
SATN	Sentencia de la Audiencia Territorial de Navarra
SME	Sistema Monetario Europeo
STC/SSTC	Sentencia/Sentencias del Tribunal Constitucional
STPI	Sentencia del Tribunal de Primera Instancia del TJCE
STS/SSTS	Sentencia/Sentencias del Tribunal Supremo
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STSJN	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra
TARIC	Tarifa Integrada Comunitaria
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de 25 de marzo de 1957
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (Ámsterdam, 1 de mayo de 1999)
TECE	Tratado por el que se establece una Constitución para Europa
TECECA	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero
TEDH	Tribunal Europea de Derechos Humanos
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
Tít.	Título
TPI	Tribunal de Primera Instancia del TJCE
TR	Texto Refundido
TRLA	Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, Texto Refundido de la Ley de Aguas
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

ABREVIATURAS

TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TRLITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLRFPF	Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TRLS 1976	Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana
TRLS 1992	Real Decreto 1/1992, de 26 de junio, Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana
TRLS 2008	Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, Texto Refundido de la Ley de Suelo
TRLSA	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
TRRL	Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, Texto Refundido de Régimen local
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea (Maastricht, de 7 de febrero de 1992)
UE	Unión Europea
UEM	Unión Económica y Monetaria
UNECE	Comisión Económica para Europa del Comité Económico y Social de las Naciones Unidas
UTE	Unión Temporal de Empresas
v.g	verbi gratia/por ejemplo
v./vid.	Véase
VV.AA.	Varios autores
vol./vols.	volumen (es)

PRÓLOGO

La bibliografía específica sobre el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra es escasa y, con algunas muy honrosas excepciones, está redactada con el corazón más que con la cabeza. Los avatares y conflictos que han ido jalonando la historia del Convenio Económico en sus ya cerca de doscientos años de vida han hecho fluir la tinta de apasionados panegíricos y ardientes invectivas a los que no se puede desconocer el mérito de aportar datos interesantes –no en vano sus autores han sido, en muchos casos, protagonistas de los acontecimientos que relatan– pero no ofrecen una explicación razonada y científica de este fenómeno particular que está firmemente enraizado en la cultura jurídico-política y en el modo de ser de los navarros, de la misma manera que otras comunidades de España sienten y viven sus propias tradiciones culturales.

La situación ha ido cambiando en los últimos cuarenta años y me atrevo a afirmar, sin temor a errar, que el progreso de la investigación y las publicaciones científicas sobre el Convenio Económico se ha debido a la implantación y desarrollo de las instituciones universitarias de Navarra: la Universidad de Navarra, en los primeros tiempos, y, junto a ella, la Universidad Pública de Navarra en los últimos lustros. Ambas merecen un justo reconocimiento por su permanente contribución al conocimiento de las realidades socioculturales de la Comunidad Foral.

El nombre del autor de este libro –Profesor Asociado que fue en la Universidad de Navarra y ahora Titular de Derecho Administrativo en la Universidad Pública– está marcadamente unido al reciente desarrollo del régimen foral y del sistema de Convenio Económico, pues

ha desempeñado un papel muy activo en las instituciones navarras, habiendo llegado a ocupar la Presidencia del Gobierno de la Comunidad Foral. No puedo omitir esta mención, puesto que muy probablemente debe de ser ya conocida por el lector, a quien podría extrañar su silenciamiento en el prólogo de una obra que trata de una de los componentes esenciales del ordenamiento jurídico navarro.

Pero, dicho esto, hay que afirmar inmediatamente que la savia que circula por las páginas de este libro se ha forjado en la tierra fértil de la vocación y el talento universitario de su autor. Es un trabajo que viene a aumentar el acervo de una producción científica rigurosa, concienzuda y razonada que, de forma progresiva, va prevaleciendo cuantitativamente sobre los escritos apoloéticos.

Conocí a Juan Cruz ALLI al tiempo de instalar definitivamente mi residencia en Pamplona. Corrían los últimos meses del año 1985. Se había promulgado recientemente la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local y se organizaron en la Universidad unas Jornadas sobre la Hacienda Foral de Navarra. Juan Cruz ALLI, con su flamante doctorado y una ya considerable experiencia profesional y docente, habló de tributos locales, cuotas de urbanización, contribuciones especiales... Quedé profundamente impresionado por sus dotes oratorias, su agilidad mental y el rigor, la desenvoltura y facilidad con la que se adentraba en el Derecho financiero y tributario, materia que –aun siendo próxima a su especialidad, el Derecho administrativo– no era estrictamente la suya.

Siempre he estimado al jurista que no se detiene ante las fronteras, un tanto arbitrarias, establecidas para segmentar la ciencia del Derecho. Como dijo CARNELUTTI, es necesaria la descomposición del Derecho para profundizar en su estudio, pero sería grave error no darse cuenta de que lo que así contemplamos es más bien el cadáver del Derecho que el Derecho vivo “porque la vida, o sea, la realidad del Derecho, no está en ninguna parte, sino en el todo y en su unidad. Para ver el Derecho vivo hay que trepar lo más alto posible, donde el ojo pueda abarcar, en cuanto quepa, su inmensa realidad”.

Esta misma actitud abierta, sin complejos ni prejuicios burocrata-cadémicos, se advierte en la obra que hoy tengo el honor de prologar, sin que ello signifique que se acepte o se caiga en el error del sincretis-

PRÓLOGO

mo metodológico. No dudo que el lector llegará –si no lo tiene ya– al convencimiento de que un tema como el del Convenio Económico del Estado y la Comunidad Foral de Navarra sólo puede abordarse desde un conocimiento sólido de la Historia de Navarra, sus instituciones jurídico-políticas y administrativas y del sistema tributario. Nada de ello falta en este libro. Las ya numerosas publicaciones de Juan Cruz ALLI son un aval más que sobrado que garantiza la calidad de su investigación. Tras su compacta armazón documental se esconden muchas horas de paciente búsqueda y lectura en el Archivo de Navarra. No menos abundante y selecto es el arsenal bibliográfico de que se ha servido el autor para ensamblar sus ideas.

Es oportuno dar noticia aquí del contenido del libro, pero no voy a detenerme en cada uno de los aspectos tratados en él, de los que da buena cuenta el sumario. En él puede apreciarse que, en sucesión cronológica, se examinan las diferentes versiones del Convenio que se han sucedido en el tiempo, se presta especial atención al estudio del régimen jurídico vigente, y se va más allá del estricto ámbito interno para encuadrar el objeto de estudio en el seno del ordenamiento comunitario, con las más recientes aportaciones de la jurisprudencia de Luxemburgo.

Quisiera destacar algunos aspectos que, a mi juicio, merecen ser subrayados porque ponen de manifiesto el acertado enfoque jurídico con que el autor contempla el fenómeno del Convenio Económico.

En primer lugar, el encaje del ordenamiento navarro en el conjunto del ordenamiento estatal. Lejos de veleidades soberanistas, el autor afirma, en las primeras páginas de la obra, que los sucesivos convenios pueden verse, no tanto como el ejercicio de una supuesta soberanía fiscal, sino para establecer una autonomía fiscal armonizada. Esta es una verdad difícilmente discutible desde el punto de vista jurídico. Más que una verdad podría decirse que es una obviedad, pero no está demás afirmarla dado que sigue habiendo quienes, desde perspectivas metodológicas confusas o desde planteamientos puramente voluntaristas, se niegan a aceptarlo.

También me parece destacable y acertado que se proclame sin paliativos la continuidad de los diferentes convenios que se han sucedido a lo largo de la historia. “Cada uno –dice el autor– tiene su individualidad material, temporal y formal, pero todos ellos forman un subconjunto

to del sistema fiscal”. Esta es una característica que considero esencial para entender, en su verdadera sustancia, el sistema fiscal navarro. La importancia jurídica de la continuidad histórica no deriva del elemento puramente fáctico de la evolución del sistema a lo largo del tiempo, sino del reconocimiento expreso que la Constitución Española realiza de la dimensión histórica de la institución foral. Es la Constitución la que da valor jurídico a los precedentes, en la medida en que sean actualizados y sean compatibles con los pilares sobre los que se asienta la Norma Fundamental. El valor de la continuidad histórica se revela primordial para la solución de problemas actuales que no reciben una respuesta expresa en las leyes que establecen las bases de la estructura institucional de la foralidad. “El Derecho –dijo FRIEDRICH, a la sazón Presidente de la *American Political Science Association*– encarna la historia del desarrollo de una nación en el transcurso de muchos siglos y no puede recibir el mismo trato que si no contuviera más que los axiomas y corolarios de un libro de matemáticas. Para saber lo que es, hemos de saber lo que ha sido, y lo que tiende a ser de nuevo”. Si estas palabras pueden aplicarse a muchas instituciones jurídicas, con mucha más razón vienen a cuento para explicar y entender un subsistema jurídico que es asumido por el ordenamiento vigente en tanto en cuanto es histórico.

Un tercer distintivo que descuella en el desarrollo que efectúa el profesor ALLI ARANGUREN es la perfecta comprensión de las diferencias de naturaleza existentes entre el Convenio Económico de Navarra y el Concierto Económico del País Vasco. Cualquiera que profundice en la materia apreciará enseguida que son dos instituciones muy diferentes en su origen (que condiciona su naturaleza jurídica actual) y en sus esencias forales. Esto es algo que, lamentablemente, ignoran muchos estudiosos que sólo han tratado superficialmente la cuestión de los derechos históricos. No hay duda de la mayor antigüedad y consistencia histórico-jurídica del Convenio, a pesar de que el Concierto, en cuanto a su texto y contenido concreto, se ha ido equiparando progresivamente en sus sucesivas redacciones a lo que ya era antes el Convenio. Sin embargo, el término Concierto se usa por muchos para designar conjuntamente ambas instituciones y en las leyes del Estado en las que se hace salvedad del régimen foral se cita siempre el Concierto delante del Convenio. Siempre no. Hay un solo caso –que yo recuerde– en el que se respeta la preferencia del Convenio: el artículo primero de la

PRÓLOGO

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde se contienen los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español.

Estas son, a mi entender, las claves que orientan todo el estudio que, como es obvio, no se queda en formulaciones generales, sino que desciende al detalle de lo que ha sido y es el Convenio Económico. Dejemos al lector apreciar por sí mismo la calidad del trabajo. A mí no me queda sino concluir el honroso encargo recibido de prologar este libro, con una sincera felicitación a su autor por su trabajo y al Instituto Navarro de Administración Pública por incorporarlo a su prestigioso fondo bibliográfico.

Eugenio Simón Acosta

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Presidente de la Asociación Española
de Derecho Financiero*

PRESENTACIÓN

Me complace poder presentar esta obra que el lector tiene en su mano de don JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN, al ser su origen el VI Premio “Martín de Azpilicueta”, que mediante la Orden Foral 72/2009, de 18 de febrero, convocó el Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, don Javier Caballero Martínez.

El Jurado evaluador propuso la concesión del Premio al trabajo “Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada”, al considerar que recoge el estudio de un tema de hondo calado en la Comunidad Foral de Navarra, con un fondo de investigación y de recopilación, sin parangón en el Estudio del Convenio Económico. Asimismo, el Jurado consideró que su publicación sería oportuna y conveniente para dar conocimiento a la ciudadanía en general de cuál es el origen del Convenio y los avatares que ha sufrido desde que se instauró.

El Jurado evaluador del premio estuvo compuesto por las siguientes personas: el Ilmo. Sr. don Eugenio SIMÓN ACOSTA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra y Consejero del Consejo de Navarra; don Pedro José GONZÁLEZ FELIPE, Director General de Formación Profesional y Universidades; don Ildefonso SEBASTIÁN LABAYEN, Director General de Presidencia; doña María Antonia DEL BURGO TAJADURA, Directora del Servicio de Enseñanza y Extensión Universitaria e Investigación; don Tomás RODRÍGUEZ GARRAZA, Secretario General del Instituto Navarro de Administración Pública y Director del Servicio de Selección para el Ingreso; don César VALENCIA GUEMBE, técnico de administración pública (rama jurídica)

del Instituto Navarro de Administración Pública, quien ha actuado, con voz pero sin voto, como secretario; y finalmente, como presidente del mismo, quien tiene el honor de presentar esta obra, en su calidad de Director Gerente del Instituto Navarro de Administración Pública.

Este Premio, que como ya es sabido, lleva el nombre de quien fuera un insigne catedrático, jurisconsulto y teólogo navarro, don Martín de Azpilicueta, busca servir de incentivo a todos aquellos que estudian e investigan sobre la actividad de las Administraciones Públicas, el Sector Público de Navarra y el Derecho civil foral de Navarra, no sólo en la actualidad, sino en cualquier momento de su historia, y también, por qué no decirlo, pretende ser un medio de reconocimiento a esa labor investigadora realizada con hondo rigor científico por muchos investigadores.

El autor de esta obra, por todos nosotros conocido, es don JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN, natural de Pamplona, Doctor en Derecho y Técnico Urbanista. En la actualidad, desarrolla su actividad docente como Profesor titular de Derecho Administrativo de la Universidad Pública de Navarra. Es ya tan amplia su bibliografía, y no sólo en temas relacionados con el derecho, que me veo obligado a no hacer mención concreta a ninguno de sus libros, colaboraciones y artículos a modo de no desmerecer a los restantes.

El libro *Los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada* constituye una aportación al conocimiento del régimen institucional de la Comunidad Foral. Su título expresa su alcance como estudio del régimen económico-financiero peculiar con origen en la soberanía del Reino de Navarra, que se mantuvo como competencia histórica tras su adecuación al régimen liberal hasta llegar al constitucional vigente. Este largo proceso, que se inició con las leyes de 1839 y 1841 ha supuesto una progresiva adecuación de aquella soberanía tributaria originaria al marco constitucional y hacendístico del Estado en un proceso de armonización, que se fue plasmando en los sucesivos convenios económicos. De tal modo que la soberanía histórica se convirtió en una autonomía tributaria armonizada, que hoy está asumida como un derecho histórico de este territorio foral por la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 y por la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento

PRESENTACIÓN

del Régimen Foral de Navarra. Su artículo 45 reconoce que “en virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico”. Se prevé la aportación a las cargas generales del Estado, y reconoce la “potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”. Todo ello por medio de los Convenios Económicos con naturaleza paccionada, que se aprobarán mediante ley ordinaria.

Al autor, pues, no cabe sino agradecerle su esfuerzo, felicitarle por su premio y animarle, aunque creo que no es necesario, a seguir por la senda de la investigación y el estudio de las más singulares instituciones jurídicas de Navarra.

Pamplona, marzo de 2010

Gregorio Eguilaz Gogorza
Director Gerente del Instituto
Navarro de Administración Pública

INTRODUCCIÓN

LA HISTORIA DE UN MODELO FINANCIERO ARMONIZADO

Decía el economista J. R. HICKS que una de las funciones más importantes de la historia económica es constituir un foro de encuentro y diálogo de los economistas con los politólogos, los juristas, los sociólogos y los historiadores de los hechos, las ideas y las tecnologías¹. Del mismo modo que el autor citado, este trabajo pretende convertirse en un medio al servicio de todos ellos. No es, exclusivamente, ni una obra histórica, ni jurídica, ni económica. Persigue de dar una imagen real de los Convenios Económicos, institución propia del régimen foral de Navarra, que se proyecta como punto capital de su autogobierno, en toda la Historia Contemporánea, a partir de la caída del Antiguo Régimen. Por ello, cada uno de los convenios se expone en su momento histórico, económico y social, que explican su razón de ser, su contenido y aportación a la autonomía de Navarra². Como explicó TUÑÓN DE LARA:

1. HICKS, J., *Una teoría de la historia económica*. Barcelona: Ediciones Orbis, 1984, p. 4.

2. TUÑÓN DE LARA, M., *Estudios sobre el siglo XIX español*. Madrid: Siglo XXI, 1984, pp. 11-12: “Ni la Historia es hoy un simple relato, por atractivo que éste pudiera ser, ni el historiador puede ser alguien que ‘cuenta’ los hechos; ni tampoco un enumerador de fuentes, sin articularlas entre sí y en conexión con los hechos de que han

“En nuestros días hemos llegado a adquirir la certeza de un principio que condiciona toda investigación y todo planteamiento históricos: la realidad que tratamos de conocer y de interpretar no es una multiplicidad de objetos aislados y sin comunicación entre sí, sino un conjunto intercomunicable, lo que hoy se llama una realidad estructural. Se trata de diversos planos conectados entre sí, cada uno de los cuales es función de los restantes. En un momento determinado –coyuntura– puede darse la *preponderancia* de uno de esos planos, como también puede haber unas constantes de preponderancia. Pero es inútil cualquier intento de explicar la parte sin el todo”³.

El conocimiento de la economía y de los hechos económicos, del mismo modo que el derecho o los hechos jurídicos, no pueden realizarse al margen del entorno histórico, cultural y social en que se producen. Sólo así pueden entenderse y analizarse. Ese es el método que se ha seguido en este trabajo sobre una institución que articula unas relaciones económico-financieras entre el Estado español y una parte del mismo, que era la provincia y hoy la Comunidad Foral de Navarra. Por eso los sucesivos convenios económicos se sitúan en su espacio histórico, institucional, económico y financiero. Sólo de este modo se puede entender su evolución y contenido, como instrumento que ha permitido pasar de la soberanía histórica en la materia del Reino de Navarra a una autonomía armonizada, primero con el Estado y, actualmente y en el futuro, con la Unión Europea.

dejado constancia. El historiador tiene que buscar para lograr la materia prima de su trabajo; tiene que estructurar esas materias con arreglo a modelos, lo que servirá a la experimentación de la hipótesis; las hipótesis pueden ser comprobadas o desmentidas y, en numerosos casos, subsistir con un amplio margen de probabilidad o certidumbre. [...] el historiador debe apoyarse en el inmenso patrimonio de las adquisiciones anteriores a las que puede añadir las suyas propias”. Invocando a M. BOUVIER-AJAM recordó la necesidad de la “*sistemática funcional*, es decir, el estudio del sistema [...] en su realidad activa, en su funcionamiento; dicho estudio tiene una primera parte sistemática *descriptiva* (mecanismos del objeto, movimientos internos) y una segunda de *sistemática operacional* (mecanismo condicionado o influenciado por el objeto que se estudia, operaciones que sin él no tendrían lugar). Se trata [...] no ya de describir tan sólo, sino de explicar”.

3. TUÑÓN DE LARA, M., *Estudios...*, cit., pp. 12-13.

Las cuentas públicas reflejan el orden, o desorden, político, económico y social de cada momento: a quien grava la imposición o, lo que es lo mismo, quienes, personas, grupos o clases, sufren la imposición y pagan los impuestos; a quien beneficia la acción pública, o quienes parasitan al Presupuesto, etcétera. Si el nuevo orden liberal supuso la crisis de las instituciones del Antiguo Régimen, también en el orden económico la nueva concepción y la revolución industrial produjeron una transformación de las estructuras económicas y, por tanto, de las acciones y medios del poder público. Todo ello tiene una “racionalidad histórica” que lo explica en la propia de su momento histórico-económico, punto de partida de su evolución a formas posteriores.

El estudio de la evolución de la Hacienda pública española ha demostrado que ha sido lenta y alejada de los comportamientos europeos, del mismo modo que ha ocurrido con las instituciones políticas y los hechos sociales. COMÍN entiende que los momentos claves de las innovaciones fiscales de los ingresos fueron la reforma de MON-SANTILLÁN de 1845, la de FERNÁNDEZ VILLAVARDE de 1899-1900, la de LARRAZ de 1941, y la producida una vez instaurada la democracia. A partir de ellas distingue las siguientes etapas en relación con el Presupuesto del Estado:

- a) La crisis de la Hacienda del Antiguo Régimen hasta 1844.
- b) La consolidación de la Hacienda liberal, junto con el régimen, con la reforma de 1845, hasta el desastre colonial de 1898.
- c) La Hacienda “transicional” entre 1899 y 1935.
- d) El retroceso producido durante el periodo autárquico del franquismo entre 1940-1958, que fue superado por los acuerdos con los EEUU y el Plan de Estabilización.
- e) La Hacienda del Estado de bienestar entre 1959-1995⁴.

Esta última se produjo a partir del Plan de Estabilización, del Acuerdo Preferencial con las Comunidades Europeas de 1970, de los Pactos de la Moncloa de 1977, del ingreso en la Comunidad en 1986 y en la Eurozona por la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción

4. COMÍN, F., *Historia de la Hacienda pública*, II. Barcelona: Crítica, 1996, p. 14.

del euro. Todas ellas en un tiempo histórico que ha vivido la sociedad española actual.

Podemos añadir como la etapa más reciente, la de la fiscalidad establecida a partir de la Constitución de 1978, que se explica por los estudios y valoraciones críticas realizadas sobre el sistema precedente, así como del cambio socio-político que hizo posible la instauración del nuevo régimen. Todos ellos aportaron una nueva racionalidad al sistema, basada en principios ideológicos distintos a los anteriores, que alcanzaban a toda la concepción política, social y económica.

Dentro de España, como se expondrá, la Hacienda de Navarra no ha sido un espacio aislado, aunque hayan existido pretensiones autárquicas y de impermeabilidad a la evolución de aquélla. En primer lugar, por la realidad institucional del Antiguo Régimen y, a partir de la Ley de 1841, por un afán diferenciador que no tenía un propósito de mantener una soberanía política perdida, sino de defensa de una capacidad de autogobierno al servicio de los intereses del grupo social dominante, que era la burguesía liberal controladora de las instituciones forales.

Su condición territorial, poblacional y económica la hicieron parte integrante del Estado, de modo que la sociedad y las instituciones forales recibieron las influencias y participaron de las decisiones económico-financieras, hacendísticas y fiscales del mismo. En un primer momento, tratando de mantener un régimen tributario antiguo y obsoleto respecto al del resto del país —que ya lo era con relación al europeo—, para pasar posteriormente a asumirlo en un proceso de homologación y armonización que se fue articulando por medio de los sucesivos Convenios Económicos.

A la hora de estudiar la evolución de la Hacienda foral hemos de diferenciar los siguientes periodos, directamente marcados por los Convenios Económicos, que supusieron la incorporación en Navarra de las reformas fiscales estatales⁵:

a) La crisis de la Hacienda del Antiguo Régimen hasta la Ley de 1841.

5. MONREAL ZIA, G., “El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Conciertos Económicos (1841-1991)”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 353-365.

b) La consolidación de la Hacienda liberal con las reformas producidas por la Ley de 1841 y los Convenios de 1849 y 1877.

c) La asimilación del régimen general, el establecimiento de la armonización fiscal y de los principios forales en los Convenios de 1927 y 1941, con la adaptación de las reformas fiscales de la tecnocracia franquista en el Convenio de 1969.

d) La incorporación de los principios constitucionales y la fiscalidad del Estado de bienestar a partir del Convenio de 1990 y las reformas posteriores.

Los cambios en el Convenio Económico se han producido coincidiendo con las transformaciones del Estado, o del modelo económico e institucional en cualquiera de sus momentos. Así ocurrió con la crisis del Antiguo Régimen y el establecimiento del liberal (1841), con su consolidación durante la Restauración (1849 y 1877) y, en su momento final, con la Dictadura (1927). La República no tuvo tiempo para actuar sobre el Convenio, aunque la creación del impuesto directo sobre la renta anticipó la reforma fiscal futura. Su crisis se produjo con la guerra civil y la instauración del franquismo, durante el que se negociaron dos convenios (1941 y 1969). El primero, para adecuar el régimen fiscal a la reforma de LARRAZ e incrementar la aportación; el segundo, con la decadencia del régimen y la configuración de un nuevo espacio económico y social. Con el establecimiento del régimen constitucional se consolidó el modelo, adecuándose a los nuevos principios fiscales y a los cambios económicos y político-institucionales (1990 y sus reformas). El próximo reto está ya perfilándose con la adecuación al nuevo estadio que para los Estados miembros representa la armonización de la fiscalidad en la Unión Europea.

Como observa HICKS, “cada acontecimiento histórico tiene algún aspecto en el que es único, pero casi siempre hay otros aspectos en los que es un elemento de un grupo, con frecuencia de un grupo amplio”⁶. Es de toda evidencia que la presencia de Navarra en un espacio económico estatal, en el que se hallaba plenamente integrada política y económicamente, ha determinado que estuviese condicionada por aquél.

6. HICKS, J., *Una teoría...*, cit., p. 5.

De tal modo que los sucesivos convenios económicos pueden verse, no tanto como el ejercicio de una supuesta soberanía fiscal, sino como medio para establecer una autonomía fiscal armonizada y para conseguir la integración económica a lo largo de la evolución política y económica del país. Cada uno de ellos ha de relacionarse con el precedente, del que se parte en su negociación y contenido, manteniéndolo o innovándolo, en una evolución gradual, hasta la última consolidación en 1990, que no implica que sea definitiva, como lo demuestran las modificaciones posteriores. Cada uno tiene su individualidad material, temporal y formal, pero todos ellos forman un subconjunto del sistema fiscal. En cada uno de ellos se ha ido decantando y precisando el reconocimiento, el alcance y límites de la potestad tributaria de Navarra, de su encuadramiento en el marco constitucional y de su articulación con el sistema fiscal estatal y comunitario, por las normas de armonización.

Desde 1841 hasta los primeros años del siglo XXI ha transcurrido más de siglo y medio, lapso de tiempo suficiente para que se pueda estudiar esta institución con suficiente perspectiva histórica. Este periodo ha sido de grandes cambios en lo político-institucional, económico, cultural y social, como para poder valorar lo que los Convenios han supuesto de acomodación del autogobierno histórico de Navarra a todos aquéllos. En definitiva, si han sido un instrumento útil para la adaptación de dicho autogobierno a un mundo tan distinto, que nada tiene que ver con el del Antiguo Régimen, ni con el de la Revolución liberal, ni con el de la Restauración, ni con el de la República, ni con el de la guerra civil, ni con el del franquismo.

Los Convenios Económicos han permitido a lo largo de su historia la financiación de Navarra. Responden, no sólo a la necesidad de la armonización tributaria con el Estado, sino el hecho evidente de ofrecer a los navarros un sistema fiscal acorde con los cambios socio-económicos y normativos de la fiscalidad, aspecto este último muy contingente, en función de variables políticas, económicas y sociales. El Convenio ha sido el medio para aplicar en Navarra las transformaciones tributarias producidas, primero, en el Estado y, después, en la Unión Europea.

Actualmente, los Convenios Económicos entre el Estado y la Comunidad Foral deben situarse en un proceso de desestructuración, desestabilización y renovación del Derecho público, efecto de la globaliza-

ción, la desestatificación social y la descentralización⁷. La globalización económica, social, cultural e ideológica afecta a la comunicación, los valores éticos, la consideración del medio ambiente y la universalización de los derechos fundamentales de las personas⁸. Se manifiesta en la internacionalización de las fuentes del Derecho por la permeabilidad del sistema jurídico, la armonización de los conceptos e instituciones, y el impacto de nuevas normas y estándares internacionales sobre los ámbitos económico-financiero, monetario y fiscal (UE, OCDE, OMC FMI), aplicación de los derechos fundamentales, participación de la sociedad civil y nueva gobernanza. Todo ello tiene profundos efectos para las Haciendas públicas y para los sistemas fiscales, que se van organizando a escala regional, como ocurre en la Unión Europea.

El sistema normativo ha adquirido una mayor complejidad en cuanto se ha reconocido potestad legislativa a ámbitos de poder político infraestatal como consecuencia del proceso de descentralización, según ocurre en el modelo autonómico creador de un sistema jurídico propio en cada Comunidad Autónoma. Aunque con alcance limitado, ha ido progresando el reconocimiento de cierta autonomía tributaria, principalmente gestora, incomparable con la autonomía de la Comunidad Foral y su potestad tributaria.

Por otra parte, la globalización y la regionalización implican la interdependencia de los sistemas jurídicos por la internacionalización de las fuentes del Derecho y la homologación y armonización con principios jurídicos y estándares normativos que, en principio, le eran ajenos⁹. Estas nuevas fuentes han alterado la jerarquía normativa interna dando una prioridad a la derivada de los Tratados frente a la legislación propia, configurando redes jurídicas comunes dotadas de mayor complejidad. Cuando, además, existen órganos jurisdiccionales a los que

7. AUBY, J.-B., “La bataille de San Romano”. En *AJDA*, 20 de noviembre de 2001, pp. 912-926.

8. AUBY, J.-B., *La globalisation, le Droit et l'État*. Paris: Montchrestien, 2003; “Globalización y descentralización”. En *RAP*, 156, 2001, pp. 7-21. GONZÁLEZ GARCÍA, J. V., “Globalización económica, Administraciones públicas y Derecho administrativo: presupuestos de una relación”. En *RAP*, 164, 2004.

9. HAHN, R. W., *Reviving Regulatory Reform: a global perspective*. Washington: AEI Press, 2000, p. 65.

se ha encomendado la interpretación y garantía de tales fuentes, sus pronunciamientos adquieren la relevancia que les corresponde como unificadores del orden jurídico.

En ese sentido, es relevante el significado del Derecho comunitario y su vigencia por los principios de efecto directo y prevalencia, la Convención europea de Derechos del hombre y las doctrinas de sus respectivos Tribunales respecto a la garantía en el procedimiento, en el régimen jurídico de los actos, en la intervención económica y medioambiental, etcétera. El espacio europeo es actualmente un ámbito jurídico cada vez más homogéneo, producto de un mestizaje entre los diversos sistemas jurídicos, con un contenido normativo-técnico cada vez mayor, que conduce a la reducción progresiva de la capacidad normativa de los parlamentos nacionales en beneficio de los organismos reguladores, que les imponen sus normas. Sirva de ejemplo el reducido papel de los Estados en la trasposición de las directivas comunitarias y su vigencia directa cuando no la realizan en plazo. En el ámbito de la fiscalidad, es cada vez mayor la presencia comunitaria en la imposición indirecta, a partir del establecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y directa, particularmente respecto al régimen de las sociedades.

Por otra parte, existen en la Unión Europea situaciones similares en cuanto a la fiscalidad, que justifican la búsqueda de soluciones cada vez más armonizadas. No sólo para la construcción del mercado común, sino también para resolver problemas sociales y financieros comunes, como los déficits públicos, la ineficiencia de algunos impuestos, la doble imposición, la competencia fiscal, la elusión y la evasión fiscales. A partir de la crisis se observa una nueva consideración del orden fiscal como instrumento de la política económica. Se está pasando del principio de la neutralidad, como falta de interferencia en el funcionamiento de los mercados, a su utilización como uno de los medios anticrisis.

La crisis económica en que vivimos nos demuestra que no hay un determinismo histórico que nos lleve al progreso indefinido, permitiéndonos extrapolar el futuro, aunque se puede especular sobre el mismo. No obstante, algunos elementos del presente nos permiten avanzar tendencias que pueden afectar al futuro, *rebus sic stantibus*, al sistema fiscal y a los Convenios en una sociedad globalizada y en una Europa que construye un espacio económico-financiero y monetario común, con base

en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE). Así nos lo demuestra día a día el Banco Central Europeo y sus tipos de interés.

Metodológicamente se ha tratado de situar cada uno de los Convenios Económicos en su momento histórico, político y económico, factores decisivos para comprender sus objetivos y contenido. No se pueden entender, ni individualmente ni en conjunto, el presente sin tener en cuenta el pasado. Precisamente, su historia nos demuestra un cambio profundo desde la concepción inicial de medio para actualizar el cupo a instrumento para armonizar dos sistemas fiscales que conviven dentro del mismo Estado.

Los elementos ideológicos o conceptuales ayudan a comprender como se afrontan los problemas y los medios, en este caso económicos, y el papel que asumen los poderes públicos. No se puede olvidar que el sistema fiscal, en cuanto permite el reparto de las cargas tributarias, es un ámbito de confrontación de opciones e intereses políticos y económicos, así como un medio para la redistribución social. Existe, por tanto, una concepción ideológica inspiradora de cada modelo de fiscalidad que la utiliza para el logro de sus fines. Los instrumentos fiscales y, por consiguiente, los Convenios Económicos tienen la función de medios para hacer efectiva una ideología política, económica y fiscal. Los medios se materializan al servicio de los fines y ambos disponen de una racionalidad que los legitima en sus respectivas funciones:

“La racionalidad implica dos tipos de cuestiones: la correspondiente a los fines y la específica de los medios. La racionalidad de los medios sólo es un asunto de información empírica (de la clase de movimientos y medidas que llevan eficientemente *—efficiently—* a los objetivos). Pero la racionalidad de fines no es un asunto de información sino de legitimación. No está establecida únicamente por la indagación empírica, sino que incluye apreciación (*appraisal*) y un juicio de valoración (*evaluation*). Y en el amplio esquema de las cosas, los dos aspectos se necesitan: los fines sin los medios adecuados son frustrantes; los medios sin fines adecuados improductivos e inútiles”¹⁰.

10. RESCHER, N., *Razón y valores en la era científico-tecnológica*. Barcelona: Paidós, 1999, p. 82.

Las instituciones que han venido negociando los Convenios Económicos, el Gobierno del Estado y la Diputación/Gobierno de Navarra, han plasmado en ellos, desde su legitimidad, los fines que persiguen y los medios económico-financieros para hacerlos posibles en su acción.

Se ha de constatar que los Convenios Económicos han sido a lo largo de su historia el medio para financiar a las instituciones de Navarra, proporcionando los ingresos necesarios. Configurado el Estado como autonómico, se planteó la financiación de las Comunidades Autónomas, que se estableció por la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. La Comunidad Foral de Navarra mantiene su régimen histórico de financiación por medio del Convenio Económico (art. 45 LORAFNA). En el modelo financiero de Navarra los ingresos son el producto del ejercicio de su reconocida potestad tributaria, por medio de las mismas figuras impositivas que las vigentes en el Estado, armonizadas por medio de las técnicas (principios de armonización y puntos de conexión) acordadas en el Convenio Económico.

Por todo ello, en este trabajo se han considerado los Convenios Económicos entre el Estado y Navarra desde tres perspectivas: el pasado, el presente y el futuro. La primera por medio del estudio de su aparición y desarrollo en los sucesivos momentos históricos en que se produjeron. El presente por el estudio del Convenio vigente y de sus modificaciones, por ser el último momento del proceso armonizador del ejercicio de la autonomía tributaria foral con la soberanía estatal. El futuro está ya marcado por el horizonte de la integración de España en Europa y el progreso de esta en la normación de la fiscalidad, directamente relacionada con sus objetivos constitutivos.

Agradezco a los profesores de Historia del Derecho de la Universidad Pública de Navarra, Gregorio MONREAL y Roldán JIMENO, su amistad y apoyo, manifestados en su permanente atención y disponibilidad, sugerencias y aportaciones de fuentes históricas y bibliográficas.

Blas LOS ARCOS, durante muchos años responsable en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra de todo lo relativo al Convenio Económico, ahora con otras responsabilidades en la Universidad Pública de Navarra, ha sido siempre una persona próxi-

ma, cordial y dispuesta a transmitir su conocimiento e información en la materia. Así lo he podido comprobar antes, cuando ambos teníamos otras responsabilidades públicas y gocé de su prudente asesoramiento, y ahora, que nos une el quehacer universitario. Le agradezco sus revisiones y aportaciones, imprescindibles para poder dar mayor precisión y contenido a este trabajo. En todo caso, los fallos en que haya podido incurrir son exclusivamente míos.

Finalmente, he de agradecer a todos los miembros del Jurado evaluador el que tuvieron a bien proponer este trabajo para la concesión del VI Premio “Martín de Azpilicueta”, con el que me ha honrado la Orden Foral 923/2009, de 1 de diciembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior del Gobierno de Navarra¹¹.

11. Fue convocado por la OF 72/2009, de 18 de febrero, BON 28, de 6 de marzo de 2009. Ha sido concedido por la OF 923/2009, de 1 de diciembre, BON 1, de 1 de enero de 2010.

CAPÍTULO I

LA HACIENDA DE NAVARRA A PARTIR DE LA LEY DE 1841

Sumario. 1. EL FIN DEL ANTIGUO RÉGIMEN Y LA CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ. 2. LA PUGNA ENTRE DOS SISTEMAS POLÍTICOS. LA PRIMERA GUERRA CARLISTA. 3. EL RÉGIMEN LIBERAL. 3.1. El Estado Nacional. 3.2. La transformación institucional. 3.3. La economía liberal y la desamortización. 4. LA LEY CONFIRMATORIA DE LOS FUEROS DE 1893. 4.1. La aceptación del Convenio de Vergara. 4.2. La garantía de la unidad constitucional. 5. LA LEY DE 16 DE AGOSTO DE 1841. 5.1. El Decreto de 15 de diciembre de 1840. 5.2. Contenido y alcance. 5.3. Sobre la naturaleza paccionada. 5.4. La negación del carácter paccionado. 6. EL FINAL DE LA HACIENDA DEL ANTIGUO RÉGIMEN. 7. LA REFORMA DE LA HACIENDA DE NAVARRA POR LA LEY DE 1841.

La Historia de la Hacienda de Navarra y de instrumento más importante, el Convenio Económico, sólo puede explicarse en el contexto histórico que surgió del fin del Antiguo Régimen por efecto del liberalismo, el constitucionalismo, y el centralismo. Con la caída de aquel se produjo la desaparición del Reino de Navarra integrado en la Corona de Castilla, aunque mateniendo sus instituciones hasta que la progresiva consolidación del régimen liberal expresó la incompatibilidad entre los principios recogidos en la Constitución de Cádiz y el sistema político anterior. La nueva forma de organización política dará lugar a una nueva Hacienda en el Estado liberal, que en Navarra tendrá las peculiaridades derivadas del mantenimiento de algunas de sus instituciones y autogobierno, como efecto del fin de la guerra civil por medio del Convenio de Vergara y de las Leyes de 1839 y 1841. A partir de estas

normas se configuró el “régimen foral liberal”, del que la Hacienda propia fue uno de los elementos más relevantes.

1. EL FIN DEL ANTIGUO RÉGIMEN Y LA CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ.

El proceso de cambio y asentamiento del régimen liberal tuvo los siguientes elementos esenciales durante el siglo XIX: la Constitución de Cádiz, la primera guerra carlista como guerra político-ideológica, y la Restauración de la Monarquía Constitucional. En cada uno de ellos se abrirá una nueva fase de asentamiento y progreso, con numerosos incidentes, avances y retrocesos, que influyeron directamente en las instituciones de Navarra.

La revolución liberal fue política, económica y social, como expuso MARCHENA: “cuando una nación altera la forma de gobierno, muda las instituciones, y hace nuevas leyes y forma nuevas costumbres, entonces es cuando propiamente puede decirse que hay una revolución en ella”¹². A pesar de la presencia en la vida política española de las corrientes progresistas, el desarrollo de los principios liberales fue lento y paulatino. Su causa pudo deberse a la influencia del historicismo, que trató de vincular el proceso a la historia nacional¹³, por la larga y cruenta primera guerra carlista entre el absolutismo y el liberalismo, así como por la importancia política de la corriente moderada, que desde sus actitudes reformistas permitió consolidar el Estado liberal. SÁNCHEZ AGESTA destacó la superficialidad del movimiento constitucional español signo externo de cómo

“la revolución ideológica (racionalismo, romanticismo, liberalismo, constitucionalismo) se apoya en una revolución social y económica pa-

12. Citado por MORENO ALONSO, M., *La generación española de 1808*. Madrid: Alianza, 1989, pp. 156-157.

13. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia del constitucionalismo español (1808-1936)*. Madrid: CEC, 1984, pp. 38 y ss., 68 y ss. CLAVERO, B., *Evolución...*, cit., pp. 25-29. GIL NOVALES, A., “Francisco Martínez Marina”, en ANTÓN, J. y CAMINAL, M. (coords.), *Pensamiento...*, cit., pp. 1-18.

ralela (decadencia de los estamentos tradicionales, presencia de las clases medias, libertad económica, desamortización, etc.) que a su vez está vinculada a una revolución técnica (máquina de vapor, ferrocarriles, telégrafo) y a la misma expansión demográfica que dobla la población de España en el transcurso del siglo XIX¹⁴.

La Constitución de Cádiz de 16 de marzo de 1812 fue el hito en que se plasmó el cambio del régimen político en España, porque sustituyó el orden estamental medieval por “un orden social nuevo, de territorialidad de los derechos sociales y de horizontalidad uniforme en su distribución”¹⁵. Con ella desapareció el Antiguo Régimen para establecer el régimen liberal a lo largo del siglo XIX. El constitucionalismo fue “el régimen político coherente con una profunda revolución social y económica larvada en la ideología del siglo XVIII. Como el régimen de las clases medias”¹⁶. La Constitución se convirtió en el mito de referencia del liberalismo español a lo largo del siglo XIX, derogada en cada etapa absolutista, era restaurada en las liberales, hasta el Motín de la Granja en que la Regente tuvo que jurarla, hasta que “la Nación en Cortes manifieste expresamente su voluntad, o de otra Constitución conforme a las necesidades de la misma”. Este nueva Constitución fue la de 1837¹⁷.

En torno a la Constitución y a su contenido y significado, se configuraron los grupos liberales, con distinto relieve en la política real. Los doceañistas apoyaban moderadamente el régimen establecido por la Constitución de Cádiz. Los radicales, exaltados o progresistas la asumían plenamente, con una concepción jacobina y revolucionaria. Los moderados o conservadores asumían el liberalismo desde la concepción doctrinaria, con matices tradicionalistas e historicistas, desconfianza respecto a la soberanía nacional, respeto a la tradición institucional de la monarquía y a su poder, desde actitudes reformistas.

14. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit., p. 22.

15. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Turgot y los orígenes del municipalismo moderno”. En *Revista de Administración Pública*, 33, 1960, p. 86.

16. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit., pp. 20 y 27.

17. SUÁREZ, F., “La crítica liberal a la Constitución de 1812”, en *Gades*, 16, 1987, pp. 37-55.

Un aspecto sustantivo del cambio político fue la contraposición del poder real de origen divino y la soberanía nacional. La primera sesión de las Cortes se celebró el 24 de septiembre de 1810 y proclamó en su primer Decreto que los diputados “representan la Nación española, se declaran legítimamente constituidos en Cortes generales y extraordinarias, y que reside en ellas la soberanía nacional”. Su artículo 2 reconoció la existencia de la “nación española” como entidad política, representada en las Cortes, que “no es ni puede ser patrimonio de ninguna familia ni persona”. En su artículo 3 se declaró que era la nación la titular de la soberanía: “la soberanía reside esencialmente en la nación, por lo que sólo a ésta pertenece el derecho de establecer leyes fundamentales”. Estos preceptos supusieron la radical sustitución de los fundamentos políticos del nuevo régimen frente a los de absolutismo: la soberanía nacional o popular frente al poder real de origen divino.

Estas dos concepciones estuvieron, de un modo u otro, en lucha —a veces cruenta— durante el siglo XIX. Esta última durante los periodos absolutistas del reinado de FERNANDO VII (1814-1820 y 1823-1833) y en el carlismo durante las guerras civiles. La soberanía nacional fue defendida por los liberales doceañistas (1820-1823), los progresistas (1854-1856), los demócratas y los republicanos de 1873. Una actitud de compromiso fue la de los moderados y la Unión Liberal de O'Donnell durante el reinado de ISABEL II, que intentaron compatibilizar la soberanía real limitada con la soberanía nacional. Las tensiones se reflejaron en las sucesivas constituciones que permiten clasificarlas como progresistas unas y moderadas otras.

El sistema político-jurídico derivado de la Revolución francesa sustituyó la monarquía absoluta por la parlamentaria. Incorporó el principio de la soberanía nacional, atribuyó al pueblo el poder constituyente y la facultad de hacer las leyes; dividió los poderes y estableció la primacía del principio de legalidad, que configuraban el Estado liberal como Estado de Derecho¹⁸; las elecciones por sufragio censitario, la confesio-

18. TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia de Derecho español*, Madrid, 1983, pp. 420-427. CLAVERO, B., *Evolución histórica del constitucionalismo español*, Madrid, 1984, pp. 20-22. VARELA SUANCES, J., *La teoría del Estado en los orígenes del constitucionalismo hispánico (Las Cortes de Cádiz)*, Madrid, CEC, 1983.

nalidad católica del Estado (art. 12) y la Milicia Nacional defensora del orden constitucional, formada por el “pueblo en armas”¹⁹, “baluarte de nuestra libertad”, según ARGÜELLES²⁰; entre 1810 y 1834 fue “el soporte básico y el factor más dinámico, con más empuje de la acción de rompimiento con el Antiguo Régimen”²¹.

A los españoles, que serían “justos y benéficos”, se les reconocieron los derechos ciudadanos de libertad, propiedad, seguridad personal, inviolabilidad de domicilio, petición y libertad de imprenta. La división de poderes configuró unas Cortes elegidas por sufragio restringido constituían el poder legislativo; el Ejecutivo residía en el Rey, asistido por los Secretarios de Despacho y por el Consejo de Estado, como “único Consejo del rey que oír su dictamen en los asuntos graves gubernativos y señaladamente para dar o negar la sanción a las leyes, declarar la guerra y hacer los tratados” (art. 261)²². El poder judicial se configuró basándose en el Supremo Tribunal de Justicia, las Audiencias Territoriales y los Juzgados de partido; desarrollado por los Decretos de 9 de octubre de 1812, que aprobó el Reglamento de las Audiencias y Juzgados, y el de 13 de marzo de 1814, del Reglamento del Supremo Tribunal de Justicia. La Contaduría mayor de cuentas realizaría el control de los caudales públicos, como parte de la transparencia y publicidad de la gestión financiera de todas las Administraciones públicas.

El principio constitucional exigía que se sistematizasen los grandes bloques normativos reguladores de la sociedad en el orden civil, penal, mercantil y procesal por medio de códigos uniformes para todo el territorio, como instrumentos revolucionarios de transformación social²³.

19. Artículo 42 del Reglamento de 1820.

20. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit., p. 224. ORTIZ DE ZÚÑIGA, M., *Elementos de Derecho Administrativo*, Granada, 1842-1843, III, pp. 266 y ss. GARRORENA MORALES, A., *El Ateneo de Madrid y la teoría de la Monarquía Liberal 1836-1847*, Madrid, IEP, 1974, pp. 834-842.

21. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años de procedimiento administrativo en un mundo cambiante*. Madrid: Iustel, 2009, pp. 249-260. LÓPEZ GARRIDO, D., *La Guardia Civil y los orígenes del Estado centralista*, Barcelona, Crítica, 1982, p. 30.

22. SUÁREZ, F., *Documentos...*, cit., VII. *El Consejo de Estado (1792-1834)*, pp. 20-26.

23. TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual...*, cit., pp. 465-476. CLAVERO, B., “Historia jurídica y código político: los derechos forales y la Constitución”, en *Anuario de*

Así lo dispuso el artículo 285 de la Constitución: “El Código civil, el criminal y el de comercio serán unos mismos para toda la Monarquía, sin perjuicio de las variaciones que por particulares circunstancias podrán hacer las Cortes”.

Desaparecieron las antiguas estructuras del poder territorial –los reinos, regiones históricas, fueros y jurisdicciones– para configurar un modelo racional, uniforme y centralizado, en el que coincidieran las actividades gubernativas, administrativas y judiciales, integrado por municipios y provincias²⁴, gobernadas por un “jefe superior nombrado por el rey” (art. 324), una Diputación provincial²⁵, una Audiencia y una Delegación de Hacienda. La vida local uniforme y mediatizada rechazó el principio del *pouvoir municipal* y la estableció dirigida y controlada por el poder gubernamental, de modo que los Ayuntamientos eran, según el conde de Toreno, “agentes del poder ejecutivo para el gobierno económico de los pueblos; [...] escogidos por sus propios vecinos, en la persuasión de que desempeñarán mejor su cargo y corresponderán a la confianza que los ha distinguido”²⁶. Esta concepción centralista se mantuvo en la *Instrucción para el gobierno de las provincias* de 1823 y en el decreto de 23 de julio de 1835, que realizó el “arreglo provisional de los ayuntamientos del reino”, con el sufragio censitario y el control por parte del gobernador civil representante del poder central²⁷.

Historia del Derecho Español, 50, 1980, pp. 131-154; *El código y el fuero. De la cuestión regional en la España contemporánea*, Madrid, 1982, pp. 19-40.

24. SUÁREZ VERDAGUER, F., *El proceso de convocatoria a Cortes (1809-1810)*. Pamplona: Eunsa, 1982, p. 253, recogió como desde la primera Instrucción se estableció la unidad constitucional con la supresión de cuantas antiguas instituciones la perturbaran, como “las varias constituciones municipales y privilegiadas de algunos pueblos y provincias que son partes constituyentes del cuerpo social”, que generaban desigualdades en cuanto a los derechos y obligaciones de los ciudadanos.

25. Por el Decreto CLXIV de 23 de mayo de 1812 dispuso el establecimiento de las Diputaciones provinciales en la península y ultramar. Entre las provincias de primera categoría estaban “los grandes Reynos que hasta hoy se han manejado por una sola autoridad militas y civil”.

26. *Diario de las discusiones y Actas de las Cortes*, sesión de 10 de enero de 1812, pp. 210-211: “los Ayuntamientos son esencialmente subalternos del poder ejecutivo; de manera que sólo son instrumento de éste”.

27. ESCUDERO, J. A., *Historia...*, cit., p. 926.

2. LA PUGNA ENTRE DOS SISTEMAS POLÍTICOS: LA PRIMERA GUERRA CARLISTA.

La Guerra Civil entre el liberalismo y el absolutismo, en la que los absolutistas o realistas, luego carlistas, defendieron las instituciones del Antiguo Régimen con su organización polisinodial y policéntrica, el poder absoluto del monarca y la sociedad estamental. Su derrota militar permitió establecer el régimen constitucional en sus diversas formas doceañistas, moderadas y progresistas, que se concretaron en el trienio liberal (1820-1823) y la década moderada (1844-1854).

Las instituciones del Reino de Navarra, propias del Antiguo Régimen, entraron en una profunda crisis con la implantación del modelo liberal que dio lugar a una pugna política y militar, no sólo entre pretensiones dinásticas sucesorias, sino entre conceptos distintos de organización política.

Desde la conquista en 1512, el Reino de Navarra mantuvo sus instituciones, sistema de gobierno, Derecho, Hacienda, etcétera como unidad política diferenciada. Así lo constató la Novísima Recopilación al afirmar que la incorporación del Reino de Navarra a la Corona de Castilla fue por vía de unión *aequae principalis*, reteniendo cada uno su naturaleza antigua así en Leyes como en territorio y gobierno (NR Ley 33, Tít. 8º, Lib. 1º). Navarra permaneció Reino de por sí, rigiéndose por sus fueros, leyes, ordenanzas, usos, costumbres, franquezas, exenciones, libertades y privilegios: es Reino distinto en territorio, jurisdicción, jueces y gobierno de los demás Reinos del Rey de España (NR Ley 59, Tít. 2º, Lib. I)²⁸.

El mantenimiento del modelo del Antiguo Régimen, con los niveles de autogobierno propios de una estructura política de unión personal de Reinos y territorios en la Monarquía, se enfrentó a un sistema

28. Según la Ley 6ª de las Cortes de Olite de 1645 la incorporación de Navarra a la corona de Castilla se hizo como unión “eque principal, manteniendo cada Reino su naturaleza antigua así en las leyes como en el territorio y gobierno”. En el *Diccionario geográfico-histórico de España por la Real Academia de la Historia*, Madrid, 1802, p. 59, se constató que Navarra formaba “un reyno separado y gobernado por leyes y reyes propios, después de la ruina del imperio gótico”.

político centralizado, que hacía desaparecer las instituciones polisino-diales del Antiguo Régimen, sustituyendo el autogobierno propio de una organización confederal de la Monarquía española por un modelo centralista de inspiración francesa. De esa crisis surgió el régimen foral vigente hasta la Constitución de 1978.

La diferenciación del Reino de Navarra como parte de la Monarquía quebró con la crisis del Antiguo Régimen plasmada en el momento histórico de las Cortes y la Constitución de Cádiz de 1812²⁹.

Ya el 5 de noviembre de 1809 una Junta preparatoria había decidido “que no habrá en adelante sino una Constitución, única y uniforme para todos los dominios que comprende la Monarquía española, cesando desde el momento de su sanción todos los fueros particulares de Provincias y Reynos”. A partir de estas fechas, formalmente desde 1812, podemos hablar del nacimiento de España como Nación, con la superación de las instituciones históricas del Antiguo Régimen configuradas como comunidades políticas dentro de la Monarquía³⁰. Se ha de destacar como en el momento de superación del Antiguo Régimen se invocaron las tradiciones históricas como ejemplo de libertad y control del poder. En el “Discurso Preliminar” de la Constitución de 1812, elaborado por ARGÜELLES se afirmó:

“Sentadas ya las bases de la libertad política y civil de los españoles, sólo falta aplicar los principios reconocidos en las dos primeras partes de la Constitución, arreglando el gobierno interior de las provincias y de los pueblos conforme a la índole de nuestros antiguos fueros municipales. En ellos se ha mantenido de algún modo el espíritu de nuestra libertad civil, a pesar de las alteraciones que han experimentado las Leyes Fundamentales de la monarquía con la introducción de dinastías extranjeras. No es fácil resolver si el haberse conservado en los pueblos los Ayuntamientos bajo formas más o menos populares y en algunas provincias la reunión periódica de juntas, como sucede en las Vascongadas, Reino de Navarra y

29. BUSAALL, J.-B., *Las instituciones del Reino de Navarra en el debate histórico jurídico de la revolución liberal*. Pamplona: Universidad Pública, 2005, pp. 130-134.

30. CLAVERO, B., “Derecho Histórico (vasco) y Derecho Constitucional (español)”. En *Foralismo, Derechos Históricos y Democracia*, Bilbao: Fundación BBV, 1998, p. 271.

Principado de Asturias, etc., procede de que el Gobierno que prescribió la celebración de Cortes hubiese respetado el resentimiento de la nación, o bien creído conveniente alucinar, dejando subsistir un simulacro de libertad que se oponía poco a la usurpación que había hecho de sus derechos políticos”³¹.

Con el constitucionalismo el Estado absoluto se convirtió en Estado nacional, reconociendo la soberanía del pueblo o Nación, quien la ejercitaría a través de sus representantes en los Parlamentos. El poder pasó “de la Corte a las Cortes” depositarias de la soberanía nacional. Los antiguos súbditos, convertidos en ciudadanos, eran los sujetos de la voluntad general que se fundaba en la unidad cuasi mística de la Nación sujeto del poder político. Así se configuraba la identificación del Estado y la Nación, a través del principio nacional que afirmaba que “la unidad política y la unidad nacional deben ser congruentes”³². La congruencia se produjo en el Estado-Nación configurador de un espacio homogéneo política, económica y culturalmente, dotado de instituciones únicas y uniformes.

Establecido el constitucionalismo liberal, se buscaron soluciones contemporizadoras, que trataron, por una parte, de superar el conflicto político y militar existente en los territorios forales en defensa de sus instituciones y libertad foral. Hubo un debate ideológico profundo entre dos concepciones de la vida política, de sus instituciones y de la organización del poder. Frente al centralismo uniformista del constitucionalismo liberal, las instituciones del Antiguo Régimen eran las que, precisamente, garantizaban el autogobierno territorial que aquel hacía desaparecer. En opinión del liberal CANGA ARGÜELLES la denominación de “provincias exentas” correspondía a las de Navarra, Vizcaya, Álava y Guipúzcoa,

“porque regidas por fueros particulares no pagan las contribuciones reales que las demás de la península, ni están sometidas al sistema general que reconoce la nación. Por manera, que haciendo parte de la monarquía,

31. ARGÜELLES, A., *Discurso preliminar a la Constitución de Cádiz*. Madrid: CEC, 1981, p. 114. BUSAALL, J.-B., *Las instituciones...*, cit., pp. 94-130.

32. GELLNER, E., *Nations et nationalisme*. Paris: Payot, 1989, p. 11.

sus habitantes disfrutaban en España todos los derechos civiles que los españoles, al paso que estos no gozan en ellas los de los naturales; los cuales no acuden con soldados al ejército, ni con levas a la marina: no sufren el peso de los multiplicados impuestos que satisfacen los demás; pagan una cantidad alzada, que ellos acuerdan como donativo: se imponen los tributos, se los reparten y aplican a los objetos que en junta de provincia reputan convenientes: no tienen aduanas, ni estanco de sal, ni papel sellado; ni alcabalas, cientos y millones, ni utensilios ni frutos civiles”.

Relacionó este “monstruoso sistema” con la guerra civil que hacía

“de las referidas provincias una nación extraña dentro de la España: siendo origen de su insubordinación. Se apoya en los fueros o privilegios que, obtenidos en los siglos del desconcierto político han llegado hasta nuestros días a la merced de la generosidad del gobierno supremo y de la ignorancia en que hemos estado sobre su naturaleza”.

Consideró que los fueros eran un

“resto vergonzoso de las ideas de los siglos férricos de la dominación feudal en los cuales, para contener las demasías de los nobles que abusaban de su poder, tuvieron los monarcas que otorgar tales privilegios y someterse a unas condiciones tan duras y vergonzosas, para asegurar su vida y sus haciendas; pero fueros que han desaparecido al influjo de la civilización y del orden posteriormente establecidos”³³.

Estas dos concepciones contrapuestas de la organización del poder político se mezclaron con un litigio dinástico. Los defensores del Antiguo Régimen apoyaron al pretendiente D. Carlos, el CARLOS V carlista, hermano de FERNANDO VII. Los defensores del régimen liberal lo hi-

33. CANGA ARGÜELLES, J., Voz “Provincias exentas”. En *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*. Madrid: Imprenta de don Marcelino Calero y Portocarreño, 1833-1834, p. 407. Facsímil en Biblioteca de Autores Españoles, Madrid: Atlas, 1968. COMÍN COMÍN, F., “Canga Argüelles: un planteamiento realista de la Hacienda liberal”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 413-446. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*. Donostia-San Sebastián: Diputación Foral de Guipúzcoa, 2005, pp. 129-131.

cieron con su hija ISABEL II y su madre la Regente D^a MARÍA CRISTINA. Fueron los símbolos de dos opciones políticas distintas, la uniformista liberal frente a la defensora de las instituciones del Antiguo Régimen, representada por el carlismo:

“En una primera fase, el carlismo vino a encarnar sentimientos colectivos que propugnaban un catolicismo integrista, de ámbito rural, ultramontano, monárquico y foral. El carlismo (‘Dios, Patria, Rey y Fueros’) irrumpió en 1822 (sic) como una disputa de herencia dinástica, afirmando particularismos históricos en nombre de un antijacobinismo virulento alimentado por un temor cerval a la secularización, el racionalismo y a la modernidad”³⁴.

Un texto del carlista Juan CANCIO MENA se refería en 1877 al carácter doctrinal basado en los predominantes postulados sociorreligiosos del carlismo sobre el aspecto dinástico: “el nombre de carlista empuñaría esa bandera, porque la circunscribía aparentemente a un partido político y la hacía solidaria de los errores y de los extravíos que a su sombra pudieron cometerse”³⁵. En el orden político-institucional defendió el modelo político del absolutismo³⁶, en continuidad militar con la “guerra realista”, que se desarrolló en el norte de Navarra y de Cataluña, durante el trienio liberal³⁷.

34. MORENO, L., *La federalización de España. Poder político y territorio*. Madrid: Siglo XXI, 1997, p. 61.

35. MENA IRÚZUN, J. C., *Principios fundamentales de política que determinan la actitud en que deben colocarse los que han defendido la bandera carlista*. Pamplona: Imprenta de J. Lorda, 1877, p. 11: sostuvo la incompatibilidad de los fueros y el liberalismo. Como Secretario de la Diputación se negó a jurar la Constitución de 1869.

36. HENNINGSSEN, C. F., *Zumalacárregui, campaña de doce meses por las Provincias Vascongadas y Navarra*. Buenos Aires: Espasa-Calpe Argentina, 1947, p. 169: “siempre miraba las provincias como lugar donde había de decidirse la lucha, no sólo de la legitimidad contra la usurpación, sino de los partidarios de la forma liberal de gobierno central y tiranía de los municipios contra la forma absolutista de la libertad municipal y de privilegios antiguos”.

37. GAMBRA, R., *La primera guerra civil de España (1821-1823)*. Madrid: Esclicer, 1950: “existe, además, y sobre todo, un elemento religioso y político (o, mejor, religioso-político) que es sustrato común de todas ellas y hace que pertenezcan a un mismo ciclo histórico con fines y alientos comunes”. La guerra realista de 1821 a 1823

Este debate político, transplantado al ámbito de la guerra militar, tuvo una repercusión importantísima, porque diferenció las actitudes de las masas populares y de las oligarquías dominantes. Las masas rurales fueron fundamentalmente carlistas por motivaciones de carácter religioso y de defensa de las instituciones propias, todo ello identificado con una dinastía y la persona del pretendiente:

“la base (carlista) estaba compuesta por campesinos y los dirigentes por los pequeños y medios mayorazgos [...] Falta el clero, ese clero maquiavélico, cínico, pérfido, exaltado, financiando el levantamiento [...] Esta visión, fabricada para servir de propaganda a los liberales debe ser profundamente revisada. El alto clero en ningún momento estuvo a favor decidido de don Carlos [...] El bajo clero, sobre todo de los pueblos, y en especial los monjes, debieron ser más entusiastas [...] sin descartar que él jugase un papel, la explicación del carlismo está en el apoyo masivo de los campesinos y parte de los notables rurales vascongados. Sin éstos, sin su experiencia militar, sin su capacidad de mando, la insurrección de los labriegos no hubiese pasado de una machinada. Sin la colaboración de las masas, el descontento de los mayorazgos no hubiera pasado de una revuelta palaciega”³⁸.

sostenida “por los partidarios del Antiguo Régimen católico y monárquico contra los liberales que, tras el alzamiento de Riego en 1820, habían impuesto a Fernando VII la Constitución de 1812 [...] En ella no hay un motivo de política exterior, pues en este período España está ausente de la vida internacional. Tampoco responde a una invasión extranjera, antes al contrario, se llega en ella a una colaboración con la Francia de Luis XVIII, que culmina con la entrada de los Cien Mil Hijos de San Luis. Ni se ventila pleito dinástico alguno, ya que los dos bandos en lucha reconocen por Rey a Fernando VII” (pp. 28-29). WILHELMOSEN, A., *La formación del pensamiento político del carlismo*. Madrid: Fundación Hernando de Larramendi, 1995, pp. 72-73. IDOATE, F., *Rincones de la Historia de Navarra*. II, Pamplona: Diputación Foral de Navarra, 1997, pp. 106-191.

38. FERNÁNDEZ DE PINEDO, E., *Crecimiento económico y transformaciones sociales del País Vasco. 1100-1800*. Madrid: Siglo XXI, 1974, pp. 473 y ss. PAN-MONTOJO, J., “El carlismo y el medio rural en Navarra: 1833-1839”. En *Príncipe de Viana*, 1986, II, pp. 437-440: “el campesinado no participó en ninguna comarca en el movimiento carlista de forma masiva cuando no existía conexiones de los notables locales con el mismo”. Afirmó la existencia de un modelo carlista de protesta social, medio de lucha de clases del campesinado proletarizado o en vías de serlo, y otro carlismo que era el “modelo clientelar” basado en las relaciones económicas y sociales entre los notables locales, sus

La guerra carlista no se produjo por la defensa de los fueros, pero a lo largo de la misma, fueron utilizados por ambos bandos. Los líderes carlistas los invocaron para atraerse el apoyo popular, en cuanto el sistema liberal privaba del autogobierno, de los fueros, que estaban en la conciencia colectiva del pueblo, sin mucha precisión sobre su contenido, pero muy vivos como elementos de la identidad colectiva³⁹. En las “Bases de Restauración Foral” de 1838 se comprometieron a respetar los fueros de las provincias y a restaurar la personalidad de Navarra

arrendatarios y trabajadores. CLEMENTE, J. C., *Los orígenes del carlismo*. Madrid: Ediciones Easa, 1979, p. 233, expone como el Gobierno de Madrid en sus instrucciones al embajador ante la Santa Sede dijo: “No se presenta, pues, esta lucha con el aspecto de una gran guerra civil en que dos partidos iguales o poco diferentes en calidad y fuerzas contienden entre sí y se disputa la victoria, sino que por una parte se ve a una nación con cuanto encierra en su seno de noble y poderoso y de la otra a unas cuantas cuadrillas de proletarios arrastrados a la fuerza o seducidos por medios infames”.

39. Para MENÉNDEZ PIDAL, R., *Los españoles en la historia*. Madrid: Espasa-Calpe, p. 167: “las reivindicaciones forales son un accesorio, son como un parásito de los principios políticos y religiosos que el carlismo sostenía, y que eran profesados con igual ardor por carlistas de regiones que nunca pensaron en recabar fueros propios”. FUSI, J. P., *El País Vasco. Pluralismo y nacionalidad*. Madrid: Alianza Editorial, 1984, p. 163: “la abolición de los fueros fue consecuencia y no causa de la guerra carlista, que esta se planteó por motivos en principio ajenos a la cuestión foral, y que fue precisamente la guerra lo que envenenó una cuestión –la extensión de la unidad constitucional a la región vasco-navarra– que inicialmente (en 1812 y 1820) no apareció como particularmente conflictiva”. Algunos jefes carlistas invocaron los Fueros para justificar el alzamiento. Así el Coronel BERÁSTEGUI dijo en su proclama de 7 de octubre de 1833 que aquél se hacía contra “la abolición de nuestros Fueros y privilegios, y la continuidad de nuestras libertades patrias”. El manifiesto de DON CARLOS a los aragoneses de 19 de marzo de 1834 aludió a los antiguos fueros de Aragón “que os quiere arrancar la usurpación”. El primer manifiesto foral del pretendiente fue de 7 de septiembre de 1834 confirmando los Fueros de Vizcaya. En la “Proclama al Reino de Navarra y a las Provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya”, dada en Elorrio el 25 de abril de 1836 dijo: “así como seré el apoyo y fiel conservador de vuestros Fueros y exenciones”. En la proclama de Lecumberri de 30 de agosto de 1839 declaró: “y esta guerra que empezasteis con una decisión sin ejemplo, y que habéis sostenido con heroísmo que parecerá fabuloso a los venideros, no es solamente una guerra de sucesión, sino de principios. No sólo sostenéis con ella mis derechos a la corona, sino también los vuestros a la inviolabilidad de la religión santa, de los fueros vascongados venerables de vuestros padres, cuya existencia es incompatible con la del gobierno usurpador y revolucionario”.

al momento anterior a la conquista de 1512, formando las Cortes con “representación nacional”, “a votación nacional y no por estamentos y a pluralidad absoluta de votos”.

Los liberales utilizaron también los fueros como un medio para desactivar la guerra civil, hasta el punto de que se transmitió a la sociedad que sufría la guerra y a los ejércitos carlistas la consigna “Pakea eta Foruak/Paz y Fueros”. La idea de que la guerra no iba a garantizar los fueros, sino que lo haría la paz, fue el fundamento del Convenio de Vergara de 31 de agosto de 1839, basado en el compromiso de ESPARTERO. Sin duda de menor alcance del pretendido por MAROTO en la negociación previa a la firma de la paz. En el artículo 1 del Convenio se dijo expresamente que “el Capitán General don Baldomero Espartero recomendará con interés al Gobierno el cumplimiento de su oferta de comprometerse formalmente a proponer a las Cortes la concesión o modificación de los fueros”. Alejandro NIETO valoró el alcance real del Convenio:

“Se trata de un documento asombroso que arranca con una cláusula inicial –que es la única de alcance no burocrático militar– mediante la cual uno de los firmantes se compromete a ejercer su influencia personal para conseguir un determinado objetivo político (la conservación de ciertos fueros provinciales); y a partir de ahí se articula un *gentleman agreement*: los oficiales carlistas que lo deseen pueden incorporarse al ejército español con los grados y antigüedad reconocidos por don Carlos. Al cabo de siete años de luchas, el país entero había quedado arruinado para varias generaciones y el carlismo y el Pretendiente, por los que tanta sangre se había derramado, fueron abandonados sin dedicarles el Convenio ni una sola línea; pero los oficiales carlistas conservaron sus grados y vieron asegurada su carrera en los escalafones del ejército que hasta entonces había sido su enemigo y en el que continuaron sirviendo con absoluta naturalidad”⁴⁰.

El Convenio no sólo estableció un compromiso sobre el futuro de los Fueros, sino que fue un instrumento de pacificación con el objetivo de superar la confrontación política y militar. Trató de superar las

40. NIETO, A., *Los primeros pasos del Estado constitucional*. Barcelona: Ariel, 1966, p. 31.

situaciones que pudieran justificar la continuación de la guerra en el orden institucional, como era la defensa de los Fueros, y en el orden personal de quienes habían hecho de la misma su principal actividad buscándoles una solución.

En ejecución del Convenio de Vergara se dictó el Decreto de 5 de diciembre de 1840, acompañado de una Instrucción de Guerra, regulando la incorporación con efectos al 31 de agosto de 1839 de los individuos comprendido en el Convenio (art. 1), revalidando los títulos y despachos, diplomas o nombramientos (art. 2), abono de los servicios (art. 3) y clasificación militar (art. 4).

3. EL RÉGIMEN LIBERAL.

La clase media y sus intereses económicos fueron los verdaderos sujetos protagonistas y beneficiario de la revolución liberal y del régimen constitucional, porque “la monarquía constitucional fue el régimen de las clases medias: en ellas se apoyó el sufragio y hasta los mismos reyes, en sus virtudes y en sus vicios, en su carácter y en sus hábitos, se adoptaron al tono de vida burgués”⁴¹.

Esta clase estaba formada por los grandes terratenientes andaluces, extremeños y castellanos y los burgueses industriales catalanes y vascos, muy distintos en cuanto a renta, rol social y orden ecológico de la pequeña burguesía:

“Siderúrgicos, cerealistas y algodoneros constituyen un sólido triángulo, mucho más efectivo que cualquier otra combinación ministerial, política o militar. Ellos son los que mandan. Mandarán durante el periodo moderado e incluso serán los dueños del país durante la Restauración”⁴².

41. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia del constitucionalismo español (1808-1936)*, Madrid: CEC, 1984, pp. 141-150. CÁNOVAS SÁNCHEZ, F., *El partido moderado*. Madrid: CEC, 1982, pp. 324-334.

42. VICENS VIVES, J., *Historia económica de España*. Barcelona: Ed. Vicens Vives, 1972, p. 551.

Construyó el orden liberal a su servicio, lo dirigió y ella misma se tomó como ejemplo de los comportamientos razonables, utilizando las instituciones de la monarquía como centro del poder. Fue la alternativa burguesa superadora del absolutismo, cuyo poder no controlaba, y freno a la rebelión del populacho que había demostrado su fuerza en la Guerra de la Independencia y en 1848. Esta fórmula tenía para OLIVÁN la virtud de que

“sirve esencialmente para mejorar lo ya establecido. Procura evitar los inconvenientes de los gobiernos absolutos y de los democráticos, apropiándose sus respectivas ventajas, y combina la rapidez de la ejecución con la madurez de las deliberaciones”⁴³.

Los burgueses liberales pusieron su confianza en la capacidad de las instituciones del nuevo sistema político, porque “lejos de perecer o de permanecer estacionarias, se extenderán y progresarán hasta adquirir todo el desarrollo que comporta la forma de gobierno constitucional”⁴⁴. La alianza entre la burguesía y la monarquía fue un contrato que vinculaba a ambas partes, en el que “la confianza debe ser recíproca y conciliadora la conducta, teniendo presente el pueblo que el orden es monárquico, y la Corona, que el sistema es constitucional”⁴⁵.

3.1. El Estado Nacional.

La revolución liberal del siglo XIX destruyó el Antiguo Régimen y continuó la concentración del poder, con la formación del Estado-Nación. Lo hizo desde la cosmovisión liberal y el nacionalismo del Estado burgués. Tras los intentos durante el reinado de FERNANDO VII, fue a partir del reinado de ISABEL II cuando se fue estableciendo progresivamente por el doctrinarismo del liberalismo moderado, una vez desapa-

43. OLIVÁN, A., *De la administración pública con relación a España*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1954, pp. 72-73.

44. BORREGO, A., *De la situación y los intereses de España en el movimiento reformador de Europa, 1848*. Madrid, Imp. De Francisco Andrés y C^a, 1848, p. 137.

45. CAMPUZANO, J. F., *La monarquía y el partido progresista*. Madrid: M. Auoz, 1864, p. 3.

recido el riesgo del absolutismo con el fin de la guerra carlista. El nuevo régimen se consolidó con la Restauración alfonsina.

El nuevo régimen introdujo un nuevo modelo de poder y Estado, nuevas instituciones, términos y conceptos, que pasaron de ser subversivos a incorporarse, con distintos matices en su significado, al léxico común, como los de libertad, justicia, igualdad, nación, soberanía popular o nacional, monarquía, sociedad, clases, etcétera, demostrándose que “para la política son más importantes las palabras y su uso que todas las demás armas”⁴⁶. Asimismo, adquirieron nuevos papeles las clases, grupos, masas populares, partidos y partidarios. La nación fue entendida como una realidad histórica natural inmutable, sobre la que se construía el nuevo Estado, oponiéndola al concepto jacobino de pueblo dotado de una voluntad subjetiva y mudable. El sujeto abstracto nación adquirió un protagonismo desconocido hasta entonces, con diferente alcance en su capacidad de intervención y decisión según las corrientes del pensamiento liberal y su reflejo constitucional: los burgueses propietarios y las personas dotadas de cultura y renta para los moderados y parte de los progresistas, que integraban las Cortes censitarias; las masas populares para las opciones más radicales y revolucionarias.

La monarquía liberal y centralista construyó y encarnó la nación y se identificó con ella y con la unidad nacional. La unidad nacional en la unidad constitucional fue fundamentada en ser “gobernada por un solo cetro, bajo una religión y una sola fe”⁴⁷, porque “legislación y fe, espíritu legislativo y espíritu religioso, he aquí los dos principios, las dos bases de la nueva civilización”⁴⁸. La unidad constitucional fue concretada por el Ministro de Gracia y Justicia ARRAZOLA en el debate sobre la Ley confirmatorio de los fueros de 25 de octubre de 1839:

“Yo salvo la unidad de las cosas en los grandes vínculos, en los grandes principios, en las grandes formas y creo que se salva la unidad cons-

46. KOSELLECK, R., *Futuro pasado: para una crítica semántica de los tiempos históricos*. Barcelona: Paidós, 1993., p. 85.

47. LAFUENTE, M., *Historia general de España, I*. Barcelona: Montaner y Simón, 1882, p. V.

48. LAFUENTE, M., *Historia..., I*, cit., p. XXIV.

titucional habiendo un solo Rey constitucional para todas las provincias, un mismo Poder legislativo, una representación nacional común. Habrá una Reina, y será constitucional, única para todos los españoles: habrá unas Cortes, un Poder supremo legislativo para todos los españoles. He ahí, salvada en sus grandes fundamentos, en los principios radicales, en las grandes formas, la unidad constitucional”⁴⁹.

Hubo una identificación moderada del nuevo Estado nacional, de su unidad y del orden constitucional con la Monarquía entendida como institución de integración y cohesión nacionales, ya que no reconocieron la plena soberanía nacional y atribuyeron al Monarca y a las Cortes una soberanía compartida y un poder colegislador, propios del doctrinarismo, como se plasmó en las constituciones. Dándole mayor o menor alcance, tanto moderados como progresistas mantuvieron el papel de la Corona y atribuyeron a la Casa de Borbón el logro de la unidad política civil y administrativa en el nuevo régimen. Contrapusieron su reformismo frente al absolutismo del régimen policéntrico la Casa de Austria, porque “el destino de España era ser la monarquía española, no la agregación de los reinos de Castilla, de Aragón y de Navarra”⁵⁰.

En el Estado nacional se producía la unidad constitucional y la unidad nacional, conceptos que fueron utilizados para justificar las medidas uniformistas del centralismo, y medio para hacerlas efectivas⁵¹.

49. *Diario de sesiones de Cortes. Senado*, 17, 19 de octubre de 1839, p. 168. En el mismo *Diario*, pp. 170-173, se recogió la intervención del DUQUE DE RIVAS para quien el artículo 1 de la Ley de 25 de octubre de 1839 suponía la pérdida de la unidad nacional y de la unidad constitucional, que se fundamentaban en la “unidad compacta y homogénea regida por la Constitución de 1837”, que sólo se podría conseguir por la “obra del tiempo, de leyes oportunas, de comunes intereses”; no se producía la unidad jurídica en la unidad política que representaba la “unidad de la Monarquía constitucional y la unidad de la representación nacional”.

50. LAFUENTE, M., *Historia...*, XIV, p. 67.

51. ALLI ARANGUREN, J. C., “La contribución de Posada Herrera a la construcción del centralismo”, *Posada Herrera y los orígenes del Derecho Administrativo en España. I Seminario de Historia de la Administración*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2002, pp. 239-263. SÁNCHEZ MARROYO, F., “La crítica del centralismo liberal en los siglos XIX y XX. Los esfuerzos de movilización de las clases medias a la búsqueda de una nueva reordenación político-administrativa de España”. En *Anales de Historia Contemporánea*, 20, 2004, pp. 123-142.

3.2. La transformación institucional.

El modelo de organización del constitucionalismo liberal supuso la desaparición del orden institucional y del sistema de autogobierno anterior de las distintas instituciones que configuraban la Monarquía policéntrica. Las disposiciones de las Constituciones sobre la soberanía nacional, que residía en todo el conjunto del pueblo español, como la creación de las Cortes únicas para todo el territorio, supuso automáticamente, por lo que afectaba a Navarra, la desaparición de las Cortes del Reino. Se estableció un único sistema judicial para todo el Estado, lo que hizo desaparecer los tribunales de justicia propios de Navarra (Alcaldes ordinarios, la Corte Mayor, y el Real y Supremo Consejo) y la prohibición de que los navarros fueran juzgados fuera de los mismos, aunque la causa fuera de Estado o guerra (Ley IV, Tít. 23, Lib. II, N.R.). La estructura jerarquizada de tales Tribunales dio lugar a que los litigios se pudieran resolver fuera de Navarra contra el mandato que exigía terminar en el Supremo Consejo todas las causas y pleitos, sin que se pudieran sacar ni llevar procesos fuera del Reino (Leyes 59 y 60, Tít. II, Lib. I, NR)⁵².

Además de la desaparición de las Cortes, se introdujo la uniformidad normativa con textos legales y códigos únicos para toda la Monarquía, lo que puso en quiebra no sólo la capacidad legislativa, sino la pervivencia del Derecho propio. Navarra perdió la potestad de hacer las leyes que tenían las Cortes, a pedimento y con voluntad, consentimiento y otorgamiento de los tres Estado (Leyes 3, 4 y 12;

52. Todas las referencias a los fueros e instituciones de Navarra proceden de la obra del síndico de las Cortes de Navarra, D. Ángel SAGASETA DE ILURDOZ, "Fueros Fundamentales del Reino de Navarra", que fue secuestrada y prohibida por los liberales. Fue un fuerista contrario al absolutismo y partidario de la continuidad histórica del Reino. Existe una biografía suya en la *Gran Enciclopedia de Navarra*, x, Pamplona: Caja de Ahorros de Navarra, 1990, p. 76. La citada obra fue publicada en la *Revista Euskara*, 1882, pp. 71-80, de la que hay una edición facsímil de Eusko Ikaskuntza-Sociedad de Estudios Vascos de 1996. La recogió OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa de Navarra*. II, Pamplona: Imprenta provincial, 1923, pp. 3-10. También lo hizo OLÓRIZ, H. DE, *Navarra en la guerra de la Independencia*. Pamplona: Aramburu, 1910, pp. 441-456.

Tít. 3º, Lib. I, NR), de modo que unos mismos Códigos regían en todo el Reino y, en defecto de Ley del Reino, se aplicaba el derecho romano (Ley 1ª, Tít., 3, Lib. I, NR). Los naturales del Reino perdieron su condición específica.

La organización judicial común se introdujo en 1837. Incluso la Cámara de Comptos, instrumento de control económico de la gestión de los recursos de la hacienda del Reino, desapareció expresamente. Las aduanas se trasladaron del interior a las costas y a los Pirineos, con lo que desapareció completamente la delimitación física de un ámbito competencial y de poder político que representaba su existencia en el Ebro.

Se suprimió la organización militar propia y se introdujo el reclutamiento por el sistema de quintas, derogándose el ordenamiento privativo, que liberaba de aquellas y permitía prestar el servicio militar dentro del territorio del Reino y ponía en sus manos el reparto de la gente que pide el Rey (Cap. 1º, Tít. 1º, Lib. I del Fuero)⁵³. El Ejército a las órdenes del Gobierno se haría cargo de la defensa en toda la Monarquía, desapareciendo la reserva en favor de militares navarros del mando y la defensa de las fortalezas del Reino (Ley 1ª, Tít. 5º, Lib. 1, NR). Además, en 1844 se creó la Guardia Civil cuerpo militar y policial que garantizaría el control en todo el territorio nacional y sería un instrumento del Gobierno central para el apoyo de su política⁵⁴. El Reino de Navarra también dejó de acuñar moneda.

Los gobiernos moderados configuraron una organización administrativa única, centralizada y jerarquizada para todo el Estado, con una representación en cada uno de los ámbitos territoriales en los que se dividió el conjunto del Estado liberal (provincias), que eran los jefes

53. Con motivo de la guerra contra la Convención, las Cortes de Pamplona de 1794 autorizaron a los naturales del Reino, cuyos batallones estaban incorporados en el ejército español, para que si querían cuando una acción comenzarse en territorio navarro pudieran salir del mismo. MAJUELO, E., "Sociedad y movimientos sociales en el capitalismo agrario". En DE LA TORRE, J. (ed.), *Navarra. Siglo XIX*. Pamplona: Gerónimo de Ustariz, 1994, pp. 193-216, estudia el "tributo de sangre", nombre con que se conocía el servicio de quintas.

54. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 288-298.

políticos, siguiendo el ejemplo de los prefectos franceses y antecedente de los gobernadores civiles⁵⁵.

Por medio de la ley del 24 de septiembre de 1837 se suprimieron los fueros de las Provincias Vascongadas al sustituir las Diputaciones Forales por Diputaciones Provinciales, autorizando al Gobierno para establecer las aduanas en las costas y fronteras de las tres provincias y Navarra. El establecimiento de jueces de primera instancia los integraba en la estructura judicial común y uniforme para todo el territorio, desapareciendo el sistema judicial anterior. Esta ley muestra el carácter abolicionista que se siguió en los años posteriores por la Restauración canovista y la Ley de 21 de julio de 1876 tras la segunda guerra carlista.

Todo ello supuso la ruptura del modelo político e institucional del Antiguo Régimen, y la conversión del Reino de Navarra en una provincia más de la Monarquía. La denominación como “foral” llegó posteriormente en 1867, de mano del afán diferenciador de su régimen respecto a las diputaciones provinciales. Como tal provincia, se incluyó en la división de Javier DE BURGOS (RD de 30 de noviembre de 1833) y el Decreto de las Cortes de 6 de septiembre de 1937 sustituyó las diputaciones forales por las provinciales⁵⁶. Además, Navarra carecía ya de Cortes, admitiendo la representación nacional única, lo que implicaba que las Cortes propias habían quedado abolidas y que la representación de Navarra estaba en el órgano legislativo que representaba la soberanía nacional. Navarra ya no era una unidad política e institucional diferenciada dentro de la Monarquía, con su propio poder político, sino sólo un ámbito territorial administrativamente diferenciado.

Estas transformaciones no se produjeron sólo por la imposición del Gobierno de Madrid, sino por la existencia en Navarra de un importante grupo reformista, que aceptó el modelo constitucional de

55. ALLI ARANGUREN, J.C., “La contribución de Posada Herrera a la construcción del centralismo”. En *Posada Herrera y los orígenes del Derecho Administrativo en España. I Seminario de Historia de la Administración*. Madrid: INAP, 2002, pp. 239-263.

56. Por Orden de la Regencia de 28 de noviembre de 1940 se dispuso la elección de los concejales conforme a las leyes generales, a propuesta de la Diputación de Navarra, “hasta que se concluya definitivamente la modificación de sus fueros”, para “obtener la debida armonía entre los fueros de Navarra y la Constitución del Estado”.

1837 y se hizo con la Diputación a partir del Decreto de las Cortes de 16 de noviembre de 1837⁵⁷. Apoyaban las decisiones tomadas por los liberales navarros que formaban parte de la burguesía enriquecida con los suministros al ejército liberal durante la guerra y con la compra de bienes desamortizados. María Cruz MINA sostiene que no hay que olvidar la existencia de oligarquías locales interesadas en formar parte del mercado nacional y beneficiarse de las transformaciones promovidas desde el Estado⁵⁸. Su opción política y económica estaba en la realización de la revolución burguesa en la monarquía liberal. Fueron las minorías liberales partidarias de la abolición de las viejas instituciones las que se impusieron políticamente y controlaron la Diputación, sobre todo después de la pérdida por los carlistas de la primera guerra civil.

Las oligarquías liberales, vinculadas a la burguesía urbana y al poder terrateniente, constituyeron los grupos socialmente más relevantes⁵⁹. Para ellas era fundamental el modelo liberal, sobre todo la libertad de comercio con la apertura de mercados tras la desaparición de las aduanas. La burguesía urbana era una burguesía comercial o profesional, directamente relacionada con la burguesía rural, que se aprovechó del proceso desamortizador. Dominaban el medio rural y el medio urbano porque su nivel económico le permite a su vez tener acceso a niveles superiores de formación y de poder político y social. No ha de olvidarse su interés en la garantía estatal del pago de la importante Deuda Pública de Navarra, de la que eran titulares, a la que difícilmente se podía hacer frente desde la provincia⁶⁰.

57. RODRÍGUEZ GARRAZA, R., *Navarra de Reino a Provincia*. Pamplona: Universidad de Navarra, 1968, pp. 458 y ss.

58. MINA, M^a C., *Fueros y revolución liberal en Navarra*. Madrid: Alianza, 1981. FUSI, J.P., *El País Vasco...*, cit., p. 162.

59. CARO BAROJA, J., *El laberinto vasco*. San Sebastián: Txertoa, 1984, p. 80: "Que el régimen foral sea cosa tan admirable como se ha dicho, es algo acerca de lo que la experiencia habla. No parece que pudo combatir pequeños caciquismos y oligarquías cuando estaba vigente, sin cortapisas, y el que lo veía desde fuera podía encontrar incluso motivo para cultivar su espíritu satírico".

60. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa de Navarra*, I. Pamplona: Imprenta provincial, 1917, pp. 103-106: la carga más importante de la Hacienda de

La Diputación de Navarra, constituida provisionalmente tras el Convenio de Vergara, aceptó los cambios, aunque manteniendo niveles de autogobierno que le garantizaban su poder⁶¹. Así lo demostró la exposición dirigida por la Diputación el 24 de octubre a la Reina Gobernadora:

“La Navarra quiere la constitución del Estado del año 1837: esto es lo que ante todas las cosas quiere. Todo lo que tienda a tergiversar este hecho es falso y, además, perjudicado a Navarra [...] También quieren los navarros sus fueros, pero no los quieren en su totalidad: no estamos en el siglo de los privilegios ni en tiempo de que la sociedad se rija por leyes del feudalismo. Cuando se han proclamado los principios de una ilustrada y civilizadora legislación, la Navarra no puede rehusarlos.

Confírmense los fueros de Navarra salva la Constitución del Estado. Quede ilesa y preservada en Navarra la Constitución de la monarquía, y así habrá un lazo de unión y un norte fijo, que conducirá infaliblemente al puerto de salvación y evitará por siempre todo naufragio. Plantifíquense los Fueros, desde luego, en la Navarra, pero sea siempre salva la Constitución, sea siempre esta su primera Ley Fundamental”⁶².

Está históricamente demostrado que, junto a ideas de defensa de los fueros, se estaba tratando de mantener en beneficio propio el control de

Navarra “era el pago de la Deuda que se había creado para la construcción de vías tan importantes como las de Castilla, Aragón y Guipúzcoa primero, Aragón por Sangüesa y Logroño por Estella después y la de Francia más tarde, cuyo importe ascendía a 19.000.000 de reales aproximadamente, toda la cual había sido adquirida con la garantía del producto de las Aduanas”, que generaban anualmente en torno a un millón y medio de reales (*ibidem*, p. 102). El Estado se hizo cargo de la deuda en compensación por los ingresos derivados de las nuevas aduanas, que eran los que respondían de las obligaciones de aquella.

61. CAMPIÓN, A., “Origen y desarrollo del regionalismo navarro”. En *Discursos políticos y literarios, Obras completas*, XIII, Pamplona: Mintzoa, 1983, pp. 32-33, la Ley de 1841 es una “ley funesta que halaga ciertos prosaicos sentimientos de bienestar material que sibilinalemente empuja a Navarra por el plano inclinado de la asimilación”.

62. Citado por OLCINA, E., *El carlismo y las autonomías regionales*. Madrid: Sumarios y Ediciones S.A., 1974, pp. 142-143.

las instituciones y de la sociedad, tanto mayor cuanto lo fuera el contenido del autogobierno dentro del régimen⁶³. No podemos olvidar que

“el moderantismo viene a ser el régimen político de una oligarquía que desea guardar las formas de un régimen representativo, sin perjuicio de renunciar de antemano a los resultados que comportaría una aplicación sincera del mismo, incluso sobre la base del sufragio restringido que corresponde a las concepciones doctrinarias”⁶⁴

3.3. La economía liberal y la desamortización.

Las medidas económicas liberales persiguieron suprimir los privilegios y monopolios económicos y establecieron los principios de la revolución liberal en cuanto a las libertades de comercio, de explotación, de industria y arrendamiento, con la supresión de las aduanas interiores, la abolición de los señoríos y de sus jurisdicciones, de los privilegios exclusivos, privativos y prohibitivos, la extinción de los vínculos y mayorazgos, la desamortización⁶⁵, la nacionalización y venta de los bienes de los afrancesados, la Inquisición y las órdenes militares⁶⁶. Todas sus propuestas eco-

63. Para MARTÍNEZ CASPE, L. y SANTOS ESCRIBANO, I., “Guerra y cambio político, en Navarra”. En TORRE, J. DE LA, *Navarra Siglo XIX...*, cit., p. 236: “los liberales navarros a la vez que participaron de los beneficios de la revolución burguesa, consiguieron afianzar todavía más su poder al mantener ‘lo bueno del Fuero’, que les concedía una capacidad de control social, político y económico muy superiores a las que disfrutaban en el Antiguo Régimen y con el viejo sistema foral. La evolución de la cuestión foral a partir de este momento irá encaminada a la defensa de este ‘statu quo’ por la elite social a la que fundamentalmente beneficiaba”.

64. JOVER ZAMORA, J.M., *Política, Diplomacia y Humanismo Popular en la España del siglo XIX*. Madrid: Turner, 1976, pp. 348-349.

65. La premisa de la desamortización fue la exclaustración, que se dispuso por primera vez por decretos de José Bonaparte de 8 de junio y 18 de agosto de 1809, disponiendo que “todas las órdenes regulares, monacales, mendicantes y clericales que existen en los dominios de España quedan suprimidas; y los individuos de ellas, en término de quince días, contados desde la publicación de este decreto, deberán salir de sus conventos y claustros y vestir hábitos clericales seculares”.

66. NIETO, A., *Los primeros pasos del Estado constitucional. Historia administrativa de la regencia de María Cristina de Borbón*. Barcelona; Ariel, 1995, pp. 544 y ss. DOMÍNGUEZ

nómicas perseguían superar las trabas del arbitristo y mercantilismo intervencionista de la Ilustración⁶⁷, hacer funcionar libremente al mercado, la libre circulación de los bienes y la libertad mercantil⁶⁸.

Estas medidas sentaron las bases del nuevo sistema económico y social burgués, que se marcó como objetivo político el establecimiento del régimen constitucional, que lo hiciese posible. Como expuso Patricio de la ESCOSURA:

“Mientras ha habido en España una monarquía absoluta, ha debido haber un clero propietario, una aristocracia con mayorazgos; ha sido conveniente, ha sido bueno; desde el momento en que vamos a tener una monarquía constitucional, liberalísima, es preciso que no haya en España más que ciudadanos y propietarios cuya fortuna, cuya independencia, se cifren exclusivamente en su trabajo, para que no encuentren obstáculo para llegar por todos los caminos a lo más alto de la sociedad como más alto del gobierno”⁶⁹.

Las acciones económicas enumeradas se consideraron imprescindibles para eliminar el “deplorable antiguo régimen”, según el dictamen de la Comisión sobre el proyecto de ley de desamortización.

Por ley de las Cortes de Cádiz de 6 de agosto de 1811 se abolieron el vasallaje, las prestaciones jurisdiccionales y personales y los privilegios de los monopolios económicos y laborales.

El dictamen de la Comisión de Agricultura de las Cortes de 22 de febrero de 1812 se pronunció contra las formas tradicionales de pro-

ORTIZ, A., *Sociedad y Estado en el siglo XVIII español*. Barcelona: Ariel, 1988, pp. 360-362. TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia del Derecho español*. Madrid: Tecnos, 1983, p. 407. VICENS VIVES, A., *Historia Económica de España*, Barcelona, 1969, pp. 567-579. PALACIO ATARD, V., *Fin de la sociedad española del Antiguo Régimen*, Madrid, 1952, pp. 14-15 y 23-25.

67. FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas españoles. 3. La Ilustración*. Barcelona: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas-Círculo de Lectores, 2004.

68. VELARDE FUERTES, J., “La economía de la regencia”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 275-310.

69. *Diario de las sesiones de las Cortes. Congreso*, 26 de marzo de 1855.

piedad colectiva y a favor de la propiedad individual, proponiendo que “los terrenos de propios se reduzcan a dominio particular, aseguado sobre ellos, por enfiteusis perpetuas, lo que ahora produce para los gastos municipales”, así como que los baldíos comunes y realengos “se vendan o se den a censo o se repartan por un canon moderado o gratuitamente”. Por decreto de 4 de enero de 1813 se dispuso en su artículo 1 que “todos los terrenos baldíos o realengos, y de propios y arbitrios de los pueblos excepto los ejidos necesarios a los pueblos, se reducirán a propiedad particular”. Precisó que “de cualquier modo que se distribuyan estos terrenos, serán en plena propiedad y en clase de acotados, para que sus dueños puedan cercarlos [...] disfrutarlos libre y exclusivamente, y destinarlos al uso o cultivo que más les acomode” (art. 2).

La enajenación se realizaría con preferencia de los vecinos en su enajenación y reservando la mitad de los baldíos y realengos para los soldados, oficiales y campesinos sin tierras, con la obligación de trabajarlas y pagar canon, que sería redimible⁷⁰.

El Decreto de las Cortes de Cádiz de 8 de junio de 1813, sobre medidas de fomento de la agricultura y ganadería, dispuso el cierre y acotado perpetuo de las fincas, la posibilidad de que sus dueños pudieran cercarlas sin perjuicio de pasos y servidumbres,

“disfrutarlas libre y exclusivamente, o arrendarlas como mejor les parezca, y destinarlas a labor, o a pasto, o a plantío, o al uso que más les acomode; derogándose por consiguiente cualesquiera leyes que prefijen la clase de disfrute a que deban destinarse estas fincas, pues se ha de dejar enteramente al arbitrio de sus dueños”.

Por decretos de 27 de septiembre de 1820 y 30 de agosto de 1836 se suprimieron los mayorazgos inferiores a tres mil ducados de renta anual y se prohibieron las vinculaciones a particulares, títulos de Castilla y grandes de España. La desvinculación se inició con la ley de 11 de octubre de 1820, que, tras una azarosa vigencia, dio paso a la desamor-

70. Tras el sexenio absolutista que los derogó, fue puesto en vigor por la Orden de 8 de noviembre de 1820 y ampliado por el Decreto de 29 de junio de 1822.

tización, que, además de poner en circulación los bienes de las manos muertas, permitiría inyectar recursos a la empobrecida Hacienda.

Con estas medidas se pretendió hacer desaparecer el orden económico feudal para dar paso al capitalista, que precisaba de una profunda transformación del régimen de la propiedad, en el que se sustituyesen los contenidos *imperfectos* por difusos, participados y comunitarios por otros *perfectos* en cuando individuales, exclusivos y bien definidos en sus facultades. La nueva propiedad liberal debía ser individual, exclusiva, libre y plena con todas las facultades del dominio⁷¹. Esta concepción consideró la propiedad pública y colectiva como algo impropio del nuevo orden. Para la nueva economía liberal, como expone ANES, “la propiedad comunal, los baldíos y las tierras concejiles se presentaban ante los reformadores como un obstáculo al desarrollo y veían la solución en la transformación de estas tierras en propiedad privada”⁷².

Los cambios iniciados por las Cortes de Cádiz se fueron desarrollando durante los periodos progresistas, sufriendo paralizaciones en los moderados, aunque sin derogarlas, porque las tendencias europeas lo impedían, como quedó constatado en la Restauración con la consolidación de las reformas. En Navarra las Cortes de 1817-1818 establecieron la libertad de cultivos, el cerramiento de fincas, la prohibición de entrada de ganados, el régimen de jornada de los peones y jornaleros, la determinación de la retribución por acuerdo entre las partes, la abolición de las asociaciones de ganaderos y de las mestas, la redención de censos y la libertad de venta de productos, porque “la restricción del comercio interior o la prohibición de extraer las producciones sobrantes de un país acarrea su ruina”.

Durante el siglo XIX se ampliaron los terrenos destinados al cultivo por abrirse el mercado y mejorar los precios, efecto de la movilización del mercado de la tierra por la enajenación de bienes municipales y por la desamortización eclesiástica, a pesar del problema de las

71. TOMÁS Y VALIENTE, F., “La obra legislativa y el dismantelamiento del Antiguo Régimen”. En *Obras completas*, IV. Madrid: CEC, 1997, p. 3545.

72. ANES, G., “Coyuntura económica e Ilustración: las sociedades de Amigos del País”. En *Economía...*, cit., p. 38.

aduanas. Estas medidas supusieron la penetración en el medio rural de la economía mercantilista liberal, como etapa de acumulación de capital por el despojo al campesinado y el empobrecimiento de las masas. Dentro de este proceso se insertan las desamortizaciones y la reducción de los patrimonios públicos locales, convirtiendo las tierras en mercancías⁷³.

La desamortización fue el medio más importante de transformación de la antigua propiedad feudal en la liberal-capitalista. Contribuyó decisivamente a la creación de grandes superficies privadas con la siguiente reducción del patrimonio municipal, que afectó gravemente al modo de vida y al equilibrio social, beneficiando a las oligarquías locales en perjuicio de los vecinos sin propiedad que disfrutaban de los bienes comunales. Se pretendió que los bienes amortizados en las manos muertas pasaran a la propiedad particular, como situación natural de los bienes y modo de hacerlos productivos para mejorar la economía y, particularmente, el grave estado de la Hacienda⁷⁴.

La desamortización era el

“acto jurídico (legislativo, administrativo, judicial o particular) en cuya virtud los bienes amortizados dejan de serlo, volviendo a tener la condición de bienes libres de propiedad particular ordinaria”; por medio de ella “los poseedores los pierden y pasan al Estado, bajo cuyo dominio son bienes nacionales, el Estado los vende a particulares, y al adquirirlos los compradores se hacen bienes libres”⁷⁵.

Los procesos desamortizadores de MENDIZÁBAL de 1836-1837 y 1841 culminaron con la Ley de MADOZ de 1 de mayo de 1855 y la instrucción

73. FERNÁNDEZ DE PINEDO, E., “La entrada de la tierra en el circuito comercial: la desamortización en Vascongadas. Planteamiento y primeros resultados”. En NADAL, J. y TORTELLA, G. (eds.), *Agricultura, comercio colonial y crecimiento en la España contemporánea*. Barcelona, 1974, pp. 100-128.

74. El alcance que en este sentido pretendió MENDIZÁBAL se expone en el apartado 5, en relación con la reforma de la Hacienda.

75. MARTÍNEZ ALCUBILLA, M., “Desamortización”. En *Diccionario de la Administración española*, VIII. Madrid: 1919, p. 709. SIMÓN SEGURA, F., *La desamortización española del siglo XIX*, Madrid, 1973.

de 31 de mayo⁷⁶. Estas disposiciones declararon en estado de venta, entre otros, los “propios y comunes de los pueblos” (art. I), exceptuando los “montes y bosques cuya venta no crea oportuno el Gobierno”⁷⁷ y “los terrenos que son hoy de aprovechamiento común, previa declaración de serlo, hecha por el Gobierno, oyendo al Ayuntamiento y Diputación provincial respectivos” (art. II-6º y 9º). La enajenación se realizaría “sacando a pública licitación las fincas o sus suertes a medida que lo reclamen los compradores, y no habiendo reclamación según lo disponga el Gobierno” (art. III), en una o dos subastas según su valor excediera o no de 40.000 reales de vellón.

El Real Decreto de 10 de septiembre de 1852 declaró las mejoras que la enajenación de los bienes de propios supondrían:

“El Estado porque le sería mucho más fácil ejercer su acción administrativa tutelar, hoy a veces ineficaz, sobre los bienes de los pueblos; los pueblos porque, sustituidas sus actuales posesiones, de rendimientos inciertos y de dificultoso manejo, por rentas ciertas y de fácil recaudación, prosperarían bajo una administración más concertada y sencilla; la riqueza del país porque el celo vigilante del interés individual haría fomentar rápidamente fincas estancadas hoy y sujetas a la administración de manos no tan activas”.

La ley de 1 de mayo de 1855 suscitó un debate entre la Diputación de Navarra y el Gobierno por entender que infringía los derechos reconocidos en los artículos 6 y 10 de la Ley de 1841, de modo que aquélla

“defiende la incolumidad de sus leyes forales, el mantenimiento de sus derechos legítimos de los pueblos. [...] Sólo el temor de que se pueda pensar en tal contrafuero, porque se mira y tiene que mirarse como la flagrante violación de la ley paccionada la aplicación de la de 1 de mayo de

76. TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual...*, cit., pp. 412-414; *El marco político de la desamortización en España*. Barcelona: Ariel, 1971

77. Por Decreto de 26 de octubre de 1855 se clasificaron los montes objeto de enajenación, que se incorporaron a la venta el año siguiente. La Real Orden de 15 de diciembre de 1859 inició la venta de los montes públicos y fue modificada parcialmente por la de 22 de septiembre de 1862.

1855 a los bienes de los pueblos de Navarra, ha bastado para causar viva inquietud, alarma y agitación”⁷⁸.

En 1859 la Diputación propuso aceptar “el principio de la desamortización civil” aplicándolo “por sí, ante sí y para sí”. La Real Orden de 24 de mayo de 1859, sobre aplicación en Navarra de las leyes desamortizadoras, reconoció la inaplicación a la misma de la contribución sobre los rendimientos de los Propios, correspondiendo a los pueblos “en su integridad los capitales que resulten de la venta de esta clase de bienes sin la deducción del veinte por ciento para el Estado con que están gravados en las demás provincias”. Fue invocado como un reconocimiento de la inaplicación en Navarra de los impuestos estatales.

Por Real Orden de 6 de junio de 1861 se estableció la Junta de Ventas de Navarra, integrada mayoritariamente por los diputados provinciales, cuyos acuerdos causarían estado⁷⁹. Se recabó de los pueblos la presentación de inventarios de los bienes que debieran ser exceptuados de la desamortización, así como de sus títulos, que serían suplidos por informaciones testificales ante el Juzgado de Primera Instancia. Esta actuación de la Diputación como Junta de Ventas salvó de la enajenación una gran parte de los bienes comunales⁸⁰, pero la posibilitó en las

78. ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia Contemporánea de Navarra*. Pamplona: Ediciones y Libros, 1982, pp. 157-158. FLORISTÁN SAMANES, A., “La desamortización de bienes pertenecientes a corporaciones civiles y al Estado en Navarra”. En *Homenaje a Amando Melón*, C.S.I.C., Zaragoza, 1966.

79. Las Juntas de Ventas creadas en 1855 fueron suprimidas por Decreto de 5 de agosto de 1874, atribuyendo sus facultades a los Jefes de las Administraciones Económicas. La Junta de Ventas de Navarra, creada por Real Orden de 6 de junio de 1861, fue suprimida por la de 26 de febrero de 1883. La Diputación la impugnó solicitando que fuera ella la que asumiese las facultades, lo que fue rechazado por la Real Orden de 2 de junio de 1883. La Ley de 28 de junio de 1898 autorizó al Gobierno para acordar con la Diputación sobre la aplicación de las disposiciones desamortizadoras, que dio lugar al Real Decreto de 30 de mayo de 1899, de bases para aplicar la Ley anterior, que restauró la Junta de Ventas formada por el Gobernador, el Administrador de Hacienda y cuatro diputados, con facultades para la clasificación de montes, autorización de ventas de bienes no exceptuados, otorgar aprovechamientos y adjudicaciones a censos, y que el producto de las ventas correspondiera íntegramente a los pueblos.

80. Por Circular de la Diputación de 17 de marzo de 1863 se ordenó a los Ayuntamientos promover ante el Juzgado de 1ª Instancia expedientes de información pose-

zonas con mayores extensiones para las roturaciones, que coincidían con las de más desigualdades sociales, en claro beneficio de la burguesía dominante en las instituciones municipales y provinciales, y de los agricultores más acomodados.

El estatus especial de Navarra, antes y después de la Ley de 1841, fue utilizado por la oligarquía dominante, con grandes intereses rurales, en su propio beneficio, tanto en la aplicación de las nuevas medidas como por la enajenación de bienes de los municipios y por la adquisición de bienes de la desamortización:

“La nueva foralidad implícita en la ley de modificación de los fueros de 1841 [...] proporcionó a la oligarquía navarra, que había controlado el proceso, un aparato de control sobre la provincia muy superior al que tuvieron en el Antiguo Régimen, a la vez que ponía en sus manos el instrumento clave de la revolución burguesa, al convertir a la Diputación en árbitro de la desamortización. Pagar menos y controlar más, tal era la esencia de la nueva foralidad”⁸¹.

La desamortización y la venta de tierras para que obtuvieran recursos las haciendas estatal y local contribuyeron a reforzar el poder económico y social de la oligarquía burguesa que tenía el control de las instituciones⁸², así como a la concentración de la propiedad, y a la reducción de los bienes e ingresos municipales, lo que produjo mayor

soria de los terrenos de aprovechamiento común para su inscripción en el Registro de la Propiedad. GÓMEZ CHAPARRO, R., *La desamortización civil en Navarra*. Pamplona: Universidad de Navarra-Institución Príncipe de Viana, 1967, pp. 53 y ss., 169-171.

81. MINA APAT, M. C., *Fueros y revolución liberal en Navarra*. Madrid: Alianza, 1981, p. 230. BRENAN, G., *El laberinto español*. Ruedo Ibérico, París, 1962, pp. 89-90. GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., *Caciques y políticos forales. Las elecciones a la Diputación Foral de Navarra (1877-1923)*. Torres de Elorz: Castuera, 1992, pp. 33-34 y 305 y ss. LASA BERASAIN, J. M., IRIARTE GOÑI, I., “El mundo rural y la economía agrícola”. En J. DE LA TORRE (ed.), *Navarra, siglo XIX*, Instituto Jerónimo de Uztariz, Pamplona, 1994, pp. 15-70.

82. Así lo anunció en el debate de la ley el diputado progresista Sr. BUENO en su discurso de 27 de marzo (*Diario de Sesiones*, 27 de marzo de 1855, pp. 3276-3285): “Ese proyecto sólo tiende a dar la fortuna a los ricos y especialmente a los ricos de Madrid. [...] y es necesario que los pueblos lo sepan para que juzguen de ese proyecto, porque no hay justicia [...] para privarles a los pueblos de bienes que son suyos”.

polarización social⁸³. En Navarra, lo mismo que en el resto de España, “el beneficiario de la reforma fue el partido moderado, al que pasaron a apoyar la mayoría de los enriquecidos con el excelente negocio de la compra de bienes eclesiásticos”⁸⁴. Como expuso ARANGUREN,

“la gran nobleza, por su parte, transformó cómodamente sus vetustos derechos señoriales en propiedad moderna, con lo que, en general, no sufrió quebranto alguno, antes al contrario. Y el pueblo, la gran masa de los colonos, quedó al margen de este colosal malbaratamiento de bienes e incluso fue desposeído de los bienes de propios y de gran parte de los bienes comunes”⁸⁵.

En una descripción satírica de la desamortización realizada por un coetáneo se puso de relieve lo que fue:

“Merienda de negros donde todos han comido menos la nación. Los platos han sido muy suculentos y baratos, así es que muchos golosos se han atracado de firme. Otros no quisieron probar bocado por temor de que más adelante se les indigestase la merienda, mas este miedo ha pasado ya con la taza de café suministrada a los glotones en el último Concordato”⁸⁶.

Los cambios económicos tuvieron importantes efectos sociales de empobrecimiento y paro de los peones agrarios, que favorecieron la re-

83. LASA BERASAIN, J. M., IRIARTE GOÑI, I., “El mundo rural...”, cit., p. 29. MAJUELO, E., “Sociedad y movimientos sociales en el capitalismo agrario”, en DE LA TORRE, J. (ed.), *Navarra, siglo XI*. Pamplona: Instituto Jerónimo de Uztariz, 1994, pp. 198-199.

84. DONÉZAR, J. M., *La desamortización de Mendizábal en Navarra*. Madrid: C.S.I.C., 1975, pp. 191, 301-309; “La primera burguesía liberal Navarra. Análisis de los compradores en la desamortización de Mendizábal”. En *Saioak*, 1979, p. 191.

85. ARANGUREN, J. L., *Moral y Sociedad*, Edicusa, Madrid, 1967, p. 67. PRIETO ESCUDERO, G., “La burguesía beneficiaria de las desamortizaciones”, *Revista de Estudios Políticos*, 1971, sep.-oct., p. 74. VIÑAS MEY, C., *La reforma...*, cit., pp. 63-64. TOMÁS y VALIENTE, F., “Recientes investigaciones sobre la desamortización: intento de síntesis”, *Moneda y Crédito*, diciembre, 1974, pp. 148 y ss.

86. RICO Y AMAT, J., *Diccionario de los políticos o verdadero sentido de las voces y frases más usuales entre los mismos*, Madrid, 1875, p. 77. Se refiere al Concordato promulgado por Ley de 17 de octubre de 1851, en el que se fijaron las dotaciones del clero, la capacidad de la Iglesia para adquirir bienes y el respeto a quienes compraron fincas desamortizadas, a sus herederos y a otros adquirentes.

acción antiliberal del absolutismo y de carlismo⁸⁷. Para don Miguel DE UNAMUNO “el carlismo puede decirse que nació contra la desamortización, no sólo de los bienes del clero y de los religiosos, sino de los bienes del común”⁸⁸. Todos los publicistas carlistas hicieron de la desamortización uno de los apoyos de la causa entre las clases populares, a las que se les privaba de los aprovechamientos que se ponían en manos de los nuevos propietarios, quienes “tienen muy buen cuidado de cercar sus fincas y de llevar ante los tribunales a cualquiera que se atreva a recoger de ellas el tronco más pequeño, la semilla más insignificante”⁸⁹. No obstante, tras el Concordato de 1851, el pretendiente carlista CARLOS VII aceptó la desamortización, según declaró en el manifiesto de Morentin (Navarra) de 16 de julio de 1874⁹⁰.

4. LA LEY CONFIRMATORIA DE LOS FUEROS DE 1839.

Tras el motín de los sargentos en La Granja el 12 de agosto de 1836 la Reina se vio obligada a pactar con los liberales para salvar el trono de su hija de las amenazas carlistas, por medio de una “alianza artificial,

87. Para CANAL, J., *El carlismo*. Madrid: Alianza, 1999, uno de los factores que intervienen en la guerra civil fue el proceso desamortizador de los bienes locales. PAN-MONTOJO, J., *Carlistas y liberales en Navarra (1833-1839)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1999, pp. 140-154. SANTOS, F., *Miseria, hambre y represión. El trasfondo de la primera guerra carlista en Navarra, 1833-1839*. Pamplona: UPNA, 2002. DEL RÍO ALDAZ, R., *Orígenes de la guerra carlista en Navarra (1820-1824)*. Pamplona, 1987; *La primera guerra carlista en el frente Norte. Suministros, exacciones y desastres de la guerra en Navarra y Vascongadas*, Pamplona, 2000.

88. UNAMUNO, M. DE, *Obras completas, III*. Madrid: Afrodísio Aguado, 1958, p. II; IV, p. 991; VI, p. 283.

89. BRUNETTO, M., *El proceso del liberalismo*, Madrid, 1869, p. 27. Citado por GARMENDIA, V., *La ideología carlista (1868-1876). En los orígenes del nacionalismo vasco*. Zarautz: Diputación Foral de Guipúzcoa, 1984, p. 227.

90. Proclamó CARLOS VII: “No dará un paso adelante ni más atrás que la Iglesia de Jesucristo. Por eso no molestaré a los compradores de sus bienes y poco ha he demostrado la sinceridad de esta declaración”. Se refirió a la desaprobación de las medidas del jefe carlista catalán Francisco SOLA, reiterando su Carta-Manifiesto a don Alfonso Carlos de BORBÓN de 30 de junio de 1869: “pero sobre esas cosas que pasaron hay Concordatos que se deben acatar y religiosamente cumplir”.

fomentada por intereses comunes, y porque ambas partes esperan salir ganando con ella”⁹¹. La dinastía y los liberales moderados se aliaron, aquella para defenderse del pretendiente, éstos para poder establecer el nuevo régimen. El punto de encuentro fue el moderantismo, como “vía media que pretende centrar al país realizando en él determinadas reformas con un designio de ponderación, difícil de mantener en un ambiente de continuo sobresalto”⁹².

Así lo demostró la Constitución de 18 de junio de 1837, que fue una “Constitución transaccional”⁹³, de soberanía y potestad legislativa compartida entre las Cámaras (art. 35) y la Corona: “en el preámbulo y el primer título hallamos [...] los principios revolucionarios del partido progresista, los cuatro títulos dedicados a la organización de las Cortes representan la máxima concesión al ideario de los moderados”⁹⁴.

Consolidó definitivamente el régimen constitucional, como “término medio entre la Constitución de Cádiz y el Estatuto Real, de forma que fuera aceptado por progresistas y moderados”, cupieron en ella “régimenes distintos, pero siempre dentro del sistema constitucional, es decir, sometiéndose a unas normas que garantizan ciertos derechos a los ciudadanos y limitan el poder de los gobernantes”⁹⁵. Fue “progresista en la forma, moderada en el fondo”, “fachada constitucional en un régimen efectivamente absoluto”, que sentó las bases de todas las posteriores⁹⁶. Estableció elementos satisfactorios para los progresistas y los moderados. Para los primeros se invocó la soberanía nacional

91. COMELLAS, J. L., *Los moderados en el poder: 1844-1954*. Madrid: Escuela de Historia moderna, 1970, p. 10.

92. DÍEZ DEL CORRAL, L., *El liberalismo doctrinario*. Madrid: IEP, 1956, p. 24.

93. VARELA SUANZES, J., “La Constitución española de 1837: una Constitución transaccional”. En *Revista de Derecho Político*, 20, 1983-1984, pp. 95 y ss.

94. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit. p. 269.

95. SOLÉ TURA, J. y AJA, E., *Constituciones y períodos constituyentes en España (1808-1936)*, Madrid, Siglo XXI, 1977, p. 33.

96. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia del constitucionalismo español (1808-1936)*. Madrid: CEC, 1884, pp. 213-225. ESCUDERO, J. A., *Curso de Historia del Derecho: fuentes e instituciones político-administrativas*. Madrid: Gráficas Solana, 1985, pp. 855-856.

en su preámbulo⁹⁷, la división de poderes, las libertades individuales, los ayuntamientos democráticos y la Milicia nacional⁹⁸; para los moderados, la ausencia de la referencia a la soberanía nacional en el articulado, el bicameralismo, Congreso y Senado, las Cortes legisladoras pero precisando la sanción real, la elección indirecta y censitaria y el reconocimiento del hecho religioso⁹⁹. Tomó del moderantismo el sistema bicameral (art. 13), el veto real (art. 39) y el derecho a disolver las Cámaras (art. 26).

En la medida en que fue un texto de asentamiento del régimen por el acuerdo entre las familias liberales destaca dentro del Título I sobre los españoles, respecto a sus afecciones a las instituciones forales, el artículo 4 sobre el establecimiento de unos códigos “en toda la Monarquía, y en ellos no se establecerá más que un solo fuero para todos los españoles en los juicios comunes, civiles y criminales” (art. 4). El artículo 6 establece el deber común de “defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”. La potestad legislativa residía “en las Cortes con el Rey” (art. 12). En el Congreso estaría representada cada provincia por sus diputados (art. 21). Se estableció un Poder Judicial al que “pertenece exclusivamente la potestad de aplicar las leyes en los juicios civiles y criminales” (art. 63). En cada provincia existiría una Diputación Provincial (art. 69) y el gobierno interior de los pueblos correspondería a los Ayuntamientos, la organización y funciones de ambas instituciones serían determinadas por la ley (arts. 69-71). En cuanto a las contribuciones, el artículo 73 dispone que “no podrán imponerse ni cobrarse ninguna contribución ni arbitrio que no esté autorizado por la ley de presupuestos u otra especial”, que implicaba un régimen fiscal único y uniforme.

97. ORODEA, P. M., *Elementos de Derecho Político constitucional aplicados a la Constitución Política de la Monarquía Española de 1837*, Madrid, Imprenta de Pita, 1843, p. 23, afirmó que el preámbulo “declara un dogma político de verdad eterna; en un artículo este principio sería un precepto impracticable, muerto y de imposible aplicación ordinaria”.

98. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit., pp. 223-225.

99. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia...*, cit., pp. 221-223.

El tratamiento ambiguo de la soberanía nacional fue posteriormente rechazado por los moderados en la Constitución de 1845. Además de las referencias citadas, se ha de tener en cuenta que la promulgación reconoció que “ha sido la voluntad de la Nación revisar en uso de su soberanía la constitución política promulgada en Cádiz” y añadió una referencia a un pacto entre aquella y la reina: “y Nos de conformidad aceptado”. Si aquella hubiera sido un órgano constitucional no la hubiera aceptado sino que la hubiera jurado y promulgado formalmente la decisión de las Cortes. Esta fórmula fue congruente con el real decreto de convocatoria de elecciones de Cortes “en las que ha de procederse a la revisión del Estatuto Real de acuerdo con la autoridad del Trono”, que quedaba por encima de las Cortes por su propia autoridad no originada en la Constitución.

El bienio progresista (1836-1837) representó un avance significativo del Estado liberal por recuperar las medidas del trienio sobre desamortización¹⁰⁰, abolición del régimen señorial, desvinculación de mayorazgos, liberación de diezmos y supresión de aduanas interiores. La ley de 20 de julio de 1837 amplió el cuerpo electoral por el sufragio directo con menores condiciones económicas, hasta alcanzar al dos por ciento de la población. El Real Decreto de 17 de agosto de 1837 restableció la vigencia del de 22 de octubre de 1820 ampliando la libertad de expresión, que fue restringida por el gobierno moderado por medio de la Real Orden de 5 de junio de 1839. El derecho de asociación permitió la creación de sociedades de socorros mutuos, reguladas por la Real Orden de 28 de febrero de 1839, germen del sindicalismo obrero.

La Regencia de doña MARÍA CRISTINA se cerró el 11 de septiembre de 1840, a concluir en el Norte la guerra civil con el Convenio de Vergara de 31 de agosto de 1839 y en el Maestrazgo en 1840 con la huida de CABRERA a Francia. Al general ESPARTERO, héroe de la derrota carlista, lo utilizaron los progresistas para poner fin a la Regencia, que no resultaba necesaria tras el fin de la contienda con la derrota del partido enemigo y el asentamiento del régimen liberal.

100. Se produjo por los RRDD de 19 de febrero de 1836 y 29 de julio de 1837, declarando extinguidos los monasterios, conventos, colegios, congregaciones y casas de religiosos. MARTÍN MARTÍN, T., *La desamortización. Textos político-jurídicos*. Madrid: Narcea, 1973.

4.1. La aceptación del Convenio de Vergara.

En cumplimiento del Convenio de Vergara el Gobierno moderado de PÉREZ DE CASTRO presentó a las Cortes un proyecto de ley, cuya exposición de motivos justificó su contenido:

“Entre los medios empleados por el Gobierno para conseguir los grandiosos resultados que tanto han de influir en la pacificación general, fue uno el de comprometerse formalmente a proponer a las Cortes, bien la concesión, bien la modificación de los fueros [...] sobre este compromiso se funda el artículo 1º del Convenio de Vergara: las fuerzas antes enemigas han dejado de serlo y el Gobierno, que contrajo espontáneamente aquella obligación por el inmenso interés que de ella podría reportar la Nación entera, se apresura hoy a cumplirla”.

El debate se planteó inicialmente no tanto sobre el contenido, sino sobre la aceptación o no del compromiso de ESPARTERO en el Convenio de Vergara¹⁰¹. Los moderados lo apoyaban, mientras que los progresistas lo rechazaban. La Comisión designada en las Cortes propuso que se confirmaran los fueros de las Provincias Vascongadas y de Navarra sólo en su parte municipal y económica, manteniendo en lo demás el régimen constitucional que se hallaba vigente al celebrarse el Convenio hasta que el Gobierno, oyendo a las Provincias, presentase a las Cortes y éstas aprobasen un Proyecto de Ley que armonizase Fueros y Constitución. El acuerdo entre las diferentes posturas se produjo en la sesión de 7 de octubre de 1839, conocida como la “sesión de los abrazos”, por las efusiones de los diputados tras el acuerdo y la garantía de la paz que implicaba¹⁰².

101. RICO Y AMAT, J., *Historia política y parlamentaria de España*, III, Madrid, 1862, p. 189, recoge la actitud de los “constitucionales puros (progresistas) que, aunque lo disimulaban, creíanse ajados en su vanidad con que la guerra hubiese concluido por un convenio después de haber proclamado en todas las épocas su repugnancia a entrar en tratos con el enemigo, y descontentos de que la victoria hubiese venido tan pronto”.

102. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 133-135. La Diputación designada por el jefe Político en 22 de enero de 1839, que permaneció hasta el 3 de marzo de 1840, estaba integrada

Consecuencia directa del Convenio de Vergara fue la confirmación de los fueros por la Ley de 25 de octubre de 1839¹⁰³. Dispuso en su artículo primero: “Se confirman los fueros de las Provincias Vascongadas y de Navarra sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía”. Conforme al artículo 2º:

“El Gobierno, tan pronto la oportunidad lo permita y oyendo antes a las Provincias Vascongadas y a Navarra, propondrá a las Cortes la modificación indispensable que en los mencionados fueros reclame el interés de las mismas, conciliándolo con el general de la Nación y de la Constitución de la Monarquía, resolviendo entretanto, provisionalmente, y en la forma y sentido expresados, las dudas y dificultades que puedan ofrecerse, dando de ello cuenta a las Cortes”.

4.2. La garantía de la unidad constitucional.

La ley de 1839 supuso el cumplimiento por parte del Gobierno del compromiso que habían firmado MAROTO y ESPARTERO en Vergara. Su artículo primero confirmó los fueros “sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía”. Esta afirmación produjo un debate sobre en qué medida los fueros se integraban o respetaban la unidad

por los señores Facundo Jarauta (Presidente), Javier Igal, Esteban Ozcáriz, Juan Pedro Aguirre, Vicente Lapoya (sustituido por Faustino Camón), Valentín Urra (sustituido por Faustino Esparza).

103. SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Las Leyes de 25 de octubre de 1839 y 16 de agosto de 1841: un análisis jurídico y constitucional”. En MARTÍN-RETORTILLO, S., *Derecho Público Foral de Navarra*. Madrid: Civitas-Gobierno de Navarra, 1992, p. 55: “en una óptica estrictamente cronológica y objetiva (planteamientos emocionales aparte), la única calificación que cabe dar a la Ley de 1839 es la de ser una norma de restablecimiento parcial y transitorio del sistema foral”. En esta misma línea FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca*. Madrid: Alianza, 1984, pp. 54 y ss. para quien la Ley de 1839 no fue una ley abolicionista de los Fueros como se desprende de la afirmación de su artículo 1º en el sentido de que “se confirman los Fueros de las provincias Vascongadas y Navarra, sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía”. AGUIRREAZKUENAGA, J.-URQUIJO GOITIA, J. R. (eds.), *150 años del Convenio de Bergara y de la Ley del 25-X-1839*. Vitoria-Gasteiz, 1990.

constitucional o su modificación¹⁰⁴. La idea de los liberales era que la unidad constitucional exigía un cambio de la situación precedente, por lo que el artículo segundo estableció un proceso en el que, “oyendo antes a las Provincias Vascongadas y a Navarra”, se remitiera a las Cortes “la modificación indispensable que en los mencionados fueros reclame el interés de las mismas, conciliándolo con el general de la Nación y de la Constitución de la Monarquía”¹⁰⁵.

Dicha Ley era, a la vez, confirmatoria y modificadora. Se llamó confirmatoria de los fueros por la expresión literal de su artículo primero, pero al prever su modificación sirvió para cambiar sustancialmente el régimen anterior. Tal confirmación de fueros, sin perjuicio de la unidad y con las modificaciones indispensables transformó el Reino en una provincia con un grado de autogobierno diferenciador del resto. Esta ley, efectivamente, derogó el sistema institucional del Antiguo Régimen, aun diciendo que lo confirmaba¹⁰⁶.

104. CLAVERO, B., “Entre Cádiz y Vergara: lugar de encuentro de la Constitución con los Fueros”. En *Anuario de Historia del Derecho Español*, LIX, pp. 205-282. “1839: La Constitución ante los Fueros”. En *150 años del Convenio de Vergara y la de la Ley de 25-X-1839*, Vitoria, 1990, pp. 25-54. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., “Fueros y Constitución. La discusión parlamentaria de la ley de 25 de octubre de 1839”. En *150 años del Convenio de Vergara y la de la Ley de 25-X-1839*, Vitoria, 1990, pp. 55-80. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario de Navarra desde el Antiguo Régimen hasta el convenio de 1927”. En *RJN*, 23, 1997, pp. 100-108. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaren arteko hitzarmen ekonomikoaren testu historikoak: erakundearen historiari sarrera eta agiriak*. Oñati: IVAP, 2009, pp. 21-57.

105. Se puede considerar como precedente del precepto, el artículo 144 de la Constitución de Bayona de 1808, al disponer que “los fueros particulares” de las provincias de Navarra, Vizcaya, Guipúzcoa y Álava “se examinarán en las primeras Cortes, para determinar lo que se juzgue más conveniente al interés de las mismas provincias y al de la nación”. MONREAL ZIA, G., “Los Fueros Vascos en la Junta de Bayona de 1808”. En *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 4, 2009, pp. 255-276.

106. AIZPÚN SANTAFÉ, R., *Naturaleza jurídica de las instituciones forales de Navarra*, Pamplona, Imprenta provincial, 1952, p. 10: “esta Ley, diciendo que confirmaba nuestros Fueros, acababa realmente con lo fundamental de los mismos al añadir a esa confirmación lo de ‘sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía’”. La Ponencia que elaboró los Proyectos de Estatutos del Estado Vasco-Navarro y del Estado Navarro en su informe de 15 de junio de 1931 dijo refiriéndose a la Ley de 1839: “que al decir que se confirmaban los Fueros de las Provincias

En el mensaje aprobado por la Diputación del Congreso de los Diputados de 10 de septiembre de 1839, con motivo del convenio, se indicó la disposición del Congreso a otorgar todo lo que, sin oponerse a la Constitución vigente, pudiera contribuir a la prosperidad de las provincias. Se insistió, reiteradamente, en todos los discursos en que los compromisos sobre los fueros habían sido la causa de la paz. Así lo confirmó el ministro de Gracia y Justicia. El debate se centró en cómo acomodar estos dos conceptos, en sí mismos antagónicos, la unidad constitucional del liberalismo y los fueros del Antiguo Régimen como sistema de autogobierno que chocaba con el nuevo orden institucional del uniformismo centralista. Esta Ley ha sido considerada una adición a la Constitución de 1837 por voluntad de constituyente, las Cortes y la Reina, que incorporó un régimen excepcional para los fueros¹⁰⁷.

Vascongadas y Navarra los abolió injustamente”. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa...*, cit., pp. 18-19, consideró la Ley de 1839 como “uno de los hechos más funestos de la historia de Navarra [supuso] privar a Navarra de la independencia que, desde los tiempos a que alcanza la memoria de los hombres, había disfrutado”. CELAYA, A., *La decadencia del régimen foral y los Derechos Históricos Vascos*, Bilbao, 1986, pp. 31-45.

107. SANTAMARÍA PASTOR, J.A., “Las Leyes...”, cit., pp. 32-33, asumió el carácter adicional a la Constitución. Para MONREAL ZIA, G., “La crisis de las instituciones forales públicas vascas”. En *II Congreso Mundial Vasco. Historia de Euskal Herria*, III, Vitoria: Eusko Ikaskuntza, 1988, p. 19: “cabría un espacio para un área constitucional específica, para una variante orgánica territorial dentro de un régimen general, espacio que se abría por voluntad del poder constituyente –las Cortes con el Rey– aunque no actuaban en un momento procedimentalmente constituyente [...] *El Vascongado* sintetizaba la cuestión (16.2.1841) de esta manera: la Ley reconoce la existencia de un régimen excepcional dentro de la Monarquía, estableciendo un principio nuevo en la Constitución. En tal caso o la Constitución fue violada por las Cortes por aprobar el texto, o la Ley constituye un añadido a la Constitución”. PORRES AZCONA, J., *Política y Derecho. Los Derechos Históricos Vascos*. Oñati: IVAP, 1992, pp. 81-83. Esta Ley tiene el significado de ley especial que “se explica en la estructura jurídica del principio de legalidad que sucesivas disposiciones de carácter general, a menudo de ínfimo rango como las Instrucciones a las Diputaciones o a los jefes políticos de las provincias [...] a veces ni siquiera publicadas, fueran definiendo el marco jurídico de las provincias vascongadas en la forma de excepciones a la Ley General. Ello era posible al amparo de la cláusula de la Ley de 1839 que habilitaba al Gobierno para ir resolviendo en tanto no se modifican los fueros con carácter definitivo mediante Ley”.

Se insistió reiteradas veces en la sesión de 7 de octubre de 1839 que el Gobierno reconocía “el principio de que se conceden los fueros, salvo la unidad política o la Constitución o cualquier otra cosa así”. Parece claro que buscaban precisar el alcance de lo que había garantizado la paz con el fin de la guerra civil. En el texto inicial sólo se aludió a la confirmación, que fue sustituido por otro con reserva, que es el que aparece en la ley: “sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía”, pero sin precisar qué se entiende por unidad constitucional. De los debates se desprende que la unidad se refería a la adecuación de los fueros a la Constitución de 1837.

Frente a la opinión del marqués de VILUMA que entendía la unidad constitucional como la “observancia esencial de toda la Constitución y cada uno de sus artículos en el país para donde se ha hecho”, el ministro de Gracia y Justicia ARRAZOLA, tras asegurar que el proyecto de ley confirmatoria de los fueros no se oponía ni a la unidad, ni a la Constitución, conforme al texto que se ha recogido en relación con el Estado Nación. En el mismo manifestó que se salvaba la unidad constitucional

“en los grandes vínculos, en los grandes principios, en las grandes formas [...] habiendo un solo Rey constitucional para todas las provincias, un mismo Poder legislativo, una representación nacional común. [...] He ahí, salvada en sus grandes fundamentos, en los principios radicales, en las grandes formas, la unidad constitucional”¹⁰⁸.

Por tanto, todo el Título VI de la Constitución de 1837, con las potestades y prerrogativas regias, eran plenamente vigentes en Navarra.

108. *Diario de sesiones de Cortes. Senado*, 17, 19-10-1839, p. 168. El ministro de la Gobernación, CARRAMOLINO, dijo: “Si las Constituciones, señores, son los códigos políticos en que se consignan las relaciones de los gobernadores con los gobernados, la forma de los gobiernos y la división de los poderes, claro es que estando consignada en la Constitución la unidad de la Monarquía, porque uno es el Monarca, porque una es la Representación Nacional, y porque uno es el origen de la Justicia, que nace del Rey, porque unos son los derechos políticos, cardinales, digámoslo así, de los ciudadanos; unidad constitucional será la conservación de los grandes vínculos bajo los cuales viven y se gobiernan todos los españoles y la concesión de los fueros que propone esta Ley, ¿que ofende la unidad constitucional? Claro es que no” (*ibidem*, 18, pp. 287 y ss.).

La unidad en la persona del rey no aportaba a Navarra novedad alguna porque así había estado unida a la Corona de Castilla desde la conquista en 1512. Por tanto, esa unidad en el rey, en este caso el rey constitucional, ya existía, porque el rey de Castilla era el rey de Navarra. Ahora como Reina de España, según la “Constitución de la Monarquía Española” de 18 de junio de 1837, manifestación de la “voluntad de la Nación”, decretada y sancionada por las Cortes y aceptada por la Reina Regente. La diferencia estribaba en que la antigua unión *aequie principal*, que mantenía a Navarra como Reino de por sí con su propia naturaleza e instituciones, había desaparecido al quedar convertido en provincia de la Monarquía o del Reino que era el de España. Se trataba de la plena integración de la provincia en la Monarquía constitucional, sin otros condicionamientos que los establecidos como régimen de la institución por la Constitución (arts. 44-61).

A continuación precisó ARRAZOLA el alcance del sintagma “unidad constitucional”: “un mismo poder legislativo, una representación nacional común”. La unidad de las Cortes como representantes de la única soberanía nacional, con potestad para hacer las leyes con el Rey (art. 12), compuestas por dos Cuerpos colegisladores, iguales en facultades: el Senado y el Congreso de los Diputados (art. 13). Suponía una modificación importante respecto a las instituciones del Antiguo Régimen. Desaparecían las Cortes estamentales particulares porque ya sólo existía un poder legislativo, una ley producto de la soberanía nacional. Una representación nacional común supuso un sistema electoral para un único órgano de representación nacional, que eran las Cortes. Los senadores eran nombrados por el Rey a propuesta de los electores que en cada provincia nombraban los diputados a Cortes (art. 15); los diputados eran elegidos por el método directo por cada provincia (arts. 21 y 22).

Esto era lo que para el ministro de Gracia y Justicia representaba la “unidad constitucional”. La palabra “fueros” abrazaba todas las competencias legislativas de Navarra y Provincias Vascongadas o, de otro modo, todo lo que constituye el llamado sistema foral, no en la integridad anterior a la Constitución de 1812, sino en lo que de ese sistema de autogobierno fuera compatible con el modelo y la unidad constitucional. A partir de esa confirmación, para salvar la unidad constitucional era imprescindible definir cuál era el contenido de los fueros compatible con el nuevo Estado, y esto, dijo la ley, se hará oyendo a las

Provincias Vascongadas y a Navarra, en una futura ley que introduzca “la modificación indispensable” de los fueros.

Fue una fórmula, como se ve, de expresión negativa y así se interpretó en Navarra, en el sentido de que, si se confirmaban los fueros, todo lo que no se opusiera a la unidad constitucional era materia propia del sistema de autogobierno y del fuero que subsistía. El problema estaba, por lo tanto, en articular el alcance real de la unidad constitucional que aparecía como límite a los fueros en la nueva organización territorial en provincias con Diputaciones Provinciales, cuya organización y funciones determinaría la ley (arts. 69-71 de la Constitución de 1837).

En todo caso, lo que supuso la adecuación de los fueros confirmados a la unidad constitucional fue la plena vigencia del modelo institucional establecido por la Constitución de 1837: la Monarquía constitucional en el Reino de España y en sus provincias, una de ellas era el Antiguo Reino de Navarra. La división de poderes configurados como únicos para todo el Reino. La supresión de las Cortes y Juntas, por la inclusión en la unidad constitucional de una representación nacional y un poder legislativo. La existencia de un Poder Judicial (Tít. x), formado por Tribunales y Juzgados, con la desaparición de los Tribunales propios del Reino. Un sólo gobierno para todo el Estado, directamente vinculado al poder real y a las Cortes. Un sistema uniforme de organización territorial de las provincias y los municipios (Tít. xi), con las consecuencias que para las provincias afectadas por la Ley de 1839 se derivasen de sus previsiones. Supondría, por tanto, una peculiaridad reconocida desde el mandato que el artículo 71 realizaba a la Ley para determinar la “organización y funciones de las Diputaciones Provinciales y de los Ayuntamientos”.

Los derechos políticos también eran únicos. Hay que tener en cuenta que ésta era una categoría desconocida en el Antiguo Régimen. Los derechos políticos de los ciudadanos implicaban, por su propia naturaleza y porque el constituyente gaditano lo dispuso, la desaparición de todos los privilegios personales y colectivos¹⁰⁹. El principio de la igual-

109. Por Decreto de las Cortes de Cádiz de 6 de agosto de 1811 se abolieron los privilegios feudales de base señorial, declarando que “los señoríos territoriales y solariegos quedan desde ahora en la clase de los demás derechos de propiedad particular”

dad radical de los ciudadanos, de las personas como sujetos del orden político, supuso la desaparición de los órdenes señoriales, de la organización estamental y, por tanto, de la base en que se sustentaba el sistema político del Antiguo Régimen.

La Ley de 1839 ha sido considerada por la doctrina foralista como una ley con la misma naturaleza de pacto que tuvo el Convenio de Vergara, que transmitió esta naturaleza a la Ley de 1841:

“no puede caber duda de que la Ley del 39 tiene el mismo carácter jurídico que el convenio; y, como consecuencia, que es tan obligatoria como el convenio mismo, y con ese mismo carácter que quienes lo contrajeron le quisieron dar y le dieron hasta en el nombre. En una palabra; que la Ley de 1839 no podía ser más que una ley de confirmación o reconocimiento de los fueros; y si no podía ser más que eso, no era una Ley como las demás, dejada a la libre iniciativa, discusión y aprobación de las Cortes; por la sencillísima razón de que tenía el pie forzado de reflejar un compromiso contraído de antemano. En definitiva, que su contenido era un compromiso, un convenio”¹¹⁰.

5. LA LEY DE 16 DE AGOSTO DE 1841.

El levantamiento progresista de 1 de septiembre de 1840 en Barcelona obligó a la obligó a la Reina regente y a la Reina niña a huir a Valencia, donde ESPARTERO exigió el establecimiento de la corregencia, iniciándose el “trienio progresista” (1840-1843) y el “gobierno de los espadones”. Como expuso VICENS VIVES, “puesto que nadie tenía autoridad –ni la Corona, ni los partidos, ni el pueblo– alguien había de ordenar el gobierno respaldándolo con las bayonetas del Ejército. Y en este punto, con Espartero, empezó la trayectoria del militarismo romántico español, esmaltado con numerosos y a veces sangrientos pronunciamientos”¹¹¹.

(art. 5). Fue interpretado por las Leyes de 3 de mayo de 1823 y 26 de agosto de 1837 en el sentido de plena propiedad. HERNÁNDEZ MONTALBÁN, F., *La abolición de los señoríos en España (1811-1837)*. Valencia: Universitat, 1999.

110. AIZPÚN SANTAFÉ, R., “Naturaleza jurídica...”, cit., p. 12.

111. VICENS VIVES, J., *Aproximación a la Historia de España*. Barcelona: Editorial Vicens Vives, 1966, p. 159.

El 12 de octubre de 1840 la Reina Gobernadora renunció a la regencia poniendo fin al periodo de transición al régimen liberal que se había iniciado tras la muerte de FERNANDO VII. El Senado y el Congreso optaron en sesión conjunta de 8 de mayo de 1841 por la Regencia del general ESPARTERO. El 27 de septiembre de 1841 se levantó el general O'DONNELL en Pamplona para restablecer a la Regente, comprometiéndose en nombre de la Reina a la restauración de los fueros “en toda su integridad” en su alocución de 2 de octubre de 1841. Se adelantó a la sublevación moderada de NARVÁEZ y DIEGO DE LEÓN, que fracasó en su intento de asalto al palacio real el 7 de octubre y fue fusilado el día 15.

Las elecciones de 27 de febrero de 1843 demostraron que ESPARTERO había perdido influencia en el progresismo. El nuevo gobierno progresista de Joaquín María LÓPEZ se enfrentó con la política de aquel, formándose una coalición progresista-moderada para derribarlo. El 24 de mayo de 1843 se produjo un levantamiento antiesparterista en Málaga, el 30 de mayo se alzó en Reus una sublevación del general PRIM a la que se adhirió Barcelona el 6 de junio, decretando la Junta de Barcelona el derribo de sus murallas el 27 de junio. La regencia concluyó el 23 de julio de 1843 con la derrota en Torrejón de las tropas de ESPARTERO por las mandadas por el general moderado NARVÁEZ.

La caída de ESPARTERO y su huida a Inglaterra supusieron el fin del periodo de las regencias y un nuevo paso para que la coalición moderada-progresista consolidara la Monarquía liberal con la proclamación de la mayoría de edad de ISABEL II a los trece años y su jura de la Constitución el 8 de noviembre de 1843.

En este periodo quedaron reflejadas las diferencias sobre el modo de organizar la vida política en el bando liberal. Los progresistas atribuían la soberanía nacional exclusivamente a las Cortes, a partir de un amplio sufragio, sin reconocer poder legislativo ni moderador a la Corona, y con amplia libertad de prensa. Para los moderados la soberanía estaba compartida por la Corona y las Cortes, aquella era la cabeza del ejecutivo y moderaba los conflictos, podía disolver la Cámara y sustituir al presidente del Consejo de Ministros, el sufragio era censitario y restringido a los mayores contribuyentes y a quienes poseyeran un determinado nivel cultural, profesional y económico, únicos ciudadanos con derechos políticos, mientras que el resto de las personas sólo disponían de derechos civiles.

5.1. El Decreto de 15 de diciembre de 1840.

Durante la Regencia de ESPARTERO, quien se había comprometido personalmente en Vergara, se puso práctica la adecuación de los fueros prevista en el artículo 2 de la Ley de 1839. Por Real Decreto de 16 de noviembre de 1839 se dispuso que la Diputación de Navarra designara dos o más individuos para conferenciar con el Gobierno¹¹².

A partir del mandato del artículo 2 de la ley de 1839 “y para que pueda tener desde luego efecto la confirmación de los fueros de Navarra en ella contenidos”, se produjo una negociación recogida en el Decreto de 15 de diciembre de 1840¹¹³. Estableció medidas provisionales hasta que se verificara por ley la modificación de los fueros, dando a su contenido el carácter de bases y sin perjuicio de “hacer de común acuer-

112. Así lo hizo en sesión de 1 de abril de 1840, designando los comisionados señores BARRERA, GALDEANO, ILARREGUI y ARTETA. Celebraron el primer contacto con los representantes del Gobierno el día 19 de junio de 1840. El 22 de junio comunicaron a la Diputación que los miembros de la comisión gubernamental nombrados el día 21 eran los señores MARTÍN por Gobernación; EGEA y CROZAT por Hacienda, y TEJADA y CORTÁZAR por Gracia y Justicia. La primera sesión de trabajo tuvo lugar el día 25 en la que trataron sobre el Tribunal Superior o Audiencia Territorial, vigencia de los códigos propios, el que los jueces y ministros de la Justicia fueran navarros, y la presidencia de la Diputación en uno de sus miembros. Informaron que “las personas nombradas por el Gobierno manifiestan los más vivos deseos de contribuir por esa parte a los justos deseos de ese país, para lo que han entrado en la discusión con la mayor franqueza y cordialidad”. Comunicaban a la Diputación los términos de los puntos que acordaban, contestándole esta con la aprobación o con sugerencias para continuar la negociación.

113. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa...*, cit., I, pp. 22-24. El ministro CORTINA afirmó en su comunicación del texto pactado: “El Ministro que suscribe no puede menos, al referir estos hechos, de hacer especial mención de la buena fe con que la provincia de Navarra, su Diputación y los comisionados de ella se han presentado desde que empezó a tratarse de este asunto y durante las conferencias que para su arreglo definitivo se han tenido. Animados del más vivo deseo de identificarse con la Nación, de que naturalmente forma parte aquella provincia, sus exigencias han sido siempre racionales y prudentes; jamás han insistido en lo que se les manifestaba era opuesto al principio de la unidad, y en todo caso han demostrado de un modo inequívoco su españolismo, y que no fue mentido, ni encubrió siniestras miras el abrazo de Vergara”. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 108-114.

do cualquiera variación que la experiencia hiciese necesaria” respecto al proyecto de ley a presentar a las Cortes¹¹⁴.

El Decreto sistematizó por Ministerios los contenidos negociados, que coincidieron con el articulado de la Ley de 1841. Fue total respecto al Ministerio de la Guerra, que corresponde al artículo 1º de la Ley, salvo la supresión en esta del adjetivo “supremo” referido al gobierno. En Gracia y Justicia desapareció en la Ley la disposición 5ª del Decreto, sobre que los magistrados y jueces conocieran la legislación privativa. En Gobernación es donde más cambios se produjeron respecto al régimen de la Diputación, suprimiendo en la Ley tres disposiciones y modificando la 10ª, eliminando el deber de aceptar el cargo de diputado y la asignación a los mismos. En Hacienda se mantuvieron todas las medidas provisionales, aunque se modificó el orden.

Estas bases de 1840 representaron los principios de la burguesía liberal que mantuvo de los fueros lo que podía reportarle un beneficio directo –“lo útil del fuero”– y un control económico de la provincia por medio de la autonomía fiscal y recaudatoria, el sistema de cupo para contribuir a la Hacienda, el control de la vida municipal y el régimen del derecho privado. Renunció a las instituciones políticas como las Cortes, lo que convirtió a la Diputación provincial en el único poder y la fuente normativa propia, sin ningún tipo de control. Aceptó una Diputación, en sustitución de las instituciones privativas, asumió la extensión de los sistemas judicial y militar con la aplicación de las quintas:

“los liberales compraron la paz. Los tradicionalistas aceptaron la dinastía *ilegítima*, el traslado de las aduanas a los Pirineos y al mar, la

114. La Diputación estaba formada por los señores Justo GALARZA, Fermín GAMIO, Lorenzo MUTILÚA, José María PÉREZ DEL NOTARIO, Juan Pedro AGUIRRE, Tomás ARTETA y Bonifacio GARCÉS DE LOS FAYOS. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa...*, cit., I, pp. 20-23, expuso el procedimiento consistente en el nombramiento de Comisiones designadas por el Gobierno y la Diputación, que negociaron entre 24 de junio y 23 de julio de 1840, dando lugar al “concierto definitivamente acordado para modificar los fueros de ese país”, que remitió a la Diputación “a fin de que [...] pueda aprobarlo y procederse en su consecuencia a formalizar como corresponde”. Lo hizo el 18 de diciembre de 1840 aprobándolo “en todas sus partes [...] y les autoriza para que trasladado desde luego al Gobierno este concierto aprobado a la aprobación del mismo se proceda en consecuencia a formalizarlo como corresponde” (p. 22).

eliminación de las Cortes estamentales, la desaparición del pase foral, el establecimiento del aparato administrativo liberal (incluidos los jueces), la desamortización y otras medidas a las que se habían opuesto con las armas a cambio de no pagar impuestos. Toda la ideología tradicionalista se esfumó cuando la oligarquía local quedó exenta de la tributación exigida a los demás territorios”¹¹⁵.

5.2. Contenido y alcance.

El Decreto de 1840, introducidas por acuerdo las variaciones como en el mismo se previó, fue el fundamento del proyecto de ley que el Gobierno remitió a las Cortes y se convirtió en la ley de 16 de agosto de 1841, cuyo título fue el de “Ley que organiza la administración general de Navarra”¹¹⁶.

A partir de la Ley de 1841, Navarra siguió una vía de adaptación de los fueros, distinta a la de las Diputaciones vascas¹¹⁷, que firmaron el acuerdo tras la segunda guerra carlista en 1876¹¹⁸.

115. FERNÁNDEZ BARBADILLO, P., “El concierto económico vasco, ¿Pacto entre iguales o concesión?”. En *Revista de Estudios Políticos*, 124, 2004, p. 210.

116. A partir de enero de 1841 la Diputación estaba integrada por los señores Tiburcio IRIGOYEN, Martín BELARRA, Manuel AÑO, Lorenzo MUTILÚA, Juan Pedro AGUIRRE (reemplazado por Fernando BEZUNARTEA), Antonio APERREGUI y José Antonio ELORZ.

117. Por Orden de la Regencia de 5 de enero de 1841, referida a la Diputación Foral de Vizcaya, se dispuso que “con ningún motivo ni pretexto se sujeten al pase y uso de la diputación foral las leyes, las órdenes y decretos del Gobierno supremo y las providencias y ejecutorias de los tribunales, extendiéndose esta disposición a las provincias de Álava y Guipúzcoa”. Por Decreto de la Regente de 29 de octubre de 1841 se reorganizó la administración de las provincias vascongadas. La Ley de 23 de abril de 1842 dispuso establecer diputaciones provinciales en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Por Real Orden de 17 de agosto de 1854 se fijaron las atribuciones de las Diputaciones Forales. IRIBAS Y SÁNCHEZ, G., *Los derechos de Navarra*. Pamplona: Imprenta provincial, 1894, p. 35: “el gobierno provisional había dispuesto que las Vascongadas y Navarra enviasen comisionados para tratar de la modificación de los Fueros; y Navarra envió los suyos, mientras que las Vascongadas se resistieron: discordancia sensible porque las provincias hermanas debieron caminar siempre unidas; y cualesquiera que sean las diferencias que en su actual estado puedan mediar por consecuencia del distinto rumbo emprendido, o por sus antecedentes históricos, deben apoyarse con entusiasmo, con verdadera energía y fe”.

118. Por Decreto de 29 de octubre de 1841 se reorganizó la administración de las Provincias Vascongadas. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO

El marco institucional de la ley de 1841 dio lugar a que Navarra quedase configurada como una provincia de la Monarquía¹¹⁹. Desaparecieron sus Cortes como órgano legislativo propio y la Diputación, que era la institución que durante el período en el que las Cortes no estaban reunidas se encargaba de la ejecución y seguimiento de sus mandatos. También los Tribunales de Corte, el Consejo Real y la Cámara de Comptos. Se hizo obligatorio el “donativo foral”¹²⁰ y la prestación por los navarros del servicio militar (art. 15). Las aduanas se trasladaron del Ebro a los Pirineos sujetándose a los aranceles generales (art. 16). Se formalizó el fin del poder y la independencia política, legislativa, judicial y administrativa, así como de las instituciones del Reino de Navarra¹²¹, sustituidas por

SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 137-143. CLAVERO, B., *El código y el fuero. De la cuestión regional en la España contemporánea*, Madrid: Siglo XXI, 1982, p. 17: “Nunca ha existido, en concreto, una foralidad genéricamente vasca; y no sólo la foralidad navarra es independiente y de mayor entidad que las foralidades vascongadas, sino que éstas, a su vez, son variadas y dispersas, y mucho más subordinadas, además, históricamente a Castilla”.

119. ALLI ARANGUREN, J. C., “Del régimen foral liberal al régimen democrático de los derechos históricos”. En *Revista Jurídica de Navarra*, 25, 1998, pp. 51-149. MARTÍNEZ BELOQUI, M. S., *Navarra, el Estado y la Ley de Modificación de los Fueros de 1841*, Pamplona, 1999. MARTÍNEZ CASPE, M. S. y SANTOS ESCRIBANO, F., “Guerra y cambio político”. En TORRE, J. DE LA, *Navarra. Siglo XIX...*, cit., pp. 234-236.

120. Así se designaban los fondos que, como servicio o donativo voluntario, las Cortes del Reino de Navarra acordaban entregar al Rey, con cargo a la recaudación de los cuarteles y alcabalas hasta 1817-1818, en que se estableció abonarlo por repartimiento sobre la riqueza territorial, industrial y comercial. Por Decreto real de 22 de septiembre de 1716 a petición del Reino se calificó al servicio como “gracioso y voluntario, en todo y en parte, modo y plazos de su paga”. La Ley LXV de las Cortes de 1828-1829 se tituló “Servicio gracioso y voluntario hecho a S. Magestad por el Reino en estas Cortes, bajo las condiciones que se contiene”. DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Origen y fundamento del régimen foral de Navarra*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1968, pp. 25-26. MONREAL ZIA, G., “Convenio y conciertos económicos con el Estado en Vasconia”. En *El territori i les seves institucions històriques. Actes*, Barcelona: Fundació Noguera, 1999, pp. 391-392. SALCEDO IZU, J., “El sistema fiscal navarro de la Cámara de Comptos Reales”. En *Itinerario histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*, Madrid: Ministerio de Hacienda, 1976, pp. 57-85.

121. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa...*, cit., I, pp. 75-76.

una provincia con un sistema diferenciado de poder económico-administrativo¹²².

Sin Reino no existiría un Virrey, sin que la Autoridad superior militar nombrada por el Gobierno pudiera tomar dicho título ni sus atribuciones, siendo éstas las mismas que las de los Comandantes generales de las demás provincias (art. 1). Habría una Autoridad superior política nombrada por el Gobierno, sin que pudiera reunir mando militar, con las mismas atribuciones de los Jefes políticos de las demás provincias (art. 13). A esta autoridad le correspondería la presidencia de la Diputación provincial (art. 11) y la Vicepresidencia al Vocal decano (art. 12). La practica foral convirtió al Vicepresidente presidente efectivo ante la general ausencia del Presidente.

La provincia sería gobernada por la Diputación provincial, compuesta por siete diputados elegidos por merindades (art. 8), conforme a las reglas generales para todas las provincias (art. 9)¹²³. Se mantuvo a efectos electorales la división territorial que, como ámbito del poder de los merinos reales, existía en el Reino.

La ley de 1841 reconoció a la Diputación competencias que correspondían a dos instituciones históricas, la Diputación del Reino y el Consejo Real, en cuanto a la administración de productos de los propios, rentas, efectos vecinales, arbitrios y propiedades de los pueblos y de la provincia (art. 10)¹²⁴. Esas funciones de la Diputación de Navarra

122. OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa...*, cit., I, p. 77: “De un reino independiente y soberano pasó Navarra a la categoría de una mera provincia española con alguna mayor independencia administrativa y económica que las demás”. GARRÁN, J., “La Ley de 1841”. En *Príncipe de Viana*, 4, 1941, p. 74, de la Ley de 1841 se derivó “una moderada y pacífica autonomía rica en elementos consuetudinarios y vivificada por el espíritu religioso y tradicionalista del país”.

123. El preámbulo del RD de 21 de enero de 1871, sobre la organización de la Diputación de Navarra, declaró que “según lo convenido [...] pactóse en dicha Ley (1841) que la Diputación provincial se compusiera”.

124. La RO de 17 de abril de 1877, sobre régimen económico de los Ayuntamientos de Navarra, declaró que conforme a los artículos 6 y 10 de la Ley de 1841 la Diputación “aprueba o desaprueba sus actos, por disfrutar de las mismas facultades que tenía el antiguo Consejo de Navarra y la Diputación del Reino, cuyos acuerdos y providencias causaban estado”. Así lo confirmó el RD Sentencia de 15 de junio de

eran exorbitantes respecto a las propias de las diputaciones provinciales en el resto de la Monarquía, que también le corresponderían en cuanto fueran compatibles con aquellas (art. 10).

Se dotó a Navarra de un Tribunal del máximo rango pero inferior al Tribunal Supremo, integrado en la estructura judicial común al resto de la monarquía, pero con un nivel superior al del orden provincial, la Audiencia Territorial con carácter supraprovincial (art. 4). Los códigos procesales, etc. serían los generales y uniformes (arts. 2 y 3).

Los Ayuntamientos se elegirían y organizarían por las reglas que se adoptaran para toda la Nación (art. 5), lo que hizo desaparecer el régimen histórico propio de los municipios navarros. Se reconoció a la Diputación unas facultades de tutela y de jerarquía respecto a los Ayuntamientos en cuanto a la administración económica interior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos conforme a la legislación especial (art. 6)¹²⁵. Se mantuvieron determinados regímenes de aprovechamiento de los montes y pastos de Andía, Urbasa, Bardenas y otros comunales conforme a las leyes de Navarra y privilegios de los pueblos (art. 14).

La ley de 1841 fue el punto de partida para la consolidación de unas cuotas de autogobierno compatible con el nuevo orden político, sentan-

1882: “el artículo 4 del RD de 4 de noviembre de 1874 confirma el régimen especial que para Navarra reconoció y aceptó la Ley de 1841, esto es, la subordinación absoluta de los Ayuntamientos de Navarra a su Diputación, en materia económico-administrativa”.

125. GALLEGO ANABITARTE, A., “Prólogo” a RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *Los convenios entre Administraciones Públicas*, Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 13: “A la luz del desarrollo posterior del sistema foral de vascos y navarros, que cristalizó, fundamentalmente, en una supremacía política de las Diputaciones sobre los Ayuntamientos, hay que concluir que justamente éste era el modelo doceañista plasmado en la Instrucción para el gobierno económico-político de las provincias de 3 de febrero de 1823, previsto para todo el territorio nacional. Este modelo fue abolido por los moderados en 1845, pero curiosamente los navarros conservadores, amparados en la Instrucción liberal de 1823 vigente entonces, recibieron la ley de 1841”. Se atribuyeron a las Diputaciones funciones revisoras de los actos de los Ayuntamientos con legitimación vecinal (art. 50) en un recurso administrativo de alzada impropia, fundamento del recurso de alzada ante la Diputación de Navarra que se mantendrá. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 221-224.

do las bases del “régimen foral liberal” que perduró hasta la Constitución de 1978. Fue un auténtico Decreto de Nueva Planta para Navarra, punto de partida de la configuración de un nuevo sistema de autogobierno enmarcado en el régimen constitucional¹²⁶, frente a lo que algunos reivindicaron entonces y otros reiteran continuamente, que era la indefinida “reintegración foral”¹²⁷, aunque

“la restauración del régimen foral hubiera perpetuado en Navarra un esquema institucional y social abiertamente disonante con los principios del Estado constitucional contemporáneo; un esquema dotado de escasas posibilidades de evolución y que probablemente se hubiera extinguido muchos más violentamente al primer conflicto serio con el Estado”¹²⁸.

A partir de la Ley se produjo un proceso de lucha por darle un contenido que trascendiera de sus preceptos frente a la lectura reduccionista de los gobiernos centralistas de cualquier signo, que sostenía que el régimen foral sólo alcanzaba a las facultades expresamente reconocidas en la citada ley, sin considerar que ésta resolvía los conflictos entre los fueros, simultáneamente confirmados y modificados, y las exigencias de la “unidad constitucional”¹²⁹. Esta unidad no sólo era de orden constitucional, conforme a la Constitución de 1837 y posteriores, sino

126. TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia del Derecho Español*, Madrid: Tecnos, 1981, p. 571, la Ley de 1841 reconoció unas “prerrogativas de autogobierno en materia militar y tributaria, quedando investida la Diputación de facultades suficientes para ejercer dicho autogobierno parcial”.

127. En algunos casos referida a la venta a la situación del Reino anterior a la incorporación por conquista a la corona de Castilla en 1512.

128. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Las Leyes de 25 de octubre de 1839...”, cit., p. 39. La “reintegración foral” fue un antiguo debate, periódicamente abierto, que ya se planteó en a propósito del establecimiento de un estatuto para Navarra en 1917: ARGN Caja 44463: Estatuto (1917-1979), legajos 2342 y 2343: Reintegración foral (1919).

129. GALLEGO ANABITARTE, A., “Prólogo”..., cit., p. 12: “Navarra y las Provincias Vascongadas, a partir de 1841 la primera, y unas oscuras órdenes de 1845, 1849 y 1853, y de un Real Decreto de 1844, las segundas, fueron ampliando sus competencias en un proceso de desvirtuación de los textos legales absolutamente sorprendente y que sólo tiene una explicación: la increíble debilidad del Estado español. Cuesta realmente creer que un Estado basado en la igualdad ante la ley y la soberanía nacional

también económica: la unidad de mercado¹³⁰, la asunción de la deuda pública, la aportación a las cargas generales del Estado y la progresiva asimilación del sistema fiscal. Estos dos últimos fueron los aspectos en los que se centró el debate posterior, origen de los “convenios económicos” con el distinto alcance que examinaremos.

En ese debate por el autogobierno se sostuvo la vinculación negativa, partiendo de la ley de 1839. Si “se confirman los fueros [...] sin perjuicio de la unidad constitucional de la Monarquía”, la ley de 1841 fue el medio previsto por su artículo 2º para introducir “la modificación indispensable”, de modo que la confirmación de los fueros permitía la articulación de los puntos conflictivos o litigiosos en la organización, las competencias, etc., que atentasen o fueran incompatibles con dicha unidad. Por el contrario, cuando no se articulaba la solución del conflicto era porque no existía, porque el autogobierno no atentaba y estaba confirmado como poder propio, resto de los poderes de las instituciones del Reino de Navarra.

De este modo, al menos en el orden teórico, se consideró que correspondía al régimen foral todo cuanto del sistema político-institucional del antiguo Reino de Navarra no supusiera un atentado a la unidad constitucional. Las situaciones de conflicto se resolverían a través del pacto. La ley de 1841 precisó en ese momento histórico cómo se entendía la unidad constitucional, pero antes de la misma había un autogobierno confirmado por la ley de 1839, que seguiría desarrollándose. Este planteamiento condujo a que, ante cualquier conflicto con el poder estatal, se negociara la articulación del régimen foral con la unidad constitucional en un proceso constante de reconocimiento y potenciación del autogobierno por medio del pacto, teniendo en cuenta que los cambios políticos, económicos y sociales exigían nuevas y distintas soluciones a las existentes en los momentos históricos precedentes. Otra cosa hubiese supuesto congelar el sistema de autogobierno a la primera

pudiese admitir la existencia de una parte de la población que no hacía el servicio militar, ni pagaba impuestos, etc.”.

130. Desde la Ilustración se demandó la libertad de comercio que fue plasmada en la Constitución de Cádiz y en los Decretos de 8 de junio de 1813, para eliminar las trabas contrarias a la unidad de mercado

mitad del siglo XIX y al modelo político o a la estructura social y económica entonces existente.

Las Cortes aprobaron la ley de 16 de agosto de 1841, negociada con la Diputación, que fue bien recibida en Navarra por los liberales moderados, mientras que los carlistas y los liberales progresistas la rechazaron. Los carlistas, que no habían colaborado en el golpe de Estado NARVÁEZ, O' DONNELL y DIEGO DE LEÓN de 7 de octubre de 1841, a pesar de la promesa moderada del restablecimiento íntegro de los fueros, la consideraron un incumplimiento del convenio de Vergara y un fraude. Los liberales progresistas se negaban a cumplir el Convenio, a pesar de que ESPARTERO deseaba hacerlo por el compromiso asumido, pero con el menor contenido posible, como lo acreditó el Decreto de 24 de octubre de 1841. La Ley fue, por tanto, un claro compromiso político entre actitudes muy diferentes siempre con la amenaza de la guerra civil latente en el Norte¹³¹.

La Ley de 1841 supuso en Navarra la reconversión de los fueros desde el absolutismo al liberalismo¹³². Si inicialmente eran vistos por

131. CAMPIÓN, A., *Discursos...*, cit., p. 100: “La Ley de 1841, foralmente hablando, fue nula porque no intervinieron en ella las Cortes de Nabarra (sic) con el Rey, únicos poderes a quienes competía variar, añadir o aclarar el precioso tesoro de sus instituciones fundamentales. Pero el transcurso del tiempo, que todo lo muda, y el consentimiento de los navarros y su adaptación al nuevo estado de cosas lo han legitimado. Nabarra cedió entonces el poder legislativo, el ejecutivo y el judicial, modificó su organización provincial y municipal; traspasó al Estado sus productos y rentas más sagradas; se gravó con una contribución anual fija, en vez y lugar del donativo voluntario, y aceptó el servicio militar, bajo la forma odiosa de las quintas”. Consideró que “esta ley es un mal, pero un mal menor, menor que la nivelación absoluta”, arguyendo que “ni en las instituciones nabarras que conservó, ni en las que se edificó para lo porvenir, ni en las que introdujo a modo de compensaciones por título oneroso, podemos hallar los patriotas satisfacción que nos aquiete, ni férreo escudo que nos defienda, ni arma que centellee en las manos; pero escudo y armas nos los proporciona el principio del pacto, aunque de imperfecta manera salvado entonces, por cuya virtud no somos un cuerpo muerto de la Monarquía española, tendido sobre la mesa de disección del unitarismo”. También en “Nacionalismo, Fuerismo y Separatismo”. En *Discursos políticos y literarios, Obras Completas*, XIII, pp. 272-273.

132. Para DEL BURGO, J. I., *Ciento Veinticinco años de vigencia del Pacto-Ley de 16 de agosto de 1841*, Pamplona, 1966, p. 27: “El ‘Pacto-Ley’ modificó el ‘status’ político, administrativo y económico de Navarra. Funda una relación permanente de vida

los liberales como un exponente del Antiguo Régimen y de sus instituciones, opuestos al progreso, a la igualdad, a la libertad, a los derechos individuales y a la soberanía nacional que eran garantizados por el uniformismo, a partir de este momento y por efecto de su adaptación fueron defendidos como un garantía de sus principios en un Estado constitucional, y medio para los objetivos políticos y económicos de la burguesía liberal. Para elevarlos de rango y dotarlos de legitimación suficiente se atribuyó a la Ley de 1839 el carácter de norma constitucional, como adición a la Constitución de 1837 decidida por el constituyente –las Cortes y la Reina–, salvando así la contradicción entre ambas normas y la excepción que la Ley representaba respecto al régimen general de la Constitución.

La profunda transformación institucional, con la desaparición del Reino, y la conversión de la Diputación en el centro del nuevo sistema, con poderes exorbitantes respecto a las demás Diputaciones provinciales, sin ninguna institución que controlase su discrecionalidad, fue el mejor exponente del cambio y la adaptación, al mismo tiempo que el medio y la garantía del total control de la situación por parte de la burguesía dominante¹³³. El Secretario de la Diputación YANGÜAS Y

entre Navarra y el resto de la comunidad española, una norma objetiva reguladora de su nueva estructura constitucional imposible de modificar sin su consentimiento. Es una verdadera carta de derechos forales. En una palabra, la Constitución actual de Navarra”.

133. GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., *Diccionario Biográfico de los Diputados Forales de Navarra, 1840-1931*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996, p. 17: “Al prestigio se añadía una gran cuota de poder y una no menor influencia, sobre todo en sus distritos respectivos. En cada uno de éstos la solución de los problemas de la esfera pública pasaba por el diputado, sin cuyo concurso era difícil que prosperara cualquier iniciativa. Se entiende así que el favoritismo y el nepotismo de los diputados forales, bautizados, eso sí, de un tinte paternalista, hayan sido proverbiales. Es conocimiento común, por ejemplo, que cada uno de ellos se reservaba para sí una parte de los nombramientos de personal. El mismo año 1905 un funcionario enviado por el ministro de la Gobernación para pulsar el estado político-social de la provincia escribió en su informe que *en sus sesiones los Diputados se reúnen como en familia, repartiéndose los asuntos para su examen y resolución, según el mayor o menor interés que les anima*”. El mismo autor (p. 18) cita las condiciones que *El Eco de Navarra* de 17 de febrero de 1911 exigía a los Diputados: “que no sean unos zotes que hablen por boca de ganso,

MIRANDA hizo en 1855 una valoración de la Ley de 1841, en cuya gestación había participado:

“Los primeros (los intereses materiales) se conservan entre nosotros, crecen y se desarrollan al benéfico influjo de la ley de 16 de agosto de 1841; carta de pago de una deuda nacional, pacto solemne que en claras y terminantes condiciones establece la unión indisoluble pero franca y generosa de Navarra con España, con la patria común, de quien todos somos hijos apasionados y seremos ardientes defensores”¹³⁴.

5.3. Sobre su naturaleza paccionada.

La ley de 1841 fue calificada desde Navarra de “paccionada” con base en el hecho cierto del previo proceso negociador, recogido en el Decreto de 15 de diciembre de 1840. La denominación ha dado lugar a debates sobre si la ley de 1841 lo fue o no, con distinta argumentación jurídica. La teoría pactista, con distintas variantes, progresó como uno de los fundamentos del status foral, vinculado al proceso formal de negociación y al acuerdo para determinar el alcance de la acomodación del derecho confirmado a la “unidad constitucional”. Esta calificación hizo fortuna por el afán de la Diputación en todos los procesos negociadores de que se manifestara y evidenciara la negociación, reconociéndose expresamente este carácter y la imposibilidad de su modificación unilateral¹³⁵. Fue evidente esta voluntad en los convenios económicos, sobre todo a partir del de 1927.

sino de suficiencia, cristianos viejos y, si quiere añadirse, de sangre limpia, dotados de rectitud, nobleza, actividad y entereza, de pura sangre navarra, bien conocedores de las necesidades del país, avezados a las falacias del siglo, y no está de más haya uno o dos que conozcan más a fondo nuestras disposiciones forales”.

134. Citado por GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI y otros: *Diccionario Biográfico de los Diputados Forales de Navarra (1931-1984) y de los Secretarios de la Diputación (1834-1984)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998, p. 467.

135. Se ha invocado el preámbulo del RD de 21 de enero de 1871, sobre la organización de la Diputación de Navarra, declaró que “según lo convenido [...] pactóse en dicha Ley (1841) que la Diputación provincial se compusiera”. A lo largo del texto se recogen muchas otras disposiciones que, desde la época liberal, han venido

A) Naturaleza contractual:

La defensa de tal naturaleza se inició sosteniendo que era producto de un acuerdo de voluntades propio de una relación contractual que vinculaba a los otorgantes, de modo que ni podía modificarse ni interpretarse unilateralmente, como sostuvo ALONSO:

“ya se considere pues el origen primitivo de esta Ley, ya el medio de llegar a su proposición, y subsiguiente sanción, tiene un marcado carácter de pacto el más solemne que puede celebrarse. Es un contrato en que cediendo Navarra muchas y muy preciosas libertades y exenciones, le prometen el Gobierno y las Cortes, la conservación de otras, que no son sin embargo tan importantes, como las cedidas y renunciadas. Así explicada la conformación y el constitutivo de esta Ley, nadie pudiera negarle el carácter de paccionada y convencional. Las leyes de esta clase no pueden alterarse ni variarse, sino al modo de los contratos bilaterales, a saber: del mismo modo, con el mutuo consentimiento con que se formaron. Habiéndolo pues sido después de una solemne, expresa y general confirmación de los fueros con intervención, audiencia y asentimiento de la provincia es consiguiente incontrovertible, que nada puede variarse sino concurriendo esta del mismo modo”¹³⁶.

En el mismo sentido la valoró OROZ invocando el Código Civil:

“la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841, es efecto de una estipulación o convenio solemnes entre Navarra y el Estado [...] si con arreglo a los principios universales de derecho, y a lo taxativamente dispuesto en los artículos 1254 y 1258 del Código Civil español, el acto o contrato existe desde que una persona, natural o jurídica, se obliga a dar, hacer o no hacer una cosa con respecto de otra u otras o a prestar un servicio y se perfecciona por

reconociendo esta naturaleza a los Convenios Económicos que traen causa del pacto recogido en la Ley de 1841. La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838) afirmó que “ni el Estado ni Navarra pueden por sí solos modificar ni alterar el Convenio. Por tanto, el contenido de este no puede hacerse depender del contenido que de cualquiera de las partes” (FJ 2).

136. ALONSO, J., *Recopilación y Comentarios de los fueros y leyes del antiguo Reino de Navarra que han quedado vigentes después de la modificación hecha por la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841*. reedición, Pamplona: Aranzadi-Diputación Foral, 1964, p. 47.

el mero consentimiento de las partes ¿Podrá negarse, una vez conocidos los antecedentes relacionados, el carácter contractual o paccionado del arreglo foral de Navarra sancionado por la Ley del 41. [...] De modo que en el acto referido concurren con la mayor claridad cuantos caracteres y circunstancias se necesitan en Derecho para señalar la existencia de los contratos. [...] Del carácter paccionado de la Ley de 16 de agosto de 1841 se deriva una conclusión importantísima, común a toda clase de actos y que nunca deben dejar en olvido los navarros: que dicha Ley no puede ser anulada ni modificada en lo más mínimo sino por la voluntad y consentimiento de las dos partes que intervinieron en su otorgamiento: Navarra y el Estado”¹³⁷.

B) Pacto de status constitucional:

AIZPÚN en su elaborada construcción sobre la naturaleza de la Ley de 1841 y del régimen derivado de la misma la consideró como un “pacto de status”, porque “las leyes de 1839 y 1841 traen causa del pacto de incorporación de 1515, que fue indiscutiblemente un pacto constitucional”. Invocó al administrativista FERNÁNDEZ DE VELASCO¹³⁸ quien aludió a que “estos regímenes [de Navarra y Vascongadas], establecidos por pactos y con carácter constitucional, no pueden ser modificados por la voluntad de una sola de las partes”, porque la incorporación de Navarra a Castilla constituyó “un pacto que abarcaba la totalidad jurídico-política de Navarra, su misma existencia como tal, regulando totalmente y organizando de conjunto todas las relaciones nacidas de la misma incorporación”. Añadía: “Actos semejantes existían en la organización de la Edad Media; cómo eran, por ejemplo, los pactos estamentales. En otro orden y aparte su naturaleza religiosa, el matrimonio es un pacto de status (SCHMITT)”¹³⁹. Con las Leyes de 1839 y 1841

“lo que se hizo fue acomodar también aquel acto de incorporación a la unidad española de 1837; es decir: lo que la vida misma, la costumbre, había venido haciendo desde 1515 hasta 1839, ahora se hacía mediante esas recordadas leyes forales. [...] Tales pactos de status son absolutamente obligato-

137. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., I, pp. 130, 131, 1232 y 135. Reproducido en *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 19-24.

138. FERNÁNDEZ DE VELASCO, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, I. Barcelona: Bosch, 1930, p. 68, nota 13.

139. AIZPÚN SANTAFÉ, R., *Naturaleza...*, cit., notas 13 y 14, p. 23.

rios; y no pueden en derecho los Parlamentos vulnerarlos, porque entrañan sustancialmente situaciones jurídicas permanentes. Lo mismo la incorporación que tuvo ese carácter, que las condiciones de la misma que forman parte de ella; y lo mismo las modificaciones posteriormente pactadas, cuyo contenido refiérese también a la existencia y organización del conjunto de Navarra como entidad jurídico-económico-administrativa, regulándose en ellas una relación permanente de esa misma existencia (el régimen foral), y siendo como son, además, supervivencia del pacto de incorporación”.

AIZPÚN formuló las siguientes conclusiones:

“a) La ley de modificación de Fueros de 16 de agosto de 1841, es una Ley paccionada, que no puede como tal modificarse –ni por tanto su régimen– sin el consentimiento de Navarra.

b) Si son las condiciones de una capitulación el contenido de las leyes de 1839 y 1841, entonces todavía sería su cumplimiento y su respeto más obligatorio para el Estado; y su inviolabilidad estaría garantizada nada menos que por el Derecho de gentes.

c) Ni siquiera en el terreno del doctrinarismo constitucional puede sostenerse con razón que esas leyes forales sean ‘como todas las demás’, y estén a merced del libre arbitrio de las Cortes o Parlamentos españoles”¹⁴⁰.

Dentro de esta consideración ALDEA calificó el pacto de “tratado” por considerarlo un pacto entre soberanías, la del Gobierno de Madrid y la de la Diputación de Navarra¹⁴¹. Sin embargo, en 1841 no había más soberanía que la de las Cortes compartida con la Reina –como recogió la Constitución de 1837–, porque lo que había en Navarra era una Diputación provincial liberal que ni tenía soberanía ni vinculación con las instituciones del Reino, que habían desaparecido.

C) El Pacto-ley (*Vereinbarung*):

DEL BURGO invocó la teoría del “pacto-ley” basada en la aplicación al derecho foral de la doctrina de la *Vereinbarung*¹⁴², perfeccionando

140. AIZPÚN SANTAFÉ, R., *Naturaleza...*, cit., pp. 22-25 y 35.

141. ALDEA EGUILAZ, R., *Divulgación de los Fueros de Navarra*. Pamplona: Gráficas Aralar, 1971, pp. 17 y ss.

142. Sobre la “*Vereinbarung*”: LUCAS VERDÚ, P., *Curso de Derecho Político*, IV, Madrid: Tecnos, 1984, pp. 789-790), basándose en DUGUIT, L. Este en su *Traité de*

la tesis de “pacto de status”, considerándolo un acuerdo de voluntades para el nacimiento de una situación objetiva que la convención condiciona, porque del acuerdo surgió

“un nuevo status constitucional, que afectaba no sólo a Navarra directamente, sino al resto de España en cuanto quedaba obligado a respetar aquél. También su status constitucional quedaba modificado al reconocer la existencia en el seno de la Monarquía constitucional de una provincia autonomía”¹⁴³.

Droit Constitutionnel. I, Paris: Rocard, 1927, pp. 409-425, al hablar del acto jurídico incluye la “unión” diciendo: “todo contrato es una convención, pero hay muchas convenciones que no son contratos. Son las convenciones que ciertos autores alemanes llaman ‘Vereinbarungen’ y que propongo llamar uniones. Dos o más personas entran en relación y acuerdan sobre un punto determinado; pero a continuación de este acuerdo no aparece una situación jurídica subjetiva, una relación particular individual y momentánea de acreedor y deudor; se aprecia, por el contrario, el nacimiento de una regla permanente o bien de una situación jurídica objetiva, de un estado (status). No se puede decir que existe ahí un contrato. El exterior del acto es contractual; el fondo no lo es. El contrato es por definición un acto subjetivo del que nace una situación subjetiva. Aquí, tenemos o un acto-regla, o un acto-condición y a veces un acto que tiene este doble carácter. Por otra parte, se ha visto que en el contrato, porque los contratantes tienen cada uno un papel diferente y se encuentran en situaciones opuestas, es preciso distinguir entre cada uno de ellos el acto de voluntad que tiene por objeto hacer el contrato y el acto de voluntad que pretende establecer el papel que cada uno pretende jugar en él” (p. 409). [...] en la convención de que hablamos, por el contrario, precisamente porque es ella la condición del nacimiento de una regla o de una situación legal, la distinción no debe hacerse entre la voluntad de realizar el acuerdo y la de tener en ella un cierto papel. Los dos partícipes quieren lo mismo. Su deseo puede tener un fin diferente, pero siempre un mismo objeto; sea inmediato: declarar que acepta la convención; también mediato: el nacimiento de la regla o de la situación legal y objetiva, del estado, que la convención condiciona. [...] Además, si se comprende que los actos de unión no son contratos y que a continuación nace una regla o un estado, se comprende al mismo tiempo como los efectos de derecho que son consecuencia de ello afectan directamente a numerosas personas extrañas al acuerdo, lo que sería imposible si se tratase de un verdadero contrato” (p. 410). Pone como ejemplo en Derecho privado el matrimonio o los acuerdos colectivos de trabajo; en Derecho Internacional los tratados entre Estados estableciendo leyes internacionales; en el Derecho público interno incluye las concesiones de servicios públicos y el nombramiento de funcionarios.

143. DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Origen...*, cit., p. 516. “El milagro de la ley paccionada”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 43-50.

El mismo autor ha calificado a la Ley de 1841 como “convención constitucional”, en cuanto que, siendo una ley ordinaria, contiene un pacto de status, sin reflejo constitucional, pero con fuerza de obligar para las instituciones estatales¹⁴⁴.

5.4. La negación del carácter de pacto.

Frente a la consideración de una ley pactada, se ha sostenido que se trataba de una ley ordinaria. Quienes rechazaron la naturaleza paccionada afirmaron que el hecho de que se hubiera negociado una ley no quiere decir que la ley, en sí misma, fuera un pacto, sino expresión de la soberanía popular que residía en las Cortes. Está acreditado que hubo un proceso de negociación, con base en el artículo 2 de la Ley de 1839 (“oyendo antes a las Provincias Vascongadas y Navarra”), porque todos tenían dificultades en plasmar el contenido de su artículo, buscando como compaginar los Fueros con la unidad constitucional, para superar un conflicto político grave e, incluso, la guerra. Hoy el debate ha perdido interés porque todos los estatutos autonómicos son auténticos pactos, negociados e inmodificables unilateralmente por las partes. De este modo lo que antes era negado, hoy resulta admitido; lo que pudo ser excepcional, hoy es común. El principio de bilateralidad ha adquirido carta de naturaleza en la propia literalidad de los nuevos estatutos de autonomía. En todos ellos el acuerdo entre las partes negociadoras se formaliza posteriormente en la norma con rango adecuado que dicta el poder legislativo. Lo que permite diferenciar entre el acuerdo y su formalización posterior para darle la fuerza normativa precisa¹⁴⁵.

A efectos de la valoración de la Ley de 1841, en el momento de la negociación del incremento del cupo, que se plasmó en el Convenio Económico de 1877, se pronunció CÁNOVAS DEL CASTILLO en el Con-

144. DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Introducción al estudio del Amejoramiento del Fuero (Los derechos Históricos de Navarra)*. Pamplona, 1987, pp. 180-183.

145. Así lo reconoció la STC 179/1989, de 2 de noviembre, en relación con los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado.

greso contra su naturaleza paccionada por considerarla una ley más de las dictadas por las Cortes con el Rey:

“Las Cortes con el Rey tienen derecho para legislar sobre Navarra, ni más ni menos que sobre las demás provincias de la Monarquía. Le tenían en 1841; y cualesquiera que hayan sido los términos, más o menos benévulos con que Gobiernos posteriores se hayan expresado acerca de los precedentes y fundamentos de aquella ley, la verdad es que aquella ley está redactada y encabezada como todas las leyes, ni más ni menos, con las palabras de *‘Las Cortes han decretado y el Poder ejecutivo ha sancionado lo siguiente’*”.

Además, para CÁNOVAS, no existía en la Ley constancia alguna del carácter pactado y era expresión de la soberanía de las Cortes y de la sanción real, aunque hubiese existido un proceso previo de diálogo:

“No hay, pues, pacto ninguno en la ley de 1841; porque si le hubiera, la ley misma debiera consignarlo. La ley de 1841, redactada como acabo de decir, es ni más ni menos una Ley como todas las otras; expresa la voluntad soberana de las Cortes de la Nación, sancionada por el Rey o por el que entonces hacía las veces del Rey: por el Regente del Reino. Si esta ley tuvo precedentes; si antes de que las Cortes con el Rey soberanamente resolvieran, se oyó a aquellas provincias; si se las consultó sobre lo que más o menos conveniente pudiera parecer, sobre lo que fuera de mayor o menor aplicación; si se atendieron sus reclamaciones, todos esos son precedentes y circunstancias que ni en poco ni en mucho alteran ni alteraron entonces el perfecto derecho con que las Cortes con el Rey legislaron para Navarra, como podían legislar para cualquiera otra provincia de la Monarquía”¹⁴⁶.

Años después, otro político conservador, que también tuvo directa relación con los fueros de Navarra en la negociación del Convenio

146. *Diario de las Sesiones de Cortes. Congreso de los Diputados*, núm. 103, de 7 de julio de 1876, pp. 2780-2783 y 2785-2787. PÉREZ DE LA CANAL, M. A., “La naturaleza de la Ley de 16 de agosto de 1841 según Cánovas del Castillo”. En *AHDE*, 1980, pp. 891-907. IRIBAS Y SÁNCHEZ, G., *Los derechos...*, cit., pp. 62-71, rechazó los argumentos de CÁNOVAS para concluir: “es preciso tener en cuenta los antecedentes; no sólo los remotos, sino con mayor razón los próximos; y, tanto los unos como los otros, acreditan que tiene carácter de *pactada* la ley de 1841” (p. 69).

Económico de 1927, CALVO SOTELO, se manifestó contra la naturaleza pactada de la Ley de 1841:

“El régimen tributario de Navarra tiene su arranque en la ley, que allí llaman paccionada, de 16 de agosto de 1841. A mi juicio es una ley como otra cualquiera. La votaron las Cortes y la sancionó el poder moderador. La Diputación había informado previamente, y nada más. Téngase en cuenta, por otro lado, que Navarra, a partir de la ley de 25 de octubre de 1839, había perdido su personalidad como Estado o Reino independiente, ‘quedando convertida en una provincia española’, así lo dice el primer foralista navarro, don Luis Oroz”¹⁴⁷.

Entre los juristas contemporáneos se han de destacar algunas opiniones que rechazaron la naturaleza paccionada de la Ley de 1841:

GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ negaban en la primera edición de su *Curso* la categoría de las leyes paccionadas y reconocían la disponibilidad para el legislativo de la materia foral, aunque este apartado desapareció en las sucesivas ediciones:

“No existe, en resolución, la pretendida categoría de las leyes paccionadas. Lo cual encuentra una justificación adicional en los conceptos básicos que hemos venido utilizando: el pacto requiere un sujeto que pacte y el poder legislativo no está personalizado [...] es la expresión de la comunidad, del pueblo (a través de unas u otras técnicas de representación política), y la libertad del pueblo para ir conformando abierta y originariamente su futuro no puede ser jurídicamente alineada ni, por tanto pactada con nadie. La Administración, en cuanto sujeto, puede pactar, y pacta (aunque habrá de tenerse también con que limitaciones); el legislador, que es decir la comunidad a quien representa, no”¹⁴⁸.

147. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión. Apuntes para la Historia*. Madrid: Imprenta Clásica Española, 1931, p. 70.

148. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, I. Madrid: Civitas, 1974, pp. 102-105. Para GARCÍA TREVIANO, J. A., *Tratado de Derecho Administrativo*, II-2. Madrid: Edersa, 1971, p. 1080, es contradictoria la calificación de una ley como paccionada. LARUMBE BIURRUN, P., “El sistema foral navarro (siglos XIX y XX)”. En *Langaik*, 1, 1982, pp. 30-31. “Reflexiones sobre las instituciones navarras”. En *Euskal-Herria, Historia eta Gizarteal/Historia y Sociedad*, Oiartzun, 1985, pp. 586-588, se trata de una ley ordinaria. En el mismo

GALLEGO ANABITARTE ha sido uno de los más críticos con la consideración de la Ley de 1841 como un pacto entre el Estado y Navarra:

“El concepto de Estado en el que vivimos, articulado en una Constitución, expresión de la soberanía nacional, en la que se fijan los órganos y entidades que van a ejercer poder público, no se concibe que este mismo Estado pacte, transija o contrate con una de las entidades públicas el ejercicio de unas competencias o funciones y potestades públicas.

En cambio, lo que sí puede hacer el Estado a través de sus leyes y disposiciones administrativas –si es que la Constitución lo permite– es conceder autonomía administrativa, transferencia y delegación de funciones públicas, según las necesidades del momento y de la región socioeconómica, a las diferentes Corporaciones o entidades territoriales del país. No hace falta decir que la autonomía y el respeto a las peculiaridades y regímenes especiales pueden y deben ser amplios y auténticos. Pero esto es completamente diferente a lo que pretenden las determinadas interpretaciones foralistas que fundamentan la relación entre el Estado y las Provincias forales como un contrato o pacto”¹⁴⁹.

Con mayor precisión y en referencia a las leyes de 1841 y a los Convenios y Concierdos Económicos, aludió irónicamente a como

“de la cuestión foral han quedado dos instituciones que constituyen una de las pocas originalidades del Derecho público español: la Ley de 16 de agosto de 1841, muy incorrectamente llamada ‘Ley paccionada’, y los llamados Concierdos Económicos de las Provincias Vascongadas, y hoy con el País Vasco y Navarra.

No dejan de ser dos tristes aportaciones al Derecho público europeo [...] triste honor del Derecho público español, ya que ambas originalidades son dos absurdos jurídicos en un Estado unitario fundamentado en la soberanía nacional (o soberanía compartida: Rey y Cortes) como es el

sentido NAGORE SORAVILLA, H., “La autonomía municipal de Navarra. El Tribunal Administrativo delegado de la Diputación Foral”. En *RVAP*, 7, 1983, pp. 263-265. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Documentos para la historia del regionalismo en España*, Madrid, 1977, p. 515, afirma que la denominación es tan tradicional como impropia.

149. GALLEGO ANABITARTE, A., “La adaptación del Estatuto Municipal de 1924 a las Provincias vasco-navarras”. En *Libro homenaje a Calvo Sotelo*. Madrid: IEAL, 1975, p. 691.

Estado español desde 1812, aunque serían igualmente absurdas en un Estado federal.

Una ‘Ley paccionada’ es una expresión contradictoria, porque las leyes son actos jurídicos unilaterales y expresión del poder estatal, lo que no impide que haya leyes con procedimientos especiales de elaboración”¹⁵⁰.

CLAVERO SALVADOR admitió que hubo negociaciones de la ley, pero que la Ley no tuvo carácter de pacto:

“no merece ni por su forma ni por su sustancia el calificativo de ‘paccionada’ y ‘foral’ que hoy recibe incluso en disposiciones oficiales: de hecho, ni siquiera garantizaba propiamente el derecho foral, habiendo de resultar, según su disposición, erradicados los fueros por el propio desenvolvimiento del sistema constitucional. Por entenderlo precisamente así, los territorios vascos se resisten a la negociación en nombre de sus propios fueros, apuntándose ya en su ámbito hacia planeamientos más políticos de sentido incipientemente federal”¹⁵¹.

Según sostuvo LOPERENA se debe hacer una lectura más matizada de la denominación de la Ley de 1841, sin dar un valor absoluto al proceso negociado de elaboración, desde el reconocimiento de que

“hubo un acuerdo político que se tradujo en ley, pero de él no surge legalmente ésta, y sin embargo sí de ella y sólo de ella la cualidad de obligar a todos y la posibilidad de reclamar su cumplimiento en los Tribunales. Puede equipararse el acuerdo que precedió a la aprobación de la Ley a los consensos y pactos políticos que hoy se prodigan entre partidos, sindicatos, y otros colectivos y que a veces son formalizados como Ley. Claro está que el legislador puede volver sobre el tema libremente, pues el pacto previo supone un acto preparatorio que en 1841 estaba preceptivamente legislado en el artículo 2º de la Ley de 25 de octubre de 1839, y que concluiría en disposición legal cuya virtualidad jurídica se encuentra en ser producto normativo de las Cortes, es decir en ser Ley, no en ser pacto o acuerdo. [...] Navarra no pasó a pertenecer al Estado unitario a través de un pacto, sólo se dio tal para determinar el

150. GALLEGO ANABITARTE, A., “Prólogo...”, cit., p. 12.

151. CLAVERO SALVADOR, B., “Los fueros en la España contemporánea: de la reacción antiliberal al federalismo vergonzante”. En *REP*, 20, 1981, p. 50.

contenido de un régimen administrativo especial. El Estado, en suma, se autoorganizó regionalizadamente en una parte de su territorio a través de las leyes de 1839 y 1841”¹⁵².

Entre los historiadores, OLÁBARRI CORTÁZAR afirmó que

“no se puede hablar de Ley Paccionada en el estricto sentido de la expresión. Formalmente la Ley de 1841 es una ley ordinaria, como cualquier otra de las aprobadas por las Cortes españolas. No se sigue ningún procedimiento legislativo especial [...] Tampoco es una ‘ley paccionada’ materialmente: las Cortes no renuncian de forma expresa a sus facultades como asamblea representativa de la voluntad soberana de la nación española [...] La figura de la ‘ley contractual’, propia de la doctrina navarra del Antiguo Régimen, no es aplicable al concepto liberal de ley”.

Sin embargo, entiende que

“existió pretensión y voluntad política de pactar o convenir el arreglo de los Fueros. Hubo Convenio en 1840; fue aquel pacto el que se elevó como proyecto de ley a la consideración de las Cortes [...] El Gobierno y sus diputados procuraron respetar al máximo lo convenido con la Diputación, que suponía [...] la conversión del antiguo reino de Navarra en provincia integrada en la unidad de la Monarquía constitucional español”.

Fue el pacto político el que justificó

“la referencia al pacto, al concierto, al carácter ‘especial’ de la Ley de 1841 e incluso al carácter ‘paccionado’ [...] afirmación que hace en 1848 José Alonso de ese ‘carácter paccionado’ de la Ley, procede no sólo de un jurista navarro sino también de un hombre que era ministro del gobierno de Madrid en el momento en que se aprobó la ley”.

Por todo ello consideró que

“un argumento importante en favor de las tesis foralistas y pactistas es el hecho de que Navarra mantuvo, en aplicación de su soberanía origi-

152. LOPERENA ROTA, D., *Aproximación al Régimen Foral de Navarra*. Oñati: IVAP, 1984, pp. 46-56.

navarra, su capacidad de autogobierno en todo aquello que no fuera expresamente modificado por la Ley de 1841”¹⁵³.

6. EL FINAL DE LA HACIENDA DEL ANTIGUO RÉGIMEN.

A la hora de estudiar la evolución del régimen foral o privativo de Navarra, de su Hacienda y de uno de sus elementos sustantivos, que es el Convenio Económico, es preciso partir del fin del Antiguo Régimen. Como se acaba de exponer, no es comprensible el mantenimiento del régimen de autogobierno si no es en las circunstancias del cambio del ciclo histórico que supuso el peculiar desarrollo de la instauración del régimen liberal. Si en resto del país los gobiernos liberales tuvieron necesidad de superar la crisis de la Hacienda del Antiguo Régimen, esto mismo ocurría en Navarra, a pesar de los intentos de mantener sus estructuras institucionales. Quienes negociaron la Ley de 1841 eran hijos de su tiempo y trataron de introducir la modernidad político-institucional y hacendística del régimen liberal, controlándola y poniéndola a su servicio.

El sistema fiscal de Navarra antes de la Ley de 1841 respondía a la organización socio-política del Antiguo Régimen. Por una parte, desigualdad de los grupos sociales ante las cargas fiscales, y distinta fiscalidad en los territorios con diversa organización político-administrativa. Por otra, la existencia de una fiscalidad distinta de la de la monarquía,

153. OLÁBARRI CORTÁZAR, I., “Génesis y significado de la ley de modificación de Fueros (‘ley paccionada’)”. En *Cuestiones de historia moderna y contemporánea de Navarra*, Pamplona: Eunsa, 1986, pp. 98-101. “La controversia en torno a la Ley de Modificación de los fueros (‘ley paccionada’) de 16 de agosto de 1841”. En EUSKO IKASKUNTZA, *Cuadernos de Sección. Historia y Geografía*, 19, 1992, pp. 33-60. ARTOLA, M., *La burguesía revolucionaria (1808-1874)*. *Historia de España de Alfaguara*, V, Madrid, 1987, p. 259, nota 46, rechazó tal denominación por su incompatibilidad con la potestad legislativa que la Constitución atribuía a las Cortes con el Rey. MINA, M. C., *Fueros...*, cit., pp. 208-218, rechazó la tesis pactista con argumentos históricos sobre el proceso de elaboración y de argumentos jurídicos apoyados en la tesis de MARTÍNEZ TOMÁS, A., *La naturaleza jurídica del régimen foral de Navarra*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1972. Tesis referenciada en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, 17, 1973, pp. 220-222.

que era la propia de la Iglesia con sus diezmos y primicias sobre los productos de la tierra. Coexistían, por tanto, los sistemas fiscales del Reino, de la Corona y de la Iglesia¹⁵⁴. Al final del Antiguo Régimen la Hacienda de la Monarquía se limitaba a cubrir las obligaciones de la Casa Real, la incipiente burocracia, las atenciones bélicas y las cargas financieras de los empréstitos suscritos para atender las necesidades derivadas de los numerosos conflictos bélicos que se produjeron hasta 1840.

Todo ello condujo a una limitada posibilidad de acción y a la bancarrota de las coronas mejor dotadas. Se debía añadir en la Monarquía española la falta de la unidad de mercado por la existencia de las aduanas interiores entre los antiguos reinos como espacios económicos separados, con diferentes aranceles y la consideración de extranjeros de los productos que facilitaba el contrabando. Sin embargo, los sistemas fiscales tenían características semejantes, porque todos ellos constituían un caos por la heterogeneidad y la multiplicidad de las figuras, aunque diferenciados territorialmente. Los sistemas de la Corona de Aragón (Cataluña, Valencia y Mallorca) eran los más modernos por estar basados en la imposición directa sobre los productos, con mayor disciplina y elaboración conceptual en la determinación de las bases y cuotas. El sistema tributario de Castilla se basaba en la tributación indirecta, centrado en la alcabala como impuesto sobre las ventas y los impuestos sobre los bienes de consumo, además de las rentas estancadas y los monopolios. En el conjunto de los varios modelos fiscales la imposición fundamental era la indirecta sobre el consumo con numerosas figuras impositivas.

La idea de refundir los tributos en una “contribución general directa” se formuló en 1749 por el MARQUÉS DE LA ENSENADA¹⁵⁵, por

154. ARTOLA, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Madrid: Alianza-Banco de España, 1982.

155. El debate sobre la “contribución única” duró hasta la reforma fiscal de 1845. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario de Pensamiento Económico en España (1500-2000)*. Madrid: Fundación ICO, 2003, pp. 219-229. ARTOLA, M., “La contribución sobre la renta: de Ensenada a Mon”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 99-108. FONTANA, J., “López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones”. *Ibidem*, pp. 109-142.

medio de la atribución de un cupo contributivo a un territorio, que se distribuiría proporcionalmente al valor de la riqueza territorial establecido por el nomenclátor de FLORIDABLANCA. No fue posible por las dificultades derivadas de la falta de una adecuada información sobre los hechos imponibles y la deficiencia de los registros, así como por las dificultades generadas por los sectores económicos más ricos que resultarían afectados, frente a la mayor incidencia de la imposición indirecta. La necesidad de una reforma se agudizó con las crisis del inicio del siglo XIX.

La supresión de las rentas provinciales, sustituidas por una “contribución general directa”, fue el gran objetivo fiscal de los liberales. Un Decreto de la Junta Central de agosto de 1809 dispuso: “Las contribuciones conocidas con el nombre de alcabalas, cientos y millones quedarán abolidas desde luego que se hayan aprobado las que deberían subrogarse en su lugar”. El 12 de enero de 1810 se creó la “contribución extraordinaria de guerra” a pagar en proporción a las rentas, producciones o utilidades de los contribuyentes, por medio de cuotas de entre el 3 y el 20%, que en abril de 1811 se hizo recaer sobre los “réditos y productos líquidos de las fincas, comercio e industria”. Por Decreto de las Cortes de 3 de mayo de 1811 se creó como impuesto sobre las sucesiones la manda pía forzosa¹⁵⁶.

El establecimiento de la contribución directa la recuperó el artículo 8 de la Constitución de 1812, estableciendo el principio de proporcionalidad de los gravámenes a las rentas individuales: “Todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes”. Por su parte, el artículo 339 dispuso que “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”. Su establecimiento fue uno de los objetivos del régimen liberal en materia fiscal.

El 6 de julio de 1813 la Comisión de Hacienda de las Cortes propuso la supresión de las rentas estancadas y provinciales a sustituir por

TOUZERY, M., “Les origines de l’impôt sur le revenu en France: de la monarchie aux républicains radicaux (XIX^e-XX^e siècles)”. *Ibidem*, pp. 23-50.

156. GARZÓN PAREJA, M., *Historia de la Hacienda de España*, I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984, pp. 24-32..

una “contribución directa” conforme a la riqueza de los contribuyentes. Su cupo se establecía por provincias en proporción a la riqueza del Censo de frutos y manufacturas de 1799.

España se incorporó muy tarde a las nuevas tendencias de la fiscalidad que se implantaban en Europa, como efecto del retraso del establecimiento del régimen liberal por la continuidad del absolutismo hasta la muerte de FERNANDO VII y la posterior guerra civil. Aunque habían fracasado los sucesivos intentos de establecerla, la crisis de la Hacienda que se arrastraba desde la guerra de la Independencia demostraban el fracaso del sistema hacendístico del Antiguo Régimen.

Uno de los problemas de todo el reinado de FERNANDO VII fue el endeudamiento exterior de España, producido por el desequilibrio presupuestario y la ruptura del equilibrio anterior en el que el déficit se cubría con las remesas americanas, que eran los excedentes entre los impuestos pagados por las colonias y los gastos realizados en ellas. La situación se agravó por los sucesivos empréstitos extranjeros para atender las necesidades de la Hacienda por efecto de la pobreza del país, de su escaso progreso económico y de la falta de suministro de metales preciosos a causa de la emancipación americana, inferior al importe de los empréstitos pendientes. El trienio liberal incrementó la deuda y, al final de la ominosa década, había ascendido a 4.679 millones de reales¹⁵⁷.

La situación obligó a MARTÍN DE GARAY a adoptar el Decreto de 13 de septiembre de 1813, para crear la “contribución general directa” por el Decreto de 30 de mayo de 1817, sobre el régimen de la “contribución directa” de carácter general sobre la riqueza territorial. Sufrió los efectos de las crisis políticas, derogándose con el absolutismo y restableciéndose durante los periodos liberales. También fracasó como medio para mejorar los ingresos, lo que trató de superarse por el incremento de la fiscalidad. El nombramiento de LÓPEZ BALLESTEROS como responsa-

157. ARTOLA, M., *La España de Fernando VII*. Madrid: Espasa Calpe, 1999, pp. 719-721, recoge que en 1832 ascendía a 4.679.085.024 reales. CANGA ARGÜELLES, J., *Reflexiones sociales o de idea para la constitución española, que un patriota ofrece a los representantes de Cortes*, Valencia, Imprenta de José Esteva, 1811, p. 70, la cuantificó en 7.863.882.237 reales.

ble de la Hacienda sirvió para que el 16 de febrero de 1824 se dictasen las normas reguladoras de un nuevo sistema tributario.

Para sanear la situación de la Hacienda, el nuevo Ministro intentó mejorar las rentas del sistema tributario tradicional de Castilla, “que recaía con mucha más fuerza sobre los pobres que sobre los ricos y que carecía de la flexibilidad necesaria para cubrir el gasto público”¹⁵⁸, reducir la defraudación y los gastos y mejorar la renta de aduanas. El sistema impositivo se basaba en la imposición indirecta sobre el consumo, centrado en la alcabala como impuesto de ventas, en los gravámenes sobre el consumo, en las rentas estancadas (sal, tabaco y papel sellado) y en las rentas derivadas de los monopolios. Se dispuso el traslado de las Aduanas del Ebro a los Pirineos para mejorar los ingresos de aquéllas y reducir el contrabando. Por Real Decreto de 8 de febrero de 1824 se creó una Caja de Amortización de la Deuda para pagar a su cargo los intereses. La Instrucción de 3 de julio de 1824 estableció las rentas provinciales como el catastro y la contribución única, el subsidio del comercio y la renta por la importación del bacalao¹⁵⁹; se mantuvieron los derechos de puertas y restablecieron las rentas de aguardiente y licores, y se renovó la contribución de frutos civiles, de la paja y utensilios como gastos de alojamiento y suministros a las tropas. Se racionalizó la contabilidad pública y se inició el sistema de los presupuestos generales de gastos e ingresos. Se estableció un arancel proteccionista de la agricultura y de la incipiente industria nacional, aun cuando las necesidades financieras del Estado exigían un bajo arancel fiscal que favoreciera el comercio exterior e incrementara los ingresos. También en este aspecto se produjeron diferencias entre los librecambistas y los proteccionistas,

158. FONTANA, J., “López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 109-118. TORTELLA CASARES, G., “La economía española, 1830-1890”. En TORTELLA CASARES, G., MARTÍ MARTÍ, C., JOVER ZAMORA, J. M., GARCÍA DELGADO, J. L., RUIZ GONZÁLEZ, D., *Historia de España. VI, Revolución burguesa, oligarquía y constitucionalismo (1834-1923)*. Barcelona: Labor, 1990, p. 139.

159. BERAZALUCE, A., *Documentos del Reinado de Fernando VII.3º. Arias Teijeiro. Diarios (1828-1831), I*, Pamplona: Eunsa, 1966, p. 166, recoge la anotación de 24 de junio de 1829 referida a la lectura de una memoria de ANDINO por LÓPEZ BALLESTEROS, al que denomina *Bacalao* por haber establecido la renta de ese producto.

que en parte coincidieron con las actitudes exaltadas y moderadas, porque, aunque todo dependía no de los planteamientos ideológicos sino de la conveniencia económica, no siempre eran acordes¹⁶⁰. Todas estas medidas se encuadran en la denominada “economía castiza” propia del siglo, que alcanzó hasta mediados del xx.

Sin embargo, las medidas no produjeron los efectos deseados, aunque supusieron un intento de centralizar y ordenar la Hacienda, controlando el gasto y estableciendo el primer presupuesto. Se incrementó el endeudamiento para poder atender los gastos militares y navales imprescindibles para mantener las colonias americanas y la marina comercial y militar. La situación de debilidad permanente del sistema fue debida al inmovilismo, porque para tener más recursos

“hay que hacer reformas, y si se hacen reformas, nos exponemos a introducir modificaciones que acaben alterando el orden social vigente. Luego lo mejor es renunciar a las reformas, recortar los gastos para ajustarlos a los ingresos, e instalarse permanentemente en la debilidad, para conservar íntegro y sólido el edificio social”¹⁶¹.

A la muerte de FERNANDO VII la Hacienda estaba en crisis total. La falta de ingresos obligaba a la contratación de empréstitos de los bancos europeos. Como no se aportaban soluciones a aquéllos, se incrementaban éstos, aumentando la quiebra. La situación se agravó con la Guerra Carlista. MENDIZÁBAL se propuso hacer frente a esta con los recursos nacionales, mejorar el crédito público y hacer frente a la deuda con la venta de los bienes de las órdenes religiosas por medio de

160. ESCUDERO, J. A., *Historia...*, cit., pp. 957-958.

161. FONTANA, J., *Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español (1823-1833)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 150-151. “López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones”. En *Hacienda Pública Española. Monografías*, 2, 1994, pp. 57-61. CARANDE, R., “Ballesteros en Hacienda (1823-1832)”. En *7 estudios de historia de España*. Barcelona: Ariel, 1969, pp. 185-199. ANES Y ÁLVAREZ DE CASTRILLÓN, G., “Ramón de Carande. Historiador y humanista”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 471-490. DE SANTIAGO, M., “Ramón Carande. La biografía de un hombre polifacético”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 471-490.

la desamortización¹⁶². Fracasó en su propósito de ganar la guerra y de sanear la Hacienda.

A partir de los artículos 8 y 339 de la Constitución de Cádiz, las Constituciones recogieron los principios liberales sobre la fiscalidad. Fueron el de la generalidad que obligaba a todas las personas y territorios; el de capacidad de pago derivada de los ingresos; el de legalidad basado en la aprobación anual del presupuesto por las Cortes; el de suficiencia por el equilibrio presupuestario, así como los de coherencia y simplificación de los tributos que debían ser pocos y sin doble imposición. Se estableció una Contribución directa en 1812 e impuestos de producto en 1821, que fueron abolidos por la restauración absolutista.

Tras el fin de la primera guerra carlista también la modernización de la Hacienda llegó de mano de los gobiernos liberales moderados en el marco de la Constitución de 1845. El nuevo régimen político era incompatible con el mantenimiento de un régimen fiscal propio del absolutismo, que se fue reformando a partir de 1845. En este sentido fue decisiva la figura de Alejandro MON.

Esta lamentable e inestable situación de la Hacienda de la Monarquía española, se produjo también dentro del Reino de Navarra, cuya Hacienda al final del Antiguo Régimen estaba formada por tres categorías de fondos¹⁶³:

a) El VÍNCULO, que atendía las necesidades económicas de las Cortes y la Diputación. Sus ingresos y obligaciones los determinaban las leyes, integrándose por

- Ingresos: constituidos por las rentas del arriendo de tabacos; el impuesto sobre el cacao, azúcar y canela cobrado en las Aduanas, y el arbitrio de aguardientes y licores.

162. Lo recogió en un programa económico publicado en la *Gaceta de Madrid* el 22 de diciembre de 1835, previendo que “la ley que fije el método de venta de las fincas que ya pertenecen a la nación, habrá de contener entre sus disposiciones más señaladas la de admitirse en el pago del precio del remate por subasta títulos de la deuda consolidada por su valor nominal o representativo”.

163. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., pp. 67-72. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 100-108. ARTOLA, M., *La Hacienda...*, pp. 194-203. Sobre la Hacienda histórica, GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1337-1372. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario de Navarra desde el Antiguo Régimen hasta el convenio de 1927”. En *RJN*, 23, 1997, pp. 73-10.

– Obligaciones: atender las necesidades de las Cortes y la Diputación, y el pago de los intereses de la deuda de este ramo.

b) El de EXPEDIENTES O CAMINOS REALES, para la construcción, conservación y reparación de caminos reales y obras públicas de interés general¹⁶⁴.

– Ingresos: constituidos por los arbitrios instituidos por las Cortes sobre portazgos, posadas y cebada; los productos de las Aduanas o derechos de Tablas Reales, que incluían el impuesto sobre bagajes, y los arbitrios sobre la exportación de lana.

– Obligaciones: conservación y mantenimiento de carreteras; pago de la deuda por la construcción de las carreteras de Castilla, Aragón, Guipúzcoa y Francia; pago de la deuda por la carretera de Vitoria con cargo al impuesto de bagajes. Casa Inclusa de Pamplona con cargo a los arbitrios sobre la exportación de lana y otros géneros.

c) DONATIVO: que las Cortes acordaban entregar al Rey, dotado por la recaudación por “Cuarteles y Alcabalas” hasta 1817, y por el Repartimiento entre la riqueza territorial, industrial y comercial a partir del acuerdo de las Cortes de 1817.

La fiscalidad de Navarra, basada en la imposición indirecta y sobre el consumo, era similar en sus características a la de Castilla, ambas caracterizadas por la acumulación de numerosos gravámenes sin coherencia, con muy limitada capacidad recaudatoria y con tendencia a buscar cualquier recurso para conseguir incrementar los ingresos, aunque coincidieran las bases. La normativa tributaria era desordenada, confusa, abigarrada, sin principios ni generalidad, ni homogeneidad personal o territorial. Se superponían sobre los mismos hechos fiscales la fiscalidad del Reino, de la Iglesia y de los Municipios¹⁶⁵.

164. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., pp. 68-72.

165. GARCÍA ZÚÑIGA, M., “Haciendas forales y reformas borbónicas, 1700-1808. Navarra”. En *Revista de Historia Económica*, 2, 1993, pp. 307-336. TORRE, J. DE LA, “Hacienda Foral y Sistema Financiero en Navarra, siglo XIX”, En TORRE, J. DE LA, *Navarra siglo XIX...*, cit., pp. 133-157.

La Hacienda navarra no estaba más saneada que la general de la Monarquía y destacaban los escasos recursos que generaba y, como consecuencia, la importancia del servicio de la Deuda emitida para atender las necesidades de las guerras y de las obras de las carreteras¹⁶⁶. Si los gobiernos liberales financiaron la guerra carlista con la desamortización y los empréstitos, en Navarra se utilizaron estos últimos por parte de la Diputación y los municipios. La necesidad de acudir a la enajenación de bienes que se produjo para que superasen las deudas producidas por las guerras de l Independencia y carlista demostraba la precariedad del conjunto de las instituciones. Todas ellas necesitaban un saneamiento de sus cuentas, que pasaba por la mejora de los ingresos y la amortización de las deudas y empréstitos.

El retraso de la Monarquía española respecto a la evolución de la fiscalidad que se establecía en Europa, fue todavía mayor en Navarra. Frente a los sucesivos intentos de los gobiernos liberales, las instituciones navarras se opusieron defendiendo su autonomía que, en el orden fiscal, implicaba el mantenimiento del viejo orden con sus defectos y los benéficos que reportaba.

7. LA REFORMA DE LA HACIENDA DE NAVARRA POR LA LEY DE 1841.

La Ley de 1841 fue una de las consecuencias de la derrotar carlista, en un momento de establecimiento del régimen liberal. Además de las reformas institucionales, introdujo medidas fiscales para articular los sistemas estatal y navarro, adoptando algunas que estaban inspiradas en los nuevos principios como la contribución directa. Si se comparan los recursos de la Hacienda del Reino hasta 1841 y la resultante de la Ley, se podrá apreciar que en 1841 se introdujo una importante reforma fiscal que inició el camino de homologación de la Hacienda navarra con la del Estado, que se fue perfilando en los convenios económicos posteriores. No fue ajeno el hecho de la grave crisis de las Haciendas estatal y navarra. Si el Estado estaba endeudado y carecía de ingresos

166. La Deuda contraída hasta 1820 era de 23.473.967 reales de vellón.

suficientes, esa misma era la situación de Navarra, de modo que ambas precisaban mejoras sustanciales, tanto para reducir el endeudamiento y hacer frente a su pago como para ampliar las fuentes de ingresos.

Navarra mantuvo una Hacienda propia en la Diputación en paralelo con la de las instituciones del antiguo Reino de Navarra, aunque adaptando sus facultades tributarias para armonizarlas progresivamente con las estatales. El que no realizara una declaración expresa en la Ley de 1841, reconociéndolas, no quiere decir que no existieran, por su función de norma de adaptación, manteniendo las propias del Reino no modificadas. Cuando quiso señalar que regía exclusivamente la normativa estatal, como en cuanto a los códigos, lo dijo (art. 2). Así se desprende del reconocimiento genérico de las facultades de las antiguas instituciones por el artículo 10 y de la más concreta referencia a la contribución directa única (art. 25), de la que Navarra abonaría la cantidad de 1.800.000 reales.

La Ley de 1841 reguló las siguientes cuestiones económico-fiscales con un régimen propio y exclusivo de Navarra, que la diferenciaba del resto de las provincias y tenía carácter de “ley especial”¹⁶⁷:

a) Régimen de las aduanas (art. 16):

Las aduanas interiores establecidas en el Ebro y gestionadas por el Reino pasaron con carácter definitivo a los Pirineos, siendo administradas por el Estado conforme a los aranceles generales. Se cumplió así un propósito de la Monarquía desde la Ilustración¹⁶⁸.

167. Así lo reconoció la RO de 7 de julio de 1882, sobre inaplicación en Navarra de la Ley de Timbre del Estado: “el privilegio que disfruta la Provincia de Navarra, conforme a la Ley de 1841, [...] existiendo en virtud de una Ley especial, debía ser reformado especialmente también”. Lo reiteró la RO de 15 de febrero de 1893 afirmando que “los preceptos del artículo 8º de la Ley de Presupuestos de 30 de junio último y de la Instrucción de 31 de diciembre de 1881 no son aplicables a Navarra que en materia tributaria se rige por sus Leyes especiales y por tanto no está sujeta a los Impuestos del uno por ciento y diez por ciento la cantidad que el Estado abona a dicha Provincia, sin perjuicio de poder utilizar cuando se juzgue oportuno, de la autorización concedida al Gobierno por el artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 y el 8º de la de 11 de julio de 1879”.

168. ALLI ARANGUREN, J. C., “El debate sobre el traslado de las aduanas en las Cortes de Navarra”. En *Notitia Vasconiae*, 2, 2003, pp. 266-337. “P. Sáinz de Andino y el traslado de las aduanas del Ebro al Pirineo”. En *Príncipe de Viana*, 232, 2004, pp. 511-544.

Con cargo a la contribución directa o, en su defecto, de los productos de aduanas se entregaría a la Diputación la cantidad necesaria para el pago de los réditos y amortización de su deuda y la atención de las necesidades que tenía sobre las tablas, que eran las relativas a las obras públicas. De este modo el Estado asumió la deuda pública con cargo a su recaudación¹⁶⁹.

b) Venta de tabaco (art. 17):

Se administraría por cuenta del Gobierno, como en las demás provincias, abonándose a la Diputación o reteniendo esta de la contribución directa la cuantía con que está gravada. Quedaba el beneficio del impuesto en la Diputación, sustituyéndose la fórmula anterior del arrendamiento del impuesto establecido por Navarra para su gestión por la Hacienda nacional¹⁷⁰.

c) El estanco, suministro y exportación de la sal (arts. 18, 19, 20 y 21):

Se estancaba por cuenta del Gobierno, que se hizo cargo de las salinas previa indemnización, regulando los consumos y suministrándola a los Ayuntamientos. Se garantizaba la atención a mayores consumos y la exportación¹⁷¹.

d) Se mantuvo la exención de usar el papel sellado (art. 22)¹⁷².

e) Mantenimiento del estanco de la pólvora y del azufre (art. 23)¹⁷³.

169. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., p. 103: “Los más rudimentarios principios de derecho y de justicia exigían, pues, que el Estado, al hacerse cargo de las Aduanas de Navarra, tomara sobre sí las obligaciones que pesaban sobre las mismas, especialmente las referidas al pago, tanto del capital como de los intereses de la Deuda. [...] Así se comprende que la primera condición impuesta para el traslado de las Aduanas a la frontera de los Pirineos fuera que de la contribución directa que en adelante había de pagar Navarra se destinase la cantidad necesaria para satisfacer los réditos de la Deuda y demás atenciones que tenía consignadas en sus Tablas”. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., pp. 63-72.

170. ILARREGUI, P., *Memoria...*, pp. 72-73. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 108-109.

171. ILARREGUI, P., *Memoria...*, pp. 73-74. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 109-111.

172. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 111-113.

173. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 113-114.

f) Rentas provinciales y derechos de puertas (art. 24):

No se extenderían a Navarra mientras no se planteasen los nuevos aranceles y se estableciera que el derecho de consumo sobre los géneros extranjeros se cobrase en las aduanas. Este precepto fue objeto de polémicas posteriores cuando los Gobiernos pretendieron introducir en Navarra los impuestos de consumos y derechos de puertas vigentes en las restantes provincias a partir de 1849, aduciendo que ya estaban vigentes los aranceles. La Diputación sostuvo que no cabía su extensión salvo los derechos de consumo sobre productos extranjeros¹⁷⁴.

g) Contribución directa (art. 25):

La contribución única, que recaudaría la Diputación, fue la fuente del cupo establecido en aquel momento en 1.800.000 reales, de los cuales se abonaban en concepto de gastos de recaudación y quiebra, porque los gestionaba la Diputación, 300.000 reales, es decir, 1.500.000 reales era la aportación (art. 25)¹⁷⁵. Se fijó la cantidad alzada de carácter obligatorio que había de aportar Navarra, sin otras precisiones, que suponía reconocer a la Diputación la plena capacidad “para todo lo referente a la forma de cubrir el cupo, su reparto y cobro”, del mismo modo que ocurría con la tributación indirecta¹⁷⁶.

Sobre la determinación de la cuantía del cupo y el régimen fiscal aplicable en la provincia se centraron los debates posteriores, que fueron objeto de los convenios económicos, con el distinto alcance regulador que se expondrá¹⁷⁷. Siempre sostuvo la Diputación su capacidad

174. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 114-116.

175. En la liquidación para 1841 la cuantía de las obligaciones asumidas por el Estado alcanzó 1.796.548 reales, sobrepasando la cantidad que debiera abonarle la Diputación. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., p. 76, expuso que la cuantía de millón y medio de reales era la mayor que había pagado la provincia al gobierno de Castilla. Los representantes del gobierno rechazaban en la negociación que se fijase “para siempre una cantidad inalterable, y mucho menos, cuando ocurriesen algunas contribuciones extraordinarias”.

176. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., p. 117, señala que la novedad del precepto fue la de convertir en obligatorio el carácter voluntario de los anteriores donativos.

177. Como expuso la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838): “A diferencia del Concierto del País Vasco, el Convenio de Navarra nace de la Ley ‘paccionada’ de 16 de agosto de 1841, en la que no hay tributos convenidos porque el principio general

normativa y recaudatoria por este concepto, como fue admitido por el Estado¹⁷⁸.

Se ha de destacar el hecho de la inaplicación en Navarra de los impuestos estatales, como la Ley de 10 de junio de 1897 que creó impuestos extraordinarios y recargos sobre las contribuciones con motivo de las guerras de Cuba y Filipinas, aunque la Diputación hizo un donativo de 500.000 pesetas, aceptado por la Real Orden de 1 de agosto de 1898¹⁷⁹. Esa misma Ley suprimió las patentes para la venta de alcoholes, aguardientes, licores y bebidas espirituosas, regidas por la Ley de 30 de junio de 1892, aumentado las tarifas de la Contribución Industrial por esos conceptos. Por acuerdo de la Diputación de 18 de noviembre de 1889 se implantó el impuesto aplicando la misma tarifa del Reglamento estatal de 19 de abril de 1898¹⁸⁰.

El artículo 25 de la Ley Paccionada fue el fundamento del rechazo que la Diputación realizó de la vigencia y aplicación en Navarra de los impuestos estatales, por contradecir los términos del pacto establecido por la Ley de 1841. Lo invocó en cuanto el Estado intentaba introducir en Navarra las sucesivas reformas fiscales. La tenacidad foral fue compensada por el reconocimiento de sus pretensiones en numerosas reales órdenes, que se invocaron como precedentes, entre las que destacan, entre otras:

- RO de 24 de mayo de 1859, sobre la aplicación en Navarra de las leyes desamortizadoras y la inexistencia del deber de los pueblos de entregar al Estado el 20% de la venta de los bienes de Propios.

‘no es la extensión a Navarra de los tributos estatales, sino el reconocimiento del poder tributario de Navarra para seguir manteniendo su propio régimen tributario’ (FJ 2). “El sistema tributario del Convenio (como el del Concierto vasco) aparece en el siglo XIX como consecuencia de la contraposición entre la ideología progresista uniformadora e igualitaria del constitucionalismo liberal y la defensa de las singularidades del antiguo reino de Navarra y de ciertos territorios que habían logrado sobrevivir a los Decretos de Nueva Planta de Felipe V” (FJ 3).

178. Sobre la evolución del cupo entre 1841 y 1941: MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años de fiscalidad en Navarra (1841-1941)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998, pp. 67-120.

179. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., p. 488.

180. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., p. 455. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 128-129.

- RO de 3 de marzo de 1868, sobre la inaplicabilidad en Navarra de los Impuestos sobre carruajes y caballerías, rentas y sueldos.
- RO de 25 de junio de 1882, sobre la inaplicación de la Ley de 31 de diciembre de 1881 sobre el Impuesto del 10% sobre sueldos y asignaciones de los empleados provinciales y municipales.
- RO de 7 de julio de 1882, sobre la inaplicación de la Ley de Timbre, a pesar de que su artículo 201 exceptuaba a las provincias vascongadas y no mencionaba a Navarra.
- RO de 15 de febrero de 1893, sobre inaplicabilidad en Navarra del Impuesto sobre pagos al Estado¹⁸¹.

h) Dotación del culto y clero (art. 26):

La dotación de culto y clero en Navarra se haría conforme a la ley general (art. 26)¹⁸².

Aunque en la Ley de 1841 nada se dice de forma clara y directa sobre las facultades tributarias de Navarra, se le reconoció la recaudación de la contribución directa (art. 25) y la no extensión de las rentas provinciales y derechos de puertas (art. 24)¹⁸³. Teniendo en cuenta el hete-

181. La vinculación por el régimen del pacto de 1841 fue reconocida por las RROO de 8 de octubre de 1800 y 24 de julio de 1830. Por el contrario, no se tuvo en cuenta por la RO de 28 de mayo de 1877 sobre recargo transitorio a los billetes de viajeros durante la II Guerra Carlista.

182. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., p. 77. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 118-120. La Diputación negoció que se estableciera una cuantía fija e inalterable, como se formalizó en el primer acuerdo de 1846 fijándola en tres millones de reales, confirmada por las RROO de 22 de septiembre de 1849, 5 de julio, 6 y 26 de diciembre de 1871.

183. ILARREGUI, P., *Memoria...*, cit., p. 75, expuso que, por lo que se refiere a la contribución indirecta sobre el consumo el artículo 24 dispuso que, “los futuros aranceles sobre derecho de consumo a géneros extranjeros se pagarían también en Navarra, pero no que desde la publicación se introducirían en esta provincia las contribuciones de consumos y derechos de puertas, como después se quiso interpretar dándole un sentido diverso del que siempre tuvo”. Lo hizo invocando las palabras del Presidente de la Comisión en el Congreso de los Diputados, Sr. GOYENCHE: “que sola y únicamente de los derechos de consumos y no de otro alguno habla el precitado artículo del proyecto, sin que pueda extenderse a las rentas provinciales”. Afirmó que “este artículo fue el que más oposición sufrió por los delegados del gobierno, quienes

rogéneo sistema fiscal vigente en aquel momento, basado en la imposición indirecta, el silencio supuso, y así se entendió, el mantenimiento de las competencias de la Diputación para establecer y exaccionar los tributos, cumpliendo las exigencias de la citada Ley. Fue clara en este caso la lógica de que lo no regulado era competencia propia de Navarra, que se confirmaba y adaptaba en los términos de la Ley, que excluyó expresamente de la competencia de la Diputación figuras, como la renta de aduanas, que hasta ese momento eran propias de su competencia. Así lo vinieron reconociendo, no sin fricciones, los sucesivos gobiernos¹⁸⁴.

Como consecuencia de la Ley de 1841 el sistema tributario de la provincia de Navarra sufrió una reforma “revolucionaria” respecto al anterior. No fue una reforma de circunstancias, sino un cambio total: pasó del Antiguo Régimen al orden liberal, quedando configurado del siguiente modo:

a) Contribución directa de la que procedía el donativo a la Corona anual de 1.800.00 reales en concepto de cupo fijo e inalterable.

b) Impuesto de culto y clero, que sustituía a los diezmos y primicias anteriores, conforme al régimen general, que terminó cuantificándose.

c) Impuestos indirectos sobre el tabaco, la pólvora y el azufre vigentes desde el Antiguo Régimen, quedando exenta del pago de rentas provinciales, derechos de puertas y papel sellado, así como aranceles aduaneros por el tráfico de importación y exportación.

d) Impuestos indirectos y repartos que estableciere la Diputación.

La ley de 1841 fue el inicio de la modernización del régimen fiscal de Navarra y de su adaptación a la fiscalidad liberal, que se iría desarrollando posteriormente hasta alcanzar en el Convenio de 1927 la unidad fiscal. Combinaba la fiscalidad directa con la indirecta, que incorporaría la reforma de 1845, aunque los métodos de recaudación fueron los de la época anterior por la falta de información catastral y de la adecuación de las bases tributarias, que posibilitaba el reparto ar-

manifestaban que no podían de ninguna manera consentir en que Navarra tuviese fijada para siempre una cantidad inalterable, y mucho menos, cuando ocurriesen algunas contribuciones extraordinarias”.

184. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit. I, pp. 127-129.

bitrario, la ocultación y el fraude. Se puede afirmar que se implantó, a pesar de los obstáculos opuestos por aquellos a quienes no convenía, por la propia necesidad de la Diputación de mejorar la recaudación para atender las crecientes necesidades del gasto provincial. Como expresó SIMÓN ACOSTA al señalar el carácter de “institución histórica” de los convenios económicos de Navarra:

“A diferencia de lo ocurrido en el País Vasco, donde los Concierptos 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, elevado a categoría de Ley estatal en 1841”¹⁸⁵.

La Ley Paccionada fue la base para un proceso de lucha por el fuero que implicó un incremento del poder de la Diputación, tratando de sacarle potencialidades que en su propia literalidad no tenía, desde la vinculación negativa a que se ha aludido, dando carácter paccionado a todo lo que se derivara de ella. Así se plasmó en los sucesivos convenios económicos, que son una parte sustancial del régimen foral, y en cualquier otra materia en la que se plantease cualquier colisión con el Gobierno¹⁸⁶.

Salta a la vista la gran diferencia entre la previsión de la Ley de 1841 sobre el régimen fiscal navarro, confirmado por los convenios económicos con el Estado posteriores, con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley de 1876 sobre las Provincias Vascongadas. En esta se puso en manos del Gobierno la iniciativa para las reformas forales, habilitándole “para

185. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Económico”. En *REDF*, 98, 1998, p. 213. Así lo confirma el que en los sucesivos procesos de renovación de los convenios se haga referencia a la Ley de 1841.

186. Así lo constata el preámbulo de la LORAFNA: “Al amparo de las citadas Leyes (1839 y 1841), que traían causa de sus derechos originarios e históricos, Navarra conservó su régimen foral y lo ha venido desarrollando progresivamente, conviniendo con la Administración del Estado la adecuación de facultades y competencias cuando fue preciso, acordando fórmulas de colaboración que se consideraron convenientes y atendiendo siempre las necesidades de la sociedad”.

hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje”. También se estableció en los territorios forales, imponiéndolo, el sistema fiscal general de “las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado”. Además, se les impuso la obligación de contribuir a los presupuestos del Estado “en la proporción que les corresponda” de igual forma que el resto de las provincias de España (art. 3). De la negociación de 1841 se pasó a la imposición de 1876, porque las circunstancias habían variado sustancialmente, con la segunda derrota carlista y la consolidación definitiva del régimen liberal. Supuso el triunfo de CÁNOVAS y de la ideología liberal en lo nacional, lo político y lo económico. En 1876 eran irrepetibles las posibilidades que se habían dado en 1841, como lo pudo comprobar la Diputación de Navarra, quien en todo momento mantuvo la diferenciación haciéndola valer en cuantas ocasiones se pretendió realizar negociaciones conjuntas con todos los territorios forales.

En cuanto se generaban situaciones conflictivas, cómo cada vez que había una iniciativa del Gobierno en materia económica o tributaria para establecer un sistema uniforme de tributos o para elevar la aportación económica, se reaccionaba desde Navarra en contra, invocando las leyes de 1839 y 1841, aunque se estuviera utilizando este referente para mantener unos sistemas fiscales que estaban siendo superados en el resto del Estado. Con la defensa del “fuero” los liberales navarros trataban de mantener un modelo fiscal regresivo, que gravaba el consumo respecto a la nueva imposición que pudiese gravar el producto de los bienes y el mayor nivel de patrimonio y renta. A pesar de su liberalismo olvidaban, de forma interesada, que los artículos 8 y 339 de la Constitución de Cádiz de 1812 habían establecido el principio de proporcionalidad de los gravámenes a las rentas. Puede ser que tal olvido fuera por desconocimiento o, simplemente, porque tal Constitución era demasiado progresista y ellos eran liberales suficientemente moderados, sobre todo a la hora de pagar, resultándoles más “justo” el pago sobre el consumo que sobre la renta y el patrimonio¹⁸⁷.

187. TORRE, J. DE LA, “Hacienda foral y sistema financiero”. En TORRE, J. DE LA, *Navarra Siglo XIX...*, cit., pp. 133-157, expone como el sistema fiscal estaba

La situación de la fiscalidad de Navarra tras la ley de 1841 fue descrita por MONREAL:

“Navarra, por tanto, aceptó la unidad de mercado, resolvió el problema de la deuda, pero no quedó nada claro que competencias tributarias tenía la provincia, nada decía al respecto la llamada Ley paccionada. Ahora bien, si tenía que pagar 1.800.000 reales todos los años al Estado, en realidad a los rentistas de la deuda pública, de algún sitio tenía que sacar el dinero. Por tanto, de hecho Navarra conservó el sistema fiscal anterior. Quiero decir que la nueva Diputación tenía las facultades del antiguo Consejo Real y de la Diputación foral, pero ni unos ni otros tenían facultades tributarias, que sólo tenían las Cortes. Así que Navarra quedó durante 91 años sin Convenio, en una situación de hecho en la cual anualmente paga una cantidad que se revisará en la época de Cánovas, fácticamente con un sistema fiscal completamente autónomo”¹⁸⁸.

El tiempo demostró que el régimen de la Ley de 1841 no era invariable. Las reformas del cupo y del sistema fiscal se introdujeron en los convenios de 1877 y 1927 por el acuerdo entre el Gobierno y la Diputación.

Por otra parte, el sistema fiscal derivado de la Ley de 1841 y de los sucesivos acuerdos dotó a la Diputación de Navarra de los medios económicos necesarios para desarrollar una amplia labor de gestión pública. Lo hizo a partir de las competencias reconocidas como propias y diferenciadoras del resto de las Diputaciones reconocidas por dicha Ley y, además, de las que eran comunes. Con una lectura amplia de las primeras en el sentido de considerar que le pertenecían todas las competencias que no hubiesen sido pactadas para adaptar las propias de las instituciones del Reino a la “unidad constitucional”, según la Ley de 1839.

al servicio de las clases burguesas, de modo que “el éxito de la burguesía navarra consistió en prolongar durante más de un siglo un status tributario privilegiado y en postergar la plena modernización del sistema hacendístico durante cinco décadas” (p. 149). ALLI ARANGUREN, J.C., “La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en la autonomía tributaria de Navarra”. En *Revista Jurídica de Navarra*, 20, 1995, pp. 41-60.

188. MONREAL ZIA, G., “El origen y la construcción...”, cit., p. 357.

La Diputación fue ocupando espacios de poder administrativo que en otros territorios correspondían al Gobierno del Estado, conforme al régimen administrativo general. En todos aquellos en los que hubiese contenido económico-financiero los reivindicó con base en la Ley de 1841 y, en otros casos, con invocación de su condición de institución sucesora de las del Reino, no afectadas por aquélla, como pudo ser el caso de las carreteras y otras públicas, la educación, la sanidad, la agricultura, etcétera. Para amparar esta actividad bastaba con invocar algunos artículos de la Ley [régimen municipal (art. 6), montes (art. 14) y bienes (art. 10)] y las decisiones y leyes de las Cortes del Reino que hasta 1828 habían legislado sobre muchos aspectos de la gestión pública, además y distinta de la tributaria. De este modo, a veces con conflictos competenciales con el Gobierno, el autogobierno de Navarra que ejerció la Diputación fue ampliando su campo de acción¹⁸⁹.

A lo largo del tiempo y hasta llegar a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento, que perfiló el contenido competencial, hubo algunos incidentes en la presencia de la Diputación en materias como educación, sanidad, etcétera, en colisión con el Estado. Muchos de ellos fueron resolviéndose negociando la introducción de una disposición

189. Una situación similar se produjo en Vizcaya con base en el Concierto económico, aunque sin la base que proporcionaba a Navarra la Ley de 1841, inexistente en las provincias como medio de adaptación del régimen foral en ejecución de la Ley de 1839: LARREA, P., *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*. Bilbao: Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, 2001, p. 37: “Esta disponibilidad generosa de recursos origina, más allá de una evidente posición económica ventajosa, una dinámica autonomista que interesa señalar. [...] como los recursos manejados por las Diputaciones forales para el sostenimiento de sus cargas son excedentarios, éstas proponen al Gobierno central [...] ocuparse de determinadas tareas de titularidad estatal. Consumada por la vía de los hechos el traspaso de competencias, es preciso disminuir el cupo –acudiendo al expediente de los gastos compensables– por el importe presupuestario con que se valora dicha competencia. [...] De este modo la espiral autonomista queda automáticamente alimentada. La dimensión política del fenómeno es del máximo interés: una autonomía, que inicialmente es reconocida en el ámbito exclusivamente fiscal, se expande progresivamente hasta abarcar la práctica totalidad de las áreas de la Administración”. Es cierto que en aquéllas sólo existía la derivada del Concierto.

que hiciera la salvedad del régimen foral de Navarra¹⁹⁰. En algunos casos, se mezclaron en las negociaciones de los Convenios Económicos las “cuestiones forales pendientes”.

190. Entre las más recientes, la disposición final 1ª.2 de la Ley General de Educación de 1970 confirmó el régimen foral en la materia referido a la Educación Pre-escolar y Educación General Básica que sustitúan a la Educación Primaria anterior, que se plasmó en el Decreto 3365/72, de 30 de noviembre. En el mismo sentido la disposición final 7ª de la Ley del Suelo de 1976, promulgada por R. D. 1346/1976, de 9 de abril, aplicable en Navarra “sin perjuicio de lo que establece la Ley de 16 de agosto de 1841 sobre régimen de su Diputación foral y Provincial y de los Municipios navarros, así como de las demás disposiciones de su derecho peculiar, reconocidas por el R. D.-L. de 4 de noviembre de 1925”. Hubo otros conflictos como el relativo a la policía de tráfico durante el franquismo, en los que la solución no fue satisfactoria para Navarra.

CAPÍTULO II

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS DE LA ÉPOCA LIBERAL (1849 Y 1877)

Sumario. 1. LA REFORMA FISCAL DE 1845. 1.1. EL MARCO HISTÓRICO. 1.2. LA REFORMA FISCAL DE MÓN Y SANTILLÁN. 2. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1849. 3. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1877. 3.1. Su encuadramiento en la restauración canovista. 3.2. La revisión de la Ley de 1841. 3.3. La aplicación del régimen fiscal general y la negociación del convenio. 3.4. Nuevos intentos de reforma. 3.5. La Gamazada. 3.6. Los Conciertos Económicos Vascos. 4. LA ECONOMÍA DE FIN DE SIGLO.

1. LA REFORMA FISCAL DE 1845.

1.1. El marco histórico.

Tras la derrota carlista y superado el corto periodo progresista se inició la “década moderada” (1843-1854), que sirvió para que los moderados consolidaran el régimen liberal, manifestando actitudes conservadoras en lo político, económico y social frente a las tendencias del liberalismo progresista¹⁹¹.

191. TUNÓN DE LARA, M., “¿Qué fue la década modernada?”. En *Estudios...*, cit., pp. 11-81. GARCÍA DE CORTÁZAR, F., GONZÁLEZ VESGA, J. M., *Breve historia de España*, Madrid, Alianza, 1994, p. 441: “terratenientes, grandes comerciantes e intelectuales se abrazan al moderantismo, donde confluyen con los rescoldos de la vieja

El Gobierno de GONZÁLEZ BRAVO adoptó medidas conservadoras respecto a la época anterior, siendo “un puente para que los moderados pasasen a la ribera del mando” a partir de diciembre de 1843¹⁹². Suspendió las Cortes el 27 de diciembre de 1843; restauró la vigencia de las leyes de Ayuntamientos de 16 de julio de 1840 y de imprenta de 10 de abril de 1844. Desarmó la Milicia nacional y el 28 de marzo de 1844 fundó la Guardia Civil, que auxiliaba al jefe político en materias de orden público, seguridad, policía judicial y defensa de la propiedad; el 12 de abril se estableció la organización del cuerpo armado, y el 13 de mayo le encomendó “proveer al buen orden, a la seguridad pública, y a la protección de las personas y de las propiedades, fuera y dentro de las poblaciones”. Se convirtió en el apoyo del régimen con una presencia en todo el territorio nacional, como fuerza policial de carácter militar¹⁹³.

La Constitución de 23 de mayo de 1845, promulgada el 18 de junio, revisó la progresista-moderada de 1837 “despojándola del excesivo elemento democrático que en ella se encuentra, debido al tiempo en que se formó y al partido político que intervino exclusivamente en su formación”¹⁹⁴. Desde su preámbulo estableció que se promulgaba por

nobleza, el alto clero y los mandos castrenses; el pequeño burgués, por el contrario, bascula hacia el progresismo en su versión radical igualitaria y exaltadora de las clases medias. Empeñados en apuntillar el Antiguo Régimen, unos y otros compartirán intereses comunes en los primeros años de la regencia de MARÍA CRISTINA para converger de nuevo a finales de siglo, cuando las bases del partido progresista se orienten al conservadurismo burgués en respuesta a las ideologías democráticas, republicanas y socialistas, afines a la masa trabajadora”. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., p. 869-870. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 260-310.

192. ZABALA Y LERA, P., *España bajo los Borbones*, Barcelona, Labor, 1926, p. 338.

193. El *Reglamento militar para la Guardia Civil* fue aprobada por Real Decreto de 15 de octubre de 1844. La *Cartilla del Guardia Civil* fue aprobado por Real orden de 20 de diciembre de 1845. MARTÍNEZ RUIZ, F., *La creación de la Guardia Civil*, Madrid, 1976. LÓPEZ GARRIDO, D., *La Guardia Civil y los orígenes del Estado centralista*, Barcelona, Crítica, 1982; *El aparato policial en España*, Barcelona, Ariel, 1987. BALLBÉ MALLOL, M., *Orden público y militarismo en la España constitucional (1812-1983)*, Madrid, Alianza, 1983.

194. Archivo General del Palacio Real, Caja 297, “Nota con la resolución de los Ministros de 18 de mayo de 1844, relativa a la organización política y administrativa

voluntad real “en unión y de acuerdo con las Cortes”. Suprimió cualquier referencia a la soberanía nacional y al poder constituyente popular, que consideraban ideas revolucionarias, porque, según el Dictamen de la Comisión de reforma de la Constitución de 1837, “la potestad constituyente no reside sino en la potestad constituida, ni esta es otra que las Cortes con el Rey son la fuente de las cosas legítimas” y “tienen la autoridad necesaria para reformar la ley política del Estado”, porque “la sociedad no puede estar bien regida y gobernada cuando los pueblos están gobernados y regidos por corporaciones populares”¹⁹⁵.

Durante la década moderada se centralizó y burocratizó el aparato estatal. Las leyes de 8 de enero y 2 de abril de 1845 sobre Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales utilizaron para el control de la vida municipal y provincial al Jefe político, que representaba los intereses generales del Estado, administraba los provinciales, era parte de la jurisdicción administrativa y presidía las Diputaciones.

La Hacienda estaba ahogada por la carga de los contratos de anticipos de fondos, la falta de recursos y el problema de los bienes eclesiásticos por los compromisos moderados de no continuar la desamortización que le privaba de recursos. El 8 de enero de 1845 el Ministro de Hacienda Alejandro MON propuso en el Congreso dar “principio a la Administración en el sistema de Hacienda” en un momento en que había concluido las revoluciones y era preciso “concentrarse y fijarse, por decirlo así, en la Administración y en sus consecuencias” para recibir “la estabilidad y consistencia que sólo pueden proporcionarle la reflexión y la calma”. Con las propuestas de MON y SANTILLÁN se “acabó con los principios tributarios del Antiguo Régimen”, lo que permitió establecer “un sistema tributario coherente, sistemático y general, sin alterar las tradiciones recaudatorias del país”, que “cumplía el mandato constitucional de introducir los principios de generalidad (acabando con los

del Reino, o sea la reforma de la Constitución de 1837 y de otras Leyes”. Alude a otras modificaciones sobre régimen municipal y electoral, que considera excesivamente democráticas, funciones consultivas de las Diputaciones y potenciación de los Jefes políticos.

195. MEDINA MUÑOZ, M. A., “La reforma constitucional de 1845”. En *Revista de Estudios Políticos*, 203, 1975, pp. 75-105.

privilegios fiscales y las fiscalidades paralelas), uniformidad territorial y sistematización que evitase el caos y duplicidades impositivas”¹⁹⁶.

Se estableció un orden jurídico unitario por medio del Código Penal de 1848¹⁹⁷, el proyecto de Código Civil de 1851¹⁹⁸, la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1855¹⁹⁹, la Ley del Notariado de 1862 y la Ley Hipotecaria de 1863²⁰⁰. Se promulgó la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 20 de febrero de 1850, de BRAVO MURILLO. Las leyes de 2 de abril y 16 de septiembre de 1845 regularon la jurisdicción contencioso-administrativa con carácter retenido²⁰¹.

La década moderada concluyó desde sus propias filas con la *Vicalvarada* de 30 de junio de 1854, contra la corrupción de algunos de sus más relevantes miembros²⁰², y con los conflictos entre el Senado y el Gobierno. Fue la base del levantamiento de O'DONNELL el 7 de julio de 1854 en Torrejón de Ardoz y la revolución progresista que llevó a ESPARTERO al poder hasta el 14 de julio de 1856²⁰³.

La dimisión de ESPARTERO, tras los conflictos sociales de junio de 1855 y la huelga general de julio, acabó con el bienio estableciéndose el Gobierno de O'DONNELL y la Unión Liberal a partir del 14 de julio de 1856 hasta 1868²⁰⁴. Por Real Decreto de 15 de septiembre de 1856

196. COMÍN, F., *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*, I, Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 1988, p. 41. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma tributaria de 1845*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

197. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., pp. 886-887.

198. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., pp. 898-899.

199. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., p. 894.

200. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., pp. 899-900.

201. MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE, “El Principio de Unidad Jurisdiccional y lo Contencioso-administrativo en 1870”, *RAP*, 63, 1970.

202. ARANGUREN, J. L. L., *Moral y sociedad*. Madrid: Edicusa, 1967, p. 103, la “inmoralidad pública de los negocios de pura especulación hechos desde el Gobierno fue tan escandalosa, que la revolución de 1854, al grito de *viva la moralidad!*, abrió el periodo progresista, se produjo como consecuencia de las concesiones de líneas de ferrocarril por Decreto de un Gabinete presidido por SARTORIUS y en el que, junto a él, se juzgaron principalmente responsables y beneficiarios a ESTEBAN COLLANTES, a SALAMANCA y, detrás de ellos, a la Reina Madre”.

203. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 316-330.

204. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 330-343.

se restauró la Constitución de 1845, aunque se modificó su texto por un *Acta adicional de la Constitución de la Monarquía española*, “que se guardará y cumplirá como parte de la misma Constitución”, derogada un mes después. Se reorganizaron las Diputaciones, se suspendió la desamortización eclesiástica y se disolvió la Milicia nacional. Con el exilio de O'DONNELL y la muerte de NARVÁEZ se produjo la disolución del régimen isabelino, dando lugar al “sexenio revolucionario” entre septiembre de 1868 y diciembre de 1874²⁰⁵.

La “Gloriosa Revolución” se inició con el golpe del almirante TOPEPE, dirigido por los generales SERRANO y PRIM, que configuraron una coalición de unionistas y progresistas. Constituyó el movimiento de masas más importante del siglo XIX propiciado por la crisis económica y política, la gravedad de los problemas sociales, el desempleo y la pobreza²⁰⁶. Tras la batalla de Alcolea de 28 de septiembre ISABEL II abdicó y abandonó España, constituyéndose el gobierno provisional del general SERRANO. El establecimiento del sufragio universal masculino fue una manifestación de su voluntad de transformar el régimen moderado. La importancia de los movimientos sociales en una situación de crisis económica, y la inquietud provocada por las medidas reformistas produjeron una determinaron la reacción defensiva de la burguesía y el incremento de las posibilidades políticas del carlismo, como defensor de la religión, la Iglesia, los valores tradicionales y el orden, que abrió el camino a la segunda guerra carlista. Tras las elecciones de de 15 de enero de 1869 se promulgó la Constitución de 6 de junio de 1869, que reconoció la libertad de imprenta, de cultos y de enseñanza, los derechos de asociación y reunión, estableció el sufragio universal y superó el voto censitario, restablecido posteriormente por la Restauración, y mantuvo la forma monárquica en la persona de un rey elegido por las Cortes.

205. TUÑÓN DE LARA, M., “El problema del poder en el sexenio (1868-1874)”. En *Estudios...*, cit., pp. 83-153. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Cincuenta años...*, cit., pp. 343-374.

206. COSTAS COMESAÑA, A., *Apogeo del liberalismo en “La gloriosa”. La reforma económica del Sexenio liberal (1868-1874)*. Madrid: siglo XXI, 1988. MARTÍN NIÑO, J., *La Hacienda española y la Revolución de 1868*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

PRIM vetó del trono a los Borbones, se ofreció la Corona al general ESPARTERO y, finalmente, se propuso como rey a AMADEO DE SABOYA, quien fue elegido por las Cortes el 14 de noviembre de 1870, llegando a España casi coincidiendo con el asesinato de su patrocinador el 27 de diciembre de 1870²⁰⁷.

El 21 de abril de 1872 se inició la sublevación carlista bajo la autoridad del pretendiente CARLOS VII, defendiendo la restauración de la monarquía tradicional renovada por la libertad y la representatividad, la atención a los problemas sociales causados por el liberalismo y el respeto a los fueros y el autogobierno de los pueblos. Este nuevo alzamiento carlista coincidió con el progreso en Cuba del levantamiento independentista iniciado en 1868, que concluyó con la paz de Zanjón en 1878. El 11 de febrero de 1873 abdicó AMADEO I y se proclamó la I República el 11 de junio.

La I República fue considerada como la culminación del proceso revolucionario abierto en 1868²⁰⁸. Su base doctrinal fue el federalismo de PÍ Y MARGALL, quien sostuvo la idea de una república laica, igualitaria y descentralizada, respetuosa de la pluralidad de los pueblos ibéricos y los derechos naturales de las personas “anteriores y superiores a toda legislación positiva”²⁰⁹. El Proyecto de Constitución Federal de 17 de julio de 1873 configuró la Nación española compuesta por Estados, entre ellos los de Navarra y las Regiones Vascongadas (art. 1), a los que reconoció “completa autonomía económico-administrativa y toda la autonomía política compatible con la existencia de la Nación” (art. 92). Tendrían la facultad de dotarse de una Constitución política, “que no podrá en ningún caso contradecir a la presente Constitución” (art. 93). Su autonomía alcanzaba a la industria, hacienda, obras públicas, caminos regionales, beneficencia, instrucción y asuntos civiles y sociales

207. ESCUDERO, J. A., *Curso...*, cit., pp. 857-859.

208. PÉREZ AYALA, A., “La I República marco político y proyecto constitucional”. En *Revista de Estudios Políticos*, 105, 1999, pp. 29-71.

209. Así lo reconocía el título preliminar del proyecto de Constitución de 1873. PÍ Y MARGALL, F., *Las nacionalidades*. Madrid, 1882. JUTGLAR, A., *El constitucionalismo revolucionario de Pí y Margall*. Madrid, 1970. TRUJILLO, G., *El Federalismo español*. Madrid: Edersa, 1967.

que no correspondieran al Poder federal (art. 96), así como a su organización territorial (art. 100).

En marzo de 1873 se convocaron las Cortes Constituyentes y el 11 de junio se proclamó la República Federal. A partir de junio, se produjo la insurrección cantonalista en Levante y Andalucía. Los sucesivos presidentes del poder ejecutivo, que no de la República –FIGUERAS, PI Y MARGALL y SALMERÓN– fueron incapaces de asentar el nuevo orden. Finalmente CASTELAR suspendió la sesión de las Cortes y gobernó por decreto, acabó con el cantonalismo e hizo frente a la guerra carlista, que progresaba peligrosamente a causa de la debilidad del régimen y se había extendido a Santander, el Maestrazgo y Gerona, mientras se encontraban sitiadas las plazas de Bilbao y Pamplona. El 2 de enero de 1874 se reabrió la sesión de las Cortes en las que prosperó la moción de censura apoyada por la mayoría republicana. El 8 de enero de 1874, cuando se debatía la elección del nuevo presidente, entró un pelotón de militares mandado por el general PAVÍA, y las Cortes quedaron disueltas. El general SERRANO se hizo cargo del poder el 4 de enero, sofocó la insurrección cantonal y obtuvo importantes victorias contra los carlistas en la guerra del Norte²¹⁰.

Esta situación política y militar concluyó con el golpe del general MARTÍNEZ CAMPOS en Sagunto el 29 de diciembre de 1874 y la Restauración monárquica por CÁNOVAS DEL CASTILLO en 1874 en la persona de ALFONSO XII, a cuyo favor había abdicado ISABEL II el 15 de junio de 1870.

La inesatabilidad política y social del periodo condujo a agravar la Hacienda pública. Tras la Revolución de 1854 continuó su crisis por la falta de crecimiento de las rentas, los continuos empréstitos y la emisión de títulos consolidados que permitieran aligerar la deuda flotante que alcanzaba 640 millones de reales. Una ley de 23 de febrero de 1855 autorizó la emisión de deuda consolidada por 500 millones de reales efectivos. Se paralizó la desamortización por el

210. JOVER ZAMORA, J. M., *Realidad y mito de la Primera República*. Madrid: Espasa-Calpe, 1991. LACOMBA, J. A., *La I República. El trasfondo de una revolución fallida*. Madrid: Guadiana, 1976. LÓPEZ CORDÓN, M. V., *La Revolución de 1868 y la República*. Madrid: Siglo XXI, 1976.

Decreto de 23 de septiembre de 1854 y la Ley de 3 de abril de 1855 devolvió los bienes al clero secular. La situación se agravó con la crisis de alimentos. En 1856 se reformó la contribución sobre consumos y puertas²¹¹.

Entre los hechos que provocaron el sexenio revolucionario (1868-1974) existieron motivaciones económicas con graves efectos sociales, en un momento de malas cosechas, falta de alimentos y crisis en la pequeña industria manufacturera. Fue preciso cambiar la política “castiza” proteccionista de los cerealistas castellanos para hacer frente a la necesidad de alimentos con la importación de grano. Se hundió el mercado bursátil en el que las acciones del Banco de España bajaron un 36%. Nuevamente se hubo de acudir a la Deuda pública que alcanzó los 15.828 millones de reales en 1863-1864, incrementándose año tras año conforme se emitían cédulas y Deuda consolidada. Por Real Decreto de 19 de marzo de 1874 se concedió al Banco de España el monopolio de la emisión de billetes y otras medidas favorables obteniendo un anticipo de 125 millones de pesetas. Hubo necesidad de prorrogar el pago de los vencimientos de letras y pagarés del Tesoro. La deuda consolidada se incrementó en 1500 millones de pesetas para garantizar anticipos. La grave situación la reconoció el preámbulo del Decreto de 24 de julio de 1875 que obligaba al Tesoro “a realizar en escala mayor que en ninguna otra época operaciones de crédito, que exigen el concurso de grandes fuerza financieras”, lo que justificaba el carácter “exclusivo” reconocido al Banco Hipotecario. Al final del sexenio y la I República los 425 millones de deuda flotante y más de 300 a cargo del Banco de España hicieron insostenible la situación de la Hacienda y de la circulación fiduciaria. Los intentos de superar el déficit presupuestario se basaron en la reducción del gasto y el endeudamiento, sin tocar los impuestos para evitar el rechazo popular.

Simultáneamente la política económica fue proteccionista apoyada en el impuesto de aduanas que fue una fuente importante de ingresos, al mismo tiempo que reducía la competencia exterior en beneficio de la producción nacional. Fue uno de los elementos sustanciales de lo que se

211. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 32-40.

ha denominado la “economía castiza” del nacionalismo económico²¹², que duró hasta el Plan de Estabilización de 1969.

1.2. La reforma fiscal de MON y SANTILLÁN.

La reforma tributaria de la Ley del Presupuesto General de 23 de mayo de 1845²¹³, conocida como de MON y SANTILLÁN, buscó la “unidad fiscal” que exigía la reforma del cuadro tributario y el establecimiento de los principios racionales que debían presidirla. Exigía superar el sistema tradicional o histórico de los distintos Reinos de las Coronas de Aragón, Castilla, Navarra y Provincias Vascongadas con fórmulas muy distintas, que eran más modernas en la primera que en las restantes, por efecto de los Decretos de Nueva Planta y la influencia del sistema francés.

El nuevo régimen fiscal se basó en el principio de distribución real y la imposición sobre el producto, introduciendo en España los principios

212. VELARDE FUERTES, J., “Notas sobre el estilo castizo de la economía española”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 893-940. COMÍN COMÍN, F., “Hacia la economía dirigida y protegida, a pesar de las críticas de los economistas (1907-1935)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 941-990. SAN ROMÁN LÓPEZ, E., “Protección e intervencionismo en el primer tercio del siglo XX”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 1023-1042.

213. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. Barcelona. Editorial Crítica, 1990, pp. 4-21. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., p. 169. “La reforma tributaria de 1845”. En *Información Comercial Española (ICE)*, agosto 1964. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 2000, pp. 23-26. VALLEJO POUSSADA, R., “Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852”. En *Revista de Historia Económica*, 1, 2001, pp. 53-80. DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid. Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998. COMÍN, F., “Hacienda pública y crecimiento económico entre la reforma de Mon-Santillán y la actualidad”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 231-248. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)”. *Ibidem*, pp. 66-70. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos, 2008, pp. 36-40. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 114-118.

de la imposición directa entonces aplicados en Europa, que permanecieron vigentes hasta la reforma de 1978. Utilizó el modelo francés de impuestos reales o de producto, con una mínima aproximación a las ideas de la tributación personal de origen inglés (*income tax*), que ya había aparecido en la Constitución de Cádiz²¹⁴:

“se estableció un sistema tributario coherente, sistemático y general, sin alterar las tradiciones recaudatorias del país. Este sistema tributario cumplía el mandato constitucional de introducir los principios de generalidad (acabando con los privilegios fiscales y las fiscalidades paralelas), uniformidad territorial y sistematización que evitase el caos y duplicidades impositivas. La reforma de A. MON acabó con los principios tributarios del Antiguo Régimen”²¹⁵.

A) La imposición directa

Configuró el primer sistema fiscal moderno y unificado del Estado español basado en la imposición directa, formada por las siguientes figuras²¹⁶:

a) La contribución sobre los inmuebles, el cultivo y la ganadería.

Fue la base del nuevo sistema tributario y el elemento esencial de la reforma y “la base de todo el sistema tributario”²¹⁷. En la presentación

214. Como se ha recogido, el artículo 8 de la Constitución de Cádiz de 1812 estableció el principio de proporcionalidad de los gravámenes a las rentas individuales al disponer: “Todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes”. Por su parte, el artículo 339 dispuso que “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”. ARTOLA, M., *Los orígenes de la España contemporánea*. Madrid: IEP, 1959, p. 348.

215. COMÍN, F., *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*, I. Madrid: Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, 1988, p. 41.

216. COMÍN, F., *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*. Barcelona: Crítica, 1996, pp. 74-81. *Hacienda y Economía...*, cit., pp. 39-45 y 139-147. FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los impuestos estatales: evolución histórica”. En FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: M. Pons, 1993, pp. 23-26. FONTANA, J., *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 43-52.

217. SANTILLÁN, R., *Memorias*. Pamplona: Estudio General de Navarra, 1960, p. 101.

de la reforma al Congreso el 8 de enero de 1945 el ministro MON la justificó diciendo:

“la abolición de la antigua prestación decimal que pesaba sobre la tierra, destruidas las antiguas prestaciones señoriales que la agobiaban, era indispensable imponer sobre la propiedad territorial una contribución cual se halla establecida en todos los países de Europa y como lo ha estado en todos los tiempos, pues claro y sabio es que sobre los productos de la tierra se han impuesto siempre las primeras contribuciones, porque los productos de la tierra preceden a los de la industria y el comercio”²¹⁸.

El artículo 2 de la Ley de Presupuestos de 1845 estableció “una contribución de repartimientos sobre el producto líquido de los bienes inmuebles y del cultivo y ganadería”, que se fijó en 300.000.000 de reales.

El artículo 5 señaló las contribuciones del sistema antiguo que se refundían en la nueva: la de paja y utensilios; la de frutos civiles; la parte del catastro, equivalente y talla de la Corona de Aragón, correspondiente a la riqueza territorial y pecuaria; la de cuarteles en la parte que tiene de repartimiento; el derecho de sucesiones; la manda pía forzosa; el donativo señalado a las Provincias Vascongadas; el cupo territorial de la contribución de culto y clero. Realizó una referencia expresa a su establecimiento en Navarra en el párrafo segundo, incorporando la contribución directa de Navarra y el cupo del culto y clero: “Queda también comprendida en esta contribución la directa señalada a la provincia de Navarra por el artículo 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841, así como el cupo correspondiente a la misma provincia por razón de culto y clero”.

La contribución gravaba los rendimientos de los bienes inmuebles, el cultivo y la ganadería por medio de un cupo global nacional repartido por provincias, que distribuían por pueblos y estos entre los propietarios en proporción de los bienes inmuebles y ganados amillados²¹⁹. Se convirtió en la fuente de recaudación más importante del

218. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., p. 940.

219. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., pp. 129-141. A la etapa de la Contribución Territorial Rústica que transcurrió entre la reforma de 1845 y 1906 se le denomina la de los “amillaramientos”, para diferenciarla de la que se inició en 1906

sistema por su cuantía, que supuso una cuarta parte de los ingresos del Tesoro.

b) El subsidio industrial y de comercio o Contribución Industrial.

Era un impuesto directo sobre el producto de esas actividades y de las profesiones, que se recaudaba por el sistema de cuota, más perfecto que el de cupo anterior. La Ley señalaba la cantidad a pagar por contribuyente determinando el hecho imponible, la base y el tipo de gravamen, con independencia del resto de contribuyentes y la cifra total de la recaudación. El subsidio industrial y el de comercio se desdoblaban en un gravamen fijo y otro proporcional. El fijo se exigía conforme a la tarifa que establecía las cuotas a pagar según bases de población, pero cuando no estaban sujetas a ellas eran “extraordinarias y especiales”. La cuota proporcional era un 10% de los alquileres de la vivienda y edificios que utilizaba el contribuyente, como signo externo, pero tuvo vigencia de un solo año²²⁰.

c) La contribución de inquilinatos.

En el proyecto del Gobierno se trataba de gravar a quienes tenían colocados los capitales en el extranjero y a los que disfrutaban de grandes retribuciones, efectuándose la imposición “por alguna señal exterior”. En las bases propuestas para la contribución se establecían porcentajes sobre los alquileres, con obligación de pagar la contribución de los propietarios por las casas que habitaran, estableciéndose exenciones entre las que figuraban las de los trabajadores a simple jornal; posibilitándose la repercusión por parte del propietario en los arrendamientos. La nueva figura fue considerada, como dijo el dictamen de la Comisión de Presupuestos, “gravosa en su esencia, complicada en su forma y de casi imposible exacción en la generalidad del Reino”.

El artículo 9 de la Ley de Presupuesto la estableció sobre las bases señaladas, afectando a los alquileres superiores a tres mil reales en Ma-

hasta la reforma de 1964, en la que se puso en funcionamiento el Catastro Parcelario. PÉREZ PICAZO, M. T., “La contribución Territorial. Propiedad y fraude fiscal”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 119-142.

220. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., pp. 143-150. BELTRÁN, C., “La contribución Industrial y el desarrollo industrial en España, 1845-1936”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 143-170.

drid, a dos mil en capitales de provincias y puertos habilitados y a más de mil quinientos en los demás pueblos, manteniéndose la obligación de pago para los propietarios por la casa que habitaran. Fue suprimida un año después por Real Decreto de 27 de marzo de 1846²²¹.

B) La imposición indirecta

La reforma de MON-SANTILLÁN configuró la imposición indirecta con base en los siguientes impuestos:

a) Derecho de hipotecas.

Para SANTILLÁN era un medio “dirigido más que a aumentar los ingresos del Tesoro, a dar firmeza y solemnidad a las garantías de la propiedad inmueble y a sus cargas u obligaciones”. De este modo el derecho de hipoteca tenía la misión doble de proporcionar a los particulares garantías para sus derechos de propiedad y de “facilitar al Gobierno una gran cantidad de datos acerca de la riqueza pública”²²².

En el artículo 10 dispuso el establecimiento sobre las bases que el mismo señalaba. Conforme a la primera quedaba sujeta al impuesto toda traslación de bienes inmuebles *inter vivos* o *mortis causa*, ya fuera en propiedad o usufructo, arriendo o subarriendo, imposición de censos y cargas²²³. Se exceptuaban las adquisiciones hechas en nombre o interés del Estado, aun cuando se declaraba la obligación de registrar las respectivas operaciones. La carga del impuesto se trasladaba al adquirente; en los arrendamientos al arrendador, ya fuese el propietario o el usufructuario; en los subarriendos al arrendatario que cedía o traspasaba su derecho; en las imposiciones de censos a la persona a cuyo favor se imponía, y en las redenciones al propietario que redimía.

221. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., pp. 157-161.

222. SANTILLÁN, R., *Memorias...*, cit., p. 84. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., pp. 161-166.

223. El Real Decreto de 31 de diciembre de 1829 dispuso que el “derecho de hipotecas” gravase con un 5% el valor de los cambios, donaciones y contratos con traslación del dominio directo o indirecto de los bienes inmuebles, un 4% de alcabala en la venta de fincas, y una imposición gradual sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos sobre los bienes libres con tipos desde el 2% para herencias entre cónyuges y el 12% en las sucesiones *ab intestato* de cuarto grado.

El impuesto no tuvo mucha fortuna, fue muy criticado²²⁴ y se vio seriamente dificultado por el régimen derivado de la Ley Hipotecaria de 1860, así como por el debate de competencias entre los Ministerios de Hacienda y Justicia. Se le denominó posteriormente Impuesto de Derechos Reales con un ámbito imponible mayor.

b) Impuestos sobre el consumo de especies determinadas.

En el artículo 7 de la Ley de Presupuestos se estableció “un derecho general sobre el consumo de las especies del vino, sidra, chacolí, cerveza, aguardiente, licores, aceite de oliva, jabón y carnes. En esta imposición se refunden las rentas llamadas provinciales, compuestas de los derechos de alcabala, cientos y millones, y la parte del catastro, equivalente y talla que no se refunde en la contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería”.

Dispuso el artículo 8 que continuarían cobrándose en las capitales de provincia y puertos habilitados los derechos de puertas que en ellos había establecidos, arreglándose a la tarifa que acompañaba a las bases del artículo anterior, los de las especies que en ellos se comprendían²²⁵.

En 1899 se creó el impuesto sobre la importación y fabricación del azúcar²²⁶. Quedaron subsistentes los impuestos municipales sobre el

224. La concepción liberal rechazaba el impuesto que afectaba a las sucesiones. TOLEDANO, E., *Curso de instituciones de Hacienda Pública en España*, II. Madrid, redición del IEP, 1963, p. 684, decía que “científicamente el derecho de hipotecas deberá desaparecer; desigual, injusto, odioso, sirviendo sólo para entorpecer la circulación, es más bien que un impuesto, un medio de sacar dinero”. Si el Gobierno consideraba necesario crear un Registro “fije una retribución por los gastos que le ocasiona, pero de esto a un tributo hay la inmensa diferencia que media de lo justo y lo equitativo a lo que no lo es”.

225. ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma...*, cit., pp. 151-156.

226. El RD de 16 de octubre de 1900 reconoció que “el régimen administrativo especial que se observa en Navarra en virtud de la Ley de 16 de agosto de 1841 hacía necesaria una inteligencia previa para establecer el impuesto”. Se reconoció la interlocución de los representantes navarros y que “en virtud de las condiciones económicas y administrativas que se observan en la provincia de Navarra, tiene su Diputación derecho a una parte del producto que rinda el impuesto del azúcar en aquella provincia, y como consecuencia natural, a ejercer en las fábricas azucareras la intervención que estime conveniente”. Hubo nuevos acuerdos entre el Gobierno y la Diputación en relación con la Ley de 19 de julio de 1904, aprobados por los RRDD de 9 de sep-

consumo, los derechos de puertas sobre las mercancías a la entrada de puertos y ciudades, los monopolios fiscales, el papel sellado y efectos timbrados (Impuesto del Timbre del Estado a partir de 1851²²⁷) y el Impuesto de Aduanas.

c) Los ingresos de los monopolios estatales de la sal (vigente hasta 1869), el tabaco, la pólvora y la lotería.

C) Vigencia del nuevo sistema

Lo más relevante del contenido de esta reforma fue que aplicaba en España los principios de la fiscalidad liberal dotados de generalidad, coherencia y uniformidad. Fueron asumidos a lo largo del siglo XIX por los partidos políticos liberales con responsabilidad de gobierno, aunque tuvo la oposición de quienes soportaban sus efectos, que eran los propietarios y productores agrarios por la imposición directa, y los consumidores urbanos por la indirecta. La reforma de 1845 supuso, en sí misma, un considerable progreso respecto al regresivo y confuso sistema fiscal del Antiguo Régimen, a pesar del obsoleto régimen recaudatorio y del generalizado fraude fiscal. Sin embargo, resultó insuficiente la recaudación para atender los gastos del Estado, que fue suplida con los ingresos procedentes de los bienes nacionales desamortizados, la Deuda y los empréstitos. Para la mejora de la recaudación por medio de una adecuada información fiscal

tiembre y 17 de noviembre de 1904. YUSTE JORDÁN, A., "El sistema tributario...", cit., pp. 128-129.

227. La RO de 7 de julio de 1882 declaró que la Ley de 16 de agosto de 1841 por la que se rige la Provincia de Navarra se hallaba vigente, no pudiendo considerarse modificada por la provisional del Timbre del Estado, debiendo continuar la referida Provincia exenta del tal Impuesto: "si bien el artículo 201 de la vigente Ley del Timbre exceptúa expresamente del cumplimiento de sus disposiciones a las Provincias Vascongadas, declarando que mientras no se establezca la unidad tributaria, o el Gobierno no disponga otra cosa, seguirán rigiéndose por el Real Decreto de 28 de febrero de 1878, y nada se dice en estas disposiciones que confirme el privilegio que disfruta la provincia de Navarra, conforme a la Ley de 1841 no puede suponerse sin embargo que semejante omisión obedezca al propósito de derogar la exención de que aquella goza, por cuanto si así fuera, el legislador lo hubiera consignado expresamente, tanto por la gran importancia que entraña la revocación, como porque existiendo en virtud de una ley especial, debía ser reformada especialmente también".

se trabajó desde 1865 en la elaboración del Catastro. La situación la resumió FONTANA:

“la mayor parte de los nuevos ingresos se obtuvieron de una contribución directa sobre la riqueza agraria y la propiedad inmueble, y de una contribución indirecta sobre el consumo de productos muy ligados a la alimentación popular. Lo peor de la primera fue que, al no asentarse en un catastro establecido con las debidas garantías, sino en simples estimaciones de riquezas realizadas por los ayuntamientos, permitió una enorme ocultación que favorecía a los grandes propietarios, cuya influencia en los órganos de gobierno municipal solía ser decisiva, dejando la mayor parte de la carga a los pequeños campesinos”²²⁸.

Esta descripción del sistema fiscal general cuadra perfectamente con la realidad que se producía en Navarra, agravada por la demora en la aplicación de las reformas de la nueva fiscalidad liberal. De modo que la carga se repercutía en el consumo y, por tanto, en la mayor parte de la población gravada por la imposición indirecta.

El sistema fiscal derivado de la reforma del ministro MON permaneció hasta su reestructuración por la Ley de 27 de mayo de 1900, a pesar de las variaciones derivadas de la transformación económica del país y de no garantizar la suficiencia de los recursos de la Hacienda. Tenía desajustes en cuanto que el impuesto de producto gravaba los inmuebles pero no lo hacía con las rentas del trabajo, el capital y las sociedades. Se superaron estableciendo la Ley de 31 de diciembre de 1851 el “Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones”²²⁹, y sobre el capital mobiliario.

228. FONTANA, J., *La Hacienda...*, cit., p. 4.

229. La RO de 25 de junio de 1882, oído en Consejo de Estado en Pleno, aceptó la petición de la Diputación de que no se aplicase en Navarra el gravamen del 10% sobre los sueldos y asignaciones de los empleados provinciales y municipales, porque “dicha provincia se halla al amparo de la Ley de 16 de agosto de 1841, mientras el Gobierno no utilice la autorización otorgada por la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876 y que, por tanto, y no habiéndose consignado especialmente en la de 31 de diciembre último la obligación de que los empleados Provinciales y Municipales de Navarra satisfagan el diez por ciento de sus sueldos, deben continuar exentos de descuento”. Fue reiterado por la RO de 15 de febrero de 1893 sobre el

En 1875 se estableció el “Impuesto sobre Cédulas personales”, documentos necesarios para realizar actos de diversa naturaleza, con distintas clases y valor según los signos de renta como los sueldos, alquileres o impuestos que se abonaban²³⁰. Puede considerarse el inicio de la imposición sobre la renta y estuvo vigente hasta 1943.

También el subsidio de la industria y el comercio era ventajoso respecto al de inmuebles, sobre los que recaían la mayor presión fiscal directa. Para corregirlo se introdujeron algunas reformas como la de 1893 que diferenció los productos de los inmuebles rústicos y urbanos.

2. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1849.

A lo largo de toda la época liberal el Gobierno central pretendió el establecimiento de la contribución directa y del nuevo sistema fiscal, integrando en ella el donativo y la contribución del culto y clero, distribuidas por la capacidad de generar renta y no por medios indirectos. Frente a tal planteamiento la Diputación de Navarra invocaba la Ley de 1841 para mantener un sistema basado en la imposición indirecta sobre el consumo, que beneficiaba a la burguesía dominante frente a la imposición sobre el producto de los bienes²³¹. Esta actitud determinó que el más moderno sistema fiscal estatal se retrasase en su asunción por la Diputación y aplicación en Navarra.

incremento del 1%, declarando que “por sus leyes especiales [...] no está sujeta a los Impuestos del uno por ciento y diez por ciento la cantidad que el Estado abona a dicha Provincia”.

230. Fue reformado por un Decreto del Ministro de Hacienda COBIÁN de 21 de junio de 1910 y por la Ley de CAMBÓ de 18 de abril de 1922.

231. TORRE, J. DE LA, *Hacienda Foral...*, cit., p. 142: “si el gobierno insistía en esa equiparación fiscal con el resto de sus administrados era porque sencillamente los navarros pagaban menos de lo que les correspondía y, además, la Diputación no entregaba el cupo anual a la Hacienda española, sino que lo retenía para el pago de las obligaciones de la deuda foral. Aferrándose a las antigüedades de la Ley del 41, la estrategia de la burguesía que controlaba la Diputación pasaba por desarrollar unos mecanismos impositivos más laxos que los que se aplicaban en otras partes y por seguir salvaguardando la deuda pública”.

En el régimen institucional de Navarra la Diputación Foral era el símbolo del autogobierno, administradora y gestora de los recursos financieros acordados con el Estado en los convenios económicos, convertidos en el instrumento más dinámico de todo el sistema, con un contenido claramente concertado entre las partes negociadoras. Los acuerdos económicos entre Navarra y el Estado formulados en la Ley de 1841 tuvieron necesidad de renovarse en 1849 y 1877, por medio de los correspondientes convenios económicos, incrementándose sucesivamente su alcance desde la cuantía del cupo al establecimiento y armonización del régimen fiscal.

A partir de la Ley de abolición de los Fueros Vascos de 1876, las “provincias exentas” iniciaron el mismo camino utilizando los Concier-tos Económicos, que tuvieron un cierto paralelismo inicial, aunque con diferencias, llegando en los últimos años a una progresiva similitud. Los invocaremos en la medida en que se produjeron acciones simultáneas de los Gobiernos respecto a unos regímenes forales que rompían el uniformismo. Sin embargo, desde la Diputación Foral de Navarra se mantuvo la diferenciación entre sujetos e instrumentos, separándose en los procesos negociadores. Se apoyaba en las diferentes posturas adoptadas a partir de la Ley de 1839,

El Gobierno quiso aplicar a Navarra la nueva fiscalidad por medio de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, cuyo artículo 5.2, “contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería”, pretendió refundir “la directa señalada a la provincia de Navarra por el artículo 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841”²³². Tras el debate el artículo 5.2 incluyó, además, “el cupo correspondiente a la misma provincia por razón de culto y clero”. El precepto implicaba que las contribuciones directa y

232. En el repartimiento confeccionado las bases utilizadas eran los cupos territoriales y de casas de 1822 y 1823, la extraordinaria de guerra de 180.000.000 y la población de cada provincia según el censo electoral. Conforme al mismo correspondían a Navarra 5.930.114 reales que quedaron reducidos a 4.930.000 reales conforme al reparto de 26 de julio de 1845. Este segundo reparto fue consecuencia del mandato al Gobierno para que realizara las rectificaciones necesarias en el repartimiento atendiendo a “las mejores bases de los anteriores repartimientos generales” (art. 3º de la Ley de Presupuesto de ingresos de 1845). *Diario de sesiones de las Cortes*, legislatura 1844-45, tomo III, sesión de 10 de abril de 1845, p. 2002.

del culto y clero (arts. 25 y 26 de la Ley de 1841) quedaban refundidas en la nueva contribución territorial²³³.

La Diputación de Navarra rechazó esa refundición en una contribución territorial, sosteniendo la permanencia de ambas contribuciones, con la posibilidad de hacer el repartimiento conforme a su criterio²³⁴. Por acuerdo de 16 de agosto de 1845 declaró

“que la Diputación no considera aplicable a Navarra dicha Ley si se ha de observar la de 16 de agosto de 1841 en que a virtud del Convenio de Vergara se pactó, oyendo a la provincia, la única contribución que debería pagar al Estado. Esta ley que los navarros todos miran como contractual y sustituida, con apreciables adquisiciones de la Corona, al antiguo pacto foral”.

Por Real Orden de 30 de noviembre de 1845 se atendió la demanda de la Diputación, estableciendo como únicas contribuciones la directa y el importe de la dotación del personal y gastos del culto y clero, que formarían el cupo anual que Navarra debía contribuir al Estado como parte de los 300.000.000 de reales de la nueva contribución territorial, asumiendo que la recaudación del reparto corriera a su cargo. El cupo total se entendió que se integraba por 1.800.000 reales de contribución directa más el importe de las obligaciones del clero de 6.227.514 reales, con un total de 8.027.514 reales, que sería el cupo de Navarra por contribución territorial.

La Diputación entendió que no se respetaba el pacto en cuanto a la contribución territorial y encomendó a los Sres. BEZUNARTEA y FERNÁNDEZ la negociación con el Gobierno del cupo por contribución del culto y clero. En sesión de 9 de abril de 1846 conoció del oficio de los comisionados en Madrid informando de la negociación y acordó contestarles “que se ciñesen estrictamente en su comisión a la liquidación de la contribución del clero, rechazando todas las demás indicaciones de la Dirección de Rentas como contrarias al arreglo foral”.

233. MARTÍNEZ BELOQUI, M. S., *Navarra, el Estado...*, cit., pp. 170-256.

234. La Diputación renovada en octubre de 1843 estaba formada por los señores Domingo Luis DE JÁUREGUI, Francisco UBILLOS, Lucas FERNÁNDEZ, Martín SOLANO, Mariano MARTÍNEZ DE MORENTIN, Francisco GOÑI y Fernando BEZUNARTEA.

El nuevo acuerdo se recogió en la Real Orden de 22 de abril de 1846, de la que conoció la Diputación en sesión de 4 de mayo, fijando de forma transitoria la contribución de culto y clero en 3.000.000 de reales, siendo la Diputación encargada de su distribución y la Intendencia del cobro, aunque con el deber de notificar a Hacienda los repartimientos y los datos estadísticamente pertinentes. Nuevamente rechazó la Diputación en sesión de 16 de marzo de 1847 la interpretación del Ministerio de Hacienda, haciendo constar cual era el régimen fiscal de Navarra:

“que se procede con error en suponer que la provincia de Navarra está sujeta a la contribución de inmuebles ni a ninguna otra, excepto las que se estipularon en la Ley de 16 de agosto de 1841; una de ellas es la única contribución directa que expresa el artículo 25 equivalente al antiguo donativo voluntario que solían conceder las Cortes de Navarra a sus monarcas, y la otra la de Clero según el artículo 26, la cual se fijó de acuerdo con los comisionados de la Diputación en tres millones de reales por Real Orden de 22 de abril de 1846 [...] bajo este principio todo cuanto manifiesta dicha Dirección es inadmisibile en Navarra, y nada necesario para el Gobierno; porque la forma del repartimiento sólo interesa a los naturales del país; y su Diputación siguiendo la índole de sus costumbre y arreglándose al texto de su legislación particular, lo verificó por los medios más equitativos, sencillos y menos costosos que hoy se han conocido”.

Respecto a las formas del repartimiento rechazó las propuestas de la Dirección General de Contribuciones Directas del Ministerio de Hacienda con una invocación de las circunstancias que se habían superado por el Convenio de Vergara:

“en la provincia de Navarra, donde eran designadas las cantidades fijas y con qué deben contribuir, no puede aplicarse las ideas que emite dicha dirección, a quien conviene tanto no ocuparse de indagaciones inútiles supuesta la exactitud de esta provincia en satisfacer lo que se le tiene asignado, como a los pueblos en que no se les moleste con exigencias imposibles, y que además excitan a cada paso su natural suspicacia sobre la observancia del Convenio de Vergara con el que la Nación adquirió la paz, y Navarra cedió parte de sus antiguas libertades, reservándose las que contiene la Ley de 16 de agosto de 1841 que Su Majestad tiene prometido, repetidas veces, observar religiosamente”.

En sesión de 24 de septiembre de 1847 conoció la Diputación de la Real Orden del día 18 en la que se analizaba el contenido de su anterior pronunciamiento sobre el modo de efectuar el reparto, rechazando sus planteamientos y disponiendo que los repartimientos²³⁵:

“en lo sucesivo lo verifiquen en todos imponiendo ambas contribuciones sobre riqueza territorial, industrial y comercial y no por medio de arbitrios ni otros indirectos [...] que en el preciso término de dos meses todos los Ayuntamientos presenten los resúmenes catastrales en que se comprendan las cantidades líquidas imponibles de cada contribuyente, las cuotas de las respectivas contribuciones y el total de ambas; de manera que llevadas que sean a efecto estas disposiciones la Diputación tendrá el placer de proporcionar a V.S. todos los datos que sean exigibles en la materia”.

Con motivo de la Ley de culto y clero de 20 de abril de 1849 se negoció por los comisionados navarros señores MARICHALAR y VICUÑA el cupo de Navarra, dando lugar a la Real Orden de 22 de septiembre de 1849, que se dictó “deseando conservar el pensamiento esencial de la citada Ley Foral de 1841 y cortar nuevas interpretaciones acerca del cumplimiento de su artículo 26”. De la misma conoció la Diputación en sesión de 4 de octubre de 1849.

Se fijó la contribución de culto y clero en 3.600.000 reales, “cuyo cupo se considera invariable como lo es el de 1.800.000 reales, verificándose en común y en la misma forma que lo hacía por la directa”. Se autorizó a la Diputación para incluir la riqueza industrial y comercial, aun cuando debía facilitarse a la administración de Hacienda los datos de los repartimientos

Estos acuerdos puede considerarse como el primer convenio económico en cuanto supusieron una modificación cuantitativa de los térmi-

235. La Diputación se había renovado íntegramente en agosto de 1847, formada por los señores Lorenzo MUTILÚA, Tiburcio IRIGOYEN, Javier LOYOLA, Fernando BEZUNARTEA, Román MARICHALAR, Cenón LABASTIDA y Ramón VICUÑA. Sobre la evolución en Navarra de las contribuciones por repartimientos: MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 121-178.

nos de la Ley de 1841, con clara constancia de un proceso bilateral de negociación entre la Diputación y el Ministerio de Hacienda.

El efecto conjunto de la Ley de 1841 y de los anteriores acuerdos fue que entre los años 40 y principios de los 70 del siglo XIX el Estado no recaudaba nada por concepto de cupo porque la deuda navarra, de la que se había hecho cargo el Estado por el traslado de las Aduanas, lo absorbía íntegro:

“el resultado de esta nueva foralidad tributaria residía en que Navarra quedaba en una situación privilegiada respecto al resto de las provincias —a excepción de las vascongadas—, puesto que en relación a su riqueza pagaría menos y se salvaguardaban los intereses de los acreedores de la deuda pública. Y más aún, el éxito radicó en quedar fuera del sistema tributario general que regía en España desde 1845. La cuestión inmediata pasa por buscar las respuestas a cómo fue posible que los liberales navarros —que, no se olvide, habían ganado la guerra contra los carlistas— consiguiesen un status de privilegio fiscal. Habría que tener en cuenta que adaptarse a la unidad constitucional tuvo un precio: renunciar a algunas características de su pasado feudal —el cordón aduanero y sus Cortes estamentales— para obtener las ventajas del presente y futuro capitalista —integrarse en el mercado español y pagar menos impuestos que el resto de los españoles— pero, además, la amenaza de una nueva guerra y evitar los costes del sistema fiscal castellano tuvieron que jugar en esa apuesta de las clases dominantes navarras”²³⁶.

La justificación de la tolerancia de los gobiernos de Madrid con esta situación puede basarse en la permanente amenaza carlista —que terminó concretándose en nuevas guerras—, los gastos de la guerra civil que habían realizado la Diputación y los municipios, el menor gastos que realizaba respecto a otras provincias y la seguridad de consolidar las instituciones y el régimen liberal al que ayudaba decididamente la Diputación. De este modo “la burguesía navarra había

236. TORRE, J. DE LA, “Hacienda Foral...”, cit., p. 143. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., II, p. 1370, recoge la liquidación correspondiente a 1841 en la que el Estado debía abonar a Navarra la cantidad de 1.796.540 reales, desglosados por el vínculo 295.509; por bagajes 18.854; para caminos generales 1.271.572; para el camino de Vitoria 134.879; para la Inclusa 76.004 reales.

conseguido un status privilegiado en sus relaciones con la hacienda estatal. Todo lo que en Navarra se recaudaba, en Navarra se gastaba”. Todo ello con un régimen fiscal favorable en cuanto a los impuestos y la recaudación:

“en Navarra se obtuvo una fórmula regresiva que había funcionado durante su pasado feudal: la contribución foral se distribuirá en relación al número de habitantes de cada localidad –la capitación–, sin distinguir entre pobres y ricos. Los efectos de ese sistema de reparto tenían un beneficiario claro: la burguesía agraria que controlaba los Ayuntamientos y que así estará en condiciones de repartir la cuota impositiva sin la equidad que se derivase de la capacidad de pago según los distintos niveles de renta [...] así se comprenderá mejor que el modelo fiscal mantenía la desigualdad por partida doble. A escala regional mantenía un status diferenciado y a escala interna los privilegios fiscales beneficiaban a una minoría: la oligarquía terrateniente”²³⁷.

3. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1877.

Aun cuando se puede hablar de un primer acuerdo o convenio de contenido económico 1849 para fijar la cuantía de la contribución del culto y clero, sin embargo la tradición y la doctrina forales no han considerado que existió hasta el de 1877 conocido como Convenio de TEJADA VALDOSERA. No se han dado razones para ello, quizá por el limitado alcance de aquél en cuanto supuso precisar una cláusula abierta de la Ley de 1841, mientras que este tuvo un inicio de más alcance respecto a la fiscalidad foral, aunque terminó limitándose a un incremento de la aportación económica de Navarra al Estado²³⁸.

237. TORRE, J. DE LA, “Hacienda Foral...”, cit., p. 144.

238. VÁZQUEZ DE PRADA, M., “La Restauración de Alfonso XII”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, pp. 513-514. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 119-122. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema del convenio económico*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996, pp. 33-39. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaeren...*, cit., pp. 59-78.

3.1. Su encuadramiento en la restauración canovista.

La Ley de 1841 y los primeros incidentes sobre la aplicación del régimen fiscal estatal en Navarra se produjeron durante el periodo moderado (1844-1854) del reinado de ISABEL II, aunque fueron una constante del periodo liberal hasta el fin de la Restauración. Esta constituyó uno de los momentos más importantes del siglo XIX representando la consolidación y decadencia del régimen liberal²³⁹.

Se ha expuesto como la Restauración se produjo al final de un periodo convulso que se inició con el levantamiento de O'DONNELL el 7 de julio de 1854 en Torrejón de Ardoz y la revolución progresista que alzó a ESPARTERO al poder configurando el régimen de “los dos cónsules”. La “Gloriosa Revolución” del 18 de septiembre de septiembre de 1868 abrió el “sexenio revolucionario” hasta diciembre de 1874. El 14 de noviembre de 1870 fue elegido como rey AMADEO DE SABOYA. Tras su renuncia se proclamó la I República, que concluyó con el régimen de SERRANO.

La búsqueda de una salida a la situación condujo a CÁNOVAS DEL CASTILLO a crear un ambiente propicio a la restauración de la monarquía en la persona del hijo de ISABEL II, que alcanzaba la mayoría de edad en 1874²⁴⁰. El 29 de diciembre el general MARTÍNEZ CAMPOS se sublevó en Sagunto y se produjo la Restauración en la persona de ALFONSO XII, inaugurando una época con entidad propia, que alcanzó hasta la proclamación de la II República en 1931²⁴¹. Para VICENS VIVES

“La restauración fue esencialmente un acto de fe en la convivencia hispánica. Aún hoy cabe admirar el tacto con que se procedió a la redacción de las Carta constitucional de 1876, la imparcialidad que presidió a la redacción de los grandes códigos legales, el Código civil, la

239. COMELLAS, J. L., *Historia de España contemporánea*. Madrid, 1993, pp. 125-250. ARTOLA, M., *La burguesía revolucionaria (1808-1874)*. Madrid, 1981.

240. Un estudio de Cánovas como referente de la derecha española a partir de la Restauración: PIQUERAS, J.A., *Cánovas y la derecha española*. Barcelona: Península, 2008.

241. COMELLAS, J. L., *Historia de España...*, cit., pp. 251-407. MARTÍNEZ CUADRADO, M., *La burguesía conservadora (1874-1931)*. Madrid: Alianza, 1986.

Ley Hipotecaria, las leyes de enjuiciamiento civil y criminal. Cánovas quiso hacer un Estado legal, no arbitrista, respaldado por las fuerzas vivas del país: propietarios agrícolas, industriales y burgueses, y por un ejército sin veleidades de pronunciamientos. Su política fue, pues, conservadora, sin más concesiones que las necesarias para dar al juego parlamentario vertebración dialéctica activa, pero limitada a intereses no trascendentes”²⁴².

Durante este tiempo se conoció un periodo de prosperidad económica²⁴³, favorecida por la estabilidad de un sistema político de alternancia que mejoró la convivencia:

“Todos cabrán en la monarquía constitucional, y dentro de ella podrán sostenerse cuantas opiniones y puntos de vista sean compatibles con sus principios esenciales. A todos habrá de transmitirse la seguridad de hallarse proscrita toda represalia: la Restauración era la paz, el olvido del pasado, la conciliación de todos los intereses; era la continuación de la historia de España”²⁴⁴.

La guerra carlista terminó con la huida a Francia de CARLOS VII el 28 de febrero de 1876²⁴⁵. El 30 de junio fue proclamada la Constitución de 1876. Tras el fin de la guerra carlista, el 21 de julio de 1876 se dictó la Ley abolitoria por la que se adecuaron los fueros de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya a la unidad constitucional, tal y como había previsto la Ley de 25 de octubre de 1839. Fue una medida de imposición, como reflejan sus propios términos, muy distinta en su formulación y alcance a la derivada de la negociación que dio lugar a la Ley de adaptación de los fueros de Navarra de 1841.

La Constitución de 1876 se fundamentó en el concepto de “unidad nacional” en la monarquía, institución integradora que aunaba la sobe-

242. VICENS VIVES, J., *Aproximación a la Historia de España*. Barcelona: Editorial Vicens Vives, 1966, p. 166.

243. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1023-1094.

244. BERMÚDEZ DE CASTRO y O’LAWLOR, S., MARQUÉS DE LEMA, *De la revolución a la restauración*. Madrid: Voluntad, 1927, pp. 601-602.

245. CLEMENTE, J. C., *Las guerras carlistas*. Barcelona: Sarpe, 1982. OYARZUN, R., *Historia del carlismo*, Madrid: Alianza, 1969.

ranía nacional con las Cortes, en lo que CÁNOVAS denominó la “constitución interna de España”:

“invocando toda la historia de España, creí entonces [1876], creo ahora, que deshechas como estaban, por movimientos de fuerzas sucesivos, todas nuestras Constituciones escritas, a la luz de la Historia y a la luz de la realidad presente, sólo quedan intactos en España dos principios: el principio monárquico, el principio hereditario, profesado profunda, sincerísimamente, a mi juicio, por la mayoría de los españoles, y de otra parte, la institución secular de las Cortes”²⁴⁶.

Se restauró el voto censitario, que benefició a los propietarios, las oligarquías y el caciquismo²⁴⁷. Según expuso COSTA, el caciquismo estaba organizado y jerarquizado por medio de los “oligarcas” que eran políticos notables de los partidos alternantes con su organización y residencia en Madrid; los “caciques” eran dirigentes locales de los partidos vinculados a personas y familias con poder económico y prestigio que controlaban las estructuras políticas territoriales, enlazados entre sí por el “gobernador civil”²⁴⁸.

246. Citado por SEVILLA ANDRÉS, D., *Historia Constitucional de España (1800-1966)*. Valencia: Edit. Escuela social, 1966, pp. 215-216.

247. VICENS VIVES, J., *Historia social y económica de España y América, IV*. Barcelona: Ed. Vicens Vives, 1959, pp. 380-381. SÁNCHEZ DE TOCA, J., *Reconstitución de España*, Madrid: Imprenta de Jaime Ratés Martín, 1911: pp. 116-117, expuso el control sobre el voto que realizaban los caciques de la Restauración: “La oligarquía electoral, que lleva actualmente como rebaño humano a los campesinos y villanos, sujeta más férreamente la gran masa de la nación a la coyunda de los caudillos de mesnada que, engranándose con la escala superior de la jerarquía, tramitan la recomendación de sus desafueros para que los guarden y hagan guardar los tribunales, justicias, jefes, gobernadores y demás autoridades, así civiles como militares y eclesiásticas de cualquier clase y dignidad”. CARR, R., *España 1808-1839*. Barcelona: Ariel, 1970, p. 354, señala que con la Restauración se transformó una monarquía democrática en una oligarquía, en un “nuevo feudalismo basado en [...] amigos complacientes, que se escalonaba jerárquicamente desde la gran oligarquía de Madrid a los pequeños tiranos de los municipios. No se trataba de un régimen parlamentario con abusos: el abuso era el sistema mismo”). En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 557-580.

248. COSTA, J., *Oligarquía y caciquismo, colectivismo agrario y otros escritos*. Madrid: Alianza, 1967, p. 27.

La organización y las formas políticas de la Restauración fueron la manifestación de la falta de madurez de la sociedad con un desfase entre la declaración y el ejercicio del derecho:

“desfase entre derechos ciudadanos y realidades sociales, con su proyección en la *ficción electoral* y en el famoso caciquismo. Sin embargo, cabe hacer dos advertencias: 1) no fue el problema del sistema de CÁNOVAS falsear los resultados del sufragio, sino *lograr resultados* llenando un vacío; sustituir un *despliegue ciudadano* que no se produjo, que tardó mucho tiempo en producirse; 2) el sistema, por tanto, no *marginó* según tantas veces se ha dicho, al *cuarto estado*; el *cuarto estado* carecía de toda inquietud política”²⁴⁹.

Los cambios sociales dieron lugar a la organización de los movimientos obrero, anarquista y socialista²⁵⁰. Los socialistas fundaron la Unión General de Trabajadores en 1888. Los anarquistas protagonizaron los disturbios de Andalucía de 1891. En 1900 se celebró el Congreso Obrero de la Región Española presidido por el histórico militante de la Primera Internacional FRANCISCO TOMÁS. El sistema político, burgués y conservador, reaccionó defendiendo la propiedad como un derecho sagrado e inviolable. Por ello, una de sus primeras medidas se concretó en la disolución el 11 de enero de 1874 de todas las “reuniones y sociedades políticas que, como la Internacional, atenten contra la propiedad, contra la familia y las demás bases sociales”. CÁNOVAS asumió la defensa del orden burgués frente a los movimientos del proletariado²⁵¹.

249. SECO SERRANO, C., “La Constitución de 1876 y el sistema canovista”. En *La Vanguardia*, Barcelona, 29 de abril de 1972.

250. Para CÁNOVAS, Discurso en las Cortes, 10 de febrero de 1888, el sufragio universal, “si es sincero, si da un verdadero voto en la gobernación del país a la muchedumbre, no sólo indocta, que eso sería casi lo de menos, sino a la muchedumbre miserable y mendiga, ha de ser el triunfo del comunismo y la ruina del principio de propiedad”.

251. IGLESIAS, M. C., ELORZA, A. y JIMÉNEZ ARAYA, T., *Burgueses y proletarios (Clase obrera y reforma social en la Restauración 1884-1889): edición crítica del informe de la agrupación socialista madrileña: (Informe Vera)*. Barcelona: Laia, 1973, pp. 21-22. Recogen el siguiente texto de CÁNOVAS: “Luchad, si os empeñáis, aunque no tenéis razón, luchad; nosotros nos defenderemos, los propietarios de todo el mundo se defenderán, y harán bien, contra la invasión de tales ideas [...] No, ni puede percer la

El 20 de julio de 1887 se dictó la Ley de Asociaciones, que reconoció y legalizó los sindicatos obreros. En enero de 1889 se abolió la esclavitud en Cuba y el 2 de abril de 1890 se estableció el sufragio universal. La libertad de prensa estuvo restringida por la censura y la prohibición de criticar a las instituciones hasta el gobierno de SAGASTA de 1881 y la ley de prensa de 1883.

El imperio colonial español se desmoronó durante la Restauración²⁵². La guerra de independencia se reanudó en Cuba el 25 de febrero de 1895, dirigida por JOSÉ MARTÍ, que falleció en combate el 1 de abril. Mientras tanto, en la guerra en las Islas Filipinas se produjo el fusilamiento de JOSÉ RIZAL el 30 de diciembre de 1896. CÁNOVAS DEL CASTILLO fue asesinado en el balneario de Santa Águeda, Guipúzcoa, el 9 de agosto de 1897. La guerra cubana se convirtió en guerra entre Estados tras la explosión el 15 de febrero de 1898 del buque norteamericano *Maine* en La Habana. Las guerras concluyeron con el Tratado de París de 10 de diciembre de 1898, que reconoció la independencia de Cuba, Puerto Rico y Filipinas. Al año siguiente se vendieron las Islas Carolinas, las Marianas y Palos. Mientras las potencias europeas se expansionaban colonialmente, España perdía los restos de su Imperio²⁵³.

sociedad ni puede perecer la propiedad. La propiedad no significa, después de todo, en el mundo más que el derecho de las superioridades humanas [...] En la defensa de este orden social está hoy, sin duda alguna, la mayor legitimidad: quien alcance a defender la propiedad, a restablecer el orden social, a dar a estas naciones [...] la seguridad y la garantía de los derechos de cada uno, y a libertarlas de la invasión bárbara del proletariado ignorante, ése tendrá una verdadera legitimidad”.

252. Este hecho produjo graves efectos en la incipiente industria del país. VICENS VIVES, J., “La industrialización y el desarrollo económico de España de 1800 a 1936”. En *Revista de Economía Política*, 1, 1960, p. 140: “en este periodo la economía española se apoya exclusivamente en la agricultura. Las guerras y la ruptura con el mundo colonial hicieron desaparecer las industrias del Estado o subvencionadas por el mismo, y sólo se conservó el grupo formado por las fábricas de algodón catalán”.

253. En los últimos años del siglo la Gran Bretaña se expansionó por Somalia, Kenia, Uganda y Nueva Guinea. Alemania se hizo con el protectorado de Togo y Costa del Camerún y Bélgica con el Congo. Italia ocupó Albania. También se produjeron movimientos antieuropeos como la guerra de los *boers* (1899-1902), la insurrección de los bóxer en China y la revuelta contra Francia en Camboya.

CÁNOVAS pretendió implantar en España el modelo bipartidista británico “con el fin de liberar a la izquierda española de su eterno papel obstructivo-utópico y despertar en ella su atrofiado sentido de la cooperación con el Estado. Quería institucionalizar la oposición con el objeto de que ésta estuviese siempre en condiciones de cumplir su papel histórico con responsabilidad y medida”²⁵⁴. El Pacto de El Pardo entre CÁNOVAS y SAGASTA permitió la Regencia, garantizó el turno de los partidos y estimuló la agrupación de las fuerzas políticas en las grandes formaciones, con las mayores coincidencias entre ellas²⁵⁵.

Durante la Restauración se estableció un gran periodo conservador. Unionistas, conservadores, liberales y antiguos moderados se fueron integrando en el partido canovista, que en 1884 acogió a la Unión Católica de PIDAL Y MON a la que se habían incorporado muchos carlistas. La propia Iglesia, por la encíclica *Cum multa* de LEÓN XIII, había aceptado el régimen y la presencia de los católicos en los partidos liberales, así como la desamortización desde la protección que le había otorgado el Concordato de 17 de octubre de 1851²⁵⁶. A su derecha quedaron los carlistas y el integrista que, contra el pretendiente, creó RAMÓN NOCEDAL en 1889. A su izquierda las corrientes democráticas, republicanas y federales y el movimiento obrero luchaban contra el orden establecido en lo político, desde actitudes revolucionarias, anticlericales y ateas. Estos grupos le daban a CÁNOVAS el marchamo de centrista, aunque en su formación se hallara la mayor parte de la derecha española.

254. SAÑA, H., *España sin equilibrio. De los Reyes Católicos a la 2ª República*. Madrid: Sala Editorial, 1975, p. 219.

255. ARTOLA, M., *Partidos y programas políticos (1808-1936)*, I. Madrid: Alianza, 1975, p. 332, cita a CÁNOVAS: “Lo que hay que desear es que los partidos llamados de gobierno, que los partidos que necesariamente han de turnarse en la gobernación del Estado, estén lo menos distantes que sea posible los unos de los otros, porque, si no, si hubiese entre ellos abismos, el advenimiento de cada partido equivaldría a una revolución”.

256. TOMÁS Y VALIENTE, F., *El marco político de la desamortización en España*. Barcelona: Ariel, 1971, p. 99, recoge una afirmación de ESPARTERO de 2 de septiembre de 1841 en el sentido de que “el partido conservador [...] procurará hacer reconocer y legalizar por la corte de Roma las enajenaciones de los bienes de los regulares”.

3.2. La revisión de la Ley de 1841.

El ambiente antifuerista, contrario a los “privilegios de las provincias exentas”, se había acentuado con la segunda guerra carlista y el apoyo recibido por el pretendiente de la población de aquellas. Como expuso un autor de la época, los fueros eran una

“vetusta reliquia de unas ideas, de unas necesidades y de una edad que hace mucho tiempo pasaron, para no volver, son hoy el mayor de los anacronismos, la más insigne de las incoherencias y de las imprevisiones políticas, el más injusto y odioso de los privilegios, y una perenne causa de perturbaciones y guerras, de duelos y calamidades, de vergüenzas y desastres”²⁵⁷.

Se celebraron reuniones en Madrid de representantes provinciales para pedir al Gobierno la abolición de los fueros y la prensa antifuerista realizó campañas contrarias a su mantenimiento²⁵⁸.

En aras al objetivo de la “unidad nacional” CÁNOVAS propugnó el incremento del centralismo y la abolición de los fueros vascos²⁵⁹. Con la Ley de 21 de julio de 1876 culminó el proceso que había iniciado la Constitución doceañista. Obligó a las Provincias Vascongadas a la prestación del servicio militar, a contribuir a los gastos generales del Estado y “a las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios

257. CALATRAVA, F., *La Abolición de los Fueros Vasco-Navarros. Estudio político, histórico, crítico y filosófico de la Sociedad Española*. Madrid: Imprenta de T. Fortanet, 1876, pp. 1-2. OLÓRIZ, H. de, *Fundamento y defensa de los Fueros*. Pamplona: Imprenta de Román Velandia, 1880, pp. 95 y ss., refutó las opiniones de CALATRAVA sobre los fueros.

258. En defensa de los Fueros se manifestó MAÑÉ Y FLAQUER, J., *El Oasis. Viaje al país de los fueros*. Barcelona: Imprenta de Jaime Jesús Roviralta, 1880. Publicó un artículo en el *Diario de Barcelona* en defensa de los fueros. Fue reproducido por *El Eco de Navarra*, número 62, de 3 de junio de 1876. ARGN, fondo 01.01.04. Relaciones con el Gobierno. Convenio Económico; caja 25722; legajo 2332/1.

259. Como expuso en 1850 COLMEIRO, M., *Derecho Administrativo Español*. Recedición en Santiago de Compostela: Escola Galega de Administración Pública, 1995, I, p. 19, la centralización implicaba “imprimir un movimiento uniforme a todas las partes del Estado, a procurar a todos sus miembros el goce de unos mismo bienes y a repartir las mismas cargas y obligaciones”.

que se consignent en los Presupuestos Generales del Estado” (arts. 1. 2 y 3). Hizo “extensivos a los habitantes de las Provincias Vascongadas los deberes que la Constitución de la Monarquía impone a todos los españoles, y autorizando al Gobierno para reformar el régimen foral de las mismas en los términos que se expresan” (art. 1). En su artículo 5 se le habilitó “para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje”.

Respecto a Navarra, CÁNOVAS negó el carácter paccionado de la Ley de 1841 y trató de establecer el régimen tributario estatal, como lo había hecho con las provincias²⁶⁰. La situación de Navarra era distinta a la de aquéllas, porque, conforme a la previsión de la Ley de 1839, había adecuado su régimen por medio de la Ley de 1841, lo que representaba un obstáculo a los proyectos uniformistas y antiforales de CÁNOVAS. Sin embargo, no impidió sucesivos intentos de establecer el régimen fiscal general.

El proceso de revisión del régimen foral se inició por la Real Orden de 6 de abril de 1876 por la que el presidente del Gobierno emplazó a las Diputaciones de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya a comparecer en Madrid en una reunión el día 1 de mayo de 1876, para el cumplimiento de la Ley de 25 de octubre de 1839, que “hasta ahora, tan sólo se ha llegado a aplicar su art. 2º a la provincia de Navarra, quedando sin ejecución alguna respecto de las de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava”. También se convocó en la misma disposición a la de Navarra “a fin de preparar la modificación que en la ley de 16 de agosto de 1841, hacen el transcurso del tiempo, y las actuales circunstancias, indispensable”²⁶¹.

260. CAMPIÓN, A., “Prólogo” a las *Obras de D. Juan Iturralde y Suit, I*. Pamplona: Imprenta y Librería de J. García, 1912, pp. XIX-XX: “El señor CÁNOVAS DEL CASTILLO, al abolir la parte de régimen propio, aún vigente en las Provincias baskas, y asestar un nuevo piquetazo a la ley de 1841, creyó sin duda robustecer el principio unitario en la política española con tales notas de imperatividad que no cupiese contradecirle. Mas se equivocó lastimosamente; porque el justo enojo del país euskariano sirvió como de incentivo a la tendencia particularista que los recursos históricos y la activísima propaganda federal de la época revolucionaria mantenían latente en algunas regiones españolas”.

261. *Boletín Oficial de la Provincia de Navarra*, núm. 118, 12 de abril de 1876. La Diputación designada en marzo de 1877 estaba formada por los señores Luis IÑARRA

La sesión se celebró el día 1 de mayo de 1876 en reuniones separadas con la Diputación de Navarra y las diputaciones de las provincias. Las distintas reuniones con una y otras estaban justificadas porque Navarra “había coadyuvado espontáneamente a la ejecución leal de la Ley de 25 de octubre de 1839”, y por la vigencia de la ley de 1841 que “respondía bastante bien al principio de la unidad constitucional, así en los deberes como en los derechos, o sea a las dos grandes obligaciones de acudir al reemplazo del Ejército y a la satisfacción de los gastos públicos”²⁶².

Esta situación diferenciaba a las provincias de Navarra, reflejando que el móvil más importante de CÁNOVAS para el tratamiento del régimen foral era el conseguir la “unidad constitucional”. Pero la necesidad de una cita separada tenía para Navarra una segunda finalidad de carácter económico, basada en los “enormes sacrificios presentes y futuros” que la guerra civil imponía “a la patria común”. Sobre todo si se consideraba el tiempo transcurrido desde la ley de 1841 y el cambio de las condiciones económicas que en esos años se había producido, que exigía “la revisión de la dicha ley de 1841”. Por ello el Gobierno

“partiendo de esta invencible necesidad de las cosas, y contando con el bien probado patriotismo y amor a la justicia de la provincia de Navarra [...] sobre la satisfacción de tal necesidad, lisonjeándose de contar con su espontánea y activa cooperación para resolver en buenos términos la cuestión pendiente, como se resolvió la de 1839 a 1841, mucho más grave que la actual, dados los tiempos, los antecedentes y el conjunto de las circunstancias”.

Los comisionados designados por la Diputación de Navarra manifestaron al Presidente del Consejo que habían “acudido como siempre presurosos al llamamiento del Gobierno de la Nación [...] con el propósito de no suscitar obstáculos a una inteligencia justa y patriótica”. Invocaron la “probada lealtad y patriótica abnegación” con que Navarra

(vicepresidente), Fortunato FORTÚN, Tiburcio ALBIZU, Eugenio BORNÁS, Martín HUARTE-MENDICOA, Manuel ALFARO, Conde de ESPOZ Y MINA.

262. ARGN, fondo 01.01.04. Relaciones con el Gobierno. Convenio Económico; caja 25722; legajo 2332/1. Nota de la reunión elaborada por la Presidencia del Consejo de Ministros.

se había incorporado a la “unidad constitucional” por la Ley de 1841, renunciando a

“su potestad legislativa, su poder ejecutivo, aun en el orden judicial, modificó su organización provincial y municipal, cedió sus productos y rentas más saneadas y aceptó la obligación de tributar, dando muestras evidentes de abnegación, que bien puede llamarse generosas, puesto que ni obtuvo ni pidió compensación, por ser la única que se prestó, en aras de su amor a la patria común, a tan preciadas concesiones y tan gravosos sacrificios”.

Realizaron una protesta rechazando la atribuida identificación de Navarra con la guerra carlista, aduciendo que

“fue escogida para sostener la guerra civil por los partidarios de ideas y personas, no solo no aceptadas sino enérgicamente combatidas por la generalidad de sus habitantes, que han lamentado ésta y las demás discordias civiles de los últimos años”.

Precisamente, la guerra había “destrozado Navarra”, que “presenta el estado financiero más lastimoso”, dejando a la Diputación endeudada en más de treinta millones de reales y los pueblos tomando préstamos para atender las contribuciones ordinarias y extraordinarias. De este modo anunciaban la dificultad de elevar el cupo por la crisis de la Hacienda foral.

Considerando que la situación de Navarra era distinta a la de las provincias, por estar ya reconocida por la Ley de 1841, quisieron separarse de aquéllas en las que se iniciaba el proceso de adecuación de sus fueros a la “unidad constitucional”, tras una segunda guerra civil y con un Gobierno triunfador, más fuerte que los anteriores, dispuesto a imponerla, como lo hizo por la ley de 1876. Con el fin de evitar una reforma de la Ley de 1841, que la debilitase en un momento tan contrario a los fueros, adujeron que su interpretación “pudiera y debiera, sin acudir al Poder legislativo, resolverla el ejecutivo” por la negociación. De este modo no se

“avivarían los sentimientos de hostilidad que algunos se proponen mantener y explotar entre provincias hermanas, y correspondería a los

precedentes que ha contribuido Navarra a establecer en diversas épocas, prestándose a las aclaraciones que, sin contrariar, el sentido genuino de la Ley han solicitado en cada tiempo la Justicia y la equidad; pero siempre en el supuesto de que no se vulnere en su esencia la Ley de 1841 y sin que en manera alguna varíe la forma de tributación actual”.

La Diputación estableció ante CÁNOVAS las condiciones que planteaba para el diálogo al que se le había convocado. El régimen de Navarra ya estaba encuadrado en la “unidad constitucional” por medio de la Ley de 1841, lo que hacía innecesario que se le incluyese en el “arreglo” con las provincias. Cualquier decisión debía formularse en el ámbito de aquella Ley, sin reforma legislativa, por medio de la interlocución directa de la Diputación de Navarra con el Gobierno, que no afectase al régimen tributario, aunque la Corporación estaba dispuesta a negociar la cuantía del cupo, a pesar de las dificultades económicas del momento.

El día 13 de mayo de 1876 se celebró en Madrid una reunión entre el Gobierno y la Diputación para tratar de las modificaciones que en la Ley de 1841 exigían “el transcurso del tiempo y las actuales circunstancias”, según los términos de la Real Orden de 6 de abril de 1876. Los comisionados navarros llevaron instrucciones y argumentos para “tratar con el Gobierno sobre la cuestión foral”²⁶³. La Diputación había valorado lo delicado de su posición negociadora, porque, aunque el régimen estaba avalado por la Ley de 1841, sin embargo

“la opinión pública sobreexcitada e irreflexiva, impele al Gobierno [...] y esta circunstancia embaraza no poco la delicada gestión de los comisionados, obligándoles a prescindir de la legítima energía, con que en otro caso hubieran podido resistir a las exigencias del poder ejecutivo, para obrar con la debida parsimonia y producirse con la sobriedad conveniente”.

263. ARGN, fondo 01.01.04. Relaciones con el Gobierno. Convenio Económico; caja 25722; legajo 2332/1. “Instrucciones que llevaron los Comisionados que fueron a la Corte el 13 de mayo de 1876, a tratar con el Gobierno sobre la cuestión foral”.

Las circunstancias del momento obligaban a los comisionados navarros a ser prudentes y a no “adoptar una actitud abiertamente hostil, y si el sesgo que se de al asunto lo permite”, manifestarían

“la extrañeza de que la provincia de Navarra, que tan noble y lealmente se condujo en 1840 y 1841, apresurándose a entrar en el concierto político de todas las demás provincias, apartándose de la senda emprendida por las Vascongadas, y modificando sus fueros sin perjuicio de la unidad constitucional, realizando prácticamente las prescripciones de la Ley de 25 de octubre de 1839, sea convocada hoy para modificar una ley que tiene el carácter de permanente [...] porque la modificación proyectada en interés general es más que amago un golpe rudo a la ley paccionada, que por otro Gobierno fuerte pudiera ser sometida a nueva alteración invocando el precedente que ahora se establece”.

Una vez que hubiera sido “aceptada y planteada la discusión”, las instrucciones de la Diputación incidían en exponer a la consideración de los representantes del Gobierno los aspectos políticos, económicos y administrativos con los que argumentarían los comisionados navarros:

a) Políticos:

La lealtad de Navarra desde el Convenio de Vergara y las Leyes de 1839 y 1841, recordando los términos con que la comunicación del Despacho de Gobernación de diciembre de 1840 aludió a la “buena fe” con que la provincia, la Diputación y los comisionados se habían manifestado en la negociación del arreglo foral

“con exigencias racionales y prudentes, jamás han insistido en las que se les manifestaba ser opuestas al principio de la unidad, demostrando de un modo inequívoco su españolismo, y que no fue mentido ni encubrió siniestras iras el abrazo de Vergara”.

Constatarían que Navarra no se sumó en 1840 a la “temeraria tentativa de BALMASEDA” para iniciar una nueva guerra civil²⁶⁴, y su

264. En oficio de la Diputación a los comisionados que negociaban la Ley de 1841 se les comunicó: “la paz se ha consolidado definitivamente en este país, mediante la unánime e imponente resolución con que todos los pueblos se han declarado contra las huestes de Balmaseda, que en tres días han desaparecido [...] Los paisanos

lealtad durante los acontecimientos de 1848 y la revolución de 1868. En todos ellos la Diputación y los pueblos “se han colocado del lado del Gobierno: han agotado sus arcas, han armado fuerzas regulares y contra-guerrillas; han contribuido con toda clase de recursos”, sin que la facción hubiera conseguido tantos apoyos como los que sirvieron al ejército del Gobierno o a sus órdenes: en la primera un batallón navarro de unos siete mil hombres, y “en las filas del Gobierno en parte costeadas por la Diputación y por los pueblos militaban más de 9.000 entre voluntarios, forales, tiradores, guardia civil, etc.”. A partir de esa motivación formulaban las instrucciones una sutil comparación del comportamiento de Navarra con el de las Provincias Vascongadas:

“¿Sería justo adoptar igual medida y regla de conducta con la provincia de Navarra cuya franqueza, lealtad y servicios son tan notorios desde que modificó solemnemente sus fueros para entrar en la unidad política y constitucional, que con las que carecen de esos títulos?”.

También se aludió a la situación fronteriza, a las relaciones entre los montañeses de España y Francia, a la posible penetración de cambios trascendentales que exigían evitar la injusticia que “a la larga pudieran traer el resentimiento. A la política toca prever esas complicaciones para conjurar los peligros”. Si Navarra fuera “ofendida o mortificada en su lealtad y en sus más caros intereses, podría no servir de tan eficaz auxilio en las eventualidades que pueden provocar y traer los partidos descontentos”.

b) Económicos:

Fue la parte de la argumentación más amplia y detallada. Partió de estimar que, conforme a los antecedentes históricos, era posible conjeturar que las exigencias del Gobierno serían limitadas y se

han muerto y hecho prisioneros a muchos rebeldes y los demás con su jefe han huido para siempre a Francia, sin esperanzas de encontrar en lo sucesivo ninguna simpatía ni medios de alterar el país, ni de arrancarle la paz que ha comenzado a disfrutar y que aprecia sobre todo”. Se refería al militar carlista Juan Manuel BALMASEDA, que rechazó el Convenio de Vergara y terminó huyendo a Rusia, tras el fracasado intento al que se refiere la Diputación.

formularían sólo respecto a la cuantía del cupo, dejando para otra ocasión “la inteligencia de los artículos 16-24 y 26 de la Ley de 16 de agosto de 1841”.

Exponía la Diputación como sobre la contribución directa el Gobierno había investigado las cuantías de los años 1829 a 1833 y en la época de la reforma foral se había hecho la regulación del quinquenio. En 1849 y 1850 se había realizado una nueva revisión para comprobar la exactitud de las operaciones aritméticas de la liquidación de aquél, con nuevas cuantías respecto a los conceptos del vínculo, los bagajes, el donativo, el camino de Vitoria y para la Inclusa de Pamplona, con un total de 1.804.250 reales. Insistió en la importancia de la asunción de la deuda pública de la provincia por el Gobierno “suplicado [en] que se fundaba la unidad política”, “resistiendo cualquier innovación” en cuanto al régimen de la dotación del culto y clero (art. 26) según las pautas trazadas en 1849 y 1850. Valoró el estado de cada uno de los preceptos de la Ley de 1841 respecto a las rentas provinciales, papel sellado, culto y clero, advirtiendo de los peligros de su gestión directa por el Gobierno por la influencia del clero sobre los pueblos.

c) Administrativos:

Sugería que si en este orden se ofreciere una coyuntura favorable se fijaran “las exclusivas atribuciones de la Diputación” en cuanto a los montes. Se restableciese el verdadero sentido del artículo 1 y se garantizase la presencia del Tribunal superior del artículo 3 de la Ley de 1841.

3.3. La aplicación del régimen fiscal general y la negociación del convenio.

El primer conflicto sobre la extensión a Navarra del régimen fiscal se había planteado durante la década moderada (1844-1854), con la pretensión gubernamental de aplicar el establecido por la Ley de Presupuestos de 1845 y la ampliación del cupo. Se resolvió por el Real Decreto de 22 de septiembre de 1849, que, como se ha expuesto, se puede considerar el primer “convenio económico”, aunque limitado a la cuantía de la aportación de la Diputación.

Nuevamente se planteó la misma cuestión por el artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876, que autorizaba al Gobierno a

“dar a la contribución sobre inmuebles, cultivos y ganadería en la provincia de Navarra la misma extensión proporcional que en las demás de la Península, para ir estableciendo en ella una exacta proporción entre los ingresos de dicha provincia por todos los conceptos y las demás de la Península”.

La pretensión del Gobierno era la homologación del régimen fiscal de Navarra al del resto de la Monarquía aplicando la contribución directa sobre inmuebles, cultivos y ganadería, introducida por la reforma de MON-SANTILLÁN en la Ley de 23 de mayo de 1845²⁶⁵. A ello se opuso la Diputación entendiendo que no respetaba el contenido de la Ley de 1841 por tratarse de una competencia exclusiva de Navarra, aunque admitió entrar a negociar la posibilidad, no planteada, de incrementar el cupo previsto en la Ley de 1841²⁶⁶. El debate sobre el precepto fue muy importante porque reflejó la opinión de la Diputación contraria a la vigencia en Navarra de la fiscalidad estatal por el carácter pactado de la Ley de 1841, que imposibilitaba su modificación unilateral por una de las partes. Por el contrario, CÁNOVAS negó este carácter por la capacidad del legislativo para derogar unilateralmente una ley ordinaria.

Por Real Orden de 18 de diciembre de 1876 se nombró a D. Manuel AGUIRRE DE TEJADA, Conde de TEJADA DE VALDOSERA, Comisario Regio para tratar con la Diputación de Navarra²⁶⁷. En reuniones celebradas los días 22 y 23 de diciembre de 1876 expuso el objeto de su misión y el carácter informativo de sus atribuciones, consistentes en plantear, conforme al artículo 24 de la Ley de Presupuestos, las reformas de la tributación, así como la voluntad del Gobierno de llegar a un acuerdo satisfacto-

265. En las provincias vascongadas se realizó en cuanto a las contribuciones fiscales territorial e industrial por el Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 y la Real Orden de 19 de diciembre de 1877. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 157-164.

266. MARTÍNEZ BELOQUI, M. S., *Navarra, el Estado...*, cit., pp. 325-345. MONREAL ZIA, G., “Convenio...”, cit., pp. 407-408.

267. IRIBAS Y SÁNCHEZ, G., *Los derechos...*, cit., pp. 71-76.

rio para ambos intereses. La Diputación le manifestó que la previsión de la parte segunda del artículo era contraria a la Ley de modificación de los fueros de 1841, considerando que, porque no lo era la primera parte del precepto, estaba dispuesta a tratarlo rechazando la autorización relativa a las contribuciones indirectas y demás ingresos a que se refería el precepto. El Comisario propuso que la Diputación consultara a los Diputados y Senadores por la provincia que habían participado en los actos preparatorios del artículo de la Ley de Presupuestos.

Tras evacuar la consulta, se celebró un nuevo encuentro el día 30 de diciembre en el que no hubo acuerdo, proponiendo el Comisario que se tratara sólo la primera parte sobre la contribución territorial. La Diputación le pidió garantías de que el Gobierno abandonaba el propósito del artículo 24 de introducir reformas contrarias a la Ley de 1841. Contestó que sus atribuciones informativas no le permitían asumir compromisos.

La Diputación estudió la situación en sucesivas reuniones informales²⁶⁸, cuyas conclusiones estableció en la de 5 de enero de 1877. Se planteó la “posibilidad de salvar los principios de la Ley del año 1841, alterando sin embargo la cuota de la contribución territorial”, que argumentaron los diputados en el detrimento del valor de la moneda desde el año 1841:

“porque al fijarse la cuota de 1.800.000 reales del artículo 25 [de la Ley de 1841], si bien se tuvo en cuenta el importe de los donativos que habían votado las Cortes de Navarra en las últimas épocas de su reunión, indudablemente debió también tomarse por base el presupuesto de ingresos y gastos de aquel año, ya finalmente porque el concepto de invariable no lo fija y establece la ley, aunque se consignó en una Real Orden de circunstancias su fecha 22 de septiembre de 1849”.

Se valoró la posibilidad de revisar el artículo 25 de la Ley foral –la aportación por “contribución directa”– para fijarla en una cuantía que fuera proporcional, cuya denominación debiera ser la de “contribución territorial”, conforme a la nueva denominación presupuestaria.

268. Se celebraron los días 22, 23 y 30 de diciembre de 1876 y 1 a 5 de enero de 1877, con asistencia de diputados y del consultor de la Diputación Sr. ORORBIA.

Al día siguiente se constituyó la Diputación en sesión con la Presidencia del Gobernador de la Provincia y la presencia del Comisario Regio, para hacer la propuesta al Gobierno sobre el artículo 24 de la ley de presupuestos²⁶⁹. El Vicepresidente manifestó el rechazo a la segunda parte del precepto porque “la autorización que este contiene no puede armonizarse con las prescripciones de la Ley de 16 de agosto de 1841 en la parte relativa a la tributación”. El Comisario Real invocó que se trataba de una ley votada en Cortes y sancionada por la Corona, que perseguía una “justa proporcionalidad en el repartimiento de las cargas públicas” y exigía la reforma de las condiciones de la tributación de la citada ley, acomodándola a los cambios del sistema tributario general y a la naturaleza de los servicios públicos, proponiendo que se

“acordasen los términos en que había de darse principio a la ejecución de aquel precepto legal sin afectar a la organización provincial establecida por la misma ley, ni a la gestión y administración de las contribuciones por la Corporación provincial [...] podría efectuarse por medio de un encabezamiento o ajuste alzado de una cantidad equivalente al importe calculado de los impuestos directos e indirectos de que Navarra se ha hallado hasta hoy exenta”.

Reconoció el Comisario Regio la plena competencia de la Diputación “para acordar lo que considere conveniente en esta como en las demás materias propias de sus atribuciones”. La Diputación se reiteró en el rechazo, por lo que se planteó examinar la primera parte del artículo 24, respecto a la cual manifestó que “estaba dispuesta a revisar la cifra de 5.400.000 reales”, que la provincia satisfacía conforme a los artículos 25 y 26 de la Ley de 1841 y la Real Orden de 22 de septiembre de 1849, “elevando su importe en consideración al aumento que había tenido la contribución territorial en el resto de España”. Pidieron al Comisario que manifestara la cifra que “conceptuase arreglada al precepto de la primera parte” del artículo 24, porque la Diputación no poseía los datos necesarios para fijarla “con fundamento suficiente”, rogándole “que tomase la iniciativa”.

269. ARGN, Caja 25722, legajo 2333/1.

Contestó el Comisario que el Gobierno carecía de noticias estadísticas de la riqueza de la provincia y sólo podía establecer relaciones con los cupos de las contribuciones extraordinarias de guerra de 1838 y 1840, del reparto recogido en la Real Orden de 22 de septiembre de 1849 y de otros cupos comparados que, aumentados en la proporción que había tenido la contribución de inmuebles, sería para Navarra de un importe total de 12.114.979 reales. Afirmó que esta cifra era “la que mejor obedece a la extensión proporcional que requiere el tantas veces citado artículo 24”.

El Vicepresidente de la Diputación rechazó la cuantía y propuso la de 7.400.000 reales vellón o que se estudiasen los datos estadísticos “para dar el resultado proporcional que se deseaba”. Lo hizo invocando

“las circunstancias azarosas por las que acaba de atravesar la provincia en atención a una guerra civil que ha minorado su riqueza y absorbido gran parte de sus recursos con continuas exacciones por las fuerzas carlistas, suministros al Ejército y pérdidas de cosechas, [que] no permitían llegar a tan crecida suma”.

El Comisario replicó que las circunstancias invocadas eran transitorias y realizó comparaciones con otras provincias que consideró análogas en producción, proponiendo “como solución definitiva que se fijase la contribución de que se trata en 10.000.000 de reales, abonando a la provincia en el concepto de recaudación 500.000 reales o sea el 5 por ciento”. La propuesta fue rechazada por el Vicepresidente invocando nuevos datos provinciales comparados de riqueza y población que fueron rebatidos por el Comisario Regio.

Finalmente, la Diputación realizó una última propuesta, que el Comisario, “protestando contra toda inteligencia que pudiera darse a este acuerdo”, consideró pudiera ser contraria a la Constitución y a las Leyes, de la que quedaba enterado y daría cuenta al Gobierno. En ella la corporación provincial planteó todas las cuestiones que se derivaban para el régimen foral del artículo 24 de la Ley de Presupuestos:

a) Rechazó el carácter “preceptivo o imperativo” del precepto para Navarra.

b) Declaró que las previsiones de ingresos del mismo “no son compatibles con las prescripciones de la Ley de 16 de agosto de 1851 que no ha sido derogada”.

c) Manifestó su disposición a “interpretar latamente el artículo 25 de la expresada ley de 16 de agosto de 1841, admitiendo en consecuencia el principio de proporcionalidad del impuesto directo o territorial repartible a Navarra con las deducciones que son procedentes en justicia, entendiéndose subordinado este acomodamiento a la observancia escrupulosa de la expresada ley de modificación”.

d) Propuso fijar el cupo de aportación de Navarra en 8.000.000 de reales, o dos millones de pesetas, con las siguientes deducciones:

- Por intereses de la deuda, arriendo del tabaco y atenciones sobre las antiguas tablas: 1.500.000 reales, que el Tesoro viene abonando a la Diputación, sin perjuicio de la liquidación general pendiente y con la facultad de las reclamaciones convenientes.
- Por dotación del Culto y Clero: 3.600.000 reales de vellón mientras cubre esta atención, pero si el Gobierno se encargase de ella, la Diputación dejará de hacer la deducción y los entregará en la Administración económica.
- Por recaudación el 5 por ciento: 400.000 reales.

Esta fue la propuesta finalmente aceptada por el Gobierno por el Real Decreto de 19 de febrero de 1877²⁷⁰. Hizo constar que se producía “en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876”, en los siguientes términos:

a) Se fijó el cupo por la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería para el año económico de 1877 en 2 millones de pesetas²⁷¹, en que se refundía el 1.350.000 que satisfacía por la directa y la de culto y clero, asignadas por la Ley de 16 de agosto de 1841 y la Real Orden de 22 de septiembre de 1849 (art. 1).

270. Boletín Oficial de la Provincia de Navarra, 102, de 23 de febrero de 1877.

271. En un documento obrante en el ARGN, legajo 2333/1, se contiene una valoración de la riqueza agrícola (34.070.000 reales), la pecuaria (17.860.000) y la urbana (8.922.600), con un importe total de riqueza líquida imponible de 60.852.600 reales, que darían un cupo de contribución al 21% que precisaba la ley de presupuesto de 12.779.046 reales o 3.194.761,5 pesetas. Se anota que la riqueza líquida es aproximadamente la tercera parte de la calculada por el Sr. SANZ Y BAEZA en la misma proporción que las cartillas evaluatorias usadas en Castilla.

b) La Diputación provincial realizaría el reparto, cobranza e ingreso, abonándosele por gastos y quiebras el 5 por 100, 100.000 pesetas en vez de las 75.000 pesetas anteriores (art. 2).

c) El Estado se hizo cargo de las atenciones del culto y clero de la provincia a partir del 1 de julio (art. 3).

El Real Decreto de 19 de febrero de 1877 aprobó el Convenio Económico de Navarra con el Estado, denominado “Convenio TEJADA VALDOSERA”, que mantuvo el régimen fiscal de la Ley de 1841, aunque se incorporó una referencia al cupo en relación con la “contribución de inmuebles, cultivo y ganadería”, que había sustituido a la contribución única conforme a la reforma fiscal de 1845. Sirvió para concertar el cupo, dejando a salvo la autonomía fiscal de Navarra²⁷². La revisión del cupo llevó aparejada la reforma de la Ley de 1841 en materia fiscal refundiendo el impuesto del culto y clero.

Por otra parte, el rechazo de la Diputación a la imposición indirecta establecida por el Estado en la reforma de 1845 fue origen de numerosos conflictos, que terminaron en soluciones de compromiso entre la vía de hecho estatal y la conveniencia de que los estableciera y recaudara aquella en su beneficio.

MONREAL ha destacado la importancia que este acuerdo para incrementar el cupo de Navarra tuvo respecto a la reforma del régimen fiscal vascongado, dado el ejemplo de “colaboración” que venía dando la Diputación de Navarra desde la Ley de 1839 y el reconocimiento de su autonomía:

“La aceptación del aumento del cupo suponía como contrapartida implícita la aceptación por el Estado de la autonomía fiscal, dado que por el momento no se puso en cuestión la competencia navarra en todo lo referente a la recaudación y el pago del cupo. Cabía concluir que el Gobierno asumía que la Ley de 1841 y las derivadas de ella no serían ejecutadas unilateralmente, sin contar con el consentimiento de Navarra. Pero el reconocimiento de la autonomía fiscal de la provincia seguía siendo implícito, vergonzante”²⁷³.

272. MONREAL ZIA, G., “Convenio...”, cit., pp. 409-414.

273. MONREAL ZIA, G., “Convenio...”, cit., p. 408.

3.4. Nuevos intentos de reforma.

La presión del Gobierno sobre el régimen foral y las Diputaciones forales vascas se volvió a manifestar en la Real Orden de 3 de enero de 1887. Invitó a las Diputaciones provinciales de las Provincias Vascongadas a celebrar conferencias con el Gobierno para concertar los impuestos y contribuciones, concluida la prórroga del Concierto de 21 de julio de 1876, establecida por la Ley de 12 de enero de 1886. Se pretendió realizarlo cara al Presupuesto general de 1887-1888. La ley de 29 de junio de 1887 que lo aprobó estableció los cupos de contribuciones e impuestos, reconociendo las atribuciones de las Diputaciones, en el Segundo Concierto Económico²⁷⁴.

Tampoco cejaron los intentos de CÁNOVAS DEL CASTILLO de establecer en Navarra el régimen impositivo general. Cinco meses después del Real Decreto de 19 de febrero de 1877, la Diputación celebró el 14 de julio de 1877 una sesión “extraordinaria y extraoficial” en la que tuvo conocimiento del nuevo propósito gubernamental de incorporar al artículo 8 de la ley de presupuestos la implantación en Navarra de los impuestos o contribuciones indirectos, “en que no cejaría ni un solo momento”²⁷⁵. Para ello, si la Diputación lo rechazaba, estaba dispuesto a nombrar una nueva corporación formada por gente competente de Navarra o “de personas extrañas al país”. La corporación provincial navarra valoró la situación y la necesidad de seguir sosteniendo la vigencia plena de la Ley de 1841²⁷⁶. No hay constancia documental de que se tradujera en propuestas o acciones de una u otra parte.

En la exposición previa al Real Decreto de 4 de noviembre de 1879, destinado a las Provincias Vascongadas, se hicieron referencias a Navarra, insistiendo en el propósito de utilizar la disposición de la Ley de

274. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Gui-púzcoa y el Estado...*, cit., pp. 183 y 185-195.

275. La Diputación, que se había renovado totalmente en marzo de 1877, estaba integrada por los señores Luis IÑARRA (vicepresidente), Juan de AZCONA, Diácono AGUIRRE, Raimundo DÍAZ, Martín Enrique GUELBENZU, Juan Bautista IRÚRZUN (sustituido por Francisco LEIZA), Lucio ELÍO y ARTETA.

276. Según consta en una nota de lo tratado en esa sesión informal, sin carácter de acta. ARGN, Caja 25722, legajo 2333/1.

Presupuestos para imponerle el régimen fiscal general, como se había realizado en las provincias, afirmando que

“hay pendientes cuestiones administrativas y económicas, en vías de solución satisfactoria, pero que no permiten estimar como realizadas en todas sus partes [...] es, pues, necesario mantener, en cuanto se refiere al régimen administrativo y económico de Navarra, la investidura que el Gobierno recibió de las leyes de julio de 1876 y enero de 77, hasta tanto que esas reformas estén establecidas y practicadas, como lo están en las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya [...] que dentro de ellos caben cuantas medidas crea en su conciencia útiles para el más acertado cumplimiento de la ley de unidad económica y administrativa”.

Hacia referencia a como en esas fechas y, a partir de la Ley de 1876, las Provincias Vascongadas habían sido objeto de una regulación mayor en cuanto al sometimiento a la idea de “unidad constitucional” que defendía la Restauración, porque aquella fue más reductora y uniformista que la de 1841 en la que se basaba el régimen de Navarra.

3.5. La Gamazada.

La pretensión estatal de aplicar a Navarra las contribuciones, rentas e impuestos vigentes en el Estado se planteó de nuevo con la invocación del artículo 8 de la Ley de Presupuestos de 1877²⁷⁷. La autorización

277. ANDRÉS GALLEGO, J., *Historia Contemporánea de Navarra*. Pamplona: Diario de Navarra, 1982, pp. 168-169. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía...*, cit., pp. 39-51. DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Origen y fundamento del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1968, pp. 451-453; *Régimen Fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*. Pamplona: Editorial Gómez, 1972, pp. 33-36. GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., “La insurrección fuerista de 1893. Foralismo popular durante la Gamazada”. En *Príncipe de Viana*, 185, 1988, pp. 659-709; “Españolismo, vasquismo y navarrismo foral: cambios y persistencias en la interpretación de la identidad navarra hasta 1936”. En *Historia y Política*, 2, 1999, pp. 103-105. MONREAL ZIA, G., “Convenio...”, cit., pp. 408-409. VÁZQUEZ DE PRADA, M., “La Restauración de Alfonso XII”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, pp. 517-518. GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., IRIARTE LÓPEZ, I., MIKELARENA PEÑA, F., *Historia del navarrismo (1841-1936)*. Pamplona: Universidad

conferida por esa Ley se transformó en mandato al Gobierno en el proyecto de Ley de Presupuestos de 1893-1894, presentado a las Cortes por el ministro de Hacienda, don GERMÁN GAMAZO, quien incluyó un primer párrafo en el artículo 16, que se remitía al artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876, ordenando al Gobierno el inmediato uso de la autorización:

“El Gobierno usará inmediatamente la autorización que le otorga el artículo 8 de la ley de 11 de julio de 1877, para aplicar a la provincia de Navarra las contribuciones, renta e impuestos que actualmente rigen, y las que por la presente Ley se crean en las demás provincias del Reino”.

Por Real Orden de 30 de enero de 1894²⁷⁸ se dispuso el inicio de conversaciones con Navarra para ejecutar la autorización dada al Gobierno por el artículo 41 de la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893, para la revisión de los conciertos con las Provincias Vascongadas y para concertar con Navarra:

“El Gobierno procederá a revisar, ateniéndose a las reglas establecidas en el art. 14 de la Ley de Presupuestos de 1887-88, los conciertos celebrados con las Provincias Vascongadas, quedando facultado para comprender en ellas las contribuciones e impuestos que actualmente se recaudan por la Administración; entendiéndose que en ningún caso la cifra de los conciertos ha de ser inferior a la de la recaudación por estos conceptos obtenida²⁷⁹”.

Pública de Navarra, 2002, pp. 167-172. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 123-124. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaren...*, cit., pp. 79-96.

278. Por la Real Orden de 5 de enero de 1893 se había invitado a las Diputaciones provinciales de las Vascongadas a negociar con el Gobierno la revisión del Concierto Económico aprobado por la Ley de Presupuestos de 1887-88. Por Real Decreto de 16 de febrero de 1893 se estableció el pago de los créditos provinciales y municipales, derechos reales, contribución industrial, timbre del Estado e impuesto sobre alcoholes. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, pp. 197-199 y 201-203.

279. Dio lugar al Real Decreto de 7 de febrero de 1894 por el que se aprobó el Tercer Concierto Económico entre el Gobierno y las Diputaciones Vascongadas, modificado parcialmente por el Real Decreto de 25 de octubre de 1900 y prorrogado por el Real Decreto de 8 de mayo de 1906. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, pp. 209-219.

El Gobierno podrá también concertar con la Diputación de Navarra sobre los extremos a que se refiere este artículo, cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la Nación.

Igualmente se autoriza al Gobierno para condonar a las provincias aforadas, los atrasos del impuesto de viajeros y mercancías devengados y no cobrados antes del mes de marzo último²⁸⁰.

La Diputación se negó a aceptar el contenido de la Ley y, apoyada por las instituciones y el pueblo navarro, protagonizaron un movimiento de protesta contra el ataque a la autonomía fiscal de Navarra que ha pasado a la historia como “La Gamazada”²⁸¹. El conflicto se resolvió con un nuevo artículo sustitutorio del anterior:

“Art. 35.2°. El Gobierno podrá también concretar con la Diputación de Navarra sobre los extremos a que se refiere este artículo, cuidando de conciliar las circunstancias especiales de esta provincia con los intereses generales de la nación”.

Una vez más quedó sentado que la autonomía fiscal de Navarra hacía imposible cualquier aplicación directa de los tributos estatales en

280. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, pp. 205-207.

281. La Diputación estaba formada por los señores Ramón ESEVERRI Y ESEVERRI (vicepresidente), Ulpiano ERREA Y LORENTE, Ricardo GASTÓN Y RUIZ, Jesús ELORZ Y ELORZ, Martín Enrique GUELBENZU, Pedro José ARRAIZA BALEZTENA, Rafael GAZTELU MARITORENA. LARRAZA, M. M. (coord.), *La Gamazada. Ocho estudios para un centenario*. Pamplona: Eunsa, 1995. Constituyó un momento de gran exaltación foral como lo demuestran las palabras de OLÓRIZ, H. DE, *La cuestión foral. Reseña de los principales acontecimientos ocurridos desde mayo de 1893 a julio de 1894*. Pamplona: Imprenta Provincial, 1894, pp. 7 y 39: “Dormido estaba y muerto parecía el espíritu foral, cuando un acontecimiento imprevisto vino a extinguir aquella triste paz, aquella odiosa calma, aquella enervadora indiferencia impropia de una raza altiva e independiente” (p. 39). Le llevó a exclamar: “¡Viva Gamazo!, porque Gamazo ha hecho para Navarra, ya que no por Navarra, más que todos los navarros juntos, más, mucho más que las incesantes predicaciones nacidas del mejor deseo, y más, mucho más, que la repetición y el constante recuerdo de nuestras desgracias”. IRIBAS Y SÁNCHEZ, G., *Los derechos...*, cit., pp. 76 y ss.

Navarra, en tanto no fueran objeto de un acuerdo con la Diputación, siendo esta quien los estableciera y recaudara. La idea de “conciliar” llevaba aparejada la búsqueda de la homologación o la armonización tributarias.

El proyecto de Ley de presupuestos de 1895 previó un incremento del cupo de Navarra, que no llegó a producirse al no aprobarse el proyecto de Ley por la disolución de las Cortes.

3.6. Los Conciertos Económicos Vascos.

Se ha expuesto como la restauración de la monarquía borbónica y el fin de la segunda guerra carlista implicaron el desarrollo del proceso de centralización, que se manifestó en la abolición de los Fueros Vascos por la Ley de 21 de julio de 1876²⁸² y en el debate sobre la foralidad y la autonomía financiera de Navarra. La aspiración del hombre fuerte del régimen, que era CÁNOVAS DEL CASTILLO, fue establecer la unidad constitucional, suprimiendo los restos forales navarros y vascongados. En este sentido son significativas sus palabras en relación con la Ley de 1841.

Manifestación de la política canovista fue la Ley de 21 de julio de 1876, que aplicó a las Provincias Vascongadas el servicio militar y la contribución a los gastos generales del Estado, haciendo extensivos a sus habitantes los deberes que la Constitución de la Monarquía imponía a todos los españoles, y autorizando al Gobierno para reformar su régimen foral:

“Los deberes que la Constitución política ha impuesto siempre a todos los españoles de acudir al servicio de las armas cuando la ley los llama,

282. Sus precedentes fueron el Decreto de 29 de octubre de 1841 dictado por ESPARTERO, corregido parcialmente por el Decreto de 4 de julio de 1844 de NARVÁEZ. El artículo 6 de la Ley derogatoria de 21 de julio de 1876 fue precisado por la Ley de 10 de enero de 1877. El Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 definió el régimen de las contribuciones fiscales de las provincias. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 137-143, 149-151, 153-155 y 157-159.

y de contribuir en proporción de sus haberes a los gastos del Estado, se extenderán, como los derechos constitucionales se extienden, a los habitantes de las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava del mismo modo que a los demás de la Nación” (art. 1).

Además, las sometía en su artículo 3 al sistema tributario general constituido por “las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los Presupuestos Generales del Estado”²⁸³. En su artículo 5 se habilitó al Gobierno “para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje”²⁸⁴. En su artículo 6 extendió a los habitantes de las Provincias Vascongadas los deberes que la Constitución de la Monarquía imponía a todos los españoles e invistió al Gobierno “de todas las facultades extraordinarias y discrecionales que exija su exacta y cumplida ejecución”. El deber del servicio de las armas para los habitantes de las tres provincias fue nuevamente dispuesto por el artículo 1 de la Ley de 21 de julio de 1877.

El artículo 5 de la Ley de 10 de enero de 1877 dispuso la aplicación a Navarra, de dicho artículo 6, como a las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava. Fue nuevamente invocado por el artículo 4 del Real Decreto de 4 de noviembre de 1879.

Los conciertos económicos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya fueron los restos del naufragio del régimen histórico y privativo de autogobierno de los territorios históricos o provincias exentas, que produjo la Ley de 1976²⁸⁵. Se establecieron a partir de la misma en los años

283. Por Real Decreto de 13 de noviembre de 1877 y Real Orden de 19 de diciembre de 1877 se definieron las contribuciones fiscales territorial e industrial aplicables a las provincias desde el 1 de julio de 1877. Régimen prorrogado por la Ley de 12 de enero de 1886. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 157-164 y 177-179.

284. Como expresa FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Los derechos históricos...*, cit., pp. 187-188: “el alcance de la fórmula de los conciertos económicos es, en principio muy limitado: se trata simplemente [...] de un sistema provisional, [...] destinado a facilitar el paso desde una situación de exención tributaria [...] a otra de igualdad en la contribución al levantamiento de las cargas generales del Estado”.

285. CORCUERA ATIENZA, J., *La patria de los vascos. Orígenes, ideología y organización del nacionalismo vasco (1876-1903)*. Madrid: Taurus, 2001, p. 84.

1878, 1887, 1894, 1906 y 1925, como medio para la inmediata aplicación de las sucesivas reformas fiscales, con mayores condicionamientos armonizadores que los que se aplicaban en Navarra tras los procesos negociadores²⁸⁶. Como expuso TOMÁS Y VALIENTE respecto al alcance y beneficios derivados de los acuerdos de las Diputaciones de los territorios vascos con el Gobierno formalizados en los “conciertos económicos”:

“Fueron los burgueses liberales de las dos principales ciudades vascas, Bilbao y San Sebastián, quienes consiguieron esa especie de sustitutivo de unas instituciones forales anticuadas. Fueron ellos quienes se beneficiaron principal y casi exclusivamente del sistema fiscal de raíz liberal. Aquellos años presenciaron el despegue primero del capitalismo vasco, y aunque no se puede afirmar que el régimen de conciertos fuese en absoluto la única causa del desarrollo económico del país, bueno es recordar el argumento esgrimido por un notable político liberal donostiarra, Fermín LASALA, a favor del sistema de impuestos concertados; decía él que ‘por su escaso peso la cuota concertada es menos gravosa o menos sensible que el impuesto no concertado’. En el resto de España los impuestos no eran concertados”²⁸⁷.

286. Real Decreto de 28 de febrero de 1878 para el Primer Concierto. Ley de 29 de junio de 1887 de Presupuestos que fijó los cupos del Segundo Concierto. Real Decreto de 7 de febrero de 1894, tercer Concierto Económico. Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 aprobatorio del Cuarto Concierto. MONREAL ZIA, G., “Convenio y conciertos...”, cit., pp. 388-390 y 409-418, con invocación de amplia bibliografía sobre la materia. Para este autor, “entre 1841 y 1927 o entre 1877 y 1925, y en las décadas siguientes, las haciendas forales recorrieron un camino de profundización autonómica tributaria” (p. 387). Su precedente fueron las “Estipulaciones” con el ministro PATIÑO de 1727, sobre comercio y aduanas, que estuvieron vigentes en Navarra hasta 1841.

287. TOMÁS Y VALIENTE, F., “Conciertos Económicos”. En *Obras Completas*, VI, Madrid: CEC, 1997, pp. 5298-5299. ALONSO OLEA, E. J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un Derecho Histórico*. Oñati: IVAP, 1995. PÉREZ ARRAIZ, J., *El Concierto Económico, evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Oñati: IVAP, 1994. ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao, 2000. BELDARRAIN, M., ESCRIBANO, M., HUGALDE, P., *La autonomía fiscal en Euskal Herria*. Bilbao, 1996. GARCÍA AÑOVEROS, J., “La formación de un sistema tributario unificado: la solución foral”. En *Foralismo, Derechos Históricos y Democracia*. Bilbao, 1998, pp. 287 y ss. MORENO

Aunque CÁNOVAS redujo el contenido del régimen foral vasco, se mantuvo, en los términos de la Ley de 1876, hasta que por Decreto-Ley de 23 de junio de 1937 fueron suprimidos los Conciertos económicos para Guipúzcoa y Vizcaya. Se expone como fue una medida de castigo impuesta por el General FRANCO al inicio de la guerra civil, que estuvo vigente hasta la transición a la democracia.

4. LA ECONOMÍA DEL FIN DE SIGLO.

La Restauración configuró un régimen económico que ha sido calificado de “economía castiza”²⁸⁸. Estuvo inspirada en la doctrina alemana del momento y en la práctica económica de BISMARCK. Tuvo como características el “nacionalismo económico” basado en el intervencionismo²⁸⁹, las medidas de fomento de la industria nacional y el proteccionismo arancelario del que es exponente el Arancel de Amós SALVADOR de 1906²⁹⁰.

CÁNOVAS estableció los fundamentos ideológicos y la práctica gestora del proteccionismo como condición para poder practicar el libre-cambismo, porque

“cuando tengamos producción suficiente; cuando tengamos mercados propios; cuando tengamos una educación nacional más perfecta;

PORTELA, F. J., *La capacidad normativa de los territorios históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico*. En *Foralismo...*, cit., pp. 309 y ss.

288. VELARDE, J., *Cien años de economía española*. Madrid. Encuentro, 2009, pp. 34-50.

289. COMÍN COMÍN, F., “Las modestas realizaciones de la nueva política económica intervencionista de la Restauración”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., pp. 197-238. SERRANO SANZ, J. M., “Liberalismo e intervencionismo económico en Cánovas del Castillo”. *Ibidem*, pp. 247-266.

290. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 66-72. ARANA PÉREZ, I., *La Liga Vizcaína de Productores y la política económica de la Restauración, 1894-1914*. Bilbao: Caja de Ahorros de Vizcaya, 1988, pp. 576-578, estudia el relevante papel que dicha organización desempeñó en el establecimiento del proteccionismo industrial en beneficio de la siderurgia vasca.

cuando hayamos constituido un capital nacional que nos permita luchar con el capital extranjero; cuando esto se haya realizado y hayamos vencido en la lucha del cambio a casi todas las naciones, entonces, después de cien años, nosotros seremos tan librecambistas como los ingleses”²⁹¹.

Por otra parte, el liberalismo español fue, en general, moderado y conservador en lo político y económico. El mismo CÁNOVAS defendió el intervencionismo desde el credo de la protección de los productos nacionales y la acción pública, porque “la vida no puede quedar expuesta a la brutalidad de la vida como entre los seres que carecen de razón”²⁹².

Mientras, en Europa se iban introduciendo nuevas medidas de orden económico, social y fiscal. Los principios liberales cedieron ante un progresivo intervencionismo público, con abundantes regulaciones y controles para superar la ineficiencia de la mano invisible del mercado. Ante la falta de una adecuada fiscalidad se utilizaron medidas tendentes a proteger la producción nacional por medio de la intervención extrapresupuestaria, la regulación de los mercados y el control productivo, que no facilitaban la dinámica mercantil.

Por otra parte, las medidas sociales se iniciaron en Alemania con el establecimiento de los fundamentos del sistema social que se desarrollaría en periodos posteriores, a partir de la Primera Guerra Mundial. En España se creó en 1883 por POSADA HERRERA la Comisión de Reformas Sociales²⁹³, de la que fueron presidentes CÁNOVAS y Gumerindo de AZCÁRATE, participando activamente don Adolfo GONZÁLEZ POSADA. Se transformó en el Instituto de Reformas Sociales en 1903 por MAURA en el gobierno de SILVELA. Fueron apoyadas por los krau-

291. CÁNOVAS DEL CASTILLO, A., “Intervención en el Congreso de Diputados con motivo del tratado de comercio con Francia de 1882”. En *Revista de Economía Política*, 4, 1959, pp. 1049-1054.

292. CÁNOVAS DEL CASTILLO, A., *Problemas contemporáneos*, II, Madrid, 1890, p.495.

293. JIMÉNEZ ARAYA, T., “La introducción del marxismo en España. El ‘Informe’ a la Comisión de Reformas Sociales de Jaime VERA”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 451-494.

sistas²⁹⁴, y por los sectores católicos no reaccionarios con base en la doctrina de la encíclica *Rerum novarum* de LEÓN XIII, que fue el punto de partida de la llamada “doctrina social de la Iglesia”²⁹⁵.

La fiscalidad se fue orientando hacia los impuestos sobre la renta y el volumen de las ventas, como medio para mejorar la recaudación y modo de superar la regresividad de los basados en el consumo:

“En las postrimerías de la Restauración, la regresividad del reparto de la carga tributaria impedía crecer a los ingresos públicos al ritmo en que lo hacía la renta nacional; básicamente, por el amplio y sesgado fraude en las bases impositivas, que descargaban una excesiva recaudación sobre las rentas más bajas, y por la ausencia de impuestos progresivos. La única manera de aumentar los ingresos, por tanto, era conseguir que las clases privilegiadas contribuyesen más a la financiación del Estado. Esto era prácticamente imposible antes de la Segunda República, pues sólo los estratos sociales con mayores rentas tenían representación política en realidad, y obstruían cualquier ensayo de reforma fiscal”²⁹⁶.

El agotamiento del régimen liberal configurado por la Restauración alfonsina se atribuyó a su incapacidad para reformarse, superar sus deficiencias y

“avanzar de forma decidida por la vía de la democratización que le debería haber permitido adaptarse a las nuevas exigencias de una sociedad como la española, diferente en muchos aspectos tras casi medio siglo de evolución [...] la debilidad del entramado político que lo sustentaba; la corrupción del sistema en cuanto a su funcionamiento [...] de modo especial en lo referente a las prácticas electorales; las secuelas

294. MENÉNDEZ UREÑA, E., “Krausismo y economía”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 297-320. MALO GUILLÉN, J. L., “El pensamiento económico del krausismo español”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 765-798.

295. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 96-113. MONTERO GARCÍA, F., “La crítica católica de la economía clásica y el primer catolicismo social. (Sobre el impacto de la *Rerum novarum* y la aportación de los católicos españoles al reformismo social)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 451-494.

296. COMÍN, F., *Historia...*, II, cit., p. 24.

de la Primera Guerra Mundial que agudizaron las tensiones sociales; y la desastrosa guerra en Marruecos contribuyeron al colapso de aquel modelo parlamentario”²⁹⁷.

La Primera Guerra Mundial potenció el nacionalismo económico, que se desarrolló en los últimos días de la Restauración por obra de CAMBÓ, y durante la Dictadura de PRIMO DE RIVERA²⁹⁸.

297. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998. Un apunte de historia política”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 216-217.

298. VELARDE FUERTES, J., “Triunfa el nacionalismo económico (de la I Guerra Mundial a Cambó)”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia...*, cit., pp. 355-386. *Cien años...*, cit., pp. 14-158.

CAPÍTULO III

EL CONVENIO ECONÓMICO DE LA DICTADURA DE PRIMO DE RIVERA (1927) Y LA II REPÚBLICA

Sumario. 1. EL FINAL DEL RÉGIMEN LIBERAL. 1.1. El golpe de Estado. 1.2. El régimen corporativo. 1.3. Las reformas económicas y fiscales. 1.4. De la Dictadura a la II República. 2. EL RÉGIMEN FISCAL TRAS LA REFORMA DE 1900. 3. LA REFORMA DEL RÉGIMEN LOCAL. 4. LA REVISIÓN DEL CUPO DE NAVARRA. 4.1. Las actitudes de Calvo Sotelo sobre los Conciertos y el Convenio Económico. 4.2. Inicio de la negociación. 4.3. Actitudes del Gobierno, de la Diputación y del Consejo Foral. 5. LAS CUESTIONES FORALES PENDIENTES. 6. BASES FORALES PARA LA NEGOCIACIÓN. 7. LA NEGOCIACIÓN DEL CUPO SE AMPLIÓ AL RÉGIMEN FISCAL. 7.1. La cuantía del cupo. 7.2. Regulación tributaria. 7.3. La invocación de los principios de la foralidad. 8. APROBACIÓN DEL CONVENIO ECONÓMICO. 9. EL DEBATE SOBRE SU ANULACIÓN. 10. SUS ASPECTOS FORALES MÁS RELEVANTES. 11. LA II REPÚBLICA. 11.1. El momento histórico. 11.2. Las medidas fiscales.

La Dictadura hay que situarla dentro de la Restauración, como el momento final del régimen de la Monarquía liberal, que dio paso a una República democrática. Si se le dedica un capítulo lo es en razón de que durante la misma se planteó por el Gobierno la negociación de un nuevo Convenio Económico, que fue trascendental para el reconocimiento de la autonomía tributaria, para la consolidación del instrumento y para la modernización del sistema fiscal de Navarra. Habían pasado cincuenta años desde el Convenio de 1877 y las necesidades de la Hacienda motivaron al Gobierno para plantear la necesaria revisión de la aportación del cupo²⁹⁹. Hasta el punto de que el Convenio Econó-

299. Durante este tiempo se había aprobado los Conciertos Económicos con las provincias de 29 de julio de 1887, 7 de enero de 1894 y 13 de diciembre de 1906.

mico de 1927 constituyó el inicio de una nueva forma de entender las relaciones económico-financieras entre el Estado y Navarra³⁰⁰.

1. EL FINAL DEL RÉGIMEN LIBERAL.

El periodo final de la Restauración se caracterizó por el pesimismo nacional derivado del desastre de 1898, la humillación del Tratado de París y la decadencia económica española³⁰¹. Sus efectos alcanzaron un largo periodo histórico, porque “anonadados, estupefactos quedaron los españoles, sin fuerzas morales ni posibilidades materiales para intentar nada”:

“No aventura el juicio, ni mucho menos, quien piense que la crisis del real y simbólico 98 se relaciona íntimamente con el advenimiento de la Dictadura en 1923; con la proclamación de la República en 1931 y con el estallido de la guerra de liberación en 1936: frutos tardíos del malestar, de las inquietudes, de las contradictorias ansias a que el Desastre diera lugar, poniendo todo, por lo pronto en entredicho, sometién-dolo a implacable revisión: desde lo político y social hasta lo literario y cultural”³⁰².

Los “males de la Patria” prosiguieron con la guerra de Marruecos y el desastre de Annual, donde el ejército español fue derrotado por las tropas cabileñas mandadas por ABD EL-KRIM. Las críticas políticas y sociales a los militares dio origen a una reacción defensiva, organizándose en las Juntas de Defensa contra los “políticos inútiles”, incidir en el Gobierno y volver a sus tradicionales actitudes decimonónicas de protagonizar levantamientos para “salvar al país”.

300. ALLI ARANGUREN, J. C., “El Convenio Económico de 1927 (I y II)” En *RJN*, 47 y 48, 2009, pp. 11-38 y 107-109.

301. VELARDE, J., *La decadencia económica de España*. Madrid: Guía, 1951. *Cien años...*, cit., pp. 51-65.

302. FERNÁNDEZ ALMAGRO, M., “Reacción popular ante el desastre”. En *Arbor*, 36, 1948, p. 397.

1.1. El golpe de Estado.

El día 13 de septiembre de 1923 el capitán general de Cataluña, General PRIMO DE RIVERA, dio un golpe de Estado³⁰³. Lo justificó en la necesidad de salvar al país “de los profesionales de la política, de los hombres que por una u otra razón nos ofrecen el cuadro de desdichas e inmoralidades que empezaron el año 98 y amenazan a España con un próximo fin trágico y deshonoroso”. Dos días después se constituyó el Directorio militar, asumiendo las funciones del Gobierno, con la presidencia del general³⁰⁴. Se propuso realizar la “revolución desde arriba” de MAURA, que hiciera desaparecer el caciquismo consolidado por la Restauración, recuperar el poder militar perdido en 1898, superar las tendencias desmembradoras de los nacionalismos, mejorar la cultura y potenciar el papel de las clases medias que habían ido creciendo³⁰⁵.

Tras declarar el “estado de guerra”, dejó en suspenso la Constitución de 1876 y las garantías constitucionales, sustituyendo las autoridades civiles por militares, aunque con la idea expresada de constituir una situación provisional hasta ordenar la vida del país³⁰⁶.

Se diferencian dos periodos en la Dictadura: el Directorio militar (1923-1925) y el Directorio Civil (1925-1930). Durante el primero se

303. En ese momento la Diputación constituida en agosto de 1923 estaba formada por los señores Gabriel Erro (vicepresidente), Martín María Guelbenzu, Francisco Usechi, Wenceslao Goizueta, Ignacio Baleztena, Manuel Irujo y José María Modet.

304. BEN-AMI, S., *La Dictadura de Primo de Rivera. 1923-1930*. Barcelona: Planeta, 1984. CASASSAS YMBERT, J. (ed.), *La dictadura de Primo de Rivera (1923-1930)*. Barcelona: Anthropos, 1983. CIMADEVILLA, L., *El General Primo de Rivera*. Madrid: Afrodísio Aguado, 1944. GONZÁLEZ CALLEJA, E., *La España de Primo de Rivera. La modernización autoritaria 1923-1930*. Madrid: Alianza, 2005. ÁLVAREZ REY, L., *Bajo el fuero militar. La dictadura de Primo de Rivera en sus documentos (1923-1930)*. Sevilla: Universidad, 2006. TAMAMES, R., *Ni Mussolini ni Franco: la Dictadura de Primo de Rivera y su tiempo*. Madrid: Planeta, 2008.

305. VELARDE FUERTES, J., “La revolución económica desde arriba”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 311-354. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 73-95.

306. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 334: “La prolongación indefinida de la Dictadura no estuvo jamás en el designio presidencial”.

adoptaron medidas represivas contra los anarquistas y los comunistas, se suprimió la Mancomunidad de Cataluña y persiguió al catalanismo, se formó la Unión Patriótica, y se produjo el desembarco de Alhucemas que permitió la derrota de los rebeldes cabileños. En el segundo se intentó la consolidación e institucionalización con la creación de la Asamblea Nacional Consultiva, la Organización Corporativa del Trabajo, y el proyecto de nueva Constitución. En ambos periodos se realizó una importante política de obras públicas, un gran intervencionismo económico, y una activa política social con la creación de los Comités Paritarios. El Somatén fue la fuerza armada cívica de quienes apoyaban la Dictadura, defensora del orden público.

Por Real Decreto de 12 de enero de 1924 disolvió las Diputaciones provinciales de toda España, salvo las Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra³⁰⁷. Encomendó a los Gobernadores civiles la designación de los nuevos diputados provinciales interinos y en propiedad entre “personas de solvencia y prestigio sociales, que a ser posible residan habitualmente, uno cuando menos, en cada partido judicial”³⁰⁸.

A pesar de su “aversión a toda suerte de partidos políticos” y de su desdén profundo de “eso que llaman política”³⁰⁹, fundó la “Unión Patriótica”, como “partido central, monárquico, templado y serenamente

307. Al proclamarse la Dictadura el 13 de septiembre de 1923 la Diputación estaba formada por los señores Gabriel ERRO (vicepresidente), Martín María GUELBENZU, Francisco USECHI, Mariano ARRASATE y Javier MARTÍNEZ DE MORENTIN. FUENTE LANGAS, J.M., *La dictadura de Primo de Rivera en Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998, pp. 261-305. MIRANDA RUBIO, F., *La dictadura de Primo de Rivera en Navarra*. Pamplona: Ediciones Eunate, 1996, pp. 11-88. LARRAZA MICHELTORONA, M. M., “El reinado de Alfonso XIII”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, pp. 535 y 539-540. ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia de Navarra. V. El siglo XX*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1995, pp. 79-82.

308. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 258-260.

309. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 229-230: “Para él era política la preocupación del destinillo, el compadrazgo, la maniobra electorera, el régimen de toma y daca, el favoritismo, la desigualdad ante la ley, la ocultación fiscal, la farándula de comités y programas, etc., etc. Ha de reconocerse como es debido el buen gusto de que daba muestras al rehuir tales calamitosas mojigangas”.

democrático”, “partido político, pero en el fondo apolítico, en el sentido corriente de la palabra”, cuyo lema era “Patria, Religión y Monarquía”. En ella se integraron conservadores, católicos y mauristas. Creó el Somatén milicia para asegurar el orden público formada por la burguesía que apoyaba a la Dictadura.

En Cataluña actuó contra el anarquismo y el autonomismo catalán, disolviendo la Mancomunidad y clausurando los locales de la Lliga Regionalista. Concluyó la guerra de Marruecos en una intervención con Francia y el desembarco de Alhucemas.

1.2. El régimen corporativo

Con el fin de hacer desaparecer la imagen militar, se propuso institucionalizar civilmente el régimen. Sustituyó el directorio militar por el civil el 3 de diciembre de 1925, integrando personas de perfil técnico y profesional, sin relación con el sistema de partidos, en el que tuvo un papel relevante don José CALVO SOTELO³¹⁰. En relación con Navarra fue un elemento decisivo en sus funciones de Director General de Administración Local y Ministro de Hacienda.

El Dictador pretendió configurar un “régimen corporativo”, basado, por una parte en el tradicionalismo español y, además, en la dictadura salazarista portuguesa y en el fascismo italiano³¹¹. Creó una Asamblea Consultiva para fiscalizar al Gobierno, producir leyes y elaborar una nueva Constitución, que se convocó el 10 de octubre de 1927. Estaba formada por la representación de las provincias, integrada por

310. Inició su colaboración con la Dictadura como Director General de Administración Local elaborando los Estatutos Municipal de 8 de marzo de 1924 y Provincial de 20 de marzo de 1925. AUNÓS, E., *Calvo Sotelo y la política de su tiempo*. Madrid: Ediciones Españolas, 1941. BULLÓN DE MENDOZA, A., *José Calvo Sotelo*. Madrid: Airel, 2004. VEGAS LATAPIÉ, E., *El pensamiento político de Calvo Sotelo*. Madrid: Editorial Cultura Española, 1941.

311. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 255: “En cuanto al obrero de la ciudad, PRIMO DE RIVERA fue paladín de la organización corporativa paritaria, promulgada por AUNÓS, y admirada en Ginebra, aunque aquí la apedreasen ciertos sectores patronales y algunos obreros también”.

los de los Ayuntamientos, Diputaciones y Unión Patriótica; los representantes de la vida nacional, los del Estado y los de propio derecho³¹².

La presencia de los agentes económicos y sociales se llevaría a cabo en una Organización Corporativa Nacional, que regularía las relaciones laborales³¹³. Estaba integrada por veintisiete corporaciones de sectores productivos no agrarios, estructurándose en los Comités paritarios en primer nivel, las Comisiones mixtas provinciales en el segundo y los Consejos de corporación a nivel superior, con igual representación patronal y laboral en todos ellos, presididos por una persona designada por el Gobierno. Para ello contó con el apoyo de la Unión General de Trabajadores y el Partido Socialista³¹⁴.

La preocupación por los problemas sociales, a los que había tenido que hacer frente en Cataluña, llevaron a crear el Consejo Nacional del Trabajo, Comercio e Industria. Potenció el Ministerio de Trabajo integrándole el Instituto de Reformas Sociales, creado en 1903 por MAURA en el gobierno de SILVELA, continuador de la Comisión de Reformas Sociales creada en 1883 por POSADA³¹⁵. La nueva codificación social se plasmó en el Código del Trabajo de 1926, se amplió la protección social y mejoraron las condiciones de negociación y trabajo.

1.3. Las reformas económicas y fiscales.

La Dictadura se propuso, según CALVO SOTELO,

“preocuparse de numerosas cuestiones que antes dormían en el desván del Parlamento: cuestiones prácticas todas, enraizadas con el presente y el

312. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 337.

313. Tenía sus fundamentos nacionales en MAURA, el krausismo regeneracionista, el tradicionalismo y la Doctrina Social de la Iglesia que seguía sin asimilar la Revolución Francesa ni el régimen liberal-democrático. Entre las influencias exteriores estaban el neohistoricismo alemán, la Acción Francesa de MAURRAS y al fascismo italiano.

314. TAMAMES, R., *Ni Mussolini...*, cit., p. 287, destaca el crecimiento que experimentó la UGT por el control de los comités paritarios, duplicando sus afiliados mientras que la CNT quedó sin presencia y fuerza.

315. VELARDE FUERTES, J., “La oleada historicista y el pensamiento económico español”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 321-363.

provenir económico de la raza. Atenta a las exigencias inmediatas del vivir español, supo prescindir de rótulos y fue un Gobierno de polarizaciones tangibles y reales. [...] nadie osará negar que su actividad fecunda convirtió en jardines inmensas estepas de la vida social y económica española”³¹⁶.

Para el que fuera Ministro de Hacienda, además de los problemas políticos y de orden público, donde era preciso “actuar con inusitada fuerza, es en el orden económico”. España era un país agrícola, porque la mayor parte de su población activa se dedicaba al sector primario y la industria estaba orientada principalmente al mercado y consumo interiores, de modo que “la industria vive intensamente, y languidece, por el contrario, en los años malos para la agricultura”³¹⁷.

Enumeró graves problemas en agricultura, que exigían una ley agraria y cierta parcelación de latifundios, reforma de la legislación de arrendamientos; luchar contra el analfabetismo, “prodigando escuelas a voleo y maestros a manos llenas”; una cruzada sanitaria contra las “taras fisiológicas de la raza”, y “forzar la producción agrícola e industrial española, concluyendo cuanto antes los magnos planes de irrigación [...] y dando armas al comerciante y al fabricante para las luchas por los mercados exteriores”³¹⁸.

Tanto el Dictador como su Ministro de Hacienda compartían los principios del nacionalismo económico, entendiendo que debían nacionalizarse únicamente:

- a) Las industrias cuya primera materia se obtiene en nuestro territorio;
- b) las que dentro del ámbito nacional de consumos pueden hallar mercado suficiente de vida;
- c) las indispensables para asegurar nuestra independencia política nacional”³¹⁹.

316. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit. p. VII.

317. FLORES DE LEMUS, A., “Cambio y precios”. En *Revista Nacional de Economía*, 1929, pp. 210-211.

318. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. XI.

319. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 260: “La nacionalización de otras industrias, superfluas o inviábiles, pareciale suicida. Y la exaltación arancelaria para forjarlas artificialmente, más que suicida, homicida”.

Para ello utilizó el periodo de paz social para modernizar la economía con una política intervencionista³²⁰, aranceles favorables a la producción nacional³²¹, medidas fiscales y crediticias, inversiones en infraestructuras³²², apoyos a las empresas³²³, e innovación técnica en la agricultura³²⁴. El nacionalismo económico lo concebían tanto para la “integración” como para la “expansión”, por medio del Banco Exterior y de la presencia en ferias internacionales³²⁵, con primas a la exportación y otras medidas de fomento.

Su política económica ha sido calificada por VELARDE de “Dictadura keynesiana antes de la Teoría General”³²⁶. Su resultado fue favorable y “es incuestionable que, en multitud de órdenes, España medró en el periodo 1923-1929, más, muchísimo más que en análogo periodo

320. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 256: “Primo de Rivera impulsó el intervencionismo del Estado con verdadera unción. No es de extrañar. Las dictaduras propenden fatalmente al intervencionismo. Su omnímodo poder es incompatible con la inhibición. [...] abarcó la agricultura, la industria, el mismo comercio. [...] Tanto como de prejuicios jurídicos hallábase éste exento de prejuicios económicos”.

321. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 267.

322. En 1924 se estableció el Estatuto de los ferrocarriles, la Caja Ferroviaria del Estado y el Consejo Superior de Ferrocarriles. El Ministro de Fomento, Conde de GUADALHORCE creó en 1926 el Circuito Nacional de Firms Especiales que ejecutó 7.000 km. de carreteras.

323. GARCÍA DELGADO, J. L., *La modernización económica en la España de Alfonso XIII*. Madrid: Espasa Calpe, 2002, pp. 137-168. “La industrialización española en el primer tercio del siglo XX”. En JOVER ZAMORA, J. M. (dir.), *Los comienzos del siglo XX. La población, la economía, la sociedad (1898-1931)*. Madrid: Espasa-Calpe, 1984, pp. 3-171. MARTÍN ACEÑA, P. y COMÍN, F., “La industrialización española en el primer tercio del siglo XX”. En *RHE*, 2, 1985, pp. 335-340.

324. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 260: “ayudó todos los esfuerzos encaminados a independizarnos del extranjero, y, concretamente, los cultivos del maíz, el algodón, el tabaco y la morera”.

325. Se celebraron las de Sevilla y Barcelona.

326. VELARDE FUERTES, J., “Una dictadura keynesiana antes de la teoría general (1923-1930)”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 387-402. *Cien años...*, cit., pp. 159-177 y 164-173.

anterior. Ese es el hecho fundamental, inconcuso e histórico, de que nosotros nos enorgullecemos”³²⁷.

Otras medidas fueron la creación del Consejo de Economía Nacional por RD-L de 8 de marzo de 1924 con un Comité regulador de la producción industrial. Se controló el agua por medio de las Confederaciones Hidrográficas para regular la ordenación, planificación y aprovechamiento integral de las cuencas con una visión de conjunto con una política nacional de riegos³²⁸. Estableció por RD-L de 28 de junio de 1927 el monopolio de petróleos con la creación de la Compañía Arrendataria del Monopolio (CAMPSA)³²⁹. Respetó la participación de la ITT en la Compañía Telefónica Nacional por razones de aportación tecnológica. En el sector financiero se creó una banca nacional y se potenció la banca oficial (Banco Hipotecario, Banco Exterior, Banco de Crédito Local y Banco de Crédito Industrial) y las Cajas de Ahorros. Las Exposiciones Universal de Barcelona e Iberoamericana de Sevilla fueron un modo de acreditar ante el mundo la renovación del país.

La Hacienda Pública sufría la crisis económica de la posguerra, con un grave déficit presupuestario de más de mil millones de pesetas, una deuda pública que se había incrementado en un 40% como efecto de las grandes inversiones públicas y una circulación fiduciaria del 20%³³⁰. Con la presencia de CALVO SOTELO en el Ministerio de Hacienda del Directorio Civil se intentó equilibrar el presupuesto, mejorar la im-

327. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 445, lo justifica con una exposición precisa de datos económicos.

328. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 164-165.

329. VELARDE, J., *Política económica de la Dictadura*. Madrid: Guadiana, 1973, p. 173, valoró el monopolio como la medida económica más importante de la Dictadura, porque beneficiaba a la Hacienda con los beneficios que generaban los combustibles, posibilitó la adquisición de yacimientos y la construcción de refinerías y de una flota petrolera. Supuso un duro enfrentamiento con dos importantes compañías, la Standard Oil de ROCKEFELLER y la Shell, que presidía Sir H. DETERDING, quien amenazó a Primo de Rivera con bloquear el suministro a España. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 193-205.

330. TORRES VILLANUEVA, E., “La Hacienda Pública durante la dictadura de Primo de Rivera y la Dictablanda, 1923-1930”. En *Hacienda Pública Española*, número extraordinario 2002, pp. 79-104.

posición para hacerla más justa y poder financiar los planes de obras públicas³³¹. Se propuso como objetivos inmediatos:

“Establecimiento de la contribución progresiva sobre el capital consolidado, que será valorado básicamente por juntas locales.

Simplificación y reducción de impuestos.

Dar elasticidad a los impuestos directos, a fin de que el Gobierno pueda fijar entre un límite mínimo y un límite máximo, el porcentaje necesario para cubrir las obligaciones del ejercicio económico.

Llegar al presupuesto de 3.500 millones de ingresos, destinando 200 anuales a amortización de deuda.

El próximo presupuesto, que se presentará nivelado, ha de contener la reforma tributaria.

Vigencia de dos años para los presupuestos.

Creación de la cédula o tarjeta de ciudadanía”³³².

Por iniciativa del general, el Ministro de Hacienda estudió el establecimiento de una contribución progresiva sobre el capital, que matizó en el sentido de gravar la renta global con una imposición progresiva, para lo que sería necesario convertir los impuestos de producto –objetivos– en impuestos sobre la renta –subjetivos y elásticos– en línea con el pensamiento de FLORES DE LEMUS³³³. Le dio forma en un Proyecto

331. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1095-1110. VELARDE, J. (ed.), *La Hacienda Pública de la Dictadura de Primo de Rivera*. Madrid: IEF, 1986. Obra comentada por HARRISON, J., “Comentarios sobre la Hacienda Pública de la Dictadura de Primo de Rivera”. En *Revista de Historia Económica*, 1, 1988, pp. 181-185.

332. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 104.

333. El Impuesto de Consumos fue suprimido por la Ley de 12 de junio de 1911, aunque su Disposición Transitoria 5ª hizo la salvedad de que la supresión no afectaba a “los regímenes especiales de las Provincias Vascongadas y Navarra”. El Dictamen de la Ponencia de la Comisión creada para la transformación del Impuesto de Consumos propuso: “Debe abolirse definitivamente el Impuesto de Consumos, sustituyéndole por otros más racionales, más equitativos, más suaves y menos onerosos”. Afirmó: “Impuesto tradicional, la tradición lo abomina. Impuesto empírico, la ciencia lo abomina. Impuesto vejatorio, el pueblo lo aborrece. Impuesto vicioso, la moral lo rechaza. Impuesto arbitrario, la justicia lo repudia. Impuesto de la holgura, lo odia la pobreza. Impuesto desigual, la equidad lo recusa. Impuesto perturbador, la sociedad lo reprueba. Impuesto antihigiénico, la vida lo maldice”. *Documentos y trabajos de*

de Ley de rentas y ganancias que presentó el 17 de noviembre de 1926, que gravaba los ingresos con una escala progresiva. Representaba la transformación de un sistema fiscal real en otro personal basado en un impuesto personal único sobre la renta, que consideró la “esencia, la médula, la raíz de la equidad y de la justicia tributaria”³³⁴. La Comisión que lo estudió propuso el establecimiento progresivo de una contribución personal por cuota complementaria gradual sobre una cuantía de renta³³⁵. De este modo el impuesto personal complementaría la tributación de producto. Como opinó CALVO SOTELO:

“Sólo resta añadir ya que el impuesto sobre las rentas y ganancias, al gravar la renta global de cada ciudadano, y al aplicar a dicha renta global una escala progresiva convertirá en realidad palpitante un ideal tras el que caminan todos los países: la igualdad en el sacrificio”³³⁶.

la Comisión extraparlamentaria para la transformación del Impuesto de Consumos, t. 5. Madrid: Imprenta de Sucesores de M. Minuesa de los Ríos, s/f, pp. 10-11. Citado por VELARDE, J., *Cien años...*, cit., p. 70. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. Barcelona. Editorial Crítica, 1990, pp. 62-97. Sobre FLORES DE LEMUS y su obra: SERRANO SANZ, J. M., “El *curriculum vitae* y la obra de don Antonio Flores de Lemus”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 45-66. VELARDE FUERTE, J., “El legado de Flores de Lemus”, “Antonio Flores de Lemus: una revisión veinte años después” y “Las cuatro escuelas de Flores de Lemus”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 67-96, 97-154, 269-272. FUENTES QUINTANA, E., “Flores de Lemus en el Ministerio de Hacienda”. “El legado de Flores de Lemus” y “Antonio Flores de Lemus: una revisión veinte años después”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 165-269.

334. En su *Manifiesto a los electores* en la campaña de junio de 1931, reiteró sus propósitos en este campo: “El impuesto progresivo sobre la renta, la universalización –en riesgos y beneficios– del seguro social, el salario familiar, los arrendamientos colectivos de las fincas, el accionariado obrero, la limitación de los poderes financieros oligárquicos, etc., son postulados de mi ideología”. SORIANO FLORES DE LEMUS, J., *Calvo Sotelo ante la II República*. Madrid: Editora Nacional, 1975, pp. 156-158.

335. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 148, detalla las líneas fundamentales del proyecto para la unificación de la tributación directa sobre el producto, el gravamen sobre la renta personal, la proporcionalidad y progresividad de los tipos, etcétera.

336. Citado por GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., II, p. 1264. Se estableció por la Ley de 11 de julio de 1964, como la más importante aportación fiscal de la II República.

Las medidas fiscales que propició CALVO SOTELO para renovar la Hacienda y mejorar la recaudación lo fueron con base en la imposición directa sobre los inmuebles y las rentas³³⁷, sobre los caudales hereditarios³³⁸, y la indirecta sobre el consumo. Fueron muy contestadas por los grupos sociales y económicos que apoyaban a la dictadura y venían beneficiándose del régimen impositivo liberal sobre el consumo. Destaca el “Manifiesto de los terratenientes” con el apoyo de la más relevante aristocracia que ocupaba, además, cargos en la Corte³³⁹. Como había ocurrido anteriormente, contra la directa

“la oligarquía española montó un ingenioso aparato de impuestos indirectos, del que resultaba que casi todas las cargas del Estado las so-

337. COMÍN, F., *Hacienda y Economía...*, cit., pp. 907-938.

338. Por Real Decreto-Ley de 27 de abril de 1926 se estableció el Impuesto sobre el Caudal Relicto que lo gravaba indiviso, antes de su partición y adjudicación a los herederos, figura nueva que era más gravosa que las existentes. Recargó las transmisiones lucrativas entre colaterales a partir del tercer grado y entre extraños. En cuanto al gravamen de los derechos reales sobre los actos y contratos de inmuebles, el artículo 8 excepción a los “radicantes en las provincias donde el impuesto se halla concertado”, conforme a las reglas del artículo 15 CC, que define las personas sometidas al Derecho foral, haciéndolo extensivas a todo el territorio de las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. En los mismos términos los arts. 1 del RD-L de 28 de febrero de 1927 y el RD de 26 de marzo de 1927, sobre el Impuesto de Derechos Reales. El Decreto de 5 de mayo de 1932 dispuso la aplicación del Impuesto de Derechos reales “sin perjuicio del régimen especial tributario establecido o que se establezca para las provincias de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra”.

339. La primera medida fue la Ley de 1 de enero de 1926, que creó el “Registro de Arrendamiento de Fincas Rústicas”, para evitar la defraudación en la contribución territorial planteando que el contribuyente rectificase el irreal valor catastral de los inmuebles declarando el real, con sanción expropiatoria por el valor con el que pagaba los impuestos. FONTANA, J., *La Hacienda...*, cit., p. 78: “El anuncio de esta medida engendró un alboroto tremendo, con manifiestos de ‘los más significados propietarios de la nobleza española’, mítines y ataques en la prensa, donde se llegó a calificar a CALVO SOTELO de ‘bolchevique’, lo que sin duda resultaba exagerado. Los propietarios contribuyentes sugirieron que, si lo que el gobierno quería era más dinero, bastaba con que aumentase las cuotas y no se metiera en tamaño fregado, de modo que hubo que contentarse con elevar uniformemente en un 25% los ‘líquidos impondibles’ (las valoraciones que servían de base para el pago) y dejar las cosas como estaban, sin poner mano en el saneamiento del reparto”. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 168-170.

portaba el consumidor. Las clases pobres pagaban en España el 47% de los gastos totales del Estado por impuestos indirectos. Las grandes y medias fortunas eran intangibles. El consumidor tenía que pechar con las contribuciones directas: la territorial, la urbana, la industrial, etc. Por ese procedimiento de no tributar —y por el complementario de extraer copiosas sumas del Estado—, la clase directora española impedía que España tuviese un Estado”³⁴⁰.

CALVO SOTELO reconoció que, a pesar de sus esfuerzos, no había logrado modernizar el sistema fiscal español, porque

“ninguna de las lógicas reacciones defensivas de las clases sociales heridas en sus intereses fue tan aguda, nerviosa y virulenta como la de los propietarios. [...] entre éstos descollaron en grado sumo los terratenientes. La protesta obrera fue calurosa, pero comedida. La de los contribuyentes por industrial, cuando la hubo, tampoco disonó. En cambio, la de los propietarios resultó tonante [...] Los más significativos propietarios de la nobleza española suscribieron un famoso y mal redactado mensaje que encabezaban altos dignatarios palatinos”³⁴¹.

Los modestos intentos reformadores de CALVO SOTELO, fueron “rechazados por los grupos de presión que soportaban el régimen dictatorial”. Se sancionaron poco después por las Cortes republicanas en cuanto a la contribución sobre la renta y el deber de los propietarios de declarar las rentas. Sus intentos reformistas acabaron buscando el incremento de la recaudación elevando los líquidos o los tipos³⁴², mejorando técnicamente algunos impuestos, persiguiendo el fraude y la

340. LACOMBA, J. A., *Introducción a la historia económica de la España contemporánea*. Madrid: Guadiana, 1969, pp. 422-423.

341. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 126. FUENTES QUINTANA, E., “Calvo Sotelo y la reforma tributaria”. En *Notas sobre la política económica española*. Madrid: Delegación Nacional de Provincias del FET y de las JONS, 1954, pp. 411-419. VV.AA., *La Hacienda desde sus ministros. Del 98 a la guerra civil*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2000.

342. Por Real Decreto de 25 de junio de 1926 se elevaron los tipos impositivos de la contribución territorial sin afectar la subida a las bases, que permitió una importante subida de la recaudación. Durante su mandato se elevó la presión fiscal más que durante la República. COMÍN, F., *Hacienda y Economía...*, cit., p. 896.

evasión³⁴³, y reformando la administración recaudatoria³⁴⁴. CALVO SOTELO explicó lo que había sido su propósito durante su gestión en el Ministerio:

“Hallé una Hacienda averiada, exhausta, precaria. Por eso hube de consagrarme inicialmente al refuerzo de ingresos, la poda de gastos y la mejora de los servicios. Modernicé la mecánica; simplifiqué la recaudación; retoqué algunos tributos; hice comprensiva y flexible la inspección fiscal; luché denodadamente contra la ocultación; acrecenté el Patrimonio del Estado, creando el Monopolio de Petróleos; extirpe la Deuda flotante, reduje el volumen de la Perpetua, e intensifiqué la amortización de la restante consolidada [...] Satisfecho de mi labor, ni la exalto, ni la desprecio; simplemente la evoco para asociar a ella, de modo ostensible, toda mi responsabilidad”³⁴⁵.

Podemos afirmar que la política económica, social y fiscal de la Dictadura supuso el fin de la economía liberal clásica y el inicio de la transición al Estado de bienestar, que en Europa se planteaba tras la Primera Guerra Mundial por la Constitución del Weimar. El protagonismo del Estado fue muy importante y lideró las transformaciones socio-económicas, de las infraestructuras, la industrialización y, en general, de crecimiento económico y la redistribución fiscal por el gasto social y la fiscalidad, aunque fue un proceso incipiente. En todo ello tuvo un papel relevante CALVO SOTELO.

1.4. De la Dictadura a la II República.

El fin de la Dictadura se produjo por la conjunción de varios factores, como el inicio de la crisis económica, la pérdida del favor popular, los enfrentamientos con el ejército, los intelectuales y la Universidad, las conspiraciones políticas y la pérdida del apoyo de sus compañeros de

343. Se estableció la pena personal y agravaron las penas pecuniarias por los comportamientos fiscales ilícitos, que implicaran fraude o evasión fiscal, además de las sanciones administrativas y las revisiones de valores, etc.

344. COMÍN, F., *Hacienda y Economía...*, cit., pp. 937-983.

345. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 434.

armas³⁴⁶. Todo ello obligó a PRIMO DE RIVERA a presentar su dimisión al Rey el 28 de enero de 1930, falleciendo en París el día 16 de marzo.

ALFONSO XIII encomendó la formación de gobierno al general BERENGUER. El país estaba desestructurado institucionalmente, sin Constitución, Gobierno ni Parlamento, sin partidos políticos, con una rápida politización y en una situación de crisis económica. Se debatía entre continuar con el régimen constitucional de 1876 y convocar nuevas elecciones, o proceder a la elección de unas Cortes Constituyentes que le dotaran de una nueva Constitución. El primer paso de este proceso constituyente era la celebración de elecciones municipales, que se convocaron para el 12 de abril de 1931³⁴⁷.

El 27 de agosto de 1930 los partidos de la oposición regionalista, constitucionalista, republicana y socialista firmaron el pacto de San Sebastián. A partir de ese momento hubo dos tendencias. La revolucionaria pretendió derrocar de inmediato a la monarquía y la moderada decidió actuar por medio de la acción política en la prensa creando una opinión favorable a la instauración de la república. Fruto de la primera fue el intento de golpe de Estado de GALÁN y GARCÍA HERNÁNDEZ en Jaca de 12 de diciembre, al que siguió la sublevación de Cuatro Vientos del 15 de diciembre.

Las elecciones municipales del 12 de abril de 1931 se celebraron en un clima de incertidumbre y con la confianza en el triunfo de la conti-

346. Había tenido enfrentamientos de distinto carácter con importantes generales. Con LÓPEZ OCHOA, QUEIPO DE LLANO, AGUILERA y WEYLER por su acuerdo con los políticos monárquicos (ROMANONES, MARAÑÓN). Con la Artillería por disponer que los ascensos se produjeran por méritos y no sólo por antigüedad dando lugar a una asonada conocida como la “sanjuanada” por producirse la noche de San Juan. Se intentaron varios golpes contra PRIMO DE RIVERA por el general AGUILERA y por el político SÁNCHEZ GUERRA y se preparó otro para el día 28 de enero de 1930, al que se adelantó con la dimisión. El llamado durante la II República “problema militar” fue señalado por CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. X: “Estimo ineludible buscar solución para otro problema vidrioso: el militar. Los cuadros de mando de nuestro Ejército adolecen de hipertrofia. Mientras no se reduzcan, el presupuesto soportará un lastre agobiante; la normalidad política un denso peligro”. Así terminó comprobándolo la II República en sí misma.

347. FUENTE LANGAS, J.M., *La dictadura...*, cit., pp. 496-581.

nidad de la mayoría monárquica, como así fue en el cómputo general. Sin embargo, se produjo la victoria de los republicano-socialistas en cuarenta y una de las cincuenta capitales de provincia, lo que condujo a la proclamación de la II República el día 14 de abril. TAMAMES resume el momento y sus consecuencias:

“La verdadera cuestión es que la Dictadura no supo pasar del modelo obsoleto que heredó, a otro institucionalizado y al nivel de su tiempo. Y en este sentido, más influyente que la Dictadura en la secuencia venidera de la Historia hacia la Guerra Civil y hacia el franquismo, lo fue seguramente la Segunda República; que presionada por sus dirigentes, por un republicanismo anquilosado, un socialismo dogmático, y unas organizaciones de izquierda entre la utopía igualitaria (CNT-FAI) y el servicio a los *sóviets* (PCE), perdió cinco años en no hacer casi nada. Para luego, ya en la Guerra civil, pasar por toda clase de divisiones fratricidas frente al enemigo común personificado en Franco”³⁴⁸.

2. EL RÉGIMEN FISCAL TRAS LA REFORMA DE 1900.

El régimen fiscal establecido por la reforma de MON y SANTILLÁN de 1845 estuvo vigente, con pequeñas adaptaciones, hasta la importante reforma introducida por la Ley de 27 de marzo de 1900, conocida como de FERNÁNDEZ VILLAVERDE³⁴⁹. Racionalizó la fiscalidad planteando la

348. TAMAMES, R., *Ni Mussolini...*, cit., p. 425.

349. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 70-74. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. Barcelona. Editorial Crítica, 1990, pp. 47-62. COMÍN, F., *Historia de la Hacienda...*, cit., pp. 81-84. *Hacienda y Economía...*, cit., pp. 47-52, 587-604, 906-938. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 26-29; “Los impuestos estatales...”, cit., pp. 26-29. FONTANA, J., *La Hacienda...*, cit., pp. 69-77. SOLÉ VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967. Contra las medidas fiscales se aliaron los comerciantes e industriales a través de las Cámaras de Comercio, los regeneracionistas seguidores de COSTA y, en lo económico, de HENRY GEORGE, y los ‘jóvenes turcos’ del partido conservador contrarios a la reducción del gasto público, particularmente del relativo a la flota. Fue apoyado y mantenido por SILVELA y logró sanear la Hacienda. Número monográfico

superación de la imposición territorial sustituida por el pago de la riqueza de las utilidades, las rentas de capital y trabajo y los beneficios de las sociedades mercantiles.

La reforma de 1899-1900 trató de mejorar, racionalizar y sistematizar el sistema de la imposición de producto creando la “Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria”, cuyas tarifas gravaban las rentas de trabajo como sueldos, asignaciones y honorarios de los registradores (1^a); las de capital sobre intereses de la Deuda, del capital y los dividendos de acciones (2^a), y las mixtas de trabajo y capital (3^a)³⁵⁰. Con ella el sistema fiscal quedó configurado:

a) Imposición directa: sobre los siguientes seis impuestos de producto: Las Contribuciones Rústica, Urbana e Industrial, y las tres tarifas de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria³⁵¹.

b) Imposición indirecta se mantuvo sustancialmente con el régimen anterior a la reforma con variaciones sobre los Impuestos de Derechos Reales y Timbre y el Arancel de Aduanas:

- Impuesto de Derechos Reales, correspondiente al antiguo Derecho de hipotecas, que gravaba la transmisión *inter vivos* o *mortis causa* de inmuebles, su arriendo o subarriendo, la imposición de censos y cargas, con un ámbito imponible mayor³⁵².

de *Hacienda Pública Española: Villaverde en Hacienda, cien años después*, 1999. COMÍN COMÍN, F., “Raimundo Fernández Villaverde: la personificación de la ortodoxia financiera clásica española”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 273-284. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 40-41. YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario...”, cit., pp. 124-128.

350. Su regulación fue muy confusa, que incrementó el Reglamento de 30 de marzo de 1990 al no incluir las sociedades anónimas de fabricación que siguieron tributando por la contribución industrial, hasta su inclusión por la Ley de 3 de agosto de 1907.

351. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1072-1077.

352. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1080-1082. Según la Exposición de Motivos de la Ley de 2 de abril de 1900 este impuesto era en Europa “una de las fuentes más importantes de recursos para el Tesoro y al que por su carácter especialísimo contribuyen los que voluntariamente otorgan relaciones contractuales en las que es dado presumir recíproca utilidad, o aquellos otros que por hechos independientes de la voluntad humana, pero de ineludible realización, se hacen dueños de fortunas acumuladas por el trabajo y el esfuerzo ajeno”. FLORES DE LEMUS fue defensor del

– Impuestos sobre el consumo de especies determinadas, que gravaba el consumo de aguardientes, licores, aceite de oliva, carnes, sidra, chacolí, cerveza y jabón. En 1899 se había creado el impuesto sobre la importación y fabricación del azúcar³⁵³. Quedaron subsistentes los impuestos municipales sobre el consumo, los derechos de puertas sobre las mercancías a la entrada de puertos y ciudades, los monopolios fiscales, el papel sellado.

– Impuesto del Timbre del Estado que se amplió a los valores mobiliarios³⁵⁴.

c) Arancel de Aduanas³⁵⁵.

d) Los ingresos de los monopolios estatales del tabaco, la pólvora y la lotería³⁵⁶.

El sistema fiscal se consolidó hasta la reforma de 1940 con pequeñas y continuas modificaciones obra de FLORES DE LEMUS, que se han calificado de “reforma tributaria silenciosa”³⁵⁷, para la introducción del “principio de personalidad” y afectaron los siguientes impuestos:

a) Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana: mejora del conocimiento de las bases imponibles por los Catastros y Registros fiscales elaborados con base en las fotografías aéreas. Se persiguió estimar los rendimientos por medio del “Catastro por masas de cultivo y clase de terreno”, complementado con las “Cartillas Evaluatorias” y el “Registro Fiscal”. La Ley de 23 de marzo de 1906 formuló las reglas para la identificación y valoración de la parcela catastral, para la “determina-

impuesto y de las reformas, que se introdujeron en la de COBIÁN de 1910, entendiéndose aquel que por la inviabilidad de establecer un gravamen directo y personal del patrimonio, la única posibilidad de gravarlo era su tributación por los periodos irregulares que originaba la transmisión hereditaria. El artículo 1 de la citada Ley declaró en vigor el concierto con las provincias de Vizcaya, Álava, Guipúzcoa y Navarra.

353. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1084-1086.

354. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., p. 1082.

355. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., p. 1083.

356. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1087-1094.

357. FUENTES QUINTANA, E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”. En *Las reformas...*, cit., pp. 286-352. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 74-79.

ción y representación de la propiedad territorial en sus diversos aspectos, con el fin de que sirva eficazmente para todas las aplicaciones económicas, sociales, jurídicas, con especialidad para el equitativo reparto del impuesto territorial” (art. 1).

b) Contribución Industrial: se creó en 1926 la imposición sobre el volumen de ventas, con un gravamen fijo por el ejercicio de la actividad y otro variable en proporción a aquellas.

c) Tarifas I y II del Impuesto de Utilidades: reformas sobre campo de aplicación y tipos.

d) Creación del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas no susceptibles de transmisión hereditaria en 1910.

e) Configuración de la Tarifa III de Utilidades como un impuesto personal sobre la renta de las sociedades a partir de la Ley de 29 de abril de 1920, con los rasgos fundamentales del actual Impuesto de Sociedades.

f) Creación de la Contribución General sobre la Renta por la Ley de 10 de diciembre de 1932. Era independiente de los impuestos de producto sobre la suma de las rentas de las personas físicas de más de 100.000 pesetas. Introdujo los principios de progresividad y complementariedad.

En cuanto a la imposición indirecta destacan los gravámenes sobre transportes y los impuestos sobre el consumo (cerveza, pólvora, gasolina, etc.), en un conjunto importante en cuanto al número y efecto recaudatorio.

Las reformas de FERNÁNDEZ VILLVERDE y FLORES DE LEMUS supusieron modernizar y completar la fiscalidad liberal que se había iniciado en 1845, incorporando los gravámenes nuevos de producto y consolidando los tributos sobre consumos específicos. Sistematizó la imposición directa y creó la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. Se logró modificar la recaudación desplazando los tributos decimonónicos (contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, y consumos determinados³⁵⁸), que perdieron importancia, en beneficio de los modernos impuestos sobre el producto y los consumos específicos.

358. Habían perdido importancia desde 1911 y se transfirieron a las Haciendas municipales que ya los recargaban.

Mientras tanto, en Europa se superaba el modelo liberal por el propio de Estado social, estableciéndose la imposición sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, el patrimonio, las sucesiones y el volumen de ventas, que ya constaban en el proyecto reformador de FLORES DE LEMUS. CALVO SOTELO intentó en 1926 establecer un impuesto único sobre la renta, que sustituyese las contribuciones territorial, industrial y de comercio y la de utilidades de la riqueza mobiliaria, que no prosperó. Estos cambios moderados eran consecuencia del rechazo del

“tejido político y social de la Restauración y la Dictadura, refractario a la nueva fiscalidad; el caciquismo retrasó tributariamente a España en el primer tercio del siglo XX. FLORES DE LEMUS, consciente de la ausencia de aquellas condiciones, y tras los reveses que recibieron sus primeros proyectos de reforma global, acabó proponiendo cambios tributarios moderados y graduales”³⁵⁹.

Aunque en un primer momento la reforma fiscal y el control del gasto hicieron posible el superávit presupuestario, volvió a aparecer el déficit público entre 1915 y 1923, alcanzando el 30% del gasto del Estado. Hasta alcanzar la grave situación de la Hacienda que se produjo durante la Dictadura, ya expuesta.

3. LA REFORMA DEL RÉGIMEN LOCAL DE NAVARRA.

Para luchar contra el caciquismo de la Restauración, que controlaba la vida local, y regenerar el país, se promulgó un nuevo marco legal, por medio de los Estatutos municipal de 8 de marzo de 1924, y provincial de 20 de marzo de 1925³⁶⁰. Con el fin de superar la “hipertrofia gubernativa” el nuevo régimen local se basó en los principios de autonomía, descentralización y amplitud competencial:

“Mientras que en la etapa política predictatorial, los gobernadores se reducían a la condición humilde de estampilla puesta al servicios del poli-

359. COMÍN, F., *Historia de la Hacienda...*, cit., p. 84.

360. ORDUÑA REBOLLO, E. y COSCULLUELA MONTANER, L., *Historia de la Legislación de Régimen Local*. Madrid: Iustel, 2008, pp. 169-177, 198-203.

ticastro de turno [...] bajo la Dictadura, extirpados los cacicatos seculares, y orientada la organización política en torno a la Unión Patriótica, cada Gobernador se erigía en señor y árbitro de Ayuntamientos, Diputaciones y núcleos de amigos [...] El Estatuto Municipal, aunque sin ser implantado en su parte político-electoral, imponía una delimitación de atribuciones gubernativas”³⁶¹.

Estableció un nuevo régimen jurídico:

“Su norma fundamental estriba en sustituir los recursos gubernativos –que desaparecen por completo– por los judiciales, sea ante los jueces ordinarios, sea ante las Audiencias, sea ante los Tribunales contenciosos. [...] haciendo pública la acción que podrán ejercer los que sufran lesión, no ya en su derecho, sino meramente en su interés; asegurando la plena gratuidad procesal; facilitando la demanda de responsabilidad civil [...] e instaurando la doctrina del silencio administrativo [...] y el recurso por abuso de poder”³⁶².

El nuevo régimen local establecido por el Estatuto fue entendido como una alteración de las competencias de la Diputación Foral sobre la materia³⁶³. En efecto, el artículo 5 la Ley de 1841 uniformizó el régimen organizativo local al disponer que “los Ayuntamientos se elegirán y organizarán por las reglas generales que rigen o se adopten en lo sucesivo para toda la nación”. En cuanto al orden competencial, el artículo 7 estableció la vigencia de la ley general, salvo lo dispuesto en el artículo 6 sobre “la administración económica interior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos, se ejercerán bajo la dependencia

361. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 23 y 25. Partió de los trabajos de Antonio MAURA y Adolfo POSADA, colaborando en la parte electoral GIL ROBLES y en la Hacienda FLORES DE LEMUS (pp. 29 y 30). El Estatuto Municipal lo concibió como un “nuevo Código municipal español” (p. 30).

362. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 40.

363. ALI ARANGUREN, J. C., “El municipio en la Comunidad Foral de Navarra. Historia, tradición y principios”. En *Iura Vasconiae*, 2, 2005, pp. 149-198. “Historia y fuentes del Derecho local de Navarra”. En RAZQUIN LIZARRAGA, M. M. y ENÉRIZ OLAECHEA, F. J., *El Derecho Local de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2006, pp. 31-100.

de la Diputación, con arreglo a su legislación especial”³⁶⁴. El artículo 10 reconoció a la Diputación provincial, “en cuanto a la administración de productos de los propios, rentas, efectos vecinales, arbitrios y propiedades de los pueblos y de la provincia, [...] las mismas facultades que ejercían el Consejo de Navarra y la Diputación del Reino, y, además, las que, siendo compatibles con éstas, tengan o tuvieren las otras Diputaciones provinciales de la Monarquía”.

En estos preceptos radicaba el fundamento de las peculiaridades municipales de Navarra, así como de la regulación y del control de la vida local por parte de la Diputación, no sólo sobre los bienes sino sobre todo el conjunto de la actividad local, que concretó la normativa posterior dictada por aquella.

Por acuerdo del Consejo Administrativo de Navarra —órgano creado como continuador de las Cortes— de 25 de marzo de 1925 se estableció que el Estatuto Municipal no era aplicable sin el consentimiento de la Diputación, porque de hacerlo se modificaba el régimen de la Ley de 1841. Se creó una ponencia que elaboró unas bases para adecuar el régimen privativo al nuevo orden local del Estatuto, aprobadas el 20 de mayo de 1925³⁶⁵.

Una vez negociadas entre las representaciones del Gobierno y de la Diputación, se plasmaron en el Real Decreto Ley de 4 de noviembre de 1925, que adaptó el Estatuto al régimen de Navarra³⁶⁶. La existencia del

364. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa de Navarra*, I, Pamplona, 1917, p. 50: “...no sólo las atribuciones de los Ayuntamientos que se refieran a la formación de los Presupuestos, dación de cuentas, establecimiento de arbitrios e impuestos municipales y cuidado de los bienes comunales, sino también las concernientes a la implantación y desarrollo de los servicios públicos [...] las relativas al nombramiento, separación y dotación de los empleados municipales de cualquier clase [...] y todas aquellas, en fin, que se relacionen con la gestión administrativa de los Ayuntamientos y demás entidades municipales”.

365. OROZ ZABALETA, L., “El régimen foral de Navarra y el Estatuto municipal”, en *Legislación...*, cit., 1925, pp. 3-26. GARRÁN Y MOSO, J., *El sistema foral...*, cit., pp. 211-215.

366. GALLEGU ANABITARTE, A., “La adaptación del Estatuto municipal de 1924 a las provincias vasco-navarras”, en *El Estatuto Municipal*, Madrid, IEAL, 1975, pp. 685-706, negó carácter de pacto entre el Gobierno y la Diputación, porque “no apa-

acuerdo negociado fue reconocida por CALVO SOTELO, comparándola con la posterior sobre la modificación del cupo:

“Mi primera negociación con los navarros para adaptar el Estatuto Municipal versó únicamente sobre aspectos jurídicos. La segunda planteó problemas jurídicos también; pero, además, económicos. Y son siempre vidriosos los roces con el Fuero; pero más cuando llegan también al huevo...”³⁶⁷.

El Estatuto reiteró la uniformidad organizativa y los principios del régimen local estatal, plenamente aplicables a los municipios de Navarra. El Real Decreto Ley de 4 de noviembre de 1925 concretó las funciones de la Diputación respecto a los Ayuntamientos que, según recogió el preámbulo, estaban “sometidos a la jerarquía de la Diputación de Navarra en primer grado”. La propia norma reconoció su carácter de pacto negociado entre el Gobierno y la Diputación en su preámbulo:

rece ni rastro de una base contractual o negocial en estricto sentido jurídico, [...] no se concibe que este mismo Estado pacte, transija o contrate con una de las entidades pública el ejercicio de unas competencias o funciones y potestades públicas. (...) lo que sí puede hacer el Estado a través de sus leyes y disposiciones administrativas —sí es que la Constitución lo permite— es conceder autonomía administrativa, transferencia y delegación de funciones públicas (...) Pero esto es completamente diferente a lo que pretenden las determinadas interpretaciones foralistas que fundamentan la relación entre el Estado y las Provincias forales como un contrato o pacto” (pp. 690-691). En relación con la Ley de 1841 y al RDL de 1925 calificó de “absurdo” el denominarla “Pacto-Decreto-Ley”, porque “son leyes, disposiciones estatales soberanas y unilaterales, que pueden ser modificadas por disposiciones de igual rango posteriores sin ninguna necesidad de someterse al procedimiento especial de elaboración”. Afirmó que lo dispuesto en la Base 16 sobre su modificación por “el mismo procedimiento seguido para su adopción”, “carece absolutamente de toda vinculatoriedad jurídica para cualquier legislador futuro [...] no afecta nada al carácter de disposición unilateral y soberana, derogable por otra de igual rango” (pp. 694-695).

367. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 91. Añadió en nota un reconocimiento a los negociadores: “En justicia quiero consagrar una cordial memoria a los negociadores designados por Navarra. Duras y prolongadas fueron mis contiendas con ellos. Pero he de reconocerles altas cualidades de rectitud y comprensión, destacadas por modo singular en los señores URANGA, BEUNZA, NAGORE y alguno más que no recuerdo. Y he de confesar que su intransigencia fue mucho mayor en las cuestiones de principio que en las de cifrado”.

“Por el respeto debido a dicho régimen, el Gobierno estimó trámite previo inexcusable la aprobación por la Diputación de Navarra de las bases que al efecto se estudiaron entre representantes de aquella y del Ministerio de la Gobernación, en prolija gestación, en la que el País Navarro exteriorizó su voluntad personificada no solamente por la Diputación sino por todos sus Ayuntamientos. Por ello, teniendo en cuenta que, con arreglo a las expresadas bases, los municipios navarros disfrutarán de los mismos fueros y prerrogativas que los restantes de la Nación, aunque sometidos a la jerarquía de la Diputación de Navarra en primer grado y, en definitiva, a la del Consejo Administrativo Navarro, cuya composición es la mejor garantía de los fueros municipales por reservarse mayoría de su seno a los representantes de los Ayuntamientos”.

El principio de autonomía del régimen local general fue el elemento de referencia para la reforma del régimen local de Navarra, como reconoció CALVO SOTELO:

“Me interesaba, ante todo, salvar el principio de la autonomía municipal, plenamente garantizado en las Vascongadas con la total vigencia en su territorio del libro primero del Estatuto, hube de recabar en Navarra otra fórmula análoga”.

Este objetivo lo concretó en tres extremos: plasmar la soberanía legisladora del Estado sobre la elección y organización local común en toda la Nación (Base 1^a) sustraer a la Diputación los recursos, encomendándolos a un Tribunal Administrativo delegado (Base 11^a)³⁶⁸, y enco-

368. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 81-82: detalló las bases, destacando la relativa a las funciones del Tribunal Administrativo delegado para resolver los recursos contra las entidades locales: “Perseguía con esta delegación el sustraer a la Diputación, organismo político por natura, la función jurisdiccional en el orden económico-administrativo, por analogía con lo que acontece en el territorio no foral, donde tales reclamaciones están sometidas, no a los Gobernadores civiles, como antaño, sino a los Tribunales económico-administrativos, totalmente extraños a la política militante”. Se estableció con carácter potestativo y fue constituido por acuerdo del Consejo Foral de 24 de junio de 1964. En el mismo se afirmó que existía en la Diputación una “potestad jurisdiccional de Régimen foral privativo [que] viene siendo ejercida directa e inmediatamente por la referida Corporación”. La STS de 7 de abril de 1969 (R. 2530) declaró que el Tribunal Administrativo de Navarra poseía “la

mendar al Consejo Administrativo la normación local (Base 12^a). En realidad se trataba de medidas limitadoras de la jerarquía para acercar el régimen local navarro a la autonomía del Estatuto Municipal, aunque aquella siguió siendo real y efectiva³⁶⁹. Frente al esquematismo del régimen local propio de la Ley de 1841 por su carácter general para el régimen foral, el Real Decreto-Ley de 1925 reguló las materias de organización, orden patrimonial, función pública, servicios y obras, Hacienda (préstamos, exacciones, presupuestos y cuentas), patrimonio forestal, recursos, garantías, mancomunidades, régimen de carta y referéndum. En este caso a partir del principio de autonomía, limitada por la jerarquía de la Diputación.

La situación de sometimiento de los municipios a la Diputación ya la expuso OROZ en 1919 al proponer la introducción de reformas en el régimen local, de modo que “en dicha reforma deben formularse de manera clara y precisa las facultades propias de los organismos municipales, con el criterio de autonomía señalado por la tradición foral, de manera que reduzca la intervención que ejerce actualmente la Diputación”³⁷⁰. Así lo realizó, en desarrollo de las Bases y ejercicio de

función cuasi-jurisdiccional de resolver recurso administrativo es desconcentrada o encomendada con carácter de estabilidad a un Órgano que se configura como jurisdiccional, bien sean los precitados Tribunales Económico-Administrativos, bien sea, el denominado Tribunal Administrativo de Navarra, (...) configurarse el mismo con un cierto carácter de judicialidad, si bien no se trata de puridad de auténtico Tribunal, ni su ejercicio suponga función jurisdiccional”.

369. El control de los municipios por la Diputación tenía su fundamento en el Decreto XLV, de 3 de febrero de 1823, Instrucción para el gobierno económico-político de las provincias. Reguló la legitimación vecinal (art. 50), que se mantuvo en la normativa navarra.

370. OROZ ZABALETA, L., “Aplicación del principio de Autonomía municipal en el Derecho histórico de Navarra y en el régimen actual”, en *Asamblea de Administración Municipal Vasca, San Sebastián 1919*, San Sebastián, Imprenta Provincial, 1920, p. 250. Concretó los asuntos de control a los “de interés capital para la vida del Municipio como son los referentes a la enajenación y gravamen de los bienes comunales, contratación de empréstitos de importancia, implantación de nuevos impuestos, si estos no se hallan especificados en forma general, etc., etc., y a aquellos otros actos que afecten un interés general y público como el fomento y conservación de los montes, exigiendo en los demás casos el examen o cumplimiento de la ley, sin perjuicio de que dicha intervención se extienda a otros actos de la vida municipal cuando sean

la competencia normativa de la Diputación Foral, el Reglamento de Administración Municipal de 1928, auténtico código del régimen local navarro.

4. LA REVISIÓN DEL CUPO DE NAVARRA.

La modificación del cupo que el Gobierno propuso a la Diputación de Navarra se ha de situar en el marco político y económico de la Dictadura y en las dificultades de su Hacienda, que CALVO SOTELO intentó superar. Además, el Convenio Económico de 1877 implicaba un bajo cupo, inadecuado a los cambios sociales y económicos operados desde su firma. Por otra parte, se había revisado el cupo de las provincias vascas, que dejaba a Navarra

De esta iniciativa, tras una compleja negociación³⁷¹, surgió el Convenio Económico de 1927, que fue decisivo en el reconocimiento del régimen foral en cuanto a la autonomía tributaria, a la bilateralidad de sus relaciones con el Estado y a la consolidación de la institución. No sólo se elevó el cupo que abonaría Navarra al Estado de seis millones de pesetas, sino que se estableció el nuevo régimen fiscal de Navarra articulado con el estatal³⁷². Supuso el reconocimiento de que Navarra mantenía su plena autonomía tributaria en virtud de la Ley de 1841, capaz de establecer un nuevo régimen y de realizar la gestión tributaria

los mismos Municipios quienes lo soliciten”. Nueve años después el Reglamento de Administración Municipal de 1928 incluyó todos estos y otros en el control por la Diputación.

371. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 91: la negociación para la modificación del cupo tributario la calificó de “obra de romanos, y de haberla consumado me enorgullezco, recordando las arduas dificultades que hubimos de vencer. [...] Y son siempre vidriosos los roces con el Fuero; pero más cuando llegan también al huevo...”.

372. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 51-61. FUENTE LANGAS, J.M., *La dictadura...*, cit., pp. 307-383. MIRANDA RUBIO, F., “El convenio económico de 1927 entre Navarra y el Estado”. En *Príncipe de Viana*, 192, 1991, pp. 227-255. MIRANDA RUBIO, F., *La dictadura...*, cit., pp. 137-180. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa de Navarra en los convenios económicos de 1927, 1941 y 1969”. En *RJN*, 27, 199, pp. 145-147. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaren...*, cit., pp. 97-126.

en el sentido más amplio. Podía establecer, regular y gestionar todos los impuestos que el Estado cobraba en el resto del territorio nacional, salvo el del monopolio de la gasolina, con una compensación a la Diputación, y las especificaciones sobre los impuestos de consumo (alcoholes, azúcares, achicorias, etc.).

4.1. Las actitudes de Calvo Sotelo sobre los Conciertos vascos y el Convenio Económico.

Para cuando se puso en marcha la revisión del Convenio Económico con Navarra de 1877, las provincias vascongadas habían negociado y aprobado los Conciertos de 29 de junio de 1887, de 7 de enero de 1894 y de 13 de diciembre de 1906³⁷³. El Real Decreto de 6 de marzo de 1919 reconoció en su artículo 1 el sentido de acuerdo entre partes que el Concerto implicaba:

“Las cuestiones que surjan entre el Gobierno y la legítima representación de las Provincias Vascongadas con motivo de la interpretación del vigente Concerto económico contenido en el decreto-ley de 13 de diciembre de 1906 se resolverá siempre de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la representación de las provincias”.

Lo reiteró el Real Decreto de 27 de julio de 1920 al disponer la audiencia a las Diputaciones de las Provincias Vascongadas antes de resolver las reformas tributarias que precisasen las nuevas leyes, aunque no exigía el acuerdo, sino la participación en trámite de audiencia no vinculante³⁷⁴.

373. Por Real Decreto de 23 de octubre de 1913 se adicionó el régimen de la contribución de utilidades de las Compañías navieras establecidas en las provincias.

374. El 29 de diciembre de 1923 la Diputación de Guipúzcoa aprobó un Proyecto de Memoria dirigida al Directorio Militar, a presentar a las otras Diputaciones, sobre las relaciones económicas con el Estado, el Concerto Económico y la organización regional. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 225-256. En una adición a la conclusión 7ª se afirmó: “Son innegables en el orden histórico y en el aspecto sentimental, las relaciones de las provincias Vascongadas con Navarra. La analogía de las demandas de ambos Pueblos

Por Real Decreto de 9 de junio de 1925 se nombró la Comisión Mixta para redactar el Quinto Concierto conforme a las bases establecidas en el mismo, que fue aprobado por Real Decreto de 24 de diciembre de 1926 como “Reglamento del Concierto económico de las Provincias Vascongadas, redactado por la comisión mixta nombrada al efecto por Real Orden de 2 de octubre último”.

Es interesante conocer la opinión del Ministro de Hacienda, CALVO SOTELO, respecto al Concierto Económico, porque, sin duda, era muy similar a la que tenía respecto al Convenio Económico de Navarra, ambas muy relacionada con el pensamiento de CÁNOVAS DEL CASTILLO y su “unidad nacional”. Está recogida en una obra editada en 1931, poco después de la Dictadura, en la que con el título *Mis servicios al Estado* explicó su papel en la Dictadura, desde un compromiso superior con el España y el Estado.

En el capítulo en el que expone su gestión en el Ministerio de Hacienda respecto a los Concierdos con las provincias y el Convenio Económico con Navarra y su renovación, se preguntó sobre los aspectos cuantitativos del mismo, y si las provincias pagaban más o menos de lo debido. Aunque no dio respuesta, afirmó que “al decir de los técnicos del Ministerio de Hacienda, pagan menos [...] el Estado recaudaría en 1926 [...] por las contribuciones concertadas, aplicando las leyes que regían en el resto del país, mucho más del doble de los cupos concertados”. Adujo la opinión contraria de PRADERA para concluir: “Yo no entro ni salgo en ese examen, francamente desagradable”. Sin embargo, formuló una conclusión muy relevante viniendo de quien venía:

“Pero de lo que me convencí durante los cinco meses que duró el diálogo con los representantes vascos, es de que la generalización de los Concierdos económicos al resto de las provincias españolas sería: a), la

ante los Gobiernos de la Nación, y la del curso y vicisitudes que ellas han seguido, han estrechado de medio siglo a esta parte sus lazos y hecho su unión más vigorosa. Por eso, cuanto de la Región y de las Sub-Regiones hemos dicho, puede aplicarse perfectamente a las cuatro provincias. Nada se opone a que, en los términos expresados, pueda constituirse la Región Vasco-Navarra, dentro de la que el antiguo Reino conservaría, como cada una de estas Provincias, lo que es peculiar y privativo suyo, y llevaría a la Región, como aquéllas, lo que estimase conveniente o necesario”.

muerte del concierto en las que ahora los disfrutan a título de excepción; b), alternativamente, el caos en la vida económica nacional”³⁷⁵.

Calificó de excepcional al Concierto y de hipoteca a la capacidad fiscal del Estado:

“El concierto económico se concibe como excepción, no como regla general. Su entraña estriba en señalar un límite máximo al esfuerzo tributario que ha de rendir la entidad territorial con quien se pacta, durante el plazo previsto. Ahora bien, ese máximo constituye un cupo global que en su seno recapitula los esenciales tributos e impuestos directos e indirectos del Estado, el cual, por consecuencia, hipoteca su libertad fiscal futura con relación a la indicada entidad”³⁷⁶.

Relacionó la esencia del Concierto con la autonomía fiscal³⁷⁷, aunque esta no se daba plenamente en el régimen concertado, en cuanto al libre establecimiento de los tributos, lo que no consideraba viable con carácter general:

“Es esencia del Concierto económico, la autonomía plena de la entidad concertada para fijar sus tributos y recaudarlos. De hecho, cada una de las provincias vascongadas goza de casi plena soberanía en la determinación de las bases imponibles y tipos de percepción. Pues bien; en la hipótesis de que las cincuenta provincias del Reino poseyesen esa altísima prerrogativa, bien puede afirmarse que España habría desencadenado una guerra intestina más fratricida que las de armas. [...] De hecho reinaría el caos, surgirían barreras aduaneras en las fronteras de cada provincia, y las industrias cuyo ámbito excede del territorio provincial —que son las más importantes— se verían ahogadas por múltiples y superpuestas gabelas. Además, no faltarían primas indirectas a la evasión fiscal, estimulándose el fraude con la oferta de condiciones suaves”³⁷⁸.

375. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 82-84.

376. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 84.

377. DE YBARRA Y BERGÉ, J., *Política nacional en Vizcaya*. Madrid: IEP, 1947, p. 60: “Este Concierto reconocía a las Vascongadas una autonomía económica muy beneficiosa, ya que evitaba la intervención directa del Estado a efectos económicos en el país, a cambio de una cantidad cifrada de antemano que abonaban las Diputaciones provinciales al Gobierno”.

378. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 86.

Constató que “las provincias concertadas se inclinan en demasía por los impuestos de consumo, que, por lo general, son injustos, prefiriendo en el gravamen las especies no producidas en el territorio”³⁷⁹. Tras analizar algunos de los impuestos y los riesgos derivados de manejar a su arbitrio los impuestos, propuso su remedio a los peligros de una fiscalidad así organizada y gestionada, que no era otro que suprimir la autonomía fiscal:

“que las Diputaciones concertadas carezcan de autonomía fiscal, o a lo sumo, la tengan sometida a férreas ligaduras. Por ejemplo, que en todas las provincias rijan iguales tributos; que ninguna pueda diversificar los tipos impositivos en razón al origen de la fabricación; que, a bases análogas, correspondan tarifas similares, etc., etc.”³⁸⁰.

Examinó las razones de autonomía, libertad, presión fiscal y economía que explican la defensa del Concierto por parte de las Diputaciones, pero el modelo no era extensible a todas las provincias:

“Las provincias vascas aman en el Concierto, evidentemente, la minoración de la carga fiscal que puede implicar; pero aún más la permanencia prolongada de los cupos; y más aún, todavía, la libertad de movimientos que les concede para desenvolver su vida en el orden tributario. Un concierto sin autonomía fiscal sería bien poca cosa; poco más o menos un contrato de arriendo de la recaudación de contribuciones del Estado. Pero un Concierto con autonomía, si se otorgase a las cincuenta provincias españolas, sería algo mucho más grave que un pacto excepcional: sería el triunfo del arbitristo, la vuelta a las aduanas interprovinciales, la instauración de un laberíntico *pandemonium* tributario. Digámoslo sin rebozo: una incruenta guerra intestina entre las diversas producciones y comarcas españolas”³⁸¹.

Tras exponer su “teoría general” sobre los Conciertos vascos, explicó que “merecía capítulo aparte la modificación del cupo tributario de

379. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 68, constató que “las provincias concertadas se inclinan en demasía por los impuestos de consumo, que, por lo general, son injustos, prefiriendo en el gravamen las especies no producidas en el territorio”.

380. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 90.

381. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 90-91.

Navarra”, que calificó de “obra de romanos”, de la que se manifestó orgulloso de “haberla consumado [...] recordando las arduas dificultades que hubimos de vencer. [...] Y son siempre vidriosos los roces con el Fuero; pero más cuando llegan también al huevo”. Dedicó palabras de elogio a los negociadores navarros, reconociéndoles “altas cualidades de rectitud y comprensión, [...] Y he de confesar que su intransigencia fue mucho mayor en las cuestiones de principio que en las de cifrado”³⁸². Como se expondrá, el esfuerzo no fue sólo suyo y las dificultades fueron, sobre todo, de los representantes de la Diputación Foral de Navarra.

Reconoció que “el régimen tributario de Navarra tiene su arranque en la ley, que allí llaman paccionada, de 16 de agosto de 1841”. Expuso su opinión contraria a esa naturaleza, porque “a mi juicio es una ley como otra cualquiera. La votaron las Cortes y la sancionó el Poder Moderador”, aunque “la Diputación había informado previamente y nada más”. Recordó como, a partir de la ley de 15 de octubre de 1839, Navarra “había perdido su personalidad como Estado o Reino independiente, *quedando convertida e una provincia española*; así lo dice el primer foralista navarro, don Luis OROZ”³⁸³.

Se refirió al cupo y su cuantía como “único sucedáneo del primitivo donativo foral, el cual tenía por características ser esencialmente variable, y, aunque gracioso, se supeditaba siempre a las necesidades públicas”³⁸⁴. En la negociación del Convenio hubo “transigencia [...] por ambas partes; quizá más por la nuestra que por la de Navarra. En realidad, nuestra aspiración no era pecuniaria, sino jurídica”, porque daba más importancia que a la cuantía del cupo a construir

“el verdadero Estatuto fiscal de Navarra, regulando en sus menores detalles las relaciones tributarias entre dicha provincia y el Estado, y asegurando a éste, en lo posible, contra el riesgo de evasión, que es el más grave de los que acompañan a todo régimen económico ‘excepcio-

382. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 91, citó a los señores URANGA, BEUNZA y NAGORE.

383. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 91.

384. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 92.

nal' y que los comisionados navarros, con correcta severidad, eran los primeros en execrar"³⁸⁵.

Concluyó su valoración del proceso con una consideración sobre el rechazo del Convenio que se produjo en Navarra, por parte de "algunos sectores políticos navarros [que] intenten convertir en banderín un supuesto quebrantamiento del fuero". Confiaba en que "los navarros rechacen la maniobra", porque

"No hay fuero que pueda garantizar a un pueblo la inalterabilidad de su sacrificio fiscal; sobre todo si ese pueblo vive enclavado en un país que acrecienta como todos las cargas públicas y le rodean ciudadanos del mismo Estado, que al compás de ese ritmo ven crecer sus personales aportaciones. Por eso, el camino más rápido de perder el Fuero consistiría en atribuirle esa absurda condición de eternidad cuantitativa, que pugna con la razón, con la lógica, con la justicia y con el Derecho"³⁸⁶.

4.2. Inicio de la negociación.

Por oficio del Gobernador Civil de 12 de noviembre de 1926 se comunicó a la Diputación el deseo del Gobierno de entablar "las negociaciones previas necesarias para fijar el cupo contributivo que ha de sustituir al actual", establecido por el Real Decreto de 19 de febrero de 1877. Resultaba "muy bajo e inadecuado" por el incremento de las necesidades del Estado, la elevación de las rentas públicas en el resto de la Nación, el progreso de la riqueza navarra y la alteración mundial del precio de las cosas y del valor de la moneda, que exigían "la revisión de todos los tipos fijos". Afirmó que el Gobierno "abriga el propósito firme y resuelto de elevar el cupo contributivo de Navarra", pero "tiene también el ardiente deseo de no lesionar en poco ni en mucho, el régimen especial de gobierno y administración establecidos en esta provincia". Terminó reiterando la disposición del Directorio Militar a negociar "la cuantía de la cuota que Navarra ha de contribuir en lo sucesivo al sostenimiento de las cargas del Estado"³⁸⁷.

385. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 95-96.

386. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 96.

387. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/1, 2 y 3.

La Diputación conoció la comunicación del Gobernador en sesión de 17 de noviembre y dispuso celebrar sesión al día siguiente con los asesores³⁸⁸. Estos sugirieron que antes de adoptar resolución alguna se oyera al Consejo Foral Administrativo de Navarra³⁸⁹, requiriéndoles la

388. La Diputación estaba integrada por los señores Joaquín de BORJA (vice-presidente), Martín GUELBEZU, José María MODET, Ignacio BALEZTENA, Francisco USECHI, Mariano ARRASATE, Javier MARTÍNEZ DE MORENTIN.

389. El Consejo Foral Administrativo fue creado por circular de la Diputación de 16 de julio de 1898, reestructurado por la de 15 de octubre, como órgano de participación con carácter consultivo y provisional, que “intervendrá en la formación de presupuestos, en el examen de cuentas, en la emisión de deuda, en las cuestiones de fuero y en cuantos asuntos merezcan especial asesoramiento, a juicio de la Diputación. Los reglamentos y medidas de carácter general que ésta dicte, deberán ser también sometidos al Consejo en la primera reunión que se celebre”. La idea de identificar el sistema foral liberal con las instituciones del Reino llevó a la Diputación a crear un remedo de las Cortes. En opinión de OROZ, “con propósito de que llenara en lo posible el vacío que aquéllas dejaron”, recordando que “nuestra constitución histórica más perfecta obligaba a la Diputación del Reino a rendir cuentas a las primeras Cortes”. Con la pretensión de imitarlas, desde la conciencia de no poder hacerlo: “Bien quisiera la Diputación revestir al Consejo de una potestad legal superior a la suya propia; pero la jurisdicción que tiene otorgada por la ley es intransmisible e indeclinable”. Por acuerdo de la Diputación de 16 de octubre de 1901 se decidió “la subsistencia del Cuerpo consultivo” con una nueva composición, sustituyendo a los mayores contribuyentes por quienes tuvieran alguna legitimidad democrática, aunque fuera pasada: “todos los señores que hayan ejercido el cargo de diputado provincial por elección popular”. Se mantuvo su carácter consultivo “en cuantos asuntos merezcan especial asesoramiento, a juicio de la Diputación, la cual podrá oír, para su mayor ilustración y acierto, el parecer de los señores consejeros que concurran, cualquiera que sea su número, dado el carácter meramente consultivo de esta institución”. No terminó de cuajar el intento porque algunos años más tarde decía OROZ que era “forzoso reconocer que actualmente el Consejo Administrativo de Navarra no tiene en la práctica la autoridad e importancia que fuera de desear”, sin que ello fuera “motivo para que se piense en suprimirlo”, entendiendo que “se aprecian cada día con más fuerza las causas que motivaron su establecimiento”. La siguiente renovación del Consejo Administrativo se produjo por el Real Decreto-Ley de 4 de noviembre de 1925. Se configuró el Consejo como garante de la autonomía municipal, en cuanto aprobaría las disposiciones sobre régimen local, en el que los representantes de la vida local tendrían mayoría absoluta (Base 12). El resto de los miembros serían “representantes de las fuerzas vivas”, formando parte de la misma la propia Diputación y atribuyendo a su Vicepresidente la Presidencia del Consejo. Su Reglamento fue dado por la Di-

Corporación le informasen sobre la aplicación de la Ley de utilidades que realizaba la Delegación del Hacienda solicitando documentación a las sociedades mercantiles, siendo así que dicha norma no regía en Navarra “por razón de su régimen privativo”³⁹⁰. Acordó convocar al Consejo para el día 25 y contestar a las consultas formuladas por las sociedades conforme a la propuesta de los asesores.

La preocupación de la Diputación y la inquietud social que había levantado la voluntad del Gobierno hizo que aquélla celebrase continuas sesiones³⁹¹. En la de 19 de noviembre dispuso remitir una nota oficiosa a los periódicos, sobre la reunión celebrada con sus representantes, quejándose éstos de que la censura gubernativa “les impedía totalmente exponer su pensamiento en la gravísima cuestión del cupo contributivo suscitada por el Gobierno”³⁹². Solicitaron de la Diputación que indicara

putación el 15 de enero de 1926, modificado por el de 5 de febrero de 1949. El propio Consejo se dotó de un Reglamento de Régimen Interior aprobado en sesión de 18 de junio de 1949. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., pp. 115-124. GÓMEZ ANTÓN, F., *El Consejo Foral Administrativo de Navarra*. Madrid: Rialp, 1962.

390. Así lo hizo constar la Diputación por acuerdo de 27 de abril de 1900, porque las disposiciones del Reglamento de aplicación de la Ley de 27 de marzo de 1900 “eran contrarias al régimen y franquicias forales de Navarra, cuyo modo de tributar se regía por la Ley de 16 de agosto de 1841”. Recordó que el Consejo de Estado en las RROO de 25 de junio y 7 de julio de 1882, 8 de enero de 1886 y 15 de febrero de 1893 había dispuesto que se reconociera expresamente la inaplicación en Navarra de cualquier nuevo gravamen. Por resolución de la Dirección General de Contribuciones de 9 de marzo de 1906 se reconoció que su cobro era contrario al régimen de Navarra y se procedería a la devolución de los pagos realizados. En los numerosos debates sobre la liquidación a las sociedades la Diputación mantuvo el criterio de la reciprocidad, que rechazó el Reglamento de 25 de abril de 1911. OROZ ZABALETA, L., *Legislación administrativa...*, cit., p. 494. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 179-200.

391. Esta actitud de inicial rechazo a la pretensión gubernamental suscitó la presentación de pliegos de firmas de adhesión a la Diputación. ARGN Caja 25736, legajo 2348/1 y 2.

392. Asistieron a la reunión los señores don Miguel ESPARZA, director de *El Pensamiento Navarro*, don Francisco Javier ARVIZU, director de *El Pueblo Navarro* y don Joaquín LECÁROZ, director de *La Voz de Navarra*. No participó el *Diario de Navarra*, que se había posicionada muy a favor del Directorio Militar de PRIMO DE RIVERA y en este asunto defendió la inviolabilidad del pacto de 1841 y la negocia-

al Gobernador civil “la conveniencia de que permitiese la exposición serena, pero clara y completa de las opiniones sobre cuestión de tan excepcional importancia”. A la gestión inmediata de la Corporación, contestó aquél “que no podía consentir la publicación de otros escritos referentes al asunto, que los que tuviera a bien remitir a la Prensa la propia Diputación, a quien dejaba para ello en las más completa libertad”. No se cumplió este compromiso por cuanto no se autorizó ni la publicación de esta misma nota que fue remitida al día siguiente.

Replicando a las cuestiones planteadas por la Diputación sobre la pretensión gubernamental de elevación del cupo, el Gobierno en “nota oficiosa” publicada el 23 de noviembre de 1926 hizo constar “que no quiere lesionar ni en poco ni en mucho el régimen especial establecido en la provincia, ni mucho menos conculcar ninguno de los postulados y principios en que tal régimen se apoya, sino que dentro de ellos desea convenir con la Diputación de Navarra el aumento del cupo y cifrarlo de una manera bilateral”. Manifestó su “disposición cordial de ánimo a la negociación solicitada para aumentar el vigente cupo de inmuebles, cultivo y ganadería, sin detrimento del régimen privativo de aquella provincia”. Terminó solicitando de la Diputación Foral, del Consejo Administrativo y de los Ayuntamientos “se den cuenta del momento crítico actual y decidan cooperar con una cordial disposición de ánimo a la negociación solicitada para aumentar el vigente cupo de inmuebles, cultivo y ganadería sin detrimento del régimen privativo de aquella provincia”³⁹³.

En la sesión del día 24 de noviembre la Diputación conoció del informe de sus asesores, que recogieron por escrito la opinión expuesta en la sesión del día 18³⁹⁴, junto con la nota oficiosa del Gobierno remitida por el Gobernador, “estimando que mediante su contenido quedaban

ción con el Gobierno. FUENTE LANGAS, J.M., *La dictadura...*, cit., pp. 339-34. GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., IRIARTE LÓPEZ, I., MIKELARENA PEÑA, F., *Historia del navarrismo (1841-1936)*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra, 2002, pp. 263 y 273-281. LAPESQUERA, R., *Sí me avergoncé de Diario de Navarra*, Pamplona: Pamiela, 2003, pp. 107-139. MIRANDA RUBIO, F., “El convenio...”, cit., pp. 228-230, 235-237.

393. ARGN, caja 25736, legajo 2348/3.

394. Firmaron el informe los señores OROZ, URANGA y BEUNZA.

suficientemente aclarados los extremos a que se refiere la consulta formulada”.

La opinión de los asesores se plasmó en un informe escrito, que fue un claro referente para las actitudes y decisiones adoptadas por la Diputación. Se concretó en los siguientes puntos:

1º. La necesidad de que se tratase de una “negociación libre; y no lo será si el Gobierno abrigara y lo dijera además, el propósito firme de imponer su voluntad”, porque tratándose de un “régimen bilateral” no cabe acudir a la negociación “con el propósito de que la voluntad de uno de los otorgantes prevalezca, lo cual no podría ser más opuesto a la bilateralidad y al pacto”. Valoraron el comunicado del Gobernador, porque “un examen atento muestra que el documento en cuestión es susceptible no sin cierta violencia de un sentido y de una interpretación compatible con el respeto a la libertad de la negociación y al régimen paccionado”. Para precisar su alcance sugirieron una negociación particular y privada que sólo

“con la certidumbre de una solución satisfactoria debe pedirla de oficio, a menos que prefiriese el Sr. Gobernador articularlo sin instancia de V.E., lo que sería sin duda mejor. [...] el propósito del Gobierno de elevar el cupo tributario a que alude la comunicación del Sr. Gobernador, no puede implicar la voluntad de fijarlo en último término unilateralmente violando el régimen paccionado que la propia comunicación, según dice, anhela respetar”.

2º. Una vez salvada la incidencia del oficio gubernativo, sostuvieron que “no sería conveniente negarse a la invitación del Gobierno de S.M.”.

3º. Propusieron que la Diputación oyera al Consejo Administrativo y a los Ayuntamientos de Navarra, así como “pulsar también el sentir de otras entidades y particulares de autorizado y limpio juicio”.

4º. Si la Diputación fuera favorable a la negociación, le propusieron “fijar en líneas generales las condiciones que a su juicio debe tener el acuerdo”, conforme a los principios de cupo único “salvo los impuestos autorizados por la Ley de 1841 y los especialmente contenidos [...] desaparezcan los tributos y monopolios que de hecho contra nuestro régimen se cobran en la provincia”. El cupo debiera ser “invariable como

consecuencia de un régimen paccionado”, como había reconocido la Real Orden de 24 de noviembre de 1849. Este aspecto suponía la “máxima dificultad de negociaciones semejantes; pero es esencial, absolutamente esencial, que el concepto en una u otra forma, esto es accesorio, se consignara en el acuerdo”.

5°. Debía procurarse “definir las obligaciones de los contribuyentes navarros por operaciones fuera de la provincia en relación especialmente con el impuesto de utilidades, ya con el criterio de territorialidad, ya con el de reciprocidad”³⁹⁵.

El Consejo Foral Administrativo estudió el informe de los asesores en la sesión del día siguiente, 25 de noviembre de 1926. En primer lugar se debatió y votó si celebrar sesión pública o secreta, prevaleciendo esta última por la “índole reservada del asunto”. Se informó por la Diputación de las adhesiones recibidas “con motivo del problema contributivo planteado por el Gobierno”, así como de que había solicitado una aclaración del Sr. Gobernador, habiéndose adelantado el Gobierno con la “nota oficiosa” publicada en la prensa de Madrid del día 23 de noviembre, remitida a la corporación.

En el debate se manifestaron posturas favorables a la negociación, con el fin de no mantener una situación de diferencia respecto a las cargas públicas, aunque los derechos fueran justos, colaborando con el Gobierno en la normalización de la Hacienda estatal. Esta negociación debía realizarse con respeto del régimen paccionado y de los derechos forales y con reparación de los contrafueros existentes³⁹⁶. Quienes rechazaron “toda negociación” propusieron “resistir a los propósitos del Gobierno y jugar si es preciso, la última carta en el asunto”³⁹⁷.

La sesión del Consejo Foral no produjo mucho resultado, por la propia naturaleza participativa de la institución. Se limitó a manifestar a la Diputación la “inquebrantable adhesión y el resuelto apoyo del Consejo para la defensa de los fueros de Navarra”. Afirmó que el deseo

395. ARGN, caja 25736, legajo 2348/3.

396. Defendieron esta postura los señores URANGA y ARVIZU. Este último formuló una propuesta de cuatro puntos que fueron la base de los acuerdos adoptados en la sesión del Consejo.

397. Así se manifestaron los señores MUERZA y BALEZTENA.

de conocer “la opinión libre y sincera de Navarra” hacía indispensable “que cese el actual régimen de censura [...] se deje en libertad a la Prensa para ocuparse de la cuestión, mientras se exprese en los términos de corrección y ecuanimidad que le caracteriza”. Consideró necesario conocer la opinión de los Ayuntamientos antes de emitir el informe solicitado por la Diputación “respecto a la elevación del cupo tributario [...] ya que se trata de un problema fundamental para Navarra”³⁹⁸.

En sesión de la Diputación de 27 de noviembre de 1926 se acordó publicar una Circular exponiendo los hechos, recordando su obligación de “salvar el régimen paccionado y de defender los derechos e intereses de Navarra”, exponiendo que en la negociación con el Gobierno recaería como “condición de avenencia”:

“la desaparición de los impuestos, que con agravio de nuestro régimen percibe el Estado en Navarra; la solución favorable de las cuestiones forales, algunas, como la del nombramiento de maestros y exclusiva de transportes, [...] y al arreglo equitativo y recíproco de las diferencias referentes a la tributación de los negocios que los comerciantes e industriales navarros realizan fuera de la provincia. No aceptará tampoco la Diputación aumento alguno sino en las condiciones que los Asesores indican en su informe, a calidad que pueda la provincia soportarlo”³⁹⁹.

Una vez más la censura gubernativa prohibió la publicación de la anterior circular, lo que motivó la protesta de la Diputación adoptada en sesión de 2 de diciembre, porque se le impidiese comunicarse con sus administrados, cuando se le había asegurado “que serían autorizadas para su publicación cuantas notas y comunicaciones procedan de la misma”. Solicitó del Gobernador le informase “si puede contar en adelante con la completa libertad para comunicarse con el país, por medio

398. El Sr. BEUNZA formuló un voto particular en contra “por estimar que el Consejo como representación del país, debía de haber emitido su opinión sin perjuicio de que por la Diputación se solicitase, si lo creía preciso, otras informaciones”. ARGN caja 25736, legajo 2348/3.

399. Acompañaban el oficio del Gobernador, los acuerdos de la Diputación de 18 y 24 de noviembre de 1926 y del Consejo Foral del día 14. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

de la Prensa y por cuantos procedimientos estime convenientes, o si por el contrario han de continuar intervenidos los acuerdos por la censura previa gubernativa”.

4.3. Actitudes del Gobierno, de la Diputación y del Consejo Foral.

El día 7 de diciembre de 1926 se celebró una reunión en Madrid del Jefe del Gobierno, el Ministro de Hacienda y el Gobernador Civil en relación con el estado de las conversaciones con la Diputación sobre el “aumento del cupo contributivo paccionado”. Publicó una “nota oficiosa” para explicar su posición y la “invitación” a la Diputación para los que “por no haber entendido bien las cosas o por deseo de transfigurarlas han querido presentar esto como un ataque al fuero”, por la “propensión más o menos recta de confundir el fuero que el Gobierno no ha pensado en atacar, con el huevo, o sea la cifra respecto de la cual el Gobierno quiere entrar en negociaciones con la Diputación Foral de Navarra”⁴⁰⁰.

En nota del Presidente del Consejo de 13 de diciembre reiteró que la invitación a “entablar negociaciones” con la Diputación lo era sobre la “modificación del cupo tributario de Navarra sin vulnerar ningún principio jurídico del sistema vigente”⁴⁰¹. En otra nota del día 24 del mismo mes expuso la necesidad del “esfuerzo económico de Navarra como de todas las provincias”, afirmando que nunca había “pensado imponerlo, pues ello sería un intento de violencia tan inhábil como injustificado”. Observó el propósito de llegar a un acuerdo como había ocurrido con las Provincias Vascongadas, “aunque por la diversa índole de los fueros de una y otra, serán de forma distinta”.

El día 13 de diciembre fue de gran actividad. Por la mañana se reunió el Consejo Foral y por la tarde lo hizo la Diputación.

En la sesión secreta del Consejo Foral del 13 de diciembre se produjo un primer debate sobre la censura impuesta por el Gobernador a las

400. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

401. Publicada en la Hoja Oficial del Gobierno Civil de Navarra de 13 de diciembre de 1926. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

informaciones transmitidas por la Diputación. Su Presidente propuso que no se tolerase la intromisión y que se suspendiera cualquier gestión “mientras no tenga la plena garantía de que los escritos que dirija al País, sean publicados, sin intervención ni censura alguna”. También conoció de los acuerdos adoptados por las Asambleas de los municipios en los Distritos, la Cámara Oficial de Comercio e Industria, los Colegios profesionales y las Sociedades Agrícolas, con un amplio debate de los consejeros insistiendo en la necesidad de mantener el régimen foral. Terminó con la adopción de un acuerdo proponiendo a la Diputación que accediera a la invitación del Gobierno “sobre la base de la reparación de los contrafueros subsistentes”. El cupo total debiera ser “único e invariable, además de los impuestos especialmente concertados, sin que rija en esta provincia ningún otro de los actuales ni de los que posteriormente se establezcan”. La Diputación debiera resolver con el Gobierno “las demás cuestiones pendientes”, así como suspender “toda negociación en este asunto mientras no tenga plenas garantías de que los escritos que dirija al país sean publicados sin intervención gubernativa ni censura alguna”⁴⁰².

La Diputación conoció en sesión de tarde del contenido del acuerdo anterior del Consejo, suspendiendo toda negociación “mientras no tenga plenas garantías de que los escritos que dirija al país, bien directamente o por medio de la Prensa periódica, sean publicados sin intervención gubernativa y censura alguna”. Suspendida la sesión se reunió con el Gobernador civil comunicándole al acuerdo adoptado, quien manifestó no poder “resolver por sí el asunto”, trasladando al Gobierno el acuerdo. Una vez reanudada la sesión, la Diputación acordó “abstenerse de resolver sobre los demás extremos del informe del Consejo Foral Administrativo hasta que recaiga la resolución satisfactoria sobre la petición formulada al Gobierno”⁴⁰³.

También el día 13 el Gobierno Civil publicó una “hoja oficial” con un comunicado del Presidente del Consejo de Ministros trasladado “en telegrama de ayer”, día 12, del que no tenía, por lo visto, conocimiento cuando le visitó la Diputación esa misma tarde y le comunicó que

402. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

403. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

informaría al Gobierno. En tan rápida contestación telegráfica, producida un día antes de ser solicitada, se invocó que se trataba de una “indicación cordial a tratar sobre la modificación del cupo tributario de Navarra sin vulnerar ningún principio jurídico del sistema vigente”. Para ello el Gobierno deseaba “entablar negociaciones con la Diputación de Navarra y autoriza a ésta para que pulse previamente la opinión pública por medio de los órganos tradicionales adecuados, pero sin permitir que se agiten pasiones ni se haga política de turbulencias con motivo de cuestión tan digna de estudiarse serenamente”. Afirmó que no era “procedente ni siquiera correcto ni imparcial [...] el propósito envenenador de resucitar a título de reivindicaciones de viejos contrafueros, querellas o agravios que a ningún bien pueden concurrir”. Insistió en que “no ha intentado coacción ni amenaza alguna ni siquiera de propósito en el caso de no lograr sus deseos”, advirtiendo que “no puede consentir que induciendo a error a la opinión pública se provoquen falsos estados de agitación y alarma que no pueden responder a ningún fin patriótico ni ciudadano ni de defensa de fueros o intereses que nadie ha pensado en atacar”. Terminó apelando “al patriotismo y sensatez de las clases vivas de Navarra, y al propio pueblo”, así como a “descubrir y sancionar a los que por pasión, insensatez e irresponsabilidad, cansados al parecer de la paz y bienestar de España, se proponen quebrantar al Gobierno”. El Gobernador autorizó “cuantas reuniones y escritos sean necesarios, para que los organismos, clases y personas que quieran dar su opinión a la Excm. Diputación puedan hacerlo por los conductos legales, pero sin permitir que se agiten pasiones ni se haga política de turbulencias con motivo de cuestión tan digna de estudiarse serenamente”. Mantuvo la censura a la Prensa “para evitar que se trate de llevar la opinión por derroteros peligrosos, confiando siempre en que muy pronto la serenidad se habrá impuesto a todos, y el rigor de la censura habrá desaparecido”⁴⁰⁴.

404. En el mismo telegrama del Presidente del Consejo se impuso al periódico *La Voz de Navarra* una multa de 5.000 pesetas y quince días de suspensión, por haberse negado a dar publicidad a la “nota cordial y conciliadora del Gobierno” no permitiéndosele encabezarla con un “título evocador de días difíciles y agitados”. Añadió: “La Prensa es un servicio público y nacional al que no se le puede consentir infiera

Que el asunto incomodaba a la Dictadura lo confirma el hecho de que, aprovechando un viaje de PRIMO DE RIVERA a Bilbao, se celebrase una reunión con la Diputación de Navarra⁴⁰⁵. En su sesión de 18 de diciembre acordó publicar una circular con motivo de la visita que el día 22 realizaría a Pamplona el Presidente del Consejo de Ministros, invitando a los Ayuntamientos a la recepción. En el discurso pronunciado por el Vicepresidente en la recepción aludió a las “reiteradas manifestaciones de respeto y consideración hacia nuestro régimen foral privativo”, y por la acogida a las “aspiraciones de Navarra en orden al régimen municipal y en otros asuntos de menor importancia”. Recordó las notas oficiosas del Gobierno “de reconocer y respetar el régimen especial establecido en la provincia sin lesionarlo en poco ni en mucho, ni menos conculcar ninguno de los postulados y principios en que tal régimen se apoya”. Anunció el deseo de resolver cordialmente el asunto “referente al cupo paccionado para la tributación de la provincia”⁴⁰⁶.

El mismo día se celebró una reunión en la Diputación con la presencia del Presidente del Consejo de Ministros, a la que asistieron el Ministro de Fomento y el Gobernador Civil, la Corporación en pleno y sus asesores⁴⁰⁷. En la nota oficiosa aprobada por la Diputación en sesión del día siguiente se hizo constar que fue “larga y cordialísima”, tratándose de la cuestión de la invitación para elevar el cupo, exponiéndose “con toda lealtad y franqueza” las posturas, llegándose a la conclusión de que la Diputación iría a Madrid para tratar del cupo y

daño alguno al país, y como tal consideró la preparación de estados de ánimos pasionales”. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

405. MIRANDA RUBIO, F., “El convenio...”, cit., pp. 237-239.

406. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

407. Muy pronto aprendió la Diputación, y lo practicó la Comisión negociadora, que en la Dictadura “los mecanismos de influencia no fueron los parlamentarios, sino las presiones directas sobre el dictador y su ministro de Hacienda” (COMÍN, F., *Hacienda y Economía...*, cit., p. 906). Cuando en el proceso de negociación la Comisión no acordaba con el ministro acudía al Presidente del Consejo y, como se expone, a veces tuvo éxitos parciales con este proceder. Este mismo método lo utilizó la Diputación durante el franquismo en temas económicos y sobre la competencia de tráfico (ARGN Contrafueros: Ley de tráfico (1959-1961), Caja 2360.

de las reclamaciones forales. Respecto al primero se dejó constancia de que “cualquiera que sea el que en definitiva se fije, haya de ser paccionado e invariable unilateralmente”. Respecto a los montes del Estado, el Presidente “expuso sus deseos de solucionar el asunto pronta y satisfactoriamente”. Quedó resuelta “la dificultad referente a la libre comunicación de la Diputación con el país, para todo cuanto haga relación a los asuntos de que se trata”⁴⁰⁸.

En la misma sesión del día 23 de diciembre en que se dio cuenta de la reunión del día 22, se dispuso incorporar a la Corporación para el planteamiento y desarrollo de la negociación a la Comisión Permanente del Consejo Foral, como entidad representante de los Ayuntamientos y de “todas las fuerzas vivas de la provincia”, a los Decanos de los Colegios de Abogados de Pamplona, Estella y Tudela, y al Decano de los exdiputados forales⁴⁰⁹.

La inquietud existente en Navarra, así como la voluntad del Consejo Foral de conocer las opiniones de las entidades locales y ciudadanos, tuvieron reflejo en numerosos documentos dirigidos a la Diputación⁴¹⁰. Entre ellos destaca, a propósito de la nota oficiosa de la Diputación sobre la reunión con PRIMO DE RIVERA, la de un grupo de vecinos relevantes de Tafalla, en nombre propio y “haciéndose eco de la mayoría de los electores”, recogiendo opiniones manifestadas en reuniones y asambleas. Se posicionaron sobre la cuestión afirmando que

“la cuantía del cupo es contenido esencial del Fuero; y consideran como una distinción sofística la que se pretende establecer entre este y el cupo contributivo, creyendo por tanto que su modificación atañe de un

408. Nota oficial de la Diputación publicada el 24 de diciembre de 1926, con la conformidad del Gobernador Civil. El presidente accedió a las peticiones de la Corporación y levantó las sanciones impuestas a los periódicos *El Pueblo Navarro*, *La Voz de Navarra* y *El Pensamiento Navarro*.

409. La nota oficiosa dando cuenta de todo lo anterior se elaboró el día 24 y publicó el día 25 de diciembre. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

410. Las adhesiones estaban también relacionadas con la publicación el día 31 de diciembre de un artículo en el *Diario Español* de Buenos Aires por parte del Gobernador Militar de Navarra, señor Bermúdez de Castro y O’Lawlor, que fue considerado muy ofensivo. MIRANDA RUBIO, F., “El convenio...”, cit., pp. 239-240.

modo esencial a nuestro régimen privativo. La inmutabilidad del cupo tendría un sentido irónico si se mudase ahora que, además de inmutable, es inmutado”.

Afirmaron que “sobre las cuestiones forales pendientes, en las que se ventilan derechos de Navarra, no pueden hallar fórmula decorosa en la dejación de otros derechos”. Propusieron a la Diputación que no se tratara

“parcialmente de la Ley de 1841, sino de una manera total y reivindicatoria y de no cerrar ningún compromiso sin tratarlo previamente con el País [...] postulado natural de la comunicación necesaria que debe existir entre representantes y representados cuando sobre unos y otros pesan deberes ineludibles”⁴¹¹.

5. LAS CUESTIONES FORALES PENDIENTES.

A lo largo de todo el proceso se aludió continuamente a la existencia de unas “cuestiones forales pendientes” entre Navarra y el Estado, hasta el punto de que la Diputación y el Consejo Foral pretendieron realizar una negociación conjunta de aquéllas y del aumento del cupo.

Para la Diputación existían cuestiones previas al inicio del proceso negociador por el oficio del Gobernador Civil de 12 de noviembre de 1926, como consta en una memoria que la Diputación remitió al Consejo Administrativo de Navarra el 27 de febrero de 1926⁴¹². Las reformas introducidas por el Directorio militar habían “provocado cuestiones forales de gravedad, algunas de las cuales, como las referentes al Estatuto municipal, han sido resueltas satisfactoriamente”. Así había ocurrido, tras la correspondiente negociación, por medio del RD-Ley de 4 de noviembre de 1925⁴¹³. Las cuestiones pendientes eran las relativas a:

411. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

412. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

413. FUENTE LANGAS, J. M., *La dictadura...*, cit., pp. 195-260. MIRANDA RUBIO, F., *La dictadura...*, cit., pp. 33-78.

a) Maestros:

El derecho de su nombramiento por los Ayuntamientos había sido reconocido por la Ley de 1841 y las bases convenidas por el RD de 8 de abril de 1814, modificadas por el RD de 6 de noviembre de 1918. Este régimen fue derogado por el Estatuto general del Magisterio de 18 de mayo de 1923, que estableció un nuevo régimen de provisión de las plazas. La Diputación pidió reiteradamente el mantenimiento del régimen especial de Navarra, sin que se le hubiese atendido y sin que se hubiesen proveído unas doscientas plazas vacantes desde 1923, lo que afectaba gravemente a la enseñanza.

b) Contribución de utilidades:

El Estado la cobraba sobre las utilidades obtenidas en Navarra por personas o entidades domiciliadas en el resto de España y por los sueldos, retribuciones o utilidades que se percibiesen en Navarra y se pagasen por aquellas, negando el recíproco derecho de Navarra de cobrarla a las que, domiciliadas en la provincia, las obtuvieran y pagasen fuera. Se consideraba un atentado al régimen de la Ley de 1841,

“que se basa en el pago al Estado de un cupo nuevo de contribución directa sin derecho por su parte de cargar a Navarra ninguna otra contribución, siendo además estas disposiciones altamente lesivas para los intereses de la provincia, porque dejan fuera de la acción tributaria de la Diputación importantes riquezas, sin ninguna compensación por parte del Estado”.

La Diputación presentó en marzo de 1924, sin resultado, unas Bases para adaptar a Navarra el impuesto, basadas en el principio de territorialidad: que Navarra cobrase las utilidades que se produzcan dentro de su territorio, aunque afecten a personas y entidades de fuera, y que el Estado lo haga a las sociedades navarras por las que obtengan en otras provincias.

c) Transportes mecánicos por carretera:

Consideraba la Diputación que el RD de 4 de junio y el Reglamento del 11 de diciembre de 1924 atentaban gravemente al régimen foral por establecer un impuesto en forma de monopolio y limitar sus derechos a disponer del uso de las carreteras de propiedad provincial. Reclamó que Navarra fuese excepcionada del régimen de tales disposiciones. La

RO de 10 de marzo de 1925 sólo se aceptó que las Diputaciones Vascongadas y de Navarra formasen parte de las Juntas provinciales de transporte para el cobro del canon de las empresas. El RD de 20 de febrero de 1926 tampoco hizo reserva alguna a favor de Navarra.

d) Servicio militar:

El D-L de 29 de marzo de 1924, de reforma del reclutamiento y reemplazo del Ejército, dejó sin efecto el derecho de cambio de número entre los soldados del cupo de filas con los del grupo de instrucción, que el anterior Reglamento reconocía a los navarros. La Diputación reclamó, invocando el artículo 15 de la Ley de 1841, que le reconocía la facultad de cubrir a su arbitrio el cupo de hombres de la provincia. Por RO de 25 de abril de 1925 se le invitó a que propusiera soluciones dentro del nuevo régimen, lo que hizo a fin de que se le reconociera el derecho de sustitución, la exclusión del papel sellado en los expedientes de quintas y su intervención para el pago de las cuotas militares.

e) Alcoholes:

El impuesto estaba concertado por el consumo provincial, que para la Diputación era inferior al establecido, por lo que solicitó su modificación, así como la expedición. También planteó el cobro de las patentes de los industriales fabricantes de alcoholes de todas clases, porque no estaba incluido en el concierto y el hacerlo efectivo el Estado en la provincia era contrario al régimen foral.

f) Cédulas personales:

En virtud del Estatuto provincial había pasado a ser un impuesto provincial, pero eso no ocurría en Navarra. Aun siendo un acto voluntario era necesaria para numerosos actos de la vida civil, se vinculaba a otros documentos y llevaba a implantarlo en Navarra como impuesto estatal⁴¹⁴.

414. Su régimen se había fijado por el Real Decreto de 15 de febrero de 1854. La exacción de un impuesto sobre las cédulas había sido rechazada por la Diputación por acuerdo de 14 de marzo de 1888, como “impuesto de capitación desnaturalizado de documentos de identidad y seguridad en origen de una renta como otra cualquiera”, considerando que infringía la Ley de 1841. En el Convenio de 1927 se reconoció a Navarra la competencia para establecer el impuesto, así como el efecto de las adquiridas en Navarra y las expedidas fuera (art. 2.14.).

g) Montes del Estado.

Respecto al disfrute de los pastos en los montes de Urbasa, Andía y Aralar. Se había propuesto al Estado unas Bases para la adquisición por Navarra de los derechos del Estado en dichos montes mediante indemnización.

Sobre tales cuestiones existían negociaciones con desigual situación, pero preocupaba a las autoridades navarras. Esto explica que, cuando se propuso por el Gobierno negociar el cupo, la Diputación pretendiese ampliarla a todos los asuntos pendientes. Trató de vincular la renovación del cupo con las “cuestiones forales”, aunque posteriormente aceptó la negociación separada del cupo, que se convirtió en la de un nuevo régimen fiscal⁴¹⁵. Se refieren a los siguientes aspectos en los que concurrían competencias y gestión estatal y provincial, con elementos de orden económico, con o sin origen fiscal, a considerar en la negociación del cupo:

a) Cárceles:

La Ley de Presupuestos de 1922 dispuso que el Estado asumía las obligaciones de mantenimiento de las cárceles, salvo en Navarra y las Provincias Vascongadas, aunque por RD de 5 de diciembre de 1922 las incorporó al régimen general. Esta medida fue rechazada por la Diputación que reclamó continuar con el régimen anterior, atendiendo los servicios, manteniendo la propiedad de los establecimientos, retribuyendo a los funcionarios de prisiones con iguales sueldos que en el resto del Estado, nombrando capellanes, médicos, maestros, religiosas de la caridad y empleados administrativos, con derecho de presentación de los funcionarios del cuerpo de prisiones que quisieran prestar sus servicios en Navarra, conforme a la RO de 21 de marzo de 1923.

b) Instituto de 2ª Enseñanza:

Fue fundado en 1842 por iniciativa del Ayuntamiento de Pamplona, que abonaba dos terceras partes de sus gastos, y la Diputación la

415. Cuales eran estos asuntos se conoce a través de la documentación de los expedientes administrativos en los que constan los informes de las distintas dependencias de la administración foral, que sirvieron para que los negociadores elaboraran un inventario para utilizarlo en el diálogo con el Gobierno. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

restante. Por RD de 17 de noviembre de 1845 fue declarado Instituto de 2ª Enseñanza manteniéndose con sus recursos y con las aportaciones del Ayuntamiento y la Diputación. La Ley de Instrucción Pública de 9 de septiembre de 1857 dispuso la creación de un Instituto en cada provincia y que las Diputaciones pagaron los sueldos de entrada de los catedráticos que nombrase el Gobierno, así como los gastos de funcionamiento, haciendo la salvedad de que en Navarra atendiera la Diputación la totalidad de los gastos. Así se hizo a pesar de que la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1890 declaró obligación del Estado todas las atenciones de los Institutos y Escuelas Normales de Magisterio, abonando las Diputaciones al Tesoro las asignaciones que realizan los ayuntamientos. La Diputación sostenía que debían ser con cargo al Estado las subidas de sueldos, porque lo que satisfacía era con carácter de cuota fija, como había reconocido el Consejo de Estado y la RO de 1 de enero de 1913, siendo acreedora de estas cantidades que había venido abonando. Las obligaciones sumaban aproximadamente 80.000 pesetas y los ingresos por matrículas y grados alcanzaban unas 15.000 pesetas.

c) Escuelas Normales de Magisterio

Sostuvo lo mismo que respecto al profesorado del Instituto, asumiendo que el personal administrativo y subalterno y los gastos de material y edificios eran a su cargo. Los gastos importaban aproximadamente 72.000 pesetas y los ingresos por matrículas unas 11.250 pesetas.

d) Magisterio:

Los Ayuntamientos tenían reconocido el derecho al nombramiento de maestros entre los aprobados en las oposiciones. Conforme al RD de 8 de abril de 1814 la Diputación entregaba en representación de los Ayuntamientos, que se la reintegraban, la cantidad fija de 585.780 pesetas, asumiendo el Gobierno el resto de las atenciones y gastos de la primera enseñanza por un importe de unos 2.000.000 de pesetas.

e) Inspección de 1ª Enseñanza:

Era a cargo del Gobierno el cuerpo de inspectores en su nombramiento y sueldos, aunque la Diputación pagaba un sueldo de entrada y por visitas de inspección y por material de oficina, así como al auxiliar y los gastos. Supuso renunciar a los “superintendentes” de que disponía para las labores de inspección de centros y enseñanzas.

f) Venta de tabaco:

El artículo 17 de la Ley de 1841 previó al abono por el Estado a la Diputación, o la retención por esta de la contribución directa, del gravamen por venta con un importe de 87.537 reales que no se habían hecho efectivos desde 1842, con una cuantía de 1.860.161 pesetas, más los intereses de ochenta y cinco años, que al 4% alcanzaban 21.884 pesetas, con un total de 14.795.722 pesetas⁴¹⁶.

Todas estas cuestiones, que hoy pueden parecer menores, tenían en el momento importancia económica y competencial, que explican el interés por que fueran resueltas y reparados los agravios que suponían al autogobierno, más en un momento de sensibilización respecto al incremento del cupo.

6. BASES FORALES PARA LA NEGOCIACIÓN.

Iniciado el proceso negociador y tras numerosas reuniones y tomas de posición, incluso con el compromiso del General PRIMO DE RIVERA, el día 24 de febrero de 1927 la Diputación aprobó un “Proyecto de bases para las gestiones sobre el régimen foral y cupo contributivo”, con las cuestiones que se debían plantear en la negociación con el Gobierno⁴¹⁷. Comprendían extremos considerados principios y contenidos propios del régimen foral, así como problemas concretos pendientes sobre el mismo:

1ª. Régimen administrativo:

“Se declara subsistente el régimen foral de Navarra reconocido y sancionado por la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841, dictándose para su aplicación las disposiciones complementarias que a continuación se expresan”.

Implicaba una declaración de principios sobre el origen y vigencia del régimen foral, partiendo de la Ley de 1841 e incorporando los pro-

416. ARGN, caja 25736, legajo 2348/3.

417. ARGN, caja 25736, legajo 2348/3.

nunciamentos de los puntos siguientes. La continuidad del régimen foral se vinculaba a la ley de 1841 y al pacto que implicaba.

2ª. Capitanía General:

“Por Decreto de 2 de julio de 1886 fue suprimida la Capitanía General de Navarra con infracción del artículo 1º de la Ley paccionada en que se dispone que el mando militar de la provincia esté a cargo de una Autoridad superior, por cuyo motivo fue impugnado dicho Decreto por la Diputación y los Ayuntamientos sin obtener resultado práctico”.

Se planteaba para mantener la plena vigencia de la Ley de 1841, y el rango de la autoridad militar que, según aquella, debía existir en Navarra.

3ª. Organización de la Diputación:

“La Diputación de Navarra conservará el régimen, la organización y facultades que establece la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841.

Los Diputados serán designados por elección directa, y esto podrá hacerse bien por distritos como dispone el artículo 8º de la expresada Ley, o bien por una sola circunscripción provincial, siguiendo entre esos dos procedimientos el que [se] haya establecido con carácter general para las demás Diputaciones de la Nación”.

Con el fin de dejar a salvo la especificidad reconocida en la Ley de 1841, frente al régimen del Estatuto provincial.

4ª. Consejo Foral Administrativo:

“El Consejo Foral Administrativo de Navarra, constituido con arreglo a la Base 12ª del Real Decreto-Ley concertado de 4 de noviembre de 1925, además de las facultades que esta Base le confirió en cuanto a la administración municipal, intervendrá con facultades resolutivas en la aprobación de presupuestos y cuentas de la provincia, en la creación y regulación de contribuciones, arbitrios e impuestos, en la contratación de empréstitos y demás operaciones de la Deuda, en la enajenación y gravamen de las propiedades, efectos públicos y valores pertenecientes a la Diputación y establecimientos dependientes de la misma, en las cuestiones forales y además en cuantos asuntos de importancia estime conveniente la Diputación su intervención y asesoramiento”.

Con el fin de ampliar las competencias asumidas respecto al régimen local y consolidar el objetivo de su creación de convertirlo en una especie de cámara legislativa, de participación y control, heredero de las antiguas Cortes del Reino.

5ª. Autonomía:

“Los acuerdos que dicte la Diputación en ejercicio de las facultades que le corresponden en virtud de la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841 y de las Bases aprobadas por el Decreto-Ley concertado de 4 de noviembre de 1925, causan estado en vía administrativa y no pueden darse contra ellos otros recursos que el contencioso-administrativo o el judicial correspondiente, cuando se vulneren derechos de carácter civil o se incurra en infracciones penales.

El Gobernador civil o la autoridad superior política a quien corresponda la presidencia de la Diputación, con arreglo al artículo 11 de la Ley de 1841, no tendrá voto en las sesiones de esta Corporación y no podrá revocar los acuerdos que adopte, ni aun suspenderlos, sino en el caso excepcional de infracción manifiesta de las leyes con perturbación grave de orden público.

La convocatoria de las mismas será hecha por el Vice-presidente.

Sólo los Tribunales podrán suspender y destituir a los Diputados y revocar los acuerdos de la Diputación”.

Apartado que consagraba la autonomía de la Diputación respecto al Gobierno, utilizando el principio establecido por el Estatuto respecto a la municipal: sus actos causaban estado y sólo podían revisarse en vía jurisdiccional. Se establecía el valor honorífico de la Presidencia, que ostentaba el Gobernador o la suprema autoridad política, al no disponer de voto, no poder convocar sesión, ni revocar o suspender los acuerdos, salvo por infracción manifiesta de las leyes con perturbación grave de orden público, ni suspender o sustituir a los Diputados.

6ª. Tribunal Contencioso-administrativo:

“El Tribunal contencioso-administrativo de Navarra estará compuesto con el Presidente y Magistrados que dispone el artículo 15 de la Ley de 22 de junio de 1894, y dos Abogados del Colegio de la Capital, que se designarán anualmente por sorteo entre los que satisfagan las diez mayores cuotas contributivas por el ejercicio de su profesión.

Se puede proponer también, que el nombramiento recaiga en los ex Diputados forales que tengan el título de Abogado”.

La potenciación de la jurisdicción contenciosa en garantía de la autonomía, completando la previsión respecto a la existencia de Tribunales que estableció la Ley de 1841 con el procedimiento para la designación de dos miembros abogados.

7ª. Quintas:

“Siendo obligación de todos los españoles defender la Patria con las armas en la mano, Navarra como todas las provincias del Reino está obligada en los casos de quintas, o reemplazos ordinarios o extraordinarios del Ejército a presentar el cupo de hombres que le corresponda. En consecuencia con este precepto los mozos navarros están obligados a prestar personalmente el servicio hasta recibir la instrucción militar correspondiente, sin que la duración de este servicio sea mayor de tres meses, pasados los cuales podrán ser sustituidos por soldados que se encuentren en la segunda situación del servicio activo y pertenezcan a la misma arma.

El sustituto podrá utilizar los beneficios de reducción del servicio de filas y demás que tiene adquiridos el sustituido.

Los mozos que hayan utilizado el derecho de sustitución quedarán obligados a incorporarse en cualquier llamamiento que corresponda al sustituto.

En caso de que desaparezca el servicio militar obligatorio quedará en vigor el precepto del convenio foral de 1841”.

Incorporó en el inicio de la Base la declaración contenida en los Reales Decretos sobre el servicio militar de los navarros y vascongados, y en la Ley Paccionada, con un régimen de plazo en cuanto a la instrucción y las sustituciones.

8ª. Maestros:

“La Diputación de Navarra se hará cargo en lo sucesivo del pago total de los sueldos de los Maestros y demás atenciones de primera enseñanza de Navarra, con facultades para organizar y regular por sí dicha enseñanza en armonía con las necesidades de la provincia.

Se exceptúan de los procedimientos de provisión establecidos con carácter general, las Escuelas nacionales de la provincia de Navarra, cuya provisión se ajustará a lo determinado en el RD de 8 de abril de 1914.

La Comisión además somete al Gobierno de S.M. el estudio de la conveniencia de constituir en Navarra una Junta especial para la 1ª enseñanza, como medio de robustecer y garantizar el sentido religioso, moral y patriótico de la misma.

En tal sentido y en previsión de que el Gobierno encuentre aceptable el pensamiento, lo articula en la forma siguiente.

A) Se constituirá en Navarra una Junta especial de 1ª Enseñanza, de nombramiento del Gobierno, de la que formen parte representaciones propuestas por la Diputación y entidades que el Gobierno designe y bajo la presidencia que el propio Gobierno nombre.

B) Corresponderá a esa Junta impulsar la instrucción primaria; proponer las reformas que estime adecuadas para su mejora y realizarlas con la aprobación del Ministerio; y velar especialmente por el robustecimiento del sentido religioso, moral y patriótico en la formación del niño. La inspección provincial estará subordinada a esa Junta que será lazo de unión entre la misma y el Gobierno de S.M.

C) Corresponde también a esa Junta el derecho de separar de la provincia los Maestros sin formación de expediente quedando el Maestro separado con opción a escuelas fuera de la provincia.

La Junta procederá a revisar y practicar una nueva demarcación escolar proponiendo al Gobierno las fórmulas adecuadas para hacer posible y eficaz la enseñanza en los pueblos de escaso vecindario”.

Con el fin de que se reconociese por el Estado la plena competencia de la Diputación en cuanto a la enseñanza primaria, que había sido ejercitada históricamente⁴¹⁸. Por medio de la Junta especial se garantizaba la participación del Gobierno en la definición de los objetivos ideológicos en la enseñanza y la separación de maestros, aunque sin concretar las causas que la motivaran.

418. Desde la Ilustración y entre los años 1780 y 1841 las Cortes de Navarra dictaron numerosas disposiciones sobre la primera enseñanza y el derecho de los pueblos al nombramiento de maestros, creándose la Junta Superior de Educación del Reino. Esta redactó en 1831 el Reglamento de Enseñanza de las primeras letras que organizó el sistema de enseñanza de Navarra. Desde la Ley de SOMERUELOS de 1838 se dio una coincidencia normativa y a partir de 1841 se adaptó el régimen general, cuya aplicación suscitó divergencias, como ocurrió con la Ley MOYANO de 19 de septiembre de 1857, dando lugar a compromisos en 1914 y 1918.

9ª. Cajas de Ahorro:

“Se declaran inaplicables a las Cajas de Ahorro provinciales y municipales de Navarra las disposiciones dictadas por RD de 9 de abril de 1926, no rigiendo por tanto los impuestos establecidos por el mismo Decreto sobre las operaciones anuales de las Cajas citadas, ni los de patentes de inspección e inscripción, etc. de las mismas”.

Se admitía el régimen jurídico general de las Cajas de Ahorros aplicable a las que se habían creado por el Ayuntamiento de Pamplona y la Diputación, salvo en lo referido al régimen tributario, por considerar que al haber sido creadas por instituciones de Navarra estaban sometidas al régimen foral derivado de la Ley de 1841.

10ª. Transportes mecánicos por carretera:

“Se exceptúa a la Diputación de Navarra del cumplimiento del Real Decreto de 4 de julio último y disposiciones complementarias regulando los servicios de transportes por carretera con vehículos de tracción mecánica, quedando a cargo de la Diputación los gastos que origine actualmente el transporte del correo en la provincia y de aquellos servicios que de acuerdo con la mismas se establezcan en lo sucesivo”.

Con el fin de mantener la competencia propia de la Diputación sobre carreteras y de la actividad de transporte en las mismas.

El Gobernador Civil manifestó su disconformidad con las bases por la lectura que había realizado la Diputación de la reunión del 22 de diciembre, como lo hizo constar a la Corporación provincial en la reunión celebrada en el Gobierno civil el día 10 de marzo de 1927⁴¹⁹.

En primer lugar observó que las bases establecidas en la conversación no significaban un “compromiso cerrado”, sino que la idea era buscar la “armonía y elasticidad” en las negociaciones sobre el cupo, tratándose la cuestión “aisladamente sin perjuicio de una declaración de conjunto del Gobierno respecto a su inclinación favorable a estudiar los asuntos pendientes como interpretación del derecho foral”. Sostuvo que el Presidente del Consejo no había realizado “más pro-

419. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

mesa categórica que la de arreglar conjuntamente la cuestión de los montes de un modo favorable a la Diputación, por creerlo así de justicia”. Observó, en segundo lugar, que la Diputación debía entablar las negociaciones “con plena autoridad, sin llevar limitados sus poderes”, considerando inadmisibles “la reserva de someter a la aprobación del país, como lo tiene acordado, lo que en definitiva se convenga”. Solicitó de la Diputación le transmitiera sus resoluciones sobre dichos puntos⁴²⁰.

Nuevamente se reunió el Consejo Foral Administrativo en sesión el 16 de abril de 1927 para posicionarse sobre el acuerdo de la Diputación de 27 de febrero. Se constató la divergencia entre lo expuesto por el Presidente del Consejo en su reunión con la Diputación y la valoración que realizaba el Gobernador. Se acordó autorizar a la Diputación para que la comisión negociadora actuase con plenos poderes, en comunicación directa con la Comisión Permanente del Consejo, dándole un voto de confianza y manteniendo el acuerdo de 13 de diciembre de 1926 “como instrucción reservada y norma de conducta a la que debe atenerse la Diputación en el curso de las negociaciones”⁴²¹.

En la misma fecha se reunió la Diputación para conocer del acuerdo del Consejo, disponiendo contestar al Gobernador que la comisión negociadora estaría dotada de plenos poderes con el fin de “tratar al mismo tiempo de la favorable resolución de las reclamaciones que tiene formuladas con anterioridad esta Diputación y de otras peticiones que se propone elevar al Gobierno de S.M., aunque sin condicionar a su resolución la fijación del cupo foral”. Los poderes de la Comisión alcanzaban a la “elevación del cupo tributario de la provincia, como las demás cuestiones forales pendientes y aquellas otras que la misma Comisión estime conveniente promover al interés de Navarra, autorizándole para firmar en nombre de la Diputación cuantas actas y documentos sean necesarios”. De este modo la Diputación dejó abierta la negociación separada del cupo, en cuanto podía no condicionarlo al resto de las pretensiones pendientes.

420. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

421. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

7. LA NEGOCIACIÓN DEL CUPO SE AMPLIÓ AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL.

El planteamiento inicial del Gobierno era la elevación del cupo, como lo había comunicado el Gobernador Civil a la Diputación, reiterándolo a lo largo del proceso. Sin embargo, tanto por el Ministerio como por la Diputación se le fue dando un sentido más amplio, como lo acabaron reconociendo ambas partes.

Para la Comisión designada por la Diputación el cupo único era una “condición esencial” y una cuestión difícil que exigía una gran preparación y estudio⁴²². Pero no se quedó en este aspecto, sino que diseñó unas líneas generales para plantear al Gobierno y para el debate con el mismo, que concretó en tres puntos: la cantidad, el cupo único y la acomodación de las facultades tributarias de la Diputación con el régimen general, “de suerte que los navarros que satisfagan los impuestos en Navarra no estén para sus negociaciones fuera de la provincia en inferioridad de condiciones con los de cualquier otra región española, donde directamente se contribuye al Estado”⁴²³.

Desde este planteamiento previo de la negociación, la Comisión vinculó el cupo con el “problema tributario”, suprimiendo la posibilidad de que el Estado exaccionase en Navarra como hacía con el de utilidades, aunque no lo era si lo hiciera la Diputación. El propósito foral era garantizar las facultades tributarias de Navarra, frente a la presencia de los impuestos estatales, de modo que

“en adelante no haya más impuestos que aquellos que de acuerdo se autoricen. Claro que la tendencia debe ser a la desaparición de los que subrepticamente, por decirlo así, rigen, pero económicamente sería indiferente que subsistieran esas exacciones en lo sucesivo autorizadas por V.E., o que su desaparición se refleje en el aumento equivalente en el cupo, como ha de ser inevitable”.

Además de los efectos de establecer o aplicar los impuestos, así como de suprimirlos y su repercusión en el cupo, estimó que “lo im-

422. Fue realizado por el Ingeniero Director de Catastro D. Miguel GORTARI.

423. Todo ello consta en un informe sin fecha que con el título “El problema tributario” realizó la Comisión. ARGN, Caja 25739, legajo 2351.

portante y esencial es que se cierre la puerta a toda nueva imposición. [...] habría de defenderlo la Comisión como derecho y como un estado de hecho, consustancial además a nuestro régimen”. Debía mostrarse “inflexible en el principio”, no siéndolo “en las fórmulas que encierren ese pensamiento”.

Respecto a la cuantía del cupo no partía de una “conclusión absoluta, pero puede exhibir razones de defensa para un alza moderada en ese problema, que, como todos los tributarios, jamás se resuelven con una justicia absoluta e indiscutible”. Para ello sería preciso un perfecto conocimiento de la estadística, los ingresos y utilidades de cada región, que era inasequible por la imperfección de las estadísticas en España. Eran conscientes de las dificultades de los estudios económicos basados en la riqueza catastral y en lo discutible de la capitalización de la riqueza y las aportaciones tributarias ajenas y propias en los distintos impuestos⁴²⁴. Ponderaron los puntos fuertes y débiles que para el debate tenía la aportación que suponían los servicios de la provincia que debía prestar el Estado como carreteras, montes, primera enseñanza, intereses de la Deuda y recaudación de los ingresos, comparándolos con los de otras provincias y el propio Estado.

Con la amplia autorización otorgada por la Diputación sus representantes iniciaron la negociación⁴²⁵. Esta se planteó sobre los siguientes principios:

424. No obstante, se realizaron estudios comparativos con otras provincias similares respecto a su riqueza agrícola, pecuaria, forestal, urbana e industrial, con escaso valor por no conocerse el producto líquido base de la imposición, la productividad y la ocultación de bienes y rentas donde no se habían revisado los catastros.

425. En sesión de la Diputación de Navarra de 25 de febrero de 1927 fueron designados Delegados representantes “para entablar y seguir hasta su terminación las negociaciones relativas a la modificación del cupo tributario de Navarra” los señores diputados DE BORJA, NAGORE, MODET y BALEZTENA; los asesores señores OROZ, URANGA y BEUNZA, así como los señores Secretario D. Luis OROZ y Director de Hacienda, D. Miguel GORTARI. Por hallarse en desacuerdo con las exigencias del Gobierno dimitieron los diputados Sres. GUEL BENZU, USECHI y ERRO. En sesión de 16 de marzo se acordó otorgar a la Comisión “los más amplios poderes para tratar y resolver con el Gobierno de S.M. o los representantes que el mismo designe, tanto lo que se refiere a la elevación del cupo tributario de la provincia, como las demás cuestiones forales pendientes y aquellas otras que la misma Comisión estime conve-

1º. La elevación del cupo se realizaría dentro de la vigencia de la ley de 1841 “manteniendo el concepto de única contribución directa de la provincia e invariable unilateralmente”. Este aspecto era el de los “principios” cuyo reconocimiento por el Gobierno se consideraba necesario como garantía de la permanencia del régimen foral.

2º. Entendían que era preciso “establecer previamente la reglamentación para garantizar la autonomía de Navarra y para coordinar esta autonomía con el régimen tributario del Estado”. Para ello se debía entrar en la reglamentación tributaria que permitiera conocer el criterio del Gobierno sobre los problemas de la misma y, una vez establecida y fijada la cifra del cupo, entendían que sería posible la declaración de principios. De este modo se definirían las esferas propias del Gobierno y de Navarra en el cobro de los impuestos generales que afectaban a ambos territorios “para evitar que por este medio pudieran aumentarse indirectamente las cargas de la provincia”.

3º. Conformidad en computar en el cupo las cantidades que actualmente percibe el Estado de los impuestos que a consecuencia del convenio se haga cargo para lo sucesivo la Diputación⁴²⁶.

niente promover al interés de Navarra, autorizándoles para formar en nombre de la Diputación cuantas actas y documentos sean necesarios”. Tras la aprobación del Convenio, la Corporación en sesión de 5 de noviembre de 1927 acordó “consignar el más expresivo voto de gracias para el Sr. Secretario Don Luis OROZ ZABALETA y para el Sr. Director de Hacienda de Navarra Don Miguel GORTARI ERREA, por los meritísimos servicios que, con celo y competencia insuperables, han prestado a la Diputación y la país en la preparación y negociación del Convenio Económico”, dándoles traslado del acuerdo en un artístico pergamino y un premio especial de 5.000 pts. A los señores asesores don Lorenzo OROZ, don Pedro URANGA y Don Joaquín BEUNZA “por su desinteresada, leal y eficaz actuación en los trascendentes problemas forales suscitados estos últimos años y de un modo especial en el reciente Convenio Económico [...] se acuerda declarar a dichos Señores Hijos Predilectos de Navarra y entregar a cada uno de ellos el correspondiente título consignado en artística placa de plata” con el texto que recoge el acuerdo. ARGN, Cajas 25738, legajo 2350/11; 25751, 2363/4.

426. ARGN, Caja 2348/3, legajo 25736, Memoria sobre el desarrollo y estado de las negociaciones en 15 de julio de 1927. De este documento proceden los textos entrecuillados que se recogen en relación con el proceso negociador realizado en Madrid por la Comisión de Navarra con el Ministro de Hacienda.

La actitud del Ministro de Hacienda no era, de partida, favorable a realizar tan importante declaración de principios forales, porque ni los compartía ni quería mejorar ni empeorar la situación legal de Navarra, sino dejar las cosas en su estado, sin aceptar las fórmulas alternativas que se propusieron al Ministro. Como se ha expuesto, era evidente que en modo alguno participaba de los fundamentos de la foralidad, sino que, por el contrario, CALVO SOTELO tenía una concepción radicalmente contraria, y sólo pretendía mejorar la Hacienda estatal con la elevación del cupo y la extensión del régimen fiscal general a Navarra. Esta actitud obligó a los negociadores a entrar en la fijación del cupo y la regulación tributaria en la confianza de que, una vez acordados estos aspectos, se pudiera conseguir la declaración de principios pretendida, así como dejar expedito el camino para el arreglo de las “cuestiones forales”. Dada la coincidencia de planteamientos sobre ambos aspectos, el Ministro estuvo dispuesto a negociar sobre el cupo y la regulación tributaria.

7.1. La cuantía del cupo.

La elevación del cupo había sido el principio del proceso negociador según la comunicación que el Gobernador Civil había realizado a la Diputación. Según CALVO SOTELO, la “única contribución directa” de la Ley de 1841, en cuantía de 1.800.000 reales anuales, se había incrementado a 2.000.000 de pesetas por el Real Decreto de 19 de febrero de 1877, que no se había elevado. La Diputación “tributaba al Estado por un cupo que, además de ser único y directo, quería considerar inalterable”, que, a su juicio, no tenía fundamento, aunque constituía una tradición que los Gobiernos “habían respetado [...] porque pasivos o conscientes, asentían a la tesis de la intangibilidad”⁴²⁷.

A este respecto la Comisión foral trasladó al Ministro de Hacienda las siguientes “Bases generales para entablar las negociaciones referentes a la elevación del cupo tributario de Navarra”:

1ª. Estas negociaciones, en lo que a la parte económica y tributaria se refiere, tendrán por objeto la elevación del cupo contributivo de Na-

427. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 92.

varra, manteniendo en toda su integridad el régimen derivado de la Ley paccionada de 16 de agosto de 1941, que subsistirá en todo su vigor, teniendo el cupo expresado, como lo determina la indicada Ley, el concepto de única contribución directa de la provincia (salvo los impuestos que hayan sido objeto de convenio especial) e invariable unilateralmente, con las deducciones necesarias por gastos de recaudación.

2ª. Al propio tiempo que se fije el nuevo cupo de Navarra, se establecerán las reglas complementarias para garantizar la autonomía de Navarra y coordinar esta autonomía con el régimen tributario del Estado, especialmente en lo que afecta a los impuestos del timbre y utilidades.

3ª. Atendiendo a las indicaciones del Excmo. Sr. Ministro de Hacienda, como punto inicial de las negociaciones, la Comisión elevaría a 3.000.000 de pesetas el cupo de 2.000.000 establecido por el RD de 19 de febrero de 1977, sin perjuicio de aumentar esa cantidad en la cuantía que representen los impuestos que actualmente percibe el Estado en Navarra y que deben quedar a cargo de la Diputación⁴²⁸.

La Comisión pretendió establecer las condiciones y los principios que se habían propuesto por la Diputación y el Consejo Foral: la vigencia del régimen foral con base en la Ley de 1841, la naturaleza del cupo como contribución única e invariable, la plena potestad tributaria de Navarra y la coordinación de su autonomía con el régimen tributario del Estado. Propuso una cuantía de tres millones de pesetas.

El Ministro las rechazó limitando el objeto de la negociación a elevar de modo convenido el cupo “dentro del vigente régimen económico”, con invocación del RD de 19 de febrero de 1877. Respecto a la cuantía hizo una contrapropuesta de 9.750.000 pesetas, que correspondían a 8.000.000 por cupo más el importe de las cargas de culto y clero, deducidos los 3.000.000 de reales que por este concepto se fijó a la provincia, equivalentes a 1.750.000 pesetas aproximadamente⁴²⁹.

428. ARGN Caja 25788, legajo 2350/8. Fueron muy numerosas las fórmulas barajadas por la Comisión, aunque esta fue la más precisa en cuanto a los propósitos fijados.

429. Durante los primeros días de marzo de 1927 se produjo un incidente entre la Diputación y Ministerio de Hacienda por no haberse hecho efectivo el pago de los

En un segundo debate el Ministro manifestó que no daría conformidad para presentar al Consejo de Ministros una cuantía que fuera inferior a 5.000.000 de pesetas efectivas, argumentando que el Estado gastaba en Navarra, sin contar los gastos de la representación diplomática, más de 15.000.0000 de pesetas, sin obtener recursos por los Impuestos de Timbre y Derechos Reales y estando en mantillas la Contribución de Utilidades.

La Comisión propuso al Ministro que trasladara al Consejo la proposición de aumentar el cupo a 5.000.000 de pesetas, incluyendo en esa cifra las cantidades que quedaban en beneficio de Navarra por las compensaciones de la reglamentación de los impuestos y contribuciones. El Ministro aceptó hacerlo advirtiéndole que no le satisfacía y personalmente lo impugnaría.

En sesión del Consejo Foral de 3 de julio de 1927 los negociadores expusieron el estado del proceso negociador “en relación con el cupo”⁴³⁰. Trataron, además, de las cuestiones relativas a los impuestos de utilidades, timbre, transportes y derechos reales, informando de la propuesta realizada de cuantificar el cupo en 5.000.000 de pesetas con la condición de recibir compensaciones por 1.000.000 de pesetas. Expusieron su valoración sobre los siguientes extremos:

a) El criterio del Consejo de Ministros celebrado el día anterior era cifrarlo en 6.000.0000 de pesetas sin premio de cobranza ni inclusión del pago de la conducción del correo en Navarra, con la condición de compensaciones para el reintegro de uno de los seis millones.

b) Entendían que sería difícil conseguir que el Gobierno aceptase una fórmula sobre la integridad de la Ley de 1841 y un “cupo único e invariable unilateralmente”.

c) Era opinión del Gobierno que Navarra percibiera los impuestos sobre consumo de alcoholes, azúcares, cervezas, achicoria y carburo de

haberes del clero, que motivó una entrevista con el Ministro de Hacienda del diputado Sr. NAGORE y un airado telegrama del Vicepresidente. Contestó el Ministro lamentando la confusión que se hubiese producido y rechazando cualquier imputación. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

430. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

calcio “en tanto en cuanto se produzcan los artículos citados en fábricas de Navarra cada año, sin transferencia de un impuesto a otro ni de un año a otro”.

d) La contestación al Ministro de Hacienda debía darse al día siguiente.

El Consejo apoyó la propuesta de la comisión negociadora y expresó su confianza en ella. Respecto a la cuantía del cupo el Secretario de la Diputación y del Consejo Sr. OROZ manifestó que le parecía exagerado, en lo que coincidió el Consejo, que la consideró inaceptable. Se dio la conformidad a los negociadores para poder partir la diferencia de 1.000.000 de pesetas, aumentando la cuantía propuesta hasta 5.500.000 de pesetas.

En reunión de los comisionados con el Ministro de Hacienda celebrada el 4 de julio, este mantuvo el criterio del Gobierno sobre la cuantía del cupo en 6.000.000 de pesetas. Al día siguiente se reunieron con el Presidente del Consejo de Ministros y el Ministro de Hacienda insistiendo aquel en dicha cuantía compensando en 1.000.000 de pesetas por lo menos y un premio de cobranza del cinco por ciento sobre los restantes 5.000.000 de pesetas. Los representantes navarros elevaron su propuesta en el medio millón autorizado por el Consejo Foral, quedando entonces una diferencia de 250.000 pesetas.

La Comisión pidió tiempo para consultas y recibir o no la conformidad, que fue rechazada en una reunión de diputados y algunos miembros del Consejo Foral, por lo que sus miembros presentaron la renuncia y solicitaron la designación de quienes les sustituyeran. Esta situación dio lugar a un incidente en la sesión del Consejo Foral de 8 de julio, que se resolvió con la aprobación unánime del incremento de la propuesta en las 250.000 pesetas con las que se alcanzaba la pretensión del Gobierno. Se insistió en la necesidad de hacer una invocación expresa de la Ley de 1841 y del carácter único e invariable unilateralmente del cupo⁴³¹.

Sin embargo, el resultado final fue el establecimiento de un cupo “acordado” en su cuantía, pero, como había ocurrido anteriormente,

431. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

variado respecto al anterior, dinámica que se siguió practicando en los Convenios posteriores. En opinión de CALVO SOTELO la pretensión de inmutabilidad carecía de fundamento y el resultado del acuerdo fue dejarlo sentado. De modo que “la contribución directa y única de Navarra no es ya inalterable. No lo era de derecho, pero sí de hecho. Ahora ni de derecho, ni de hecho. Su actual cifrado vivirá mientras el Estado no acuerde otra cosa”⁴³².

7.2. La regulación tributaria

La negociación, que en su origen se había planteado sobre la revisión del cupo, se fue desarrollando sobre el conjunto del régimen fiscal a partir del interés del Gobierno, largamente pretendido, de unificar la fiscalidad en todo el Estado. Por otra parte, había cambiado mucho la situación económica y la fiscalidad como para que desde Navarra se ignoraran los nuevos hechos económicos y las propias necesidades de la Hacienda foral, hasta el punto de mantener un régimen superado en el resto del país, tras las sucesivas reformas fiscales. Este era, además, el modo de evitar que el Estado aplicara en Navarra los nuevos impuestos en perjuicio de la competencia foral y de su Hacienda. De este modo se explica el interés de la Diputación por la nueva fiscalidad, que no había aparecido como un problema pendiente, salvo en cuanto a la exacción por el Estado del Impuesto de utilidades. Se impuso la regla “nuevos tiempos, nuevos impuestos” y el pragmatismo, porque no sólo suponía reconocer el fuero, sino aportar nuevos recursos a las arcas forales. Esta terminó siendo la parte más relevante y con mayor valor de futuro del Convenio, aparte las declaraciones sobre principios forales y la naturaleza del Convenio. Como reconoció CALVO SOTELO, en el Convenio se construyó el “verdadero Estatuto fiscal de Navarra, regulando en sus menores detalles las relaciones tributarias entre dicha provincia y el Estado”⁴³³.

Este fue el punto de partida del ejercicio por Navarra de un poder tributario propio, pero armonizado con el estatal, que continuaría en los

432. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., p. 96.

433. CALVO SOTELO, J., *Mis servicios...*, cit., pp. 95-96

convenios posteriores. Así lo reconoció el artículo 2 al disponer que “para armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra, se establecen, también de acuerdo con la Diputación, las disposiciones siguientes”. Estas constituyeron los primeros “criterios de armonización” que se negociaron y articularon en un Convenio Económico. A partir de ellos, los sucesivos convenios fueron adecuándolos a la nueva fiscalidad, perfilando los “puntos de conexión” y los “criterios de sujeción”.

La reglamentación tributaria, la definición de la esfera de acción de ambas Administraciones por medio de la armonización tributaria, fueron las cuestiones que exigieron mayor estudio y análisis, proponiéndose por parte de la representación navarra unas reglas para el Convenio sobre los diversos impuestos a través de una consideración de los hechos imponible y los puntos de conexión de cada uno de ellos:

a) Contribución territorial:

Competencia exclusiva de la Diputación dentro del territorio en cuanto al repartimiento y cobranza de la contribución que grava las riquezas urbana, agrícola y pecuaria⁴³⁴.

b) Contribución industrial:

Se regularía por las cuotas y patentes satisfecha en cada territorio, para que surtan efectos en distinto, pero cuando los contribuyentes operen en otro territorio se abonará a la otra Administración la diferencia si las tarifas son distintas.

c) Contribución de utilidades:

Gravaba las obtenidas en recompensa de trabajos personales (Tarifa 1^a); los productos de capital invertido en cualquier forma civil o mercantil (Tarifa 2^a), y las utilidades del trabajo y el capital en la industria y los negocios (Tarifa 3^a). Esta materia fue la más compleja en su regulación por la diversidad de supuestos que se daban en cada uno de sus hechos imponibles.

Se partió del principio de la “territorialidad” para la regulación cuando se tratara de personas físicas o jurídicas que las obtuvieron en distintos

434. El artículo 1 de la Ley de 27 de marzo de 1900, sobre contribución Territorial y Registro Fiscal, dispuso el establecimiento del Registro en todas las capitales de provincia, excepto en las Vascongadas y Navarra.

territorios sujetos a administraciones diferentes, imponiéndolo cada una de ellas en proporción a la cuantía atribuible en su jurisdicción. Así se había establecido en el Concierto Económico y en dos Convenios con Inglaterra y Francia de 1924 y 1926. A pesar de considerarlo el principio más justo, la Comisión lo consideró peligroso porque implicaba “la intervención constante del fisco del Estado en nuestra propia Hacienda, y porque la conveniencia económica que teóricamente cabría atribuirle quedaría convertida en puramente aparente ante las dificultades que se ofrecen para que resulte práctica”. Por ello defendió el criterio de la “domiciliación” basado en tributar a la Administración en cuyo territorio tuviera el domicilio, aunque sus negocios se extiendan a otros y pudiera tener utilidades en el de otra Administración. Consideraba que este criterio daba más independencia y era más lucrativo para la Hacienda navarra. A pesar de que el gobierno estaba vinculado por el principio territorial por sus acuerdos anteriores, sin embargo no rechazó de modo absoluto el del domicilio que se mantuvo como una excepción.

Se establecieron reglas detalladas sobre la tributación de las utilidades del trabajo personal, las sociedades, las fincas urbanas, rústicas, explotaciones, fábricas, etc., así como las reglas del procedimiento administrativo aplicable al impuesto⁴³⁵.

d) Impuesto de Derechos Reales:

Gravaría los actos de transmisión del dominio a título oneroso y lucrativo, y los que implicasen reconocimiento, modificación o extinción de los derechos reales sobre la propiedad inmueble. Se respetaba la situación actual sobre actos y contratos referente a bienes inmuebles y muebles, siguiendo las condiciones de la territorialidad de los inmuebles y la personal del causante en las herencias o del adquirente en los contratos de bienes muebles. Se interpretaría el artículo 2 del Reglamento vigente en el sentido de que las personas sujetas al régimen foral navarro no perdieran la condición, aunque residieran fuera de Navarra voluntariamente o por razón de cargo.

Se planteó y reguló en detalle la afección a las sociedades navarras en relación con los negocios situados fuera de Navarra acercándose lo

435. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 194-197.

máximo al criterio de la domiciliación como en el impuesto de utilidades⁴³⁶.

e) Impuesto del Timbre:

Gravaría los documentos públicos y privados por los que se transmitieran bienes, se reconocieran o extinguieran Derechos Reales, documentos del comercio (libros, facturas, letras, pagarés, recibos, títulos, pólizas, seguros, etc.) y actos en que interviniera alguna autoridad administrativa, judicial o eclesiástica.

El Estado rechazó el plantearlo desde la territorialidad y aceptó mantener el régimen de la disposición adicional de la Ley de 11 de mayo de 1926, del Impuesto del Timbre, que eximía los documentos que se otorgase en Navarra por persona o entidad domiciliada y surtieran efectos en el mismo territorio. La Comisión pretendió seguir las mismas normas que en el impuesto de utilidades⁴³⁷.

f) Impuestos sobre el alcohol, azúcar, cerveza, achicoria y carburo de calcio.

Impuestos sobre la fabricación y el consumo de estos productos, el rendimiento de los tres primeros estaba reconocido a Navarra, pretendiendo la Comisión que se extendiera a los restantes. Todos ellos conforme a los consumos deducidos de las estadísticas elaboradas por la Diputación⁴³⁸. Se opuso el Estado por no participar en ellas y se establecieron cupos calculados sobre la población de Navarra y el rendimiento medio por habitante de España de las rentas de los impuestos el último quinquenio. Los cupos se renovarían cada cinco años conforme a las alteraciones del consumo. Su administración se realizaría en Navarra, como hasta entonces en los tres primeros, garantizando el Estado el cobro de los aumentos si la producción provincial fuera escasa o nula⁴³⁹.

436. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 209-219.

437. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 237-240.

438. Conforme al artículo 1 del RD de 10 de diciembre de 1907 el impuesto de azúcar “seguirá cobrándose en Navarra por el Estado en la provincia de Navarra, con sujeción al reglamento general, sobre la cantidad de azúcar producida que se consuma fuera de ella, y por la Diputación provincial, en virtud de la Ley de 16 de agosto de 1841, sobre el azúcar que se consuma en la misma provincia”. En los mismos términos el artículo 1 del RD de 9 de febrero de 1909 sobre el Impuesto de alcoholes.

439. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 240-254.

g) Impuesto de transportes:

Se regularía la exención de tributación al Estado de los transportes de viajeros y mercancía que se realizaran en Navarra por las líneas férreas con total recorrido en la provincia, así como los de otras nuevas vías y en los tramos Pamplona-Plazaola, Elizondo-Endarlaza y Estella-Zúñiga de las existentes. Estarían exentos los transportes de viajeros y mercancía correspondientes a servicios públicos en los itinerarios provinciales⁴⁴⁰.

h) Impuesto de cédulas personales:

Sería a cargo de la Diputación, con su administración y cobranza. Como esta gestión fue cedida por el artículo 226 del Estatuto provincial, el Gobierno hacía la reserva de que, si volviese a ser impuesto estatal, se descontaría del cupo su rendimiento anual. La Comisión pretendió que la cesión fuese definitiva, sin deber de imponerlo, para evitar que el Estado pudiera establecer un impuesto nuevo y obligatorio que en el momento era voluntario, entendiéndolo que era de las más importantes discrepancias⁴⁴¹.

i) Impuesto de minas:

Se consideró su naturaleza de dominio público y los beneficios que se pudiera obtener, consistentes en lograr la exención del 3% del producto bruto de las explotaciones de concesiones en Navarra⁴⁴².

j) Impuestos sobre casinos y círculos de recreo, carruajes de lujo⁴⁴³, cajas de seguridad, consumos⁴⁴⁴, consumo de gas y electricidad⁴⁴⁵, apro-

440. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit. pp. 254-256.

441. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 215-217.

442. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 257-258.

443. La RO de 3 de marzo de 1868 declaró inaplicables en Navarra los Impuestos sobre carruajes y caballerías, rentas y sueldos, con base en el artículo 25 de la Ley de 1841, que “establece que en Navarra además de los impuestos taxativamente determinados en ella, pagaría por única contribución directa la que el propio artículo menciona; y por consiguiente, todas las que con posterioridad se establezcan no son aplicables a dicha Provincia ínterin, que, resolviendo el expediente citado, no se zanen las dificultades ocurridas, o mientras que la Ley no sea modificada”.

444. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., pp. 234-237.

445. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años...*, cit., p. 256. La RO de 9 de octubre de 1900 había modificado la de 1 de junio de 1897 como consecuencia del

vechamientos forestales y pesas y medidas. La Comisión pretendió que estos impuestos estatales continuaran sin aplicarse en Navarra.

7.3. La invocación de los principios de la foralidad.

Los comisionados navarros intentaron que en el convenio se invocara la Ley de 1841 “para afirmarla en toda su integridad”, y que reconociera que “el cupo había de tener el concepto de contribución única de la provincia, reconociéndole, además, su carácter paccionado e invariable”. La actitud del Ministro era contraria y pretendía mencionar la Ley de 11 de julio de 1877, porque en ella encontraban “medios de defensa en los negociados de Hacienda”. Los negociadores se plantearon en un primer momento la invocación de ambas, lo rechazaron por considerar que era peligroso hacerlo respecto a esta última, “entendiendo que no hay inconveniente en no mencionar la de 1841 siempre que se mantengan sus principios en el nuevo acuerdo”. Tampoco aceptó CALVO SOTELO que se realizara una declaración en el sentido de que “el establecimiento y aplicación en Navarra de los nuevos impuestos del Estado habría de hacerse mediante acuerdo con la Diputación”.

Para superar esta situación y lograr algún reconocimiento del régimen foral, la Comisión decidió presentar un proyecto de acta y fórmula general de convenio, con el fin de dejar a salvo, aun sin consignarlos, los principios forales⁴⁴⁶. Así se lo manifestó al Ministro con toda lealtad. En ella se trataba de dejar claramente sentados los principios siguientes:

a) El carácter paccionado del cupo, que se reconocía al consignar en el acta del convenio que había sido “convenido entre el Gobierno y la Diputación de Navarra”.

b) Consecuencia del anterior era su “inalterabilidad”, porque ningún pacto puede modificarse por la sola voluntad de una de las partes, constando que la modificación del régimen establecido en el convenio

recurso de la Diputación de Navarra, sobre contribución industrial de la producción de electricidad, por no poder modificar el régimen de la Ley de 1841.

446. ARGN, Caja 25788, legajo 2350/8. Constan diversos textos del proceso de elaboración de la fórmula finalmente propuesta.

debía hacerse por el procedimiento guardado para su adopción, o sea, por acuerdo entre la Diputación y el Estado. La fórmula salvaba el concepto de “unicidad”, “que constituía la oposición más decidida del Sr. Ministro quedaba salvada también tácitamente, lo mismo para el presente que para el futuro”.

c) Se mantenía la autonomía tributaria de Navarra en su Disposición General Primera:

“La Diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al Presente Convenio ni a las Contribuciones, Rentas o Impuestos propios del Estado”⁴⁴⁷.

No sólo se asumía que la cifra del cupo era única, sino que se mantenía en la reglamentación “hecha con mayor amplitud que en la actualidad, la autonomía tributaria de Navarra, ya que impuestos que hoy vienen aplicándose quedan para lo sucesivo a cargo de la Diputación”. Respecto al futuro porque “declarando que el objeto del convenio es fijar el régimen tributario de Navarra y admitido que este régimen tributario no puede ser modificado sin el acuerdo de la Diputación, es claro que los nuevos impuestos del Estado tampoco podrían regir sin este acuerdo”.

Una vez más, el Ministro rechazó la fórmula propuesta por los negociadores alegando que “no quería hacer constar directa ni indirectamente el concepto de unicidad del cupo, en cuanto pudiera implicar la declaración de que los nuevos impuestos del Estado no podrán ser aplicados en Navarra sin el acuerdo de la Diputación”. Como había hecho desde el principio, rechazaba declaraciones y aclaraciones “que pudieran representar un avance o un retroceso en el régimen legal de Navarra”. Insistió la Comisión en que lo propuesto “no constituía ningún avance a favor del régimen foral, sino que constituía la confirmación del régimen de hecho y de derecho vigente”. Ante la falta de acuerdo con el Ministro se sometió la fórmula a la consideración del Consejo de Ministros.

447. Esta misma fórmula fue utilizada en los convenios de 1941 y 1969.

Este introdujo algunas modificaciones a la propuesta de la Comisión navarra para dejar a salvo el régimen de los nuevos impuestos estatales y su vigencia en Navarra, como sostenía el Ministro. Aquella lo rechazó por entender que desvirtuaba sus propósitos y solicitó una entrevista con el Presidente del Consejo, quien ratificó la posición del Ministro, aunque se prestó a suprimir por completo la primera disposición final que declaraba que los impuestos del Estado no regulados en el convenio quedarían sujetos a la legislación general. Esta fórmula no satisfacía a la Comisión ni era conforme a los términos en que se había manifestado el Consejo Foral, lo que obligó a agradecer al Presidente sus atenciones y a comunicarle la imposibilidad de aceptar la propuesta, sin romper la negociación.

Si se analizan las diferencias entre el proyecto de acta con la fórmula general del convenio de la Comisión y la del Consejo de Ministros, sobre la que PRIMO DE RIVERA propuso eliminar la disposición final primera, se verá que eran aspectos de matiz importantes en una cuestión sobre la que la Diputación trataba de mantener y reforzar los apoyos al régimen foral:

a) En el inicio, al definir el objeto, la propuesta de la Comisión era más amplia y lo situaba en “fijar el régimen tributario de esta provincia, de común acuerdo”, mientras que el Consejo lo hacía a “fijar el cupo tributario de esta provincia, de común acuerdo”, sin referencia a la importante cuestión de que el pacto alcanzaba al régimen tributario.

b) Se mantuvo la primera regla sobre que “la Diputación conviene con el Gobierno” la elevación del cupo a seis millones de pesetas “dentro de su vigente régimen jurídico económico”.

c) En la regla segunda se mantuvo que se trataba de “armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra” para lo que se establecían las disposiciones que se incorporaban, “de acuerdo también con la Diputación”.

d) La tercera regla se refería a dos disposiciones finales de carácter general en las que se centraron las diferencias.

– En la primera la Comisión propuso: “Los demás impuestos y recursos fiscales que actualmente rigen en Navarra se acomodarán a la legislación general”. La del Consejo añadió “salvo acuerdo en contrario”. Esta es la que el Presidente manifestó la posibilidad de eliminarla.

– La segunda fue admitida y declaraba: “La modificación del régimen establecido en el presente RD Ley deberá hacerse por el procedimiento guardado para su adopción”.

Tras la entrevista con el Presidente del Consejo de Ministros, la Comisión salió con la idea de que “no cabe concebir esperanzas de que esta fórmula pueda ser mejorada”, a pesar de haberlo intentado “con tenacidad e insistencia extraordinarias”. Tenía “la convicción absoluta de que el Gobierno no ha de transigir con lo que constituye nuestras aspiraciones y opina, por lo tanto, que no cabe más que aceptarla o rechazarla con rompimiento en este caso de las negociaciones”.

Añadieron los comisionados que había un compromiso del Ministro y del Presidente del Consejo de que, una vez resuelta la cuestión económica, lo serían las restantes peticiones sobre maestros y montes del Estado, que se dictarían con independencia de los asuntos tributarios. No pudieron obtener información sobre el alcance de los proyectos de resoluciones sobre estas materias por “la impenetrable reserva en que encontró a los Ministros de que dependen, quienes esperaban sin duda, para darlas a conocer, que se resolviesen definitivamente los asuntos tributarios”. Tampoco se les dio satisfacción alguna respecto a la materia de transportes.

Quisieron, finalmente, los comisionados hacer saber al Consejo Foral que en las relaciones con los distintos Ministros, Ministro de Hacienda y Presidente del Consejo la Comisión “había sido tratada con las mayores deferencias, recibiendo de ellos constantes muestras de consideración, afecto y respeto, que se complace en hacer constar ante el Consejo, como muestra de reconocimiento y gratitud”.

8. APROBACIÓN DEL CONVENIO ECONÓMICO.

El Consejo Foral en sesión de 23 de julio de 1927 conoció de la “Memoria sobre el desarrollo y estado de las negociaciones en 15 de julio de 1927”⁴⁴⁸, elaborada por los comisionados, e informó favorablemente el

448. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3. FUENTE LANGAS, J. M., *La dictadura...*, cit., pp. 369-373. El texto está recogido por DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Régimen fiscal...*, cit., pp. 161-177. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 159-164.

proceso de negociación y el acuerdo de la Comisión para “elevar a seis millones de pesetas, dentro de su vigente régimen jurídico económico, el cupo de dos millones de pesetas señalados hasta ahora”. También de lo relativo a la armonización de contribuciones e impuestos, territorial, industrial, de utilidades, derechos reales, timbre, azúcar, alcohol, cerveza, achicoria, carburo de calcio, transportes, cédulas personales, impuestos de minas, etc. y de la incorporación de la fórmula sobre su modificación por el mismo procedimiento que para su adopción.

La Diputación en sesión de 28 de julio de 1927, con el acuerdo previo del Consejo Foral, aceptó la formulación de los comisionados, autorizándoles para ultimar las negociaciones “con arreglo a las mismas, sin perjuicio de que traten de mejorarla todo lo posible dentro de las aspiraciones manifestadas en los acuerdos anteriores del Consejo”⁴⁴⁹.

Las cuestiones que se habían planteado a lo largo de la negociación y de las que había conocido el Consejo Foral en la sesión del 23 de julio, quedaron finalmente del siguiente modo, según expuso la Comisión a la Diputación y al Consejo:

a) En cuanto a la naturaleza del convenio se plasmó la fórmula aceptada por el Consejo Foral.

b) Respecto a la reglamentación de las distintas figuras impositivas se mantuvieron básicamente los criterios de la Comisión con algunas modificaciones:

- En Derechos reales prevaleció el criterio del domicilio, salvando los inconvenientes de la territorialidad con la absoluta reciprocidad y evita la ingerencia directa del Estado en la Hacienda foral, aunque con el defecto estético de romper la uniformidad de criterio del Convenio.
- En cuanto al impuesto de las Cédulas personales seguiría la suerte del Convenio y se podría aplicar por la Diputación sin las restricciones del artículo 226 del Estatuto provincial.
- En el Timbre se aplicaría la domiciliación para la emisión y negociación, sin resultado respecto a las licencias de caza, pesca y uso de armas.

449. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

- En los impuestos de consumo se mantuvieron los cupos sobre achicoria y carburo de calcio, la diferencia entre el cupo de la cerveza y la recaudación, y, en los azúcares y alcoholes, los suplementos entre los cupos reconocidos y asignados.
- Transportes: las profundas diferencias se resolvieron en una entrevista con el Presidente del Consejo, quedando para Navarra el cobro sobre los ferrocarriles futuros interprovinciales y nacionales, siempre que tuvieran por lo menos la cuarta parte de su recorrido dentro de la provincia.

Este resultado en materia fiscal, al “responder casi en absoluto a sus propias aspiraciones”, lo consideró la Comisión muy relevante en cuanto

“se ha logrado un perfecto deslinde en las confundidas esferas tributarias del Estado y de la Diputación, y ello, aparte de la tranquilidad que pueda representar a los contribuyentes, significa un robustecimiento de la personalidad navarra, una garantía de estabilidad para las actuaciones de la Diputación, y un afianzamiento considerable de nuestro régimen privativo”⁴⁵⁰.

c) Sobre el nuevo cupo distinguió la Comisión entre su valor nominal de seis millones de pesetas y el valor efectivo resultante de deducirle el premio de cobranza y el rendimiento de las contribuciones e impuestos que antes percibía el Estado en Navarra y a partir del convenio lo haría la Diputación (cédulas personales, utilidades sobre sociedades, minas y los aumentos o cupos de consumo). Todo ello supondrá que el cupo efectivo sería aproximadamente de 4.650.000 pesetas, por lo que el incremento real del cupo era de 2.850.000 pesetas.

d) Montes del Estado:

El Consejo de Ministros promulgaría un Decreto del Ministerio de Fomento por el que se transmitía a la Diputación la administración y gestión técnica que ejercía el Estado sobre los montes de su propiedad en Navarra, abonando la Diputación parte de los beneficios de su explotación.

450. Informe de la Comisión negociadora a la Diputación de 18 de agosto de 1927. ARGN, Caja 25786, legajo 2348/3.

Por Real Decreto de 15 de agosto de 1927 el Estado transmitió a la Diputación Foral la administración y gestión de los montes del Estado en Navarra⁴⁵¹. Se efectuó por la Dirección General de Agricultura y Montes por resolución de 27 de julio de 1928 con las medidas para su aplicación y la relación nominal de los montes afectados y de sus aprovechamientos. Por Real Orden de 6 de julio de 1929 se entregaron los montes de La Cuestión, Changoa, Legua Acotada, Vertiente Meridional de Quinto Real, Vertiente Septentrional de Quinto Real, Erreguerena, Sierra Urbasa, Sierra Andía, La Planilla y Aralar⁴⁵². Todo ello fue derogado por el Real Decreto de 28 de febrero de 1930, arguyendo que no podía delegarse la acción tutelar pública directa de la Administración estatal⁴⁵³. La medida fue rechazada por la Diputación, negociándose una nueva forma de cesión, plasmada en el Real Decreto de 30 de junio de 1930, sobre delegación a la Diputación Foral de Navarra de la administración y gestión de determinados montes del Estado⁴⁵⁴.

e) Nombramiento de maestros:

Se dictaría la resolución reconociendo el derecho de los pueblos a formular, como lo venían haciendo, las propuestas unipersonales para el nombramiento de los maestros.

451. *Gaceta de Madrid* de 20 de agosto de 1927.

452. OROZ ZABALETA, L., *Legislación...*, Apéndice 1929, p. 99.

453. OROZ ZABALETA, L., *Legislación...*, Apéndice 1930, pp. 65-66.

454. Fueron los montes del Estado sobre los que existían servidumbres a favor de vecinos de los pueblos o de todos los naturales de Navarra. Era el caso de los montes de Urbasa, Andía, La Planilla, Aralar y Aézcoa, que “están afectos a servidumbres de leñas y pastos”. No se incluyeron los montes de Quinto Real, Erreguerena, Legua Acotada, La Cuestión y Changoa por no estar afectados por servidumbres que pudiera coordinar la Diputación. Partió de reconocer “el derecho de propiedad del Estado, su autoridad de inspección y su derecho a dejar sin efecto, por su exclusiva decisión, las limitadas facultades de gestión administrativa y técnica que delega” en la Diputación. Mantuvo la aprobación de los proyectos y planes especiales y anuales que proponga el servicio técnico de la Diputación. Ésta se hizo cargo de los contratos de aprovechamiento, subrogándose en los derechos y obligaciones derivados de los mismos, abonando al Estado un canon anual en función de los rendimientos. Por Real Orden de 7 de marzo de 1931 se establecieron las reglas para el señalamiento y pago del aprovechamiento de los montes del Estado. Por RO de 29 de enero y 7 de marzo de 1931 se dictaron las disposiciones complementarias, pago del canon de aprovechamiento y entrega de los montes. OROZ ZABALETA, L., *Legislación...*, Apéndice 1931, pp. 90-94.

f) Asuntos sin resolver:

Quedaron pendientes los relativos a las Quintas, Transportes, organización y funcionamiento de la Diputación y el Consejo Administrativo. No fueron resueltos durante la Dictadura, ya que en una entrevista en San Sebastián el 8 de septiembre de 1928 el Dictador amenazó a la Diputación con que el Gobierno aplicaría en Navarra “el régimen común de todas las provincias españolas si para el primero de octubre siguiente no se cumplían sin alteración las disposiciones dictadas sobre montes, escuelas y transportes”. Confirma que en las “cuestiones forales pendientes” la Diputación trataba de ignorarla regulación estatal.

La conformidad del Consejo Foral permitió a los negociadores plasmar el acuerdo entre las representaciones del Estado y la Diputación sobre el nuevo convenio económico en el acta que se firmó el 12 de agosto, y fue formalizado por el Real Decreto de 15 de agosto de 1927⁴⁵⁵.

La Diputación acordó en sesión de 20 de agosto de 1927 “aprobar y ratificar en todas sus partes el precedente Convenio, por el que se modifica el cupo contributivo de Navarra”. Su texto estaba ya incorporado al acta por haber procedido previamente el Sr. Secretario a su lectura. En la exposición del acuerdo se hicieron constar los extremos que la Corporación consideró más importantes, en relación con:

a) Mantenimiento del pacto foral:

Recogió el acuerdo que el convenio

“respeta íntegramente, en términos que no pueden ser discutidos, el régimen de pacto en que vive Navarra desde la modificación foral efectuada por el Convenio de 16 de agosto de 1841 y es por lógica consecuencia inalterable sin el consentimiento de la Diputación, como se hace constar expresamente en la última de las disposiciones que contiene”.

455. Se publicó en la Gaceta de Madrid, 232, de 20 de agosto de 1927, pp. 1043-1050. Se editó el mismo año por la Imprenta del Timbre de Madrid y por la Imprenta Provincial de Pamplona. Tras la firma y publicación del Convenio se remitieron a la Diputación escritos de homenaje con firmas de vecinos de los distritos de Pamplona, Tudela, Tafalla, Estella, Aoiz y otros muchos municipios. ARGN, Caja 25737, legajos 2349/1-6.

Así lo reflejó la Base 1ª al establecer que “la Diputación de Navarra conviene con el Gobierno”, la elevación del cupo “dentro de su vigente régimen jurídico-económico”.

Respecto a los criterios de armonización de la Base 2ª se hizo constar que se establecían “de acuerdo también con la Diputación”, precisando la Disposición 12ª que la asignación de los cupos por impuestos sobre diversos productos “se efectuará de común acuerdo entre el Estado y la Diputación”⁴⁵⁶.

En la Disposición general 6ª se reconoció la naturaleza pactada al disponer: “La modificación del régimen establecido en el presente Convenio deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción”.

b) Cupo tributario:

Destacó el acuerdo que el cupo

“se halla establecido dentro del vigente régimen jurídico-administrativo de la provincia que no es ni puede ser otro que el dimanado de la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841, a cuyo amparo y vigencia ha venido desarrollándose la vida de Navarra en sus relaciones tributarias con el Estado”.

En la parte expositiva del acuerdo aprobatorio, la Diputación hizo observaciones sobre el “valor efectivo” del cupo que se determinaría con las deducciones del premio de cobranza reconocido, los aumentos de los cupos de azúcares, alcoholes y cervezas, achicoria y carburo, el rendimiento de las cédulas personales y producto bruto de minas y las utilidades que percibía el Estado y cobraría la Diputación.

Así constaba en la Base 1ª al afirmar que el cupo en su cuantía se “conviene” entre la Diputación y el Gobierno, “dentro de su vigente régimen jurídico-económico”.

La Disposición general 3ª reconoció a la Diputación el reparto, cobranza e ingreso del cupo, abonándosele por los gastos y quiebras de

456. Por acuerdo de la Diputación de 1 de junio de 1931 se designó una Comisión para negociar la revisión de los cupos asignados sobre alcoholes, azúcares, cerveza, achicoria y carburo, conforme a la DA 12ª de la Base 2ª del Convenio de 1927. ARGN, Asuntos en Madrid y Comisiones, Caja 25713, legajo 2324/6.

este servicio la cantidad de 250.000 pts. En la 4ª se estableció el régimen del ingreso de la cantidad líquida correspondiente.

c) Facultades tributarias de la Diputación:

Se le reconocieron para “mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Convenio, ni a las Contribuciones, Rentas e Impuestos propios del Estado” (Disposiciones generales 3ª)⁴⁵⁷.

d) El deslinde y armonización de las esferas tributarias del Estado y de la Diputación:

En relación con los impuestos “que por su generalidad alcanzan a las dos jurisdicciones”, la Base 2ª constató que se habían establecido “de acuerdo también con la Diputación”. En el acuerdo aprobatorio aquella destacó que las normas acordadas suponían “ventajas de la reglamentación” y una “mejora indiscutible de nuestro régimen tributario”, en cuanto a

- Contribución territorial: reconocimiento de la competencia de la Diputación en el repartimiento y cobranza (Base 2ª, disposición 1ª).
- Contribución industrial: reconocimiento de la competencia de la Diputación en la imposición y cobranza respecto a las industrias, comercios y profesionales ejercientes en la provincia. Validez recíproca de las cuotas y patentes de la contribución industrial, con las especificaciones respecto a diversos supuestos relacionados con la misma (Base 2ª, disposición 2ª).
- Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria: se aplicó el criterio de la domiciliación. Respecto a la aplicación de la Tarifa 1ª, contribuirían a la Diputación las procedentes del trabajo personal por cargos que deban ejercerse y se ejerzan en la provincia (Base 2ª, disposición 3ª). Estableció las reglas para la aplicación de las Tarifas 2ª y 3ª por préstamos, arrendamientos, rentas vitalicias, intereses de títulos, con una detallada regulación del régimen de las sociedades (Base 2ª, disposición 4ª), así como de

457. La RO de 1 de abril de 1929 invocó al artículo 3 del Convenio para afirmar que correspondían a la Diputación “amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime conveniente”, en relación con el Impuesto de Transportes de viajeros y mercancías.

los procedimientos de liquidación y resolución de divergencia por una Junta Arbitral⁴⁵⁸ (Base 2ª, disposición 5ª) y al ámbito subjetivo de las afectadas (Base 2ª, disposición 6ª).

- Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes: correspondería a la Diputación conforme a las precisas reglas que contiene, incluso la relativa a la conservación de la vecindad foral (Base 2ª, disposición 7ª).
- Impuesto del Timbre: aplicando el principio de la domiciliación conforme a las seis reglas que establece (Base 2ª, disposición 8ª).
- Impuesto sobre pagos del Estado, Diputaciones provinciales y Ayuntamientos: Corresponde a la Diputación el impuesto que se realice con cargo a los créditos consignados en los presupuestos ordinarios, extraordinarios o adicionales (Base 2ª, disposición 9ª).
- Impuesto de transportes terrestres y fluviales: Se reconoce el cobro por la Diputación del impuesto sobre los transportes de viajeros y mercancías por líneas férreas o cualquier otro medio de locomoción terrestre o fluvial con recorrido en la provincia, o por parte de la línea en territorio navarro de algunos ferrocarriles y en los futuros al menos en la cuarta parte (Base 2ª, disposición 10ª).
- Impuesto sobre el producto de las explotaciones mineras: Correspondería a la Diputación el impuesto del 3% sobre el producto bruto por todo el mineral que se extrajera de las concesiones radicadas en la provincia, mientras que la circulación de minerales se acomodaría a las reglas generales (Base 2ª, disposición 11ª).
- Impuestos sobre azúcares, alcoholes, cervezas, achicoria y carburo de calcio: Correspondería a Navarra el rendimiento en la parte relativa al consumo dentro de la provincia determinado con base en la población y en función de los coeficientes medios de consumo asignables por habitante del territorio nacional, “de común acuerdo entre el Estado y la Diputación, asignándose los cupos y sus reglas” (Base 2ª, disposición 12ª).

458. Estaría integrada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno (Base 2ª, disposición 5ª). BURLADA ECHEVESTE, J. L., “Génesis de la Junta Arbitral del concierto económico y de convenio económico”. En *Nueva Fiscalidad*, 2, 2007. Se le ha dotado de mayores competencias en los Convenios de 1941, 1969 (art. 19) y 1990 (art. 45).

- Otros impuestos: Se reconocieron como propios de la Diputación los impuestos de consumos; carruajes de lujo y caballerías; casinos y círculos de recreo; alumbrado por gas o electricidad; aprovechamientos forestales de montes, y pesas y medidas. Todos ellos en razón de su emplazamiento o realización dentro de la provincia (Base 2ª, disposición 13ª).
- Cédulas personales: La Diputación recibió este impuesto pudiendo aplicarlo sin las limitaciones del artículo 226 del Estatuto provincial, conforme al principio de reciprocidad respecto a sus efectos (Base 2ª, disposición 14ª).

Destaca la detallada enumeración de las contribuciones e impuestos exigibles por la Diputación, reflejando de este modo las reconocidas facultades tributarias históricas, adecuadas al marco fiscal estatal. Además, su amplitud para “mantener y establecer en la Provincia el régimen tributario que estime procedente”, con los exclusivos límites de los Pactos Internacionales, el propio Convenio y las Contribuciones, Rentas e Impuestos propios del Estado.

A partir de este Convenio y desde algunas instancias estatales se ha sostenido que las “amplias facultades para mantener y establecer” se limitaban al ejercicio de la potestad reglamentaria en desarrollo de las leyes estatales. Implicaba, por tanto, que la Diputación sólo tenía posibilidades para desarrollar, sin innovar. Este no fue entendido nunca así por el Estado, que reconoció no sólo la potestad para establecer, sino la que era inherente de poder regular, sin tener que acomodarse al marco legal estatal. El hecho de que la Diputación sólo pudiese dictar normas de naturaleza reglamentaria no era obstáculo para hacerlo con sus propios criterios, en una manifestación de reglamentos independientes, que se apoyaban en los términos del Convenio, que ha venido revistiendo el carácter de norma de rango legal⁴⁵⁹.

459. Así lo reconoció la STSJN de 28 de abril de 2000 (RJ 2000/979) al estudiar el rango formal de las normas fiscales preconstitucionales, que cumplían la misma función reguladora de las leyes tributarias estatales, con un rango material, que no formal, equivalente al de la ley, considerando improcedente que los tribunales ordinarios enjuiciasen su validez, lo que debiera plantearse por medio de una cuestión de inconstitucionalidad.

e) Cooperación con el Estado:

Para el ejercicio de las “amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente”, la Diputación podrá recabar la “cooperación de los funcionarios del Estado que ejerzan sus cargos en Navarra [...] reclamándoles al efecto los datos y auxilios que juzguen necesarios” (Disposición general 1^a.2^o).

f) Fiscalización y exacción:

Además de las facultades normativas reconocidas, compete a la Diputación la “fiscalización y exacción de los tributos establecidos por ella”, con las mismas facultades de la Hacienda pública, pero limitadas a su territorio (Disposición general 1^a.2^o).

g) Revisión de los actos:

Se reconoce a la Diputación la competencia para proceder ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a la revisión de sus acuerdos declarados lesivos a los intereses provinciales, conforme a la legislación específica, sin que pudiera proceder contra el Estado (Disposición general 2^a).

h) Alta inspección del Estado:

Se reconoce la alta inspección de la Administración del Estado “conducente al cumplimiento de sus fines propios y a los de este mismo Convenio” (Disposición general 5^a).

i) Vigencia:

Se estableció la vigencia del Convenio a partir de 1 de enero de 1927, en cuanto a la cantidad líquida del cupo. Al no constar otra condición respecto al resto del contenido del mismo, la vigencia se inició desde su publicación con el régimen de *vacatio legis* general. No consta límite a la misma por lo que era ilimitada, hasta que se procediera a su modificación “por el procedimiento guardado para su adopción”, conforme a la Disposición general 6^a.

El diputado Sr. GOIZUETA hizo constar su voto contrario a la aprobación de la fórmula propuesta, “por cuanto en ella se trata del régimen jurídico-económico de Navarra, sin declarar explícitamente cual sea éste, imprecisión que no debe admitirse en materia tan trascendental”. La Diputación hizo constar replicándole:

“que si bien explícitamente no se cita la Ley de 16 de agosto de 1841 como originaria del régimen jurídico-económico de Navarra, implícita-

mente queda así manifestado, desde el momento que en la Base 1ª del convenio se habla de este régimen y en la 2ª se hace referencia al régimen especial de esta provincia [...] sólo al régimen derivado de la Ley del 41 pueden referir las Bases fijadas, ya que la Ley de Presupuestos de 1877 no hacía referencia más que a la parte económica pero no al aspecto jurídico del régimen, y en el convenio se trata de ambos aspectos. [...] tratándose de un Convenio solemne establecido entre el Estado y la Diputación, no puede sostenerse que el régimen en cuestión sea el de la Ley de 1877, que es efecto de la voluntad exclusiva del Estado, sino de la Ley de 1841, que está basado en el mismo concepto de pacto”.

9. EL DEBATE SOBRE SU ANULACIÓN.

El 28 de enero de 1930 PRIMO DE RIVERA presentó a ALFONSO XIII la dimisión, retirándose a París el 10 de febrero y falleciendo en esa ciudad el día 16 de marzo. El RD de 15 de febrero de 1930 disolvió las Diputaciones nombradas por al Dictadura, excepto la de Navarra. La Diputación fue cesada por el Ministro de la Gobernación por RO de 24 de febrero de 1930, designándose diputados a los exdiputados elegidos por sufragio a partir de 1923 según el número de votos⁴⁶⁰, haciendo la salvedad de que subsistían “en todo su vigor cuantas disposiciones regulan el funcionamiento y facultades de la Diputación Foral y Provincial de Navarra”. Se constituyeron también los nuevos Ayuntamientos⁴⁶¹.

El día 6 de marzo la Comisión Permanente del Ayuntamiento de Cascante conoció y aprobó la propuesta del primer Teniente de Alcalde Sr. LANAS planteando que se dirigiera al Alcalde de Tudela para que convocara una reunión de los Ayuntamientos del distrito “con el fin de ver si puede conseguirse la nulidad del convenio económico llevado a efecto el 12 de agosto de 1927, entre el Estado y la

460. Se integró la Diputación por los señores Joaquín María GASTÓN (vicepresidente), Ramón LASANTAS, Javier SANZ, José María MODET, José María BADARÁN, Ignacio BALEZTENA, Manuel IRUJO.

461. MIRANDA RUBIO, F., “El convenio...”, cit., pp. 249-254.

Diputación de Navarra” y “las gestiones que conviene practicar”, por cuanto se acordó

“en época en que España y por tanto Navarra se hallaba bajo la influencia de la Dictadura y por tanto no pudo existir completa libertad para pactar por parte de la Diputación Foral, la cual además no obró en tal concierto con la voluntad y sentir del pueblo navarro que por hallarse en tales condiciones no pudo manifestarse cual hubiese sido su deseo pues tal convenio ha alterado notablemente las condiciones forales de esta provincia y el país en general se muestra descontento con él”.

La sesión de los representantes de los ayuntamientos del distrito de Tudela se celebró el día 20 de marzo⁴⁶². Se concedió la palabra Sr. LANAS quien reiteró lo expuesto en su iniciativa, añadiendo que el convenio “debe ser anulado por el propio Gobierno”, porque “carecía y carece de la condición precisa para establecerse, cual era, el consentimiento, la voluntad, la aprobación del pueblo navarro, en general, que era quien había de sufrir las consecuencias que del mismo se derivasen”. Afirmó que los miembros de la Diputación y los Ayuntamientos “eran todos unos hijos de la Dictadura y, por tanto, habían de estar con ella en todas sus ideas, aun a trueque de ir contra los intereses de su país”. Con el convenio “han venido por tierra el resto de nuestros fueros, pues para contrarrestar el aumento del cupo, la Diputación implantó todos los impuestos y gravámenes que siempre Navarra había sido contraria a ellos”. Como había acabado la dictadura y se había restablecido la situación anterior para “devolver a España los derechos y libertades que antes tenía y que por la Ley de fuera no gozaba”, rogó a los representantes del Distrito que acordaran:

“1º. Hacer constar en acta de la que se enviará copia a S.E. el desagrado general y la protesta más enérgica contra la anterior Diputación, que fue la que intervino en el convenio tantas veces citado, por llevarlo a efecto, en época de la dictadura, no haber contado con la voluntad del país en general, y no haber sido, en esa cuestión, verdadera defensora de los derechos y privilegios de Navarra.

462. FUENTE LANGAS, J. M., *La dictadura...*, cit., pp. 379-382.

2º. Solicitar de S.E. denuncie el convenio con el Estado e inicie las gestiones que deberán llevarse a efecto para solicitud del Gobierno, deje sin efecto el convenio citado, [...] dejando tal asunto, tal como lo estaba antes de entrar en funciones el Directorio, significando a dicha Superioridad, que esta provincia, ahora que la vida social ha vuelto a la normalidad, se hallará dispuesta a revisar el cupo contributivo y a pactar o modificar lo que sea justo y de razón, dentro del más absoluto respeto a los fueros”⁴⁶³.

El acuerdo añadió la invitación a que los Ayuntamientos se adhirieran al mismo, y el reconocimiento a los diputados Sres. GUELBENZU, USECHI y ERRO que habían dimitido de sus cargos “antes de transigir con las exigencias del Gobierno, por considerarlas perjudiciales para Navarra y sus instituciones forales”.

Una vez más, se invocaba el fuero para la defensa de un régimen fiscal menos gravoso para algunos contribuyentes, como había venido ocurriendo desde 1841. Se puso al nivel del cupo el nuevo régimen de “impuestos y gravámenes que siempre Navarra había sido contraria a ellos”. Imputaban a la Diputación, olvidándose del Consejo Administrativo, que no había sido “verdadera defensora de los derechos y privilegios de Navarra”.

La Diputación en sesión de 13 de mayo de 1930 tuvo conocimiento del acuerdo de la Junta de distrito de Tudela de 20 de marzo. El diputado Sr. GASTÓN hizo constar, que la Diputación y el Gobierno de la Dictadura “carecían de personalidad para reformar válidamente el cupo, lo que debería someterse cuando fuera preciso a un Gobierno constitucional y a una Diputación elegida por el cuerpo electoral de Navarra”. El diputado Sr. LASANTAS propuso “el retorno al Pacto del 41, que refundió los restos, mezquinos, más venerandos, del régimen gloriosísimo de nuestro gloriosísimo Reino”. Para salvar la actuación de los diputados negociadores afirmó que había

“mediado una coacción enorme que al obligar a personas de tal prez a recoger y admitir dictados y conclusiones que tenían que pugnar con su rectilíneo espíritu y su probado navarrismo. [...] los honorables señores

463. El 26 de mayo se celebró en Tafalla una Asamblea de Ayuntamientos, que se adhirió al acuerdo adoptado en Tudela y fue elevado a la Diputación.

que formaron el convenio verían con grande agrado que pudiera recabar-se la restauración del Pacto del año 41”.

El diputado Sr. IRUJO recordó posiciones propias anteriores y constató que “el Convenio Económico forma parte de hecho de nuestra vida constitucional [...] debe ser tratado con la máxima autoridad, prestigio y legitimidad”. Esto le obligaba a protestar contra el Convenio de 1927, porque “debe reservarse a una Diputación de Plena legitimidad y normal constitución que esté asistida por Ayuntamientos de elección popular y por un Consejo de Navarra con tales Corporaciones municipales integrado”. Propuso que la Diputación protestara ante el Gobierno contra el Convenio, reservando a Navarra “la gestión oportuna para denunciar, anular o revisar dicho convenio” y “por tratarse de derecho foral constituyente” estaba reservado a una Diputación “elegida por sufragio universal”. No obstante, “y sin provocar la cuestión, la Diputación se reserva actuar en cada momento a tenor de lo que demanden la dignidad, derechos e intereses de Navarra”⁴⁶⁴.

Frente a las críticas anteriores reaccionaron los exdiputados, exconsejeros y asesores de la Diputación que habían participado en la negociación y aprobación del Convenio Económico de 1927⁴⁶⁵. Dirigieron el 20 de agosto de 1930 un extenso escrito a la Corporación y al país con “palabras de cordura, ante el apasionamiento desatado que no se detiene ni en el respeto a las personas, ni, lo que más es, ante el honor y el interés de Navarra”.

Afirmaron que el convenio “lo concertamos con la libertad necesaria y con la plenitud de nuestra facultad, que era la de Navarra; porque la Diputación, con el Consejo Foral Administrativo, ha sido, es y será Navarra”. Advirtieron que “no podríamos decir lo mismo de las resoluciones referentes a ‘maestros’ y ‘transportes’, impuestas por inexplicable e impolítica violencia”⁴⁶⁶.

464. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

465. ARGN, Caja 25736, legajo 2348/3.

466. En alusión a la amenaza de aplicar en Navarra “el régimen común de todas las provincias españolas” realizado por el Dictador en San Sebastián el 8 de septiembre de 1928, que implicaba hacer desaparecer el régimen foral.

Recordaron cómo se desarrolló el proceso con las notas gubernativas y de la Diputación, así como la diferente situación de las partes, los riesgos del igualitarismo y las ventajas que pretendieron lograr para Navarra:

“la esperanza de limpiarnos de desafueros, fiados en las promesas hechas solemnemente por el Gobierno de respetar nuestro régimen; la de matar la vaguedad e inconcreción que para muchos problemas actuales ofrecía la Ley de 1841; la de barrer esa amenaza permanente de las leyes de 1876 y 1877, de extender los impuestos generales a Navarra; la de fijar los límites de la intervención fiscal del Estado en Navarra en aquellas empresas cuyos negocios se desarrollan en ambos territorios [...] la de reglamentar concertadamente los demás tributos, fuente de constantes rozamientos y asaltos; y la de obtener además, la administración ofrecida de los Montes del Estado, borrando con ello dificultades seculares”.

Sobre todos ellos estaba el objetivo de obtener del poder legislativo, encarnado entonces en la Dictadura, “el reconocimiento de nuestra personalidad y nuestro derecho a fijar, en un acuerdo con el Gobierno de S.M., el cupo foral, inalterable sin nuevo y libre acuerdo; porque era esto robustecer y mejorar nuestro régimen y sus principios jurídicos fundamentales”. Por medio del nuevo Convenio

“obtuvimos, en forma más clara y precisa que nunca, una ley convenida, concordada, pactada, cuya modificación (sexta de las disposiciones generales del Convenio de 12 de agosto) ‘debe hacerse –dice– llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción’; esto es: por Convenio o pacto. [...] dejó intacto, y aun en el cotejo con leyes consagradas por el amor de los navarros, mejorado el fuero”.

Reconocieron que también actuaron

“por patriotismo y solidaridad con la Nación española, en la que forma Navarra, con las demás provincias, un cuerpo y comunidad inseparables y de cuyos beneficios disfrutamos, no podíamos desentendernos de la ayuda económica que la revisión del cupo verosíblemente implicara”.

Frente a las críticas a la cuantía del cupo, explicaron su alcance efectivo que, tres años después de la firma del Convenio, se había precisado en su cuantía real:

- Las compensaciones logradas por Navarra se cuantificaron:
 - Por recaudación y quiebras: 250.000 pts.
 - Por aumento de los cupos de azúcares, alcoholes y cervezas y los nuevos sobre achicoria y carburo de calcio: 767.000 pts.
 - Por cédulas personales: 107.000 pts.
 - Por impuesto de minas: 2.000 pts.
 - Por utilidades de empresas que dejan de tributar al Estado: 230.000 pts.
 - Importe total: 1.356.000 pts.
- Restado al cupo de 6.000.000 pts. dejaban como líquido: 4.644.000 pts.
- El cupo líquido anterior era de 1.900.000 pts. por lo que el aumento efectivo era de 2.744.000 pts.⁴⁶⁷

También detallaron los resultados más importantes de la negociación reflejados en el Convenio, respecto al alcance de las reparaciones de los “desafueros” o discrepancias que habían ido surgiendo entre la Diputación y el Gobierno conforme este establecía nuevos impuestos y trataba de aplicarlos en Navarra:

a) En cuanto al Impuesto del Estado sobre las cédulas personales por quedar la Diputación en libertad para establecerlo, suprimirlo y regularlo.

b) Por la revisión de los cupos de alcohol, azúcar y cerveza, que se elevaron en relación con el consumo real de Navarra, con la posibilidad de revisarlo quincenalmente. También se fijaron nuevos y superiores cupos por achicoria y carburo de calcio. El Estado garantizaba la percepción de todos ellos.

467. Así lo confirmó la liquidación del cupo de 1927 en la que al importe debido por cupo convenido de 6.000.000 se descontaron: los ingresos en metálico (3.024.961,20 pts.), los abonos al clero (1.670.794,49+4.096,14 pts.), el premio de cobranza (250.000 pts.), y la estimación de las compensaciones no hechas efectivas en 1927 por los aumentos sobre consumo de azúcares, alcoholes, etc., cédulas personales y minas y cuotas de utilidades (1.000.000 pts.). Quedó un saldo deudor de Navarra por 50.148,17 pts. ARGN, Caja 2350, legajo 25738/1.

c) Se reintegró a Navarra el cobro del Impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones mineras, que pudiera tener importancia en el futuro.

d) Se reconoció el derecho de la Diputación a percibir el impuesto de transportes en los futuros ferrocarriles interprovinciales o nacionales con recorrido en Navarra, por lo menos en la cuarta parte del total de la línea.

e) Regulación de los impuestos estatales en cuanto afectaran a contribuyentes navarros, estableciendo los puntos de conexión que permitiesen la recaudación por la Diputación, superando la extensión de la acción estatal sobre los mismos en la provincia. Particularmente en la contribución de Utilidades, Timbres y Derechos Reales por las operaciones realizadas en ambos territorios, frente a la indeterminación anterior que favorecía al Estado.

f) Incorporación en las anteriores reglamentaciones de la antigua demanda de aplicar el criterio de domiciliación en Utilidades y Timbre del comercio y negociación de valores. Reconocimiento del derecho de la Diputación a percibir el impuesto de Utilidades de las sociedades extranjeras por la parte del negocio en Navarra.

g) Otorgamiento de validez recíproca, dentro y fuera de Navarra, de las cuotas y patentes de la contribución industrial, pudiendo los contribuyentes navarros conservar su condición a los efectos del impuesto, aunque residieran en territorio común.

Todos ellos eran logros evidentes por suponer la solución de antiguas cuestiones con el Estado sobre las facultades de una y otra Administración tributaria. Implicaba una mejora del régimen foral y el reconocimiento de la autonomía tributaria de Navarra:

“más amplia autonomía de la Diputación en materia de impuestos, a veces discutida y en ocasiones cercenada; y la facultad de recabar la cooperación de los funcionarios del Estado para la aplicación y administración de nuestro régimen tributario; desaparecieron la indeterminación de la Ley de 1841 y [...] la perpetua conminación de las leyes igualitarias de 1876 y 1877 que los Gobiernos y el Consejo de Estado estimaban siempre vigentes”⁴⁶⁸.

468. En otro escrito de la misma fecha firmado por los señores ARRASATE, URANGA y otro con firma ilegible, constataron como el convenio “reconoce que el

Todo ello “en un régimen de convenio entre la Provincia y el Gobierno de S.M., que es la esencia del régimen foral”.

Calificaron de “desdichado” el proyecto de anulación del convenio de 1927, porque pedirla “por no estar Navarra en él debidamente representada, sería una inveracidad y, a nuestro modo de ver, y salvas las intenciones, una incomprensible inconsciencia”, porque “no hay cosa más reñida con el interés de Navarra”. Afirmaron que “los que dirigen a los pueblos, hay un derecho –digámoslo así– que no pueden tener: el de ser insensatos y ciegos. No lo es V.E. y en eso descansamos los navarros”.

10. SUS ASPECTOS FORALES MÁS RELEVANTES.

El Convenio, que se concibió inicialmente para la elevación del cupo, se convirtió en un texto fundamental para la continuidad y garantía del régimen foral. Se hizo constar expresamente su carácter pactado y su inalterabilidad unilateral por parte del Estado, así como el reconocimiento de las facultades de la Diputación para mantener y establecer el régimen tributario, siempre y cuando no contraviniese los pactos internacionales suscritos por aquél, los términos del Convenio o los intereses del Estado. Se formuló por primera vez la autonomía financiera de Navarra, se establecieron criterios de armonización para resolver los conflictos que pudiesen surgir entre las administraciones tributarias, y para impedir la confrontación de principios entre ambos regímenes tributarios⁴⁶⁹. En los convenios posteriores se siguió la me-

aumento de cupo se realiza de acuerdo con la Diputación, que las bases para armonizar los respectivos tributos, en realidad para excluir los impuestos del Estado de Navarra, se fijan también de acuerdo, y declara en fin en la 6ª de las disposiciones generales que ‘la modificación del régimen establecido deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción’ que el mismo Decreto Ley consigna que ha sido de acuerdo. [...] Ha quedado robustecido [...] el carácter contractual de los tributos de este antiguo reino”. ARGN Caja 25736, legajo 2348/3.

469. En su artículo 2 se invoca la existencia de “un cuadro global de reglas aplicables a las distintas imposiciones fiscales del Estado en su relación con la provincia de Navarra, que se establecen de acuerdo con la Diputación”.

todoología establecida en el de 1927: reconocimiento de la autonomía financiera de Navarra y sus límites, criterios de armonización fiscal en cada uno de los impuestos y cuantificación con la incorporación de una fórmula de la aportación de Navarra al Estado.

Constituye el primer Convenio Económico de Navarra en el sentido integral que hoy día se le reconoce, con la plasmación expresa de la autonomía fiscal de Navarra para establecer y gestionar un régimen tributario propio y el carácter pactado del convenio inalterable unilateralmente. Así lo plasmó la Disposición General Primera:

“la Diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los Pactos internacionales, al presente Decreto ni a las contribuciones, rentas e impuestos propios del Estado”⁴⁷⁰.

Tal reconocimiento implicaba también la expresión de las limitaciones derivadas de la pertenencia de Navarra al Estado español, a una unidad jurídica y económica superior. De tal modo que se constataba que la autonomía fiscal de Navarra no era ilimitada, sino que tenía los límites derivados de los Pactos internacionales, del propio Convenio, y de las contribuciones, rentas o impuestos del Estado, con su alta inspección. En tales límites se plasmaba, más que la idea canovista de la “unidad constitucional”, la de la “unidad fiscal”, dentro de la cual Navarra poseía una reconocida capacidad de autogobierno, resto de su antigua soberanía como comunidad política, tras el proceso de integración en el sistema constitucional que formalizó la Ley de 16 de agosto de 1841.

470. Fue invocada por las SSTS de 14 de julio de 1997 (RJ 6691), que realiza una detallada exposición de la evolución del régimen foral a partir de la Ley de 1841, y 9 de julio de 2007 (RJ 4838), considerando que “este Convenio general supuso el reconocimiento explícito de la autonomía normativa de Navarra, pero al mismo tiempo establece los puntos de conexión o criterios de sujeción para delimitar la extensión de las normas del Estado y de Navarra, lo que significa una cierta armonización fiscal, pues indirectamente supone la obligación de establecer un sistema tributario similar al del Estado” (FJ 4º).

El establecimiento de un nuevo sistema fiscal en Navarra, directamente relacionado con el estatal, exigió fijar los principios de la armonización entre ellos, para configurar un paralelismo articulado por aquellos y por los puntos de conexión.

Otro aspecto muy relevante, “de principios forales”, fue el relativo al reconocimiento de la naturaleza pactada, que recogió el artículo 3, como Disposición General Sexta: “la modificación del régimen establecido en el presente Decreto deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción”. Su carácter general lo hace extensivo a todos y cada uno de los elementos que lo integran, de orden fiscal o relativos al cupo.

Como pacto su vigencia era indefinida, en tanto las partes otorgantes no acordaran su modificación, lo que explica que no estuviera previsto plazo para su vigencia.

Se creó la Junta Arbitral para revisar las discrepancias sobre la cifra relativa de negocios a efectos del impuesto de sociedades, formada por un representante de cada Administración y presidida por un magistrado del Tribunal Supremo designado por el Gobierno (Base 2ª-5ª).

El Convenio de 15 de agosto de 1927 consolidó el sistema de convenios al reconocer de una forma indubitada la autonomía financiera, el pacto sobre el cupo y los criterios de armonización, así como la inalterabilidad unilateral. En los mismos términos se pronunciaron todos los convenios posteriores. Los convenios se convirtieron en el elemento más significativo del régimen foral, exponente del pacto en materia económico-financiera y tributaria.

11. LA II REPÚBLICA.

El mundo de la Restauración concluyó con la II República, por la crisis de las estructuras sociales y políticas que había construido. La Monarquía demostró en sus momentos finales su incapacidad para mantener otro apoyo social que no fuera el de la fuerza militar de la Dictadura, de los viejos políticos monárquicos, de una parte de la escasa burguesía y de las fuerzas del orden. Faltaba la estructura social de una

nueva burguesía capaz de tomar el relevo a los dirigentes del caduco sistema canovista⁴⁷¹.

11.1. El momento histórico.

La II República advino como efecto del éxito de los partidos del Pacto de San Sebastián en la mayor parte de las capitales de provincia, a pesar de que el resultado general de las elecciones municipales de 12 de abril de 1931 no les fue favorable⁴⁷². Fue proclamada en la misma fecha en Eibar y el día 14 de abril en Madrid y en otras capitales.

La República fue una consecuencia de la incapacidad de la Monarquía más que de los esfuerzos republicanos, implantándose como la mezcla de un conglomerado de fuerzas y esperanzas muy diferentes de la burguesía y del proletariado; del liberalismo y del socialismo, del comunismo y del anarquismo, del parlamentarismo liberal y del estado autoritario, del centralismo y del federalismo, del orden y la revolución⁴⁷³.

Los problemas sociales y la crisis económica hicieron resurgir los movimientos populares que vieron en la República una posibilidad de configurar un orden social más abierto y justo:

“la Corona quedó huérfana de apoyo y muchos burgueses se decantaron decididamente por el ensayo republicano. La irrupción de la República no fue, pues, en puridad, un hecho revolucionario –aunque no

471. Sobre la II República en Navarra: ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia de Navarra. V. El siglo XX*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1995, pp. 82-90. FERRER MUÑOZ, M., “La Segunda República”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea...*, cit., pp. 593-608.

472. La Diputación elegida estaba formada por Constantino SALINAS JACA (vicepresidente), Amadeo MARCO, María FERNÁNDEZ DE PIÉROLA, Benito MUNILLA, David JAIME, Luis SORIANO y Rufino GARCÍA LARACHE. Se renovó parcialmente en junio de 1933 para cubrir las vacantes: Amancio SÁNCHEZ por la de FERNÁNDEZ DE PIÉROLA, Constantino Cerdán por la de MUNILLA, Narciso INDURAIN por la de MARCO, y José BURGALETA.

473. DE DIEGO, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., pp. 225-235.

dejara de tener claramente ese matiz—, sino, básicamente, una concesión burguesa”⁴⁷⁴.

Los cinco años de la República fueron una experiencia democrática para una sociedad llena de tensiones, que se manifestaron en conflictos de todo tipo y en procesos revolucionarios vinculados a la crisis económica general, a la inestabilidad social y a la aparición en Europa de los regímenes totalitarios.

El proyecto de texto constitucional contenía en su artículo 111 una previsión de establecimiento en todo el territorio de un sistema fiscal uniforme, exigido y gestionado por la Administración general del Estado, que prohibía los cupos, los conciertos y los contingentes de impuestos. No fue incorporado al texto definitivo, que no hizo referencia alguna a los regímenes forales de las provincias vascongadas y Navarra.

La Constitución de la II República de 9 de diciembre de 1931 declaró en su artículo 1.2º que los “poderes de todos sus órganos emanan del pueblo” español como único titular de la soberanía, que actuaría representado por las Cortes constituyentes o por las Cortes ordinarias⁴⁷⁵. Contempló la autonomía regional en un Estado “integral” (art. 1.3), que “estará integrado por municipios mancomunados en provincias y por las regiones que se constituyan en régimen de autonomía” (art. 8). La fórmula descentralizadora se articuló por la creación de un Estado integral regionalizado. Continuó con esta fórmula el intento descentralizador que había caracterizado al federalismo de la I República. Tendría que llegar la Constitución de 1978 para que se produjese una auténtica descentralización en el Estado de las Autonomías.

El régimen foral de Navarra fue reconocido en el Decreto-Ley del Gobierno provisional de 21 de abril de 1931, que nombró las Comi-

474. LACOMBA, J. A., *Introducción a la historia económica de la España contemporánea*. Madrid: Guadiana, 1969, pp. 445-446.

475. Para garantizar el orden constitucional se promulgó el 21 de octubre de 1931 la Ley de Defensa de la República Española, cuyo artículo 1 enumeró los actos de agresión a la República sometidos a la ley, con amplias facultades para el Ministro de la Gobernación para confinar, extrañar, imponer sanciones pecuniarias, y suspender o separar de cargos o postergar en sus escalafones.

siones Gestoras de las Diputaciones, disponiendo que “la Diputación Foral de Navarra conservará, al par que sus peculiares atribuciones, también su número tradicional de siete Diputados, designándose entre las cinco merindades o distritos [...] respetando la Vicepresidencia de edad prescrita en la Ley de 16 de agosto de 1841”. La Ley Municipal, promulgada por Decreto de 31 de octubre de 1935, estableció en su Disposición Transitoria 11^a, que continuaba “subsistente en Navarra el régimen de administración municipal establecido en virtud de la Ley de 16 de agosto de 1841, de las bases aprobadas por el RD-L de 4 de noviembre de 1925 y demás disposiciones complementarias”.

El Decreto del Gobierno provisional de la República de 24 de abril de 1931 declaró subsistentes los Decretos de 9 de junio de 1925 y 24 de diciembre de 1926 sobre el Concierto Económico con las Diputaciones Vascongadas⁴⁷⁶, así como el de 15 de agosto de 1927 del Convenio Económico con Navarra⁴⁷⁷.

Durante la II República el país sufrió los efectos de la Gran Depresión de la economía norteamericana (1930-1931), rebajando los éxitos económicos del periodo anterior, que no lograron recuperarse hasta los años 1951-1952. La política económica fue similar a la del final de la Monarquía, manteniendo el proteccionismo de la producción nacional, la insuficiencia presupuestaria y el endeudamiento acumulado al de la Dictadura. La principal medida de orden económico-social fue la reforma agraria al amparo de los artículos 44 y 49 de la Constitución⁴⁷⁸.

476. Por Decreto de 18 de mayo de 1931 se estableció la audiencia previa de las Diputaciones para la interpretación y aplicación del Concierto, resolviéndose por mutuo acuerdo. El régimen del Concierto de Guipúzcoa y Vizcaya quedó sin efecto por el Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, lo que explica su exposición de motivos: “correspondiendo así con la traición a aquella generosidad excepcional, sin que los constantes requerimientos realizados en nombre de España para hacerles desistir de su actitud, lograsen el efecto pretendido. [...] obliga a poner término, en ellas, a un sistema que utilizaron como instrumento para causar daños tan graves”. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 293-296 y 343-345.

477. MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado...*, cit., pp. 185-195, 209-211, 221-224, 261-280.

478. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1111-1128.

Señala VELARDE que la política económica de la República se basó en los mitos del reparto, que fundamentó la reforma agraria; del pan barato, que dio lugar a la crisis del sector cerealista por la importación de trigo; del presupuesto equilibrado, y de la alta cotización de la peseta⁴⁷⁹. En la zona republicana durante la Guerra Civil se intentó una transformación radical del modelo económico de ideología anarcosindicalista, por medio del control obrero comunista de los medios de producción y la colectivización anarquista.

La inestabilidad económica y social fue también política⁴⁸⁰. El primer gobierno provisional estuvo directamente relacionado con el Comité revolucionario que organizó la proclamación de la República, ejerciendo durante el periodo constituyente. El bienio republicano-socialista duró dos años, y fue sucedido por el gobierno de coalición de la CEDA y los radicales de LERROUX desde 1933 a 1935. Durante este se produjo la sublevación revolucionaria socialista de Asturias de octubre de 1934.

11.2. Las medidas fiscales.

El modelo económico del periodo anterior no sufrió variaciones importantes, salvo en cuanto a algunas reformas en la fiscalidad. Duró hasta 1959, adaptándose a las variadas circunstancias derivadas de la Guerra Civil y de la Segunda Guerra Mundial⁴⁸¹.

479. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 180-188: “Los cuatro mitos, sumados a la Gran Depresión y la carencia de aquella política económica que pedía ORTEGA, crearon un fuerte caos en la vida material española. Únase a otra serie de errores mayúsculos, como la persecución de la Iglesia, la actitud francamente revolucionaria de grandes instituciones –el PSOE, la CNT– o la política antimilitarista y tendremos claros algunos de los motivos que llevaron a la Guerra Civil”.

480. En Navarra durante los cinco años de República hubo cuatro Diputaciones a partir de la de abril de 1931, su renovación parcial en junio de 1933, y las de enero de 1934 y febrero de 1935.

481. FRAILE BALBÍN, P., “La intervención económica durante la Segunda República”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 403-456. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 147-151.

La recaudación seguía basada en la imposición indirecta sobre los impuestos de consumos, los monopolios y la renta de las Aduanas, siendo reducida la directa de las contribuciones rústica y urbana y el impuesto industrial, sin que la contribución de utilidades tuviera una adecuada progresividad sobre la renta de las personas físicas. Para mejorar la recaudación se elevaron en mayo de 1933 los tipos, con un incremento de la presión fiscal, y se planteó el establecimiento de nuevos recursos fiscales con la personificación de la tributación directa, que se había pretendido establecer en la Dictadura.

A tal fin se estableció la “Contribución general sobre la renta” por la Ley de 20 de diciembre de 1932 propuesta por el Ministro de Hacienda CARNER, como una contribución complementaria sobre los ingresos superiores a una determinada cuantía⁴⁸², con tipos que oscilaban entre el 1 y el 7,7%. Se le atribuyó carácter complementario de las contribuciones de producto, como recogió su exposición de motivos:

“el tributo que se proyecta ha de superponerse a los demás. Consecuencia obligada de esta superposición para no agrandar las dificultades e injusticias del régimen vigente, es la de no gravar la renta sino con tipos muy moderados, aplicables sólo a aquellas clases sociales que en nuestra economía pueden considerarse como privilegiadas”⁴⁸³.

482. Fue inicialmente de 100.000 pesetas, reduciéndose el mínimo exento a 70.000 pesetas por la Ley de 27 de febrero de 1934 y por Decreto de 9 de octubre del mismo años a 60.000 pesetas. Por la Ley de 14 de noviembre de 1935 se estableció el mínimo exento en 80.000 pesetas.

483. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas tributarias...*, cit., pp. 103-111. Para el autor la Ley de 1932 siguió la estrategia del proyecto de 1927, atribuirle carácter complementario por las dificultades de sustituir los gravámenes fiscales, no atribuirle significado fiscal y considerarla como un medio para conocer la base del tributo: “después de veintisiete años el principio de personalidad del gravamen llegó a desempeñar un papel complementario en la distribución de la carga fiscal de la imposición directa española. [...] se quiso sacrificar el afán recaudatorio al desarrollo orgánico del principio de personalidad. Se creía tan acendradamente en el futuro fiscal de este principio básico que no se consideraba conveniente exigir su vigencia más allá de las posibilidades de la administración fiscal, para evitar la pérdida de la generalidad del tributo y su consecuente desprestigio” (p. 110). ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 79-80.

Dispuso en su artículo 1 su exigencia en todas las provincias sin excepción, lo que incluía a Navarra. La Delegación de Hacienda en Navarra solicitó a la Diputación el 17 de enero de 1933 la relación de los mayores contribuyentes para formar parte del Jurado Provincial de Estimación. Le contestó sosteniendo que no era de su incumbencia, sino de la competencia foral conforme a la Ley de 1841 y el Convenio de 1927, por lo que había recogido en los Presupuestos para 1933 la recaudación del impuesto con una consignación de ingreso de 5.000 pts.⁴⁸⁴.

El Ministerio de Hacienda por las OOMM de 15 de marzo y 3 de abril insistió en la constitución del Jurado, que “no implicaba perjuicio alguno respecto a la imposición del nuevo tributo en Vascongadas y Navarra”, porque sólo pretendía fijar coeficientes para los contribuyentes no vecinos. Insistió la Diputación en no facilitar los datos “hasta tanto que de acuerdo la representación del Estado y la Diputación se determine la forma de regular la exacción en la Provincia”. El Delegado de Hacienda constituyó el Jurado negándose los vocales contribuyentes a participar.

La Diputación negoció la exención de Navarra de este impuesto, sin haberlo establecido, a pesar de la previsión de ingresos por tal concepto en los Presupuestos de 1933. Por OM de 2 de diciembre de 1933, con apoyo de un dictamen del Consejo de Estado, se dispuso la administración del impuesto en Navarra por el Estado, por no hallarse previsto en el Convenio de 1927. La Diputación en sesión de 21 de diciembre de 1933 protestó por considerarla una violación del régimen foral. Cuando la Delegación de Hacienda pretendió el cobro, la Diputación solicitó del Ministro su paralización hasta tanto se renovasen las Comisiones gestoras. Por Circular de 9 de noviembre de 1934 ordenó a los Ayuntamientos no suministrar información sobre los contribuyentes navarros y a estos que atendieran sus indicaciones y, por tanto, que no lo hicieran con las de la Delegación de Hacienda. De hecho esta paralizó la actuación.

484. Sobre este y otros asuntos pendientes, el Secretario Sr. OROZ emitió un informe a la Diputación el 15 de febrero de 1935. ARGN, Asuntos pendientes den Madrid, Caja 112582, Legajo 5879.

La Diputación dispuso su establecimiento por los acuerdos de 30 de marzo y 13 de diciembre de 1935. Una Orden Ministerial de 10 de enero de 1936 encomendó a la Delegación de Hacienda que solicitase de la Comisión Gestora la motivación de sus fundamentos para establecer en Navarra el impuesto. Lo hizo invocando la Ley de 1841 y el Convenio Económico de 1927, como se había producido en relación con los impuestos de Derechos Reales, Timbre, Utilidades, etc. Por Orden Ministerial de 17 de julio de 1936 el Ministerio rechazó la competencia de la Diputación para el establecimiento y cobranza de una Contribución provincial sobre la Renta, imponiendo la vigencia del régimen estatal. La Diputación la rechazó por acuerdo de 29 de julio de 1936, invocando 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 para establecer el sistema tributario de la misma que le reconocen tanto la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, como el Convenio Económico de 15 de agosto de 1927”.

Se planteó otro incidente en relación con los artículos 210 y siguientes de la Ley de 18 de abril de 1932, del Impuesto de Timbre sobre artículos de lujo, conjuntamente con las Diputaciones vascas, aunque su artículo 1 adicional les exceptuó del Timbre “mientras duren los conciertos vigentes”⁴⁸⁵. Terminó aplicándose exclusivamente a la adquisición de automóviles, quedando suspendido en cuanto al resto.

Respecto al impuesto sobre la gasolina creado por la Ley de Reforma Tributaria de 17 de marzo de 1932, en beneficio exclusivo del Estado, suprimiendo los impuestos locales y compensando a las Corporaciones que lo tuvieran establecido en la cuantía de su rendimiento en el año 1931. La Diputación en escritos de 7 de abril de 1932 y 27 de enero de 1933 solicitó que no se aplicara en Navarra o que se estableciera un acuerdo análogo al de impuestos de alcoholes, azúcares, cerveza, etc., y aceptó las liquidaciones que se realizaron. Por OM de 24 de julio de 1934 se dispuso que era plenamente aplicable en Navarra y no procedía

485. El artículo 1 del Decreto de 16 de noviembre de 1932, reglamento para su aplicación, se remitió a la disposición octava del Convenio con Navarra.

establecer concierto. Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sentencia de 5 de junio de 1940 lo estimó por incumplimiento de los trámites legales y no haberse dado audiencia a la Diputación conforme al artículo 8 de la Ley de Presupuestos de 11 de julio de 1877, que “es trámite previo de toda aplicación a Navarra de impuestos nuevos”. Una vez superado los vicios se dictó la OM de 14 de julio de 1941 declarando subsistente la de 24 de julio de 1934. También se opuso a la OM de 5 de octubre de 1932 que declaraba exento del Impuesto de transportes a los servicios del Monopolios de Petróleos.

CAPÍTULO IV

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS DE LA DICTADURA DE FRANCO (1941 Y 1969)

Sumario: 1. LA GUERRA CIVIL Y EL FRANQUISMO. 1.1. Los principios ideológicos. 1.2. La evolución política, económica y social. 1.2.1. Las formas políticas. 1.2.2. Los cambios económicos. 1.2.3. Las transformaciones sociales. 2. LOS CONCIERTOS ECONÓMICOS. 3. LA FINANCIACIÓN DE LA GUERRA CIVIL Y LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1940. 4. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1941. 4.1. Negociaciones previas. 4.2. La estructura fiscal de Navarra. 4.3. La negociación del Convenio Económico. 4.4. El nuevo Convenio Económico. 4.4.1. Objetivos. 4.4.2. Regulación tributaria. 4.4.3. Cuantía del cupo. 4.4.4. Principios forales. 4.4.5. La fiscalidad derivada del Convenio. 4.5. Incidencias posteriores. 5. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1969. 5.1. El desarrollismo en Navarra. 5.2. Las reformas fiscales. 5.3. Cuestiones previas. 5.4. Proceso de negociación. 5.4.1. Primera etapa. 5.4.2. Segunda etapa. 5.4.3. Tercera etapa. 5.5. Contenido del Convenio. 5.5.1. Principios forales. 5.5.2. Regulación tributaria. 5.5.3. Aportación económica. 5.5.4. Comisiones Coordinadoras y Junta Arbitral. 5.6. Variaciones por la Ley 18/1986.

El Convenio Económico de 1927 estuvo vigente durante la Segunda República, que se definió en el artículo 1 de la Constitución de 1931 como “un Estado integral, compatible con la autonomía de los Municipios y de las Regiones”⁴⁸⁶. Durante este periodo Navarra mantuvo su régimen foral, mientras que las Provincias Vascongadas se dotaron, una vez iniciada la guerra civil, del Estatuto autonómico de 4 de octubre de 1936. El nuevo régimen salido de la guerra civil fue importante para los acuerdos fiscales. En las provincias vascongadas sólo Álava lo conservó, mientras que Guipúzcoa y Vizcaya fueron privadas de los Concierdos. En Navarra se mantuvo y actualizó el Convenio Económico en 1941 y 1969.

486. El Gobierno republicano dictó el Decreto de 18 de mayo de 1931 con normas para dirimir las cuestiones sobre la aplicación del convenio.

1. LA GUERRA CIVIL Y EL FRANQUISMO.

La guerra civil (17 de julio de 1936 a 1 de abril de 1939) fue el máximo exponente de una situación de graves conflictos sociales y políticos, que se produjeron durante la II República. El asesinato del ex ministro de Hacienda de la Dictadura CALVO SOTELO, líder de las derechas en el Congreso, precipitó la sublevación militar contra el régimen. El conflicto armado se produjo, en el orden interno, entre la concepción autoritaria del conservadurismo nacional (monárquicos tradicionalistas, fascistas, etc.), y un amplio conglomerado de fuerzas políticas, que integraba desde los conservadores republicanos, la izquierda en todos sus niveles, los nacionalistas y otros grupos democráticos. En el exterior se planteó como una lucha entre los regímenes autoritarios, nacional-sindicalismo alemán y fascismo italiano, y las fuerzas democráticas, la URSS y la Internacional comunistas, que tomaron partido activo por alguno de los bandos contendientes⁴⁸⁷.

No es preciso destacar el relevante papel que en la preparación de la sublevación militar y en el desarrollo del conflicto tuvieron los militares y las fuerzas políticas que lo apoyaron en Navarra⁴⁸⁸, particularmente la Comunión Tradicionalista y su fuerza armada el Requeté⁴⁸⁹.

487. DE DIEGO GARCÍA, E., "España de 1898 a 1998...", cit., pp. 235-242. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 195-202, estudia la articulación económico-financiera de la guerra civil, con base en el estudio de José LARRAZ: "Resumen provisional sobre la evolución de la Hacienda desde el 18 de julio de 1936 hasta el presente". En *Anales de Economía*, 1, 1941, pp. 128-148. Por Decreto de la Junta de Defensa Nacional de 27 de julio de 1936 se creó una Comisión directiva del Tesoro Nacional, que dirigió la gestión financiera y presupuestaria con base en un Presupuesto ordinario y un Presupuesto de guerra.

488. ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia de Navarra. V. El siglo XX*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1995, pp. 90-100. VÁZQUEZ DE PRADA, M., "La guerra civil". En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea...*, cit., pp. 608-624. "Franquismo y transición". *Ibidem*, pp. 625-640. DE LIZARZA IRIBARREN, A., NAGORE YÁRNOZ, J., SALAS LARRAZABAL, R., D'ORS, A., *Navarra fue la primera 1936-1939*. Pamplona: Sahats, 2006. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003, pp. 21-29.

489. REDONDO, L. y DE ZAVALA, J., *El requeté (La tradición no muere)*. Barcelona: Editorial AHR, 1957. DE BORBÓN-PARMA, M. T., CLEMENTE, J. C., CUBERO SÁNCHEZ, J., *Don Javier, una vida al servicio de la libertad*. Barcelona: Plaza & Janés, 1997, pp. 77-172.

El régimen económico-administrativo propio de Navarra estuvo garantizado desde el Bando del General Mola de 19 de julio de 1936, en cuyo artículo 8 se dispuso: “Seguirá en todo su vigor el actual régimen foral de la provincia de Navarra”. En el Decreto-Ley de 23 de julio de 1937, que privó a Guipúzcoa y Vizcaya del concierto económico, se comparó su conducta con “la lealísima Navarra, para exaltar cada día su sentimiento nacional y el fervor de su adhesión al común destino de la Patria”. Por Decreto del Jefe del Estado de 9 de noviembre de 1937 se concedió a Navarra la Cruz laureada de San Fernando colectiva “como recuerdo a la gesta heroica de Navarra en el Movimiento Nacional y homenaje a quien tan reciamente atesora las virtudes de la raza”⁴⁹⁰.

Otras manifestaciones de ese reconocimiento fueron la Ley de 8 de noviembre de 1941, del Convenio Económico, y las normas que lo desarrollaron o regularon los impuestos estatales, a pesar de algunas discrepancias. También lo hizo la Ley de 17 de julio de 1945, de Bases de Régimen Local, cuya disposición Final previó respetar “el régimen especial de Álava y Navarra”. El Decreto de 4 de febrero de 1949, de elecciones provinciales, se remitió en su artículo 6 a las previsiones sobre la composición de la Diputación del artículo 8 de la Ley de 1841. El artículo 13 del Decreto de 22 de abril de 1949, sobre constitución y funcionamiento de las Diputaciones provinciales, invocó en su artículo 13 las disposiciones peculiares de las Diputaciones Forales de Álava y Navarra.

La Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 dispuso en su artículo 209 que sólo se aplicaría en Navarra “en lo que no se oponga al régimen que para su Diputación Foral y Provincial y los Municipios navarros establece la Ley de 16 de agosto de 1841”. Su artículo 228 se remitió al artículo 8 la citada Ley respecto a la elección de los diputados. Los artículos 416-420 del Reglamento de Organización, funcionamiento y régimen jurídico de 17 de julio de 1951, hicieron las salvedades del régimen de las entidades locales de Navarra, incluso respecto a la subsistencia de las Juntas de Veintena, Quincena y Oncena. También lo hizo el artículo 77, con remisión a la Ley de 1841, el Reglamento de población y demarcación territorial locales de 17 de mayo de 1952. A partir de estos primeros y fundamentales actos, se prodigaron los años

490. ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia de Navarra...*, cit., pp. 101-105.

sucesivos en las materias de referencia foral, no sin incidentes y hasta invocaciones de “contrafuero”, en muchos de los que la Diputación tuvo que acudir directamente al Jefe del Estado para defender los fueros frente a algún Ministerio y Gobernador Civil.

El régimen político surgido de la guerra civil experimentó variaciones a lo largo del tiempo, tanto en lo ideológico como en lo político, económico y social. Se produjeron conforme lo hacían los cambios internacionales, sobre todo tras el fin de la II Guerra Mundial con el triunfo de los aliados y la derrota del Eje, y el inicio de la Guerra Fría. Por otra parte, los cambios socio-económicos externos e internos obligaron al régimen a adaptar su estrategia e imagen para mantenerse, dando lugar a las diferentes etapas que se expondrán.

Estos cambios también se produjeron en la sociedad, la economía y las instituciones navarras. El Convenio Económico con el Estado se tuvo que adecuar a los cambios económicos y financieros, con dos revisiones a lo largo del periodo. Inmediatamente después de la guerra civil se negoció el de 1941 y en los años del desarrollismo el de 1969.

1.1. Los principios ideológicos.

El régimen político instaurado tras la Guerra Civil estuvo marcado por la impronta personal del general Franco, que fue elevado a la Jefatura del Estado el 1 de octubre de 1936, como Caudillo de España, Generalísimo de los Ejércitos, sólo “responsable ante Dios y ante la Historia”. Duró la vida del fundador que concluyó el 20 de noviembre de 1975, porque, aparte de las condiciones políticas y económicas de España,

“la perpetuación de Franco en el poder sólo puede ser comprendida, pues, más allá de apasionadas interpretaciones de una u otra tendencia, por el análisis de la conjugación de dos voluntades, la suya de mantenerse a toda costa en la cúspide del Estado y la de las principales fuerzas socioeconómicas y políticas del país, acomodadas a que así fuera. [...] el franquismo creció en torno a Franco como figura sin contrapoder posible amalgamando los intereses de los distintos grupos del bando vencedor. La sombra de la Guerra Civil, primero, y la dicotomía Este-Oeste, después,

le permitieron mantenerse en el poder, aunque colocando a España políticamente fuera de su tiempo”⁴⁹¹.

El “Nuevo Estado” del franquismo se fundamentó en el autoritarismo militar y falangista, y en el uniformismo centralista⁴⁹². Se dotó de diversas y aun contradictorias ideologías que integraron el fascismo, el nacional-sindicalismo⁴⁹³, el organicismo del tradicionalismo y la unidad católica del nacionalcatolicismo⁴⁹⁴, con un ingrediente nacionalista reflejado en la uniformidad cultural de la “lengua del Imperio”⁴⁹⁵.

491. DE DIEGO, E., “España de 1898 a 1998: un apunte de historia política”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000...*, cit., pp. 242-252 y 273.

492. Una de las medidas en este sentido fue derogar el Estatuto de Cataluña por la Ley de 5 de abril de 1938, revertiendo al Estado “la competencia de legislación y ejecución que le corresponde en los territorios de derecho común y los servicios que fueron cedidos a la región catalana en virtud de la Ley de 15 de septiembre de 1932”.

493. RUBIO LLORENTE, F., *La forma del poder*. Madrid: CEC, 1997, p. 7: “Las imágenes conceptuales del fascismo, introducidas [...] a través de la Falange [...] se convierten pronto [...] en elementos importantes para la construcción del Estado. La superación del individualismo mediante la subordinación del individuo a los intereses de la comunidad en que está inserto (que en España no es la raza, sino la patria, voz con connotaciones más tradicionales y menos ligadas al liberalismo decimonónico que la de nación); la superación de capitalismo y marxismo mediante una organización corporativista de la economía y de las relaciones laborales y, sobre todo, la idea del caudillaje, como poder concentrado en un líder carismático ‘responsable sólo ante Dios y ante la Historia’, son desde muy pronto principios programáticos y elementos estructurales del nuevo Estado”. En opinión de NAVARRO, V., “¿Franquismo o fascismo?”. En *Claves de la razón práctica*, 115, 2001, p. 74: “la ideología del Estado del Régimen Dictatorial Español fue un nacionalismo extremista, un racismo, un anti-comunismo y un catolicismo antiliberal y antilaico que intentó configurar una nueva sociedad (opuesta a la que reprodujeron los valores de la República) y que invadía todas las dimensiones de la sociedad y del ser humano. Y la Iglesia católica española jugó un papel fundamental en la reproducción de tal ideología totalizante”.

494. BOTTI, A., *Cielo y dinero. El nacionalcatolicismo en España (1881-1975)*. Madrid, Alianza, 1992. COLOM GONZÁLEZ, F., “El hispanismo reaccionario. Catolicismo y nacionalismo en la tradición antiliberal española”. En COLOM, F. y RIVERO, A. (eds.), *El Altar y el Trono: Ensayo sobre el catolicismo político iberoamericano*. Barcelona: Anthropos, 2006, p. 69 califica al franquismo como nacional-catolicismo “peculiar combinación de dictadura militar, nacionalismo y tradicionalismo católico”.

495. RUBIO LLORENTE, F., *La forma...*, cit., p. 6: “En el franquismo, la legitimación religiosa va estrechamente vinculada a un sentimiento nacionalista exacerbado

El franquismo refundió diversas corrientes doctrinales con el ingrediente del nacionalcatolicismo, que fue la amalgama común de ellas. Sus paradigmas fueron la identidad esencial de la nacionalidad española con el catolicismo; la unidad ideológica y territorial frente al pluralismo ideológico de los partidos políticos y el nacionalismo-separatista; los valores de España (autoridad, jerarquía, verticalismo, caudillaje, militarismo, disciplina, orden, etc.) frente a los contravalores de la anti-España (derechos humanos, libertad-libertinaje, democracia, igualdad, ideologías, partidos políticos, etc.). La unidad e integridad territorial que garantizaba el centralismo sólo admitió algunas pequeñas concesiones al foralismo-regionalista, que había sido uno de los medios de lucha contra la revolución liberal, rechazando de plano cualquier idea de autonomía territorial⁴⁹⁶. RIDRUEJO describió el ambiente del país durante la dictadura del general Franco:

“La desertización civil consumada era el resultado de un pacto inmoral entre el complejo de poderes que usa el nombre de Estado y el pueblo español. Pacto, en general, establecido según la base de que los ciuda-

que mitifica el pasado y paradójicamente prescinde de tres siglos de Historia, especialmente de todo el siglo XIX que es naturalmente el único mediante el cual la vida política española estuvo organizada, aunque con graves quiebras, sobre el principio de la soberanía nacional. [...] El ‘nacional catolicismo’ que constituye el núcleo duro del pensamiento político franquista no proporciona sin embargo una ‘explicación’ de la realidad; no es en rigor una ideología, sino un sentimiento, y no ofrece en consecuencia ningún esquema para la organización de la vida política, aunque sí excluye ciertas fórmulas [...], parte de la existencia de una verdad absoluta, que no es tanto un dogma religioso como una especie de esencia metafísica en la que lo nacional y lo religioso se confunden inextricablemente [...] Además de una latente xenofobia, ese sentimiento alienta un decidido rechazo del liberalismo por lo que tiene de relativismo, de los partidos políticos como proyección del enfrentamiento de verdades relativas —y por eso parciales— y, sobre todo, de las aspiraciones autonomistas de ciertas regiones españolas (Cataluña y el País Vasco, especialmente), cuyos rasgos diferenciales son entendidos como una afrenta a la esencia de la España una, y por eso negados”.

496. El nacionalismo unitarista español reaccionó con la dictadura de PRIMO DE RIVERA frente al autonomismo catalán, con el golpe de SANJURJO frente al Estatuto catalán aprobado por la República, con la supresión del mismo Estatuto por Franco en 1938 antes del fin de la guerra civil, con la derogación del régimen fiscal de Vizcaya y Guipúzcoa por ser “provincias traidoras” al haber defendido la República frente al Alzamiento militar.

danos no disfrutaran de ningún derecho o dignidad de los que suelen llamarse públicos [...] con tal de que el Estado se abstenga de imponer deberes demasiado estrictos que condicionen el arbitrio privado o perturben la vida ordinaria de cada cual [...]. La Ley es de jurisdicción exclusiva del dictador, pero a cambio de no poder discutirla, de no haber contribuido a hacerla y de no poder impugnarlas, a todo el mundo le es dado dispensarse de cumplir lo que manda”⁴⁹⁷.

El Estado surgido de la guerra civil se estructuró con una base ideológica heterogénea, como se ha expuesto, demostrando una gran capacidad de adaptación a la modificación de entorno histórico, a partir del fin de la Segunda Guerra Mundial. Acomodó la concepción política inspiradora, la organización estatal, la configuración formal del Estado de Derecho y sus políticas internacional y nacional con el fin de permanecer y evitar su desaparición tras la derrota de las potencias totalitarias. Utilizó la guerra fría para convertirse en aliado de los Estados Unidos y conseguir el reconocimiento internacional. Se fue maquillando y asumiendo aspectos propios de un Estado legal –que no de un Estado de Derecho– hasta que la muerte del dictador dio lugar a un Estado constitucional y democrático. A pesar de ello, fue

“un régimen que surgió en oposición frontal al Estado de Derecho, que representaba la República española, y se manifestó, desde el primer momento, contrario a la ideología liberal-democrática que lo sustentaba. Además, pretendía imponer un nuevo sistema estatal, el totalitario, que definitivamente superase los estrechos y caducos moldes del Estado de Derecho”⁴⁹⁸.

Durante los primeros años, coincidiendo con el periodo anterior a la II Guerra Mundial, predominó el orden conceptual nacionalsindicalista inspirado en el fascismo italiano más que en el nacionalsocialismo alemán –que habían intervenido apoyando a los sublevados contra la II República durante la Guerra Civil–, fundamentado en los principios de unidad, totalidad y jerarquía. Se manifestó en el partido único producto

497. RIDRUEJO, D., *Escrito en España*. Buenos Aires: Losada, 1962, p. 92.

498. GONZÁLEZ PRIETO, L. A., “El franquismo y el Estado de Derecho”. En *Sistema*, 187, 2005, p. 33.

de la unificación impuesta a distintas y contradictorias ideologías: Falange Española Tradicionalista y de las JONS. Para establecer el nuevo orden social se creó el sindicato vertical, que integraba todos los factores de la economía y la producción, formado por patronos y obreros, como “instrumento al servicio del Estado, a través del cual realizará principalmente su política económica” (Declaración XIII del Fuero del Trabajo de 9 de marzo de 1938). Pretendió suplantar la estructura de la Administración estatal por el nuevo orden sindical vertical que actuó como Administración paralela o delegada, sin estar configurada como una auténtica Administración en el orden jurídico formal y material, exenta de cualquier control por la jurisdicción contencioso-administrativa por formar parte de la estructura política del partido único⁴⁹⁹. El rechazo del liberalismo y la democracia condujo al del orden jurídico-institucional creado a partir de la Revolución francesa como Estado de Derecho⁵⁰⁰.

Tras la derrota del Eje en la Segunda Guerra Mundial, el sistema político autoritario franquista trató de hacer desaparecer la imagen y los símbolos fascistas, configurándose como un “sistema político autoritario”⁵⁰¹. Se autodefinió como una “democracia orgánica”, fundamentada en la organización social natural (familia. Municipio y sindicato), en contraposición a la “democracia inorgánica” liberal basada en los partidos políticos. Configuró un “Estado católico, social y representativo”. Careció de Constitución, aunque se dotó de unas Leyes Fundamentales⁵⁰². Desconoció el principio de división de poderes, manteniendo en el Jefe del Estado los poderes legislativo y ejecutivo⁵⁰³,

499. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Derecho administrativo, Sindicatos y autoadministración*. Madrid: IEAL, 1972.

500. GONZÁLEZ PRIETO, L. A., “El franquismo...”, cit., pp. 5-8.

501. LINZ, J. J., “Una teoría del régimen autoritario. El caso de España”. En FRAGA IRIBARNE, M., VELARDE FUERTES, J., CAMPO, S., *La España de los años 70*. III. Madrid: Edi. Moneda y Crédito, 1974, pp. 1467-1531.

502. XIFRA HERAS, J., “Las Leyes Fundamentales”. Separata de *El Nuevo Estado Español*, Madrid, Editora Nacional, 1963.

503. Así lo dispuso el Decreto de 29 de septiembre de 1936, confirmado por la Ley de reorganización de la Administración Civil del Estado de 8 de agosto de 1939 y por la Ley Fundamental de creación de las Cortes Españolas de 17 de julio de 1942.

el mando de los ejércitos y la Jefatura del partido único, siendo sólo responsable “ante Dios y la Historia” por su condición de “caudillo de España por la gracia de Dios”⁵⁰⁴. Doctrinarios del régimen como LEGAZ y XIFRA hicieron un gran esfuerzo dialéctico para demostrar que el Estado franquista era un auténtico Estado de Derecho basado en los principios del Derecho natural católico que inspiraban los “Principios del Movimiento Nacional”, recogidos en la Ley de 17 de mayo de 1958. Rechazaba los principios del Derecho natural racionalista y democrático por individualistas e igualitarios, configurando su modelo de Estado de Derecho sobre la primacía de la ley, los derechos fundamentales del orden natural, la personalidad jurídica y los derechos públicos subjetivos, la responsabilidad administrativa y el control por la Jurisdicción contencioso-administrativa⁵⁰⁵.

Para la nueva imagen del régimen se crearon las Cortes por la Ley de 17 de julio de 1942, como “órgano superior de participación del pueblo español en las tareas del Estado. Es misión principal de las Cortes la elaboración y aprobación de las Leyes, sin perjuicio de la sanción que corresponde al Jefe del Estado” (art. 1). Como recogió su preámbulo, su creación no supuso la supresión en el Jefe del Estado de la “suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general, en los términos de las Leyes de 30 de enero de 1938 y 8 de agosto de 1939”, siendo “eficaz instrumento de colaboración en aquella función, principio de autolimitación para una institución más sistemática del Poder”. Su configuración fue de orden estamental y orgánico.

En este mismo proceso se configuró España como un “Estado católico, social y representativo, que, de acuerdo con su tradición, se declara constituido en reino” (art. 1 de la Ley de Sucesión en la Jefatura del Estado de 26 de julio de 1946). La Ley de 22 de octubre de 1945 había establecido el régimen de la consulta por medio de referéndum.

En los años sesenta se trató de maquillar el régimen con la forma del Estado social de Derecho, a partir de la vieja concepción falangista

504. CONDE, F. J., “El Caudillo. Doctrina del Caudillaje”. En *Arriba*, 4 a 8 de febrero de 1942. REIG TAPIA, A., “Aproximación a la Teoría del Caudillaje de Francisco Javier Conde”. En *REP* 69, 190, 61-81.

505. GONZÁLEZ PRIETO, L. A., “El franquismo...”, cit., pp. 8-16.

socializante y de la Doctrina Social de la Iglesia católica, rechazando las concepciones del capitalismo liberal, mientras se producía la transformación económica de España y la configuración de una sociedad industrial y urbana por el desarrollismo⁵⁰⁶. En el orden institucional se configuró el Estado con base en la “unidad de poder y separación de funciones” entre el Jefe del Estado y el Presidente del Gobierno (art. 2 de la Ley Orgánica del Estado de 1 de enero de 1967), aun cuando la Jefatura del Estado acumulaba los poderes legislativo y ejecutivo: “residiendo en el Jefe del Estado la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general” (Disposición transitoria 1.^a-1), conforme al Decreto de 29 de septiembre de 1936⁵⁰⁷.

Con el propósito de dar al régimen la forma de un Estado de Derecho, sobre los postulados expuestos, en la década de los años cincuenta se promulgaron las más importantes leyes del Derecho administrativo, vigentes años después de la Constitución, como auténtica codificación de partes sustanciales, tales como las de Expropiación forzosa de 16 de diciembre de 1954, de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 27 de diciembre de 1956⁵⁰⁸, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957⁵⁰⁹ y de Procedimiento administrativo

506. GONZÁLEZ PRIETO, L. A., “El franquismo...”, cit., pp. 16-21.

507. Sobre los principios del régimen: CASTÁN TOBEÑAS, J., “Los principios filosófico-jurídicos y jurídico-políticos del Régimen Español”. Separata de *El Nuevo Estado Español*, Madrid, 1963. Sobre el sistema político-constitucional: FRAILE CLIVILLÉS, M., *Introducción al Derecho constitucional español*, Madrid, 1975, pp. 369 y ss. SOLÉ TURA, J., *Introducción al régimen político español*, Barcelona, 1971. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Derecho constitucional comparado*, Madrid, 1965, pp. 481 y ss. ZAFRA, J., *Régimen político de España*. Pamplona: Eunsa, 1964.

508. Derogada por la Ley 29/1998, de 13 de julio, que integra la mayor parte de aquella. MARTÍN REBOLLO, L., “1978-1998: veinte años de Derecho administrativo postconstitucional”. En *20 años de Ordenamiento Constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*, Pamplona, 1999, p. 246: “Estas tres leyes configuran el núcleo básico del Derecho administrativo en la medida en que en ellas se contempla y regula tanto la organización y competencias de los órganos de la Administración del Estado, como el procedimiento administrativo, los privilegios de la autotutela y el control judicial de la Administración”.

509. Fue derogada por las Leyes 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y 50/1997, de 27 de noviembre.

de 17 de julio de 1958⁵¹⁰. Además, se estructuró el régimen local por el texto articulado y refundido de 24 de junio de 1955 y la Administración institucional por la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958⁵¹¹. No hubo mayor problema a la hora de maquillar el régimen en cuanto a legislar sobre la Administración y su actividad, sometiéndola a un peculiar principio de legalidad autoritaria, pero sin que ello afectara a las instituciones estatales, ni a los principios fundamentales antidemocráticos y antiliberales del régimen. Esta legalización administrativa y las medidas de orden económico pretendieron acercar el régimen a la nueva construcción europea. Tales normas fueron Derecho administrativo sin referentes constitucionales, de modo que una parte del Estado de Derecho se configuró en un régimen que lo rechazaba. Durante todo el régimen, sólo el Derecho administrativo fue la rama del Derecho público que tuvo presencia y fue estudiado, ya que el Derecho constitucional era inexistente, salvo la historia del constitucionalismo español y la utilización docente de obras como el *Tratado* del Profesor GARCÍA PELAYO. Los administrativistas se convirtieron en los autores que aportaron el Derecho público europeo, sentando las bases dogmáticas y normativas del régimen constitucional.

Esta aparente formalización de un Estado de Derecho desde el orden político e institucional franquista fue contestada por la Comisión Internacional de Juristas en el informe titulado *L'Espagne et la Primate du Droit* de 1962. Realizó un estudio de la configuración del régimen, de la supuesta división de poderes y de los sistemas de garantías de los derechos y libertades; de la elección orgánica de los procuradores en Cortes, del sindicalismo vertical y del partido único; el orden judicial,

510. Derogada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común. A su vez afectada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Sin embargo, incorporó la mayor parte del contenido de aquella y fue necesaria la posterior modificación para recuperar partes derogadas y rectificar lo que la empeoraron.

511. CHINCHILLA MARÍN, C., "Dos grandes momentos en cien años de Derecho administrativo: la década de los cincuenta y la Constitución de 1978". En VV.AA., *El Derecho español en el siglo XX*. Madrid: Garrigues & Andersen-Pons, 2000, pp. 33-71. PÉREZ MORENO, A., "El Derecho Administrativo y la Constitución de 1978". En *RAnAP*, 50, 2003, pp. 115-121.

la libertad de prensa, la falta de garantías en las detenciones policiales, la existencia de jurisdicciones especiales, la fácil suspensión de los derechos y libertades por medidas preventivas y represivas, los límites a las libertades de asociación y reunión, la falta de libertad religiosa, el control de los medios de comunicación por la censura y la falta de libertad de prensa, etc. Nada de ello era asimilable a un régimen democrático ni a un Estado de Derecho, sino que demostraba la continuidad de “la intolerancia característica de un régimen totalitario”⁵¹².

No obstante, la Comisión Internacional de Juristas valoró positivamente el orden jurídico-administrativo expuesto, a pesar de la conservación de muchos procedimientos administrativos especiales, de la falta de control de los “actos políticos del Gobierno”, de que “las decisiones del Jefe del Estado y del Consejo de Ministros gozan de una completa inmunidad de hecho, puesto que son más o menos siempre calificados de actos políticos y escapan de esta forma a todo control judicial”⁵¹³. Ahora bien, la existencia de una Jurisdicción contencioso-administrativa y de la fiscalización de parte de la actividad administrativa no implicaba que se tratara de un Estado de Derecho porque, como expuso en aquellas mismas fechas Elías DÍAZ,

“en todos los Estados –sean o no Estados de Derecho– existe, es cierto, dicho régimen jurídico y control de jurisdiccional de la Administración. [...] el problema del Estado de Derecho es un problema de límites,

512. COMMISSION INTERNATIONALE DE JURISTES, *L'Espagne et la Primauté du Droit*, Ginebra, 1962, p. 80. El régimen replicó por medio de un libro: *España, Estado de Derecho. Réplica a un Informe de la Comisión Internacional de Juristas*. Madrid: Servicio Informativo Español, 1964, calificándolo de “panfleto de propaganda contra el orden político establecido en España”, elaborado por ideologías “que se presentan bajo el formato de una concepción abstracta y estereotipada de la idea del Estado de Derecho”, justificando la sublevación contra la República por el “uso de un legítimo derecho de defensa por las fuerzas sociales del país que no estaban comprometidas en la vasta conspiración revolucionaria que, en los primeros meses de 1936, había logrado sumir a España en un caos revolucionario”. Concluyó que “el Estado actual, en periodo de perfeccionamiento constante, responde a las exigencias modernas de lo que la teoría entiende por un Estado de Derecho”. Todo ello recogido por GONZÁLEZ PRIETO, L. A., *El franquismo...*, cit., pp. 21-27.

513. COMMISSION INTERNATIONALE DE JURISTES, *L'Espagne...*, cit., p. 33.

es decir, de grado de extensión y garantías de efectividad de ese control, comprobado a través de la existencia de los adecuados mecanismos e instituciones. Lo que caracteriza al Estado de Derecho es que la fiscalización jurisdiccional evita el absolutismo y la excesiva concentración del poder –poder ilimitado e incontrolado jurídicamente– en manos del ejecutivo. El control jurisdiccional de la Administración asegura su sumisión a la ley, su proceder conforme a Derecho y la garantía de los ciudadanos”⁵¹⁴.

Ni los Estados constituidos en Estado de Derecho, ni la Comunidad Europea, ni la Comisión Internacional de Juristas, ni las fuerzas democráticas europeas y españolas reconocieron al régimen del general Franco como Estado de Derecho, lo que sólo ocurrió una vez efectuada la transición y promulgada la Constitución española de 1978. Fue a partir de este momento cuando concurrieron los elementos esenciales de un Estado de Derecho: imperio de la ley dictada por la asamblea legislativa democráticamente elegida, división de poderes, declaración y garantía de los derechos y libertades, legalidad de la actividad administrativa fiscalizada.

1.2. La evolución política, económica y social.

1.2.1. *Las formas políticas.*

Tras el fin de la guerra civil (1936-1939) el régimen establecido por los vencedores estuvo dirigido por el general FRANCO, que había sido designado generalísimo de los ejércitos y jefe del Estado por sus compañeros militares sublevados contra la República. Hasta su fallecimiento el 20 de noviembre de 1975, gobernó durante casi cuarenta años en los que el mundo y el propio país experimentaron grandes cambios políticos, económicos y sociales. Un momento relevante fue la terminación de la II Guerra Mundial con la derrota del Eje que le había apoyado, y el establecimiento de nuevas democracias en Euro-

514. DÍAZ, E., “Teoría general del Estado de Derecho”. En *Revista de Estudios Políticos*, 131, 1963, p. 33; *Estado de Derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1973.

pa. Esto le obligó a contemporizar con los nuevos tiempos y entornos para mantenerse en el poder y seguir dando continuidad a su régimen autoritario⁵¹⁵.

El primer periodo del régimen franquista (1936-1945) coincide con la guerra civil y el desarrollo de la II Guerra Mundial⁵¹⁶, de carácter militar-totalitario, en el que predominan las formaciones falangistas y la represión. En 1937 se unificaron las distintas organizaciones políticas que apoyaban la guerra civil en la Falange Española Tradicionalista y de las JONS, convertida en el partido único, posteriormente transformado en el Movimiento Nacional, cuyos principios ideológicos se articularon en la Ley de 1958.

Se organizó el gobierno por medio de una Junta Técnica del Estado (1937) y un Gobierno que tomó posesión en Burgos el 3 de enero de 1938. Dictó disposiciones para garantizar la seguridad del Estado, exigir responsabilidades políticas a los vencidos (1939), y reprimir a los enemigos del régimen, la masonería y el comunismo. Se impuso la idea totalitaria de la “unidad nacional” contraria a todo nacionalismo periférico, que fundamentó la derogación del Estatuto catalán, el rechazo de las lenguas⁵¹⁷ y la supresión del Concierto Económico de Guipúzcoa y Vizcaya por Decreto-Ley de 23 de junio de 1937, por ser “provincias traidoras” al haber defendido la República frente al Alzamiento militar.

515. ANDRÉS-GALLEGO, J. (coord.), *Historia de España. España actual. España y el mundo (1939-1975)*. Madrid: Gredos, 1995. CARR, R., *España, de la Restauración a la Democracia, 1975-1980*. Barcelona: Ariel, 1983. DÍAZ GIJÓN, J. R. (coord.), *Historia de la España actual (1939-1996). Autoritarismo y democracia*. Madrid: M. Pons, 1998. PAYNE, S. G., *El primer franquismo: 1939-1959*. Madrid: Historia 16, 1997. *El régimen de Franco, 1936-1975*. Madrid: Alianza, 1987. TUSSELL, J., *Historia de España en el siglo XX. III. La Dictadura de Franco*. Madrid: Taurus, 1999.

516. Su evolución fue determinando la postura y hasta la simbología del régimen. De su “no beligerancia”, que no era lo mismo que la “neutralidad”, a pesar de la presencia de la División Azul en el frente ruso integrada en la Wehrmacht, se pasó a una discreta colaboración con los aliados. Se suprimieron los símbolos fascistas en uniformes, saludos, eslóganes, etc.

517. Por las OOMM de 21 de mayo de 1938 y 16 de mayo de 1940 se prohibieron las manifestaciones lingüísticas y culturales que no fueran en la “lengua del Imperio”, que era la única lengua oficial del Estado.

Para la institucionalización del régimen se fueron configurando los textos que integraron las “Leyes Fundamentales del Reino”: los Fueros del Trabajo (1938) y de los Españoles (1945), como normas declarativas de derechos en la concepción organicista del Estado, sin sistemas de garantías de los mismos. Se crearon las Cortes Españolas (17 de julio de 1942), medio de colaborar en el poder legislativo del Jefe del Estado, que ostentaba la “suprema potestad de dictar normas de carácter general”, pretendiendo dar una apariencia de división de poderes, pero sin que el dictador renunciara a la posibilidad excepcional, nunca derogada, otorgada por la Ley de agosto de 1939. Se dictó la Ley de Referéndum (1945) para poder realizar consultas y la de Sucesión a la Jefatura del Estado (1946), que configuró España como un Reino, confirmando los poderes de FRANCO, incluso para poder designar un sucesor a título de Rey.

Tras el fin de la II Guerra Mundial (1939-1945) en 1946, la Asamblea General de las Naciones Unidas rechazó el ingreso de España y estableció su aislamiento, efecto de la condena de Postdam al régimen. Con el inicio de la Guerra Fría (1947) se produjo una nueva etapa del régimen que duró hasta el periodo tecnocrático (1945-1956). Realizó una aproximación a los aliados triunfadores que culminó en los acuerdos con los EEUU sobre bases militares en España (1953) y la visita del Presidente EISENHOWER el 21 de diciembre de 1959. Supuso una garantía para el régimen de su reconocimiento internacional, que se tradujo en el fin del aislamiento (1950) y su ingreso en la ONU en 1956. En 1953 se había firmado el Concordato con la Santa Sede.

Desaparecieron de la imagen del régimen los personajes y la simbología falangista, que fueron sustituidos por políticos de ideología aproximada a una democracia cristiana incardinada en el régimen, organizada en la Asociación Católica Nacional de Propagandistas (ACNP). De ella salieron los principales y más destacados ministros, aunque FRANCO mantuvo algunos vinculados con la Falange y el Movimiento Nacional, así como la presencia de relevantes mandos militares, que no desaparecieron nunca del Gobierno. Se potenció el discurso de la existencia en España de una “democracia orgánica” basada en la familia, el municipio y el sindicato, convertidos en cauces de participación en las entidades locales y en las Cortes Españolas.

Con la entrada en la Administración y el Gobierno, de la mano de CARRERO BLANCO, de profesores universitarios, sin identificación con las familias políticas anteriores, con el aval de su competencia técnica, se inició el periodo tecnocrático (1957-1973) inspirado en la ideología del “desarrollismo”. Desde la Presidencia del Gobierno el Prof. LÓPEZ RODÓ inició la reforma de la organización del Estado y sentó las bases para las posteriores medidas económicas y acciones planificadoras⁵¹⁸.

Por medio de la Ley Orgánica del Estado de 1966 se articularon las instituciones del Estado, manteniendo los poderes de FRANCO, bajo el principio de “unidad de poder y división de funciones”. En 1969 designó a D. Juan Carlos de BORBÓN como su sucesor a título de Rey.

A pesar de todo ello, no se logró homologar el régimen a las democracias occidentales, como puso de relieve el informe de la Comisión Internacional de Juristas y el acuerdo de Munich, y exigía el Informe BIRKELBACH (1962) del Parlamento Europeo. La Ley de Prensa de 1966 de FRAGA IRIBARNE pretendió reducir el control político sobre los medios de comunicación, sustituyendo la censura previa por el control posterior. La Ley de Libertad Religiosa de 1967 admitió la existencia de otras confesiones en un Estado confesional católico⁵¹⁹.

El asesinato de CARRERO BLANCO hizo desaparecer el poder de los tecnócratas, que fueron sustituidos por puros “franquistas” con la presidencia de ARIAS NAVARRO durante noviembre de 1975 a julio de 1976. En este corto periodo se planteó el inicio de la “reforma política” desde el régimen introduciendo cambios en el marco de las Leyes

518. Formaron parte de los ministros “desarrollistas”: ULLASTRES, NAVARRO RUBIO, LÓPEZ BRAVO y LÓPEZ RODÓ. Salieron del Gobierno por efecto del escándalo MATEA que utilizaron los falangistas para desprestigiarlos y tuvo como consecuencia que FRANCO los eliminase. TUSELL, J., *La dictadura de Franco*. Madrid: Alianza, 1988, p. 258, considera que en el periodo 1959-1964 se produjo una “ausencia de planteamientos políticos verdaderamente relevantes [...] quizá debido precisamente a una cierta actitud optimista de la que partió la clase dirigente del régimen”.

519. Fue un intento de incorporar alguno de los principios establecidos por el Concilio Vaticano II, cuyos pronunciamientos supusieron una descalificación del régimen y el inicio de la separación de la Iglesia institucional, que tanto le había apoyado desde el inicio de la “Cruzada”. La tensión llegó al punto de plantearse conflictos con figuras destacadas del episcopado como el cardenal TARANCÓN y el Obispo AÑOVEROS.

Fundamentales del Reino. Durante 1976 se produjeron huelgas que culminaron con la muerte en Vitoria de cinco trabajadores.

El declive de la salud de FRANCO anunció el fin de su vida y con ella de su régimen, que se produjo el 20 de noviembre de 1975, tras un ejercicio limitado de la jefatura del Estado por don JUAN CARLOS DE BORBÓN desde el 19 de julio al 2 de septiembre de 1974. Su debilitamiento hizo posible que se iniciasen movimientos de futuro por parte de grupos ideológicos y organizaciones políticas entonces en la clandestinidad, agrupadas en torno a la Junta Democrática (1974) de inspiración comunista y a la Plataforma de Convergencia Democrática (1975) organizada por los socialistas, en las que se fueron integrando muchas otras organizaciones y grupúsculos.

1.2.2. *Los cambios económicos.*

La Guerra Civil tuvo efectos desastrosos para la población⁵²⁰ y la economía españolas, cuyo PIB descendió entre 1935 y 1939. Para VELARDE pasó del 100 al 73,3⁵²¹. El I Plan de Desarrollo aludió a esta situación, ponderando, no obstante, la reconstrucción realizada. Afirmó que se redujo la población activa en medio millón de hombres, se produjeron grandes daños materiales y destrucciones, se perdieron las reservas de oro del Banco de España y ocasionaron gastos de guerra en una cuantía de más de 300.000 millones de pesetas actuales en ese momento.

En la historia de la economía española durante el franquismo se distinguen tres etapas⁵²²:

520. MARTÍN RUBIO, A. D., "Las pérdidas humanas a consecuencia de la Guerra Civil española". En ALONSO BAQUER, M. (dir.), *La guerra civil española sesenta años después*. Madrid: Actas, 1999, pp. 321-365. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 219-221.

521. VELARDE, J., "La economía política de la Guerra civil". En TAMAMES, R., *La guerra civil española. Una reflexión moral 50 años después*. Barcelona. Planeta, 1986, pp. 98-100. *Cien años...*, cit., pp. 219-221. Según PRADOS DE LA ESCOSURA evolucionó del 100 al 80,5 y para ALCAIDE del 100 al 78,8.

522. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 223-224, diferencia cuatro etapas. La primera desde 1939 a 1945. La segunda desde la condena de Postdam de 1945 hasta el inicio de la Guerra Fría en 1957. La tercera desde el Primer Plan de Estabilización de 1947 a 1953. La cuarta desde el inicio de la ayuda norteamericana en 1953 hasta 1959, en que se inicia el desarrollo y la superación del modelo autárquico anterior.

a) La primera (1939-1950) es la propia de la autarquía tras la guerra civil⁵²³, inspirada en los principios de la “economía castiza” de la Restauración⁵²⁴, denominado “modelo autofágico o de sustitución de importaciones”⁵²⁵, así como en la autarquía italiana tras la sanción de la Sociedad de Naciones por la invasión de Etiopía. Por su parte, los militares entendieron que no era posible la neutralidad si España dependía de un comercio internacional librecambista, por lo que era precisa la autosuficiencia económica. Todo ello supuso que se configurara un “sistema capitalista con los aditamentos de la economía castiza habituales entre nosotros, amén de una acentuación más acusada del nacionalismo económico”⁵²⁶.

Esta etapa se desarrolló desde la terminación de la guerra civil hasta el final de los años 50, con una economía de guerra subordinada a la construcción política, el mercado negro, el racionamiento de los ali-

523. TAMAMES, R., “La autarquía española y las rémoras posteriores para el crecimiento económico posterior”. En *Información Comercial Española. 75 años de política económica española*, 826, 2005, pp. 13-24. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 358-361.

524. VELARDE FUERTES, J., “Algunos problemas de la estructura y desarrollo de la economía española”. En *Revista de Economía Política*, 1, 1962, p. 7, distingue un primer periodo autárquico entre 1892 y 1936 impulsado por los intereses burgueses, y un segundo a partir de 1939, establecido por el Estado por la política monopolística, antiimperialista y nacionalista.

525. VELARDE, J., “La economía de la Guerra civil”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 457-485. *Cien años...*, cit., pp. 222-239, invoca la opinión de J. REQUEIJO para quien la autarquía se apoyó en la tradición española, en el pensamiento autoritario del régimen que no creía en el mercado y en la economía de guerra. IRANZO MARTÍN, J. E., “El sector público como impulsor de la reconstrucción (1939-1959)”, *ibidem*, pp. 485-526. SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política económica protagonistas del gran despegue: del de sustitución de importaciones (1948) al Aznar-Rato”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo...*, pp. 737-760.

526. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 190-191. La revolución falangista anticapitalista basada en la reforma agraria, la estatificación de la Banca, el control de las empresas por el corporativismo sindicalista quedó como “revolución nacionalsindicalista pendiente” para mejores tiempos, aunque el régimen incorporó dosis de populismo invocando algunos principios nacionalsindicalistas.

mentos entre 1939 y 1952⁵²⁷, y el estraperlo. Dio paso a la autarquía económica y el intervencionismo, el autoabastecimiento y el inicio de la industrialización dirigida por el Instituto Nacional de Industria (INI), creado por Ley de 25 de noviembre de 1941 siguiendo el modelo italiano⁵²⁸. Se caracterizó por la falta de un modelo y una política económica integral, continuando con las improvisaciones propias de una situación de conflicto, tendentes a superar los problemas inmediatos de la falta de alimentos y combustibles⁵²⁹, sin organizar el potencial de crecimiento del país. Fue la época de la “pertinaz sequía”, que justificaba la reducida producción agraria, sin que se desarrollara la política de colonización y transformación en regadío que diseñó la Ley de Bases para la Colonización de 1939⁵³⁰, núcleo de la contrarreforma agraria respecto a las medidas republicanas. Ha sido calificada de “autarquía cuartelera” en expresión de TUSSEL⁵³¹. El aislamiento del régimen no favoreció la actividad comercial exterior, salvo con la Argentina de PERÓN.

527. MALEFAKIS, E., “La economía española y la Guerra civil”. En SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía...*, cit., pp. 150-163. PARIS EGUILAZ, H., *Economía de guerra*. Madrid. Imprenta Minuesa, 1942, pp. 44 y ss.: definió el racionamiento como el “conjunto de alimentos necesarios para el mantenimiento normal de la vida humana”. Se cuantificaba en función de su capacidad energética, composición de principios y sales, equilibrio ácido-básico y aporte de vitaminas. Se establecieron las cuantías medias individuales de proteínas, hidratos de carbono, grasa, ácido fosfórico, calcio, cloro, sodio, magnesio, hierro, etcétera.

528. Tuvo una gran importancia en la configuración de sectores industriales estratégicos como el del carbón y la electricidad, la aviación (IBERIA) y la automoción (SEAT, FASA, Pegaso y Barreiros). Terminó convertido en un gran holding empresarial. Se hizo cargo de industrias obsoletas, que debían mantenerse a pesar de su falta de rentabilidad para evitar la conflictividad social y el deterioro económico de algunas regiones, como ocurrió con los yacimiento hulleros de León y Asturias (HUNOSA), empresas metalúrgicas o astilleros.

529. Para el control y distribución de los alimentos se crearon las Delegaciones de Abastos, el Servicio Nacional de Abastecimientos y Transportes y la Comisaría General de Abastecimientos y Transportes (L. de 10 de marzo de 1939, D-L de 13 de abril de 1953 y D. 2139/1962, de 11 de agosto), así como una copiosa legislación sobre la materia (Leyes de 24 de junio de 1941 y 7 de mayo de 1942, D. de 11 de julio de 1941).

530. Para ello se creó el Instituto Nacional de Colonización en octubre de 1939.

531. TUSSEL, J., “La autarquía cuartelera”. En *Historia 16*, 115, 1985, 41-49.

b) La segunda etapa (1950-1960) fue la del inicio de la liberalización, apertura al exterior e inicio del despegue económico.

Las guerras civil y mundial, así como la falta de una política económica y la ausencia de los efectos del Plan MARSHALL supusieron una grave crisis económica. La reconstrucción nacional y la mejora económica se produjeron en la segunda etapa, tras la guerra mundial, desapareciendo el racionamiento en 1952, que era el símbolo de la escasez alimentaria. El periodo comprendido entre 1935 y 1950 se considera propio de una depresión. Entre 1935 y 1947 el PIB cayó un 11,3% y el PIB por habitante un 19,1%; la industrialización pasó del 30,20% del PIB al 33,13%. El índice anual de producción industrial (IPI) fue negativo entre 1941 y 1945 y cuando se inició su despegue lo hizo en tasas muy bajas. La tasa de crecimiento entre 1951-1955 fue del 6,6% sobre la media de 1946-1950, y para 1956-1960 fue del 7,4% sobre la media de 1951-1955. El Plan de Estabilización de 1948 bloqueó los salarios, devaluó la peseta, redujo los gastos de defensa, cubrió el déficit público con Deuda y mejoró la recaudación. Fue el punto de partida para la europeización de la economía española y sentó las bases de su transformación y modernización⁵³².

En 1952 se alcanzó el índice de producción industrial que existía en 1929, duplicándose en 1960. En 1951 se alcanzó la renta *per capita* de 1929 y en 1954 la de 1935. Esta situación supuso un retraso en la posibilidad de que la economía española se incorporase a la internacional, que hizo más difícil su superación en la etapa siguiente. La autarquía dio paso a la ayuda norteamericana a partir de 1951 y a las inversiones extranjeras que aprovechaban los bajos costes productivos, principalmente de la mano de obra.

532. ESTEFANÍA, J., "La larga marcha". *El País*, 3 de mayo de 1998: "Veinte años después de la conclusión de la guerra civil, un pequeño grupo de técnicos [...] se percatan de la imposibilidad de un modelo permanente de desarrollo basado en la introspección y consiguen dar un giro espectacular a una España pobre, atrasada y rural, que mira tímidamente al exterior. Lo hacen casi engañando al Jefe del Estado, el general FRANCO, analfabeto en estas cuestiones y cuya única ideología era el nacionalcatolicismo y la autarquía". Invocó la división de FUENTES QUINTANA de la transición económica en cuatro etapas. Primera (1959-1975); segunda (1975-1985); tercera (1985-1991), y cuarta a partir de 1991.

A partir del acuerdo con los EEUU de 26 de septiembre de 1953, sobre la mutua defensa y la ayuda económica, se inició por los ministros tecnócratas una nueva etapa económica, superadora del aislamiento y la autarquía. Fue favorecida por el ingreso de España en 1958 en el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), cuyos “Informes sobre el programa de estabilización del gobierno español” sirvieron para fijar los objetivos y los medios de la nueva economía, en un momento de muy favorables condiciones internacionales: energía y materias primas, financiación exterior, adquisición de tecnología y bienes de capital, abundancia de mano de obra barata y posibilidad de que sus excedentes se ocupasen en el exterior y aportasen divisas⁵³³.

El cambio de Gobierno del 26 de febrero de 1957, con el cese de GIRÓN y otros ministros falangistas, supuso la incorporación de los ministros tecnócratas, algunos destacados economistas de la Escuela de Madrid⁵³⁴. Se creó la Oficina de Coordinación y Programación Económica (OCYPE), se reordenó el sistema bancario y estatificó el Banco de España. Los ministerios económicos adquirieron una importancia que no habían tenido y se prestó atención al modelo de Planes económicos de Francia, como el Plan RUEFF de 1958.

c) En la tercera (1960-1974) se produjo el desarrollo económico por efecto del progreso internacional, las remesas de los emigrantes y el turismo, la energía y la mano de obra baratas que favorecieron el establecimiento de empresas multinacionales⁵³⁵.

533. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 230-239. SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política...”, cit., pp. 760-773.

534. Formaban parte del claustro de la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Universidad de Madrid, en la que se originó la llamada “Escuela de Madrid”, integrada por autores como E. FUENTES QUINTANA, J. FERNÁNDEZ CASTAÑEDA, M. DE TORRES, V. ANDRÉS ÁLVAREZ, J. L. SAMPEDRO, A. ALCAIDE, J. VELARDE FUERTES, y otro, que combinaron la concepción neoclásica con la keynesiana. VELARDE, J., *Cien años...*, pp. 241-244. FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas españoles. 7. La consolidación académica de la economía*. Barcelona: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas. Círculo de Lectores, 2004.

535. GARCÍA DELGADO, J. L. y JIMÉNEZ, J. C., “El proceso de modernización económica: perspectiva histórica comparada”. En GARCÍA DELGADO, J. L., *España*,

El Plan de Estabilización y Liberalización Económica⁵³⁶, aprobado por el Decreto de Nueva Ordenación Económica de 21 de julio de 1959, fue propuesto por los ministros de Comercio ULLASTRES y de Hacienda NAVARRO RUBIO⁵³⁷. Este último fue sustituido por BARRERA DE IRIMO entre junio de 1973 y octubre de 1974⁵³⁸. El Plan se propuso restablecer la disciplina financiera por medio de una política presupuestaria y monetaria estabilizadora, fijar un tipo de cambio único, liberalizar la actividad económica y globalizar el comercio exterior, acabar con el intervencionismo con una economía flexible y sujeta a la disciplina del mercado. Diseñó acciones para controlar la inflación, equilibrar la balanza de pagos, abrir mercados exteriores por medio de la convertibilidad de la peseta y un tipo de cambio que la depreció respecto al dólar⁵³⁹.

En el orden de la fiscalidad trató de ajustar el gasto público a los ingresos para reducir las tensiones inflacionistas. Redujo los gastos y elevó los ingresos por el gravamen de la gasolina, el tabaco, las tarifas del ferrocarril y el teléfono. Para reducir la inflación por medio de la

economía: ante el siglo XXI. Madrid: Espasa Calpe, 1999, pp. 114 y ss. SÁNCHEZ MARRUYO, F., *La España del siglo XX: economía, demografía y sociedad*. Madrid. Istmo, 2003. SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía española en el siglo XX: una perspectiva histórica*. Barcelona: Ariel, 1987.

536. VALERA PARACHE, M., “El Plan de Estabilización”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 129-162. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 361-366.

537. NAVARRO RUBIO, M., “La batalla de la estabilización”. En *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, XXVIII, 53, 1976. FERNÁNDEZ CLEMENTE, E., “Mariano Navarro Rubio”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1997, pp. 53-90.

538. COSTAS COMESAÑA, A., “Antonio Barrera de Irimo”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 91-126.

539. Fue devaluada un 14,3% en 1967, un 11% en 1971, otro 11% en 1975 y un 23% en los Pactos de la Moncloa de 1977. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 240-249, sostiene que el Plan de Estabilización fue efecto de la decisión política de abandonar la neutralidad y del desastre económico motivado por el populismo de GIRÓN y la subida de salarios del 20% y a las Fuerzas Armadas, que condujo a la liquidación de la reserva de divisas (p. 240). GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1175-1182.

circulación monetaria se limitó el crédito de las entidades financieras. Para acomodar la inversión al ahorro real, en vez de hacerlo con medios monetarios que generasen inflación, se exigieron depósitos del 25% de su valor a los importadores. Se estableció la paridad en 60 pesetas/dólar, con cambio libre, vinculado al sistema *Bretton Woods*. El Banco de España fue estatificado en 1962.

Sentó las bases para los posteriores Planes de Desarrollo Económico y Social, que organizaron la industrialización del país (1964-67, 1967-72 y 1972-75)⁵⁴⁰, dando lugar a una importante transformación socio-económica⁵⁴¹. Hubo un importante intervencionismo público por la Comisaría del Plan, la acción concertada y un amplio sector público. En 1962 se solicitó el ingreso en la Comunidad Económica Europea, gesto que estaba condenado al fracaso por no estar constituida España en un Estado de Derecho. En 1964 acusó recibo la Comunidad y en 1970 se logró un Acuerdo Preferencial, con un Protocolo adicional en 1972. Hasta el 12 de junio de 1985 no se logró la plena adhesión.

La economía española creció entre 1960-1970 el 7% del PIB, se abrió al exterior incrementando las exportaciones que pasaron del 6% del PIB en 1940 al 29% en 1998, a la participación e inversión del capital exterior y al incremento de la competencia. De la exportación del 21% en 1970 se alcanzó el 70% en 1998. Al mismo tiempo se fueron liberalizando las importaciones con los países de la OCDE, aunque se mantuvo el arancel en 1960. Se potenció la presencia de las inversiones extranjeras para la participación en empresas nacionales, lo que supuso

540. Por medio de la creación de polos de promoción (Huelva y Burgos) y polos de desarrollo (Vigo, La Coruña, Valladolid, Zaragoza y Sevilla). Siguió el modelo de los planes indicativos franceses de Jean MONNET, organizados y dirigidos por la Comisaría del Plan de Desarrollo, posteriormente y por poco tiempo convertida en Ministerio del Plan.

541. FUENTES QUINTANA, E., "Tres decenios de la economía española en perspectiva". En GARCÍA DELGADO, J. L., *España, economía*. Madrid: Espasa Calpe, 1993, pp. 1-142. GARCÍA DELGADO, J. L., "La industrialización y el desarrollo económico de España durante el franquismo". En SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía...*, cit., pp. 164-189. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 366-377.

un fuerte incremento de la actividad productiva y la modernización del capital industrial⁵⁴². Al mismo tiempo se produjo la expansión del gasto público, se incrementaron los ingresos y fue prácticamente neutra la acción del Tesoro⁵⁴³.

La reforma tributaria del Ministro NAVARRO RUBIO persiguió el equilibrio presupuestario y establecer una cierta progresividad tributaria⁵⁴⁴. Sin embargo, la presión fiscal era inferior a la de los países desarrollados y el sistema no se apoyaba en los impuestos directos, que crecieron menos que los indirectos, mientras que su participación en el conjunto seguía incrementándose en Europa. Su escasa personalización los hacía recaer en los impuestos sobre el gasto y el consumo. Su larga permanencia en el Ministerio le permitió adoptar medidas fiscales para la estabilización en la reforma de 1957 y para el desarrollo en la de 1964. Estas últimas estuvieron inspiradas en el *Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento. El desarrollo económico de España*, de 1962. En la parte dedicada a la Administración fiscal destacó la necesidad de mejorar los recursos, de tener en cuenta el desarrollo económico, la equidad en la carga tributaria, la regresividad del sistema fiscal por el peso en el mismo de la imposición indirecta (63% de la recaudación), y la existencia de numerosos pequeños impuestos complejos y de escasa capacidad recaudatoria.

El Ministro BARRERA DE IRIMO propuso el Decreto-Ley de 30 de noviembre de 1973 que mejoró el régimen general del impuesto sobre la renta de las personas físicas, reduciendo la escala de los tipos, el gravamen de los rendimientos del trabajo personal que pasó del 14% al 12%, y el límite máximo de la cuota íntegra sobre la base liquidable que pasó del 50% al 40%; suprimió la evaluación global perfeccionando la estimación directa de las bases imponibles y su estimación objetiva singular; el tratamiento de las plusvalías obtenidas por la enajenación de valores mobiliarios e inmobiliarios adquiridos

542. BUESA, M. y MOLERO, J., “La industrialización en la segunda mitad del siglo XX”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo...*, cit., pp. 681-735.

543. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., II, pp. 1195-1211.

544. FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 53-90.

con menos de uno o tres años de antelación; y los rendimientos de las actividades económicas y las rentas elevando del 20% al 15% el beneficio medio presunto de la actividad, y de la cuota de licencia del Impuesto industrial.

Durante los ministerios siguientes se adoptaron medidas coyunturales por el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974, de política económica y social, por los de 7 de abril de 1975 y 8 de octubre de 1976.

Por otra parte, el desarrollo económico europeo exigió mano de obra y posibilitó una gran emigración de los excedentes del sector primario⁵⁴⁵. Las remesas de los emigrantes, el turismo⁵⁴⁶, y las inversiones extranjeras fueron decisivas para equilibrar la balanza de pagos. Todo ello contribuyó a la reducción del paro y a un progreso económico que inició el camino de la sociedad de consumo. En un periodo de diez años España tuvo que superar el retraso acumulado en los periodos anteriores, con un lastre en su transformación y creación de producción industrial que siguió colocándola por detrás del resto de los países europeos. La industrialización y la urbanización del país exigieron afrontar el problema de la vivienda por medio de acciones dirigidas por los poderes públicos (INV y INUR) para fomentar o ejecutar directamente numerosos polígonos de viviendas de protección oficial. El fin de esta tercera etapa coincide con la crisis del régimen tras el asesinato del almirante CARRERO BLANCO el 20 de diciembre de 1973, y el inicio de la crisis internacional que se desarrolla simultáneamente a la transición política a la democracia⁵⁴⁷.

545. BARCIELA, C., "Crecimiento y cambio en la agricultura española desde la Guerra civil". En SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía...*, cit., pp. 258-279.

546. PACK, S. D., *La invasión pacífica*. Madrid: Turner, 2009.

547. FUENTES QUINTANA, E., "La economía española desde la transición hasta el presente". En ANES, G., *Historia económica de España. Siglos XIX y XX*. Círculo de Lectores, pp. 717-750. ROJO DUQUE, L. A., "La crisis de la economía española 1973-1984". En SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía...*, cit., pp. 190-200.

1.2.3. *Las transformaciones sociales.*

La política social de los primeros años del franquismo tuvo como norma de referencia el Fuero del Trabajo (1938)⁵⁴⁸ y como medio de acción la creación de los sindicatos verticales (1940) controlados por la Falange. Una cierta idea socializante de la ideología nacional-sindicalista inspiró la política social con la creación del Seguro de la vejez (1939), el Obligatorio de Enfermedad (1943), los subsidios familiares, etcétera. Estuvo directamente relacionada con los Libros Blancos de Lord BEVERIDGE⁵⁴⁹.

Uno de los objetivos del régimen fue crear una nueva clase social media, base para la estabilidad y progreso del país, medio para superar los extremos de la riqueza y la pobreza. Estaría constituida por “una capa social intermedia de productores, de pequeños empleados, que puedan tener la satisfacción de ver atendidos sus gastos y sus necesi-

548. El preámbulo de la Ley de 1 de septiembre de 1939, del Retiro Obrero, expuso sus propósitos: “Entre estos postulados esenciales destaca el Fuero la necesidad de amparar al trabajador en su infortunio, incrementando el seguro de vejez y atendiendo de modo primordial a dotar a los trabajadores ancianos de un retiro suficiente”. En la Ley del Descanso Dominical de 13 de julio de 1940 se invocó la “voluntad firme del Estado español, declarada en el Fuero del Trabajo, de renovar la tradición católica de justicia social sobre un concepto humano del ejercicio de actividades productoras, requiere absoluto respeto por las leyes divinas, para cuyo cumplimiento la legislación positiva debe proveer una ordenación conveniente”.

549. BEVERIDGE, W., *Social Insurance and Allied Services*, Londres, 1942, pp. 170-171. El *Rapport Beveridge*, que inició el nacimiento del sistema de la Seguridad Social en el Reino Unido, pretendió realizar “una ofensiva contra cinco males colosales: contra la necesidad física [...], contra la enfermedad, que es a menudo el origen de la necesidad y acarrea muchos otros males; contra la ignorancia, que ninguna democracia debe tolerar entre sus ciudadanos; contra la miseria [...]; y contra la ociosidad, que destruye la riqueza y corrompe a los hombres”. Se trata, también, de coronar los esfuerzos y sufrimientos de la guerra contra el mal que representaba el nazismo, porque, tanto “en la paz como en la guerra, no se gobierna para la gloria de los que dirigen ni de las razas, sino para la dicha del hombre ordinario [...]. El fin de la victoria es vivir en un mundo mejor que el antiguo”. Fue teorizado por MARSHALL, T. H., *Citizenship and Social Class*, Cambridge, 1950, para quien la dimensión social de la ciudadanía consiste en el “derecho de participar plenamente en la herencia común y vivir de un ser civilizado conforme a las normas que prevalecen en la sociedad”.

dades con sus ingresos regulares”⁵⁵⁰. A tal fin estableció una legislación y la cultura de la propiedad de la vivienda, frente a la forma entonces habitual del arrendamiento y el subarriendo.

El cambio social más relevante se produjo a partir del Plan de Estabilización y de los Planes de Desarrollo (1964-1975), que transformaron la estructura económico-social de sociedad agraria y rural en otra industrial y urbana, mejoraron las condiciones de vida, fomentaron la concentración urbana, la redistribución territorial de la población y la estructura socioprofesional con la creación de nuevas clases medias que ampliaron su importancia en la sociedad. Los excedentes de mano de obra del medio rural como efecto de la progresiva mecanización de la agricultura fueron absorbidos por la emigración y la industrialización del medio urbano. Contribuyó a la configuración de una nueva clase media urbana, reduciendo el peso del medio rural en cuanto a renta y población, en beneficio de la industria y los servicios. La elevación de la renta *per capita* supuso el inicio de la sociedad de consumo de masas.

Todo ello influyó en el incremento de la población, en la reducción de la natalidad y las expectativas de vida, con la transformación de la pirámide poblacional, que se fue aproximando a la de los países europeos⁵⁵¹.

2. LOS CONCIERTOS ECONÓMICOS.

Durante la Guerra Civil, el distinto posicionamiento político y militar de los territorios forales de Navarra y las Provincias Vascongadas dio lugar a un muy diferente tratamiento. Navarra y Álava conservaron su régimen de convenio y concierto económicos, Guipúzcoa y Vizcaya lo perdieron por Decreto-Ley de 23 de junio de 1937. Como lo explicó su exposición de motivos:

“Mientras la singularidad del régimen fiscal y administrativo sirvió en algunas provincias como en la lealísima Navarra, para exaltar todavía

550. Editorial de *Información Comercial Española*, agosto, 1946.

551. ARANGO VILLA-BELDA, J., “La modernización demográfica de la sociedad española”. En SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía...*, cit., pp. 201-236.

más su sentimiento nacional y el fervor de su adhesión al común designio de la Patria, en otras, por el contrario, ha servido para realizar la más torpe política antiespañola, circunstancia esta que [...] imperativamente obliga a poner término en ellas a un sistema que utilizaron como instrumento para producir daños tan graves. Las mismas condiciones imponen que el sistema vigente en la actualidad en la provincia de Álava continúe subsistiendo, porque ella no participó en acto alguno de rebeldía, y realizó, por el contrario, aportaciones valiosísimas a la causa nacional, que no pueden ni deben ser olvidadas en estos momentos”⁵⁵².

El concierto con Álava se acordó y actualizó en 1952 y 1976.

Iniciada la transición política a la democracia, el RD-L 6/68, de 6 de junio de 1968, suprimió los párrafos segundo a quinto del preámbulo, por considerarlos “injuriosos” contra ambas provincias. Finalmente fue derogado por el D-L 20/76, de 30 de diciembre de 1976.

Por Decreto de 7 de noviembre de 1975 se creó una comisión para estudiar el régimen especial de Guipúzcoa y Vizcaya, cuyos miembros fueron designados por la OM de 30 de diciembre de 1975. El régimen preautonómico fue establecido por el RD-L de 4 de enero de 1978, desarrollado por el RD de la misma fecha.

Una vez establecido el régimen autonómico y reconocido en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, en 1981 se estableció el Concierto económico para los tres territorios históricos, modificándose por las leyes 49/1985, de 27 de diciembre, 44/1988, de 28 de diciembre, 2/1990, de 8 de junio, 27/1990, de 26 de diciembre, 7/1993, de 16 de abril, 11/1993, de 13 de diciembre, 37 y 38/1997, de 4 de agosto⁵⁵³; 12/2002, de 23 de mayo⁵⁵⁴.

552. TOMÁS Y VALIENTE, F., *El reparto competencial en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Madrid, 1988, p. 40: “Quien se había alzado militarmente contra la República condenó a quienes se resistieron legítimamente a su rebelión, como rebeldes frente al alzado en rebeldía”. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 151-153.

553. Por la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, el Estado declaró unilateralmente la prórroga del Convenio, como medida de presión en el proceso de negociación de su revisión.

554. Introdujo la previsión de duración indefinida, inexistente hasta entonces en los conciertos precedentes, por tener limitada su vigencia a un periodo determinado.

3. LA FINANCIACIÓN DE LA GUERRA CIVIL Y LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1940.

El régimen franquista tuvo que afrontar desde su inicio importantes problemas económicos. Para financiar la guerra se adoptaron medidas de aplazamiento del pago de los intereses de la Deuda, reducción de gastos públicos y establecimiento de nuevos impuestos, que no resultaron suficientes, lo que exigió la búsqueda de recursos exteriores.

La necesidad de incrementar los recursos económicos, que permitieran atender las necesidades presupuestarias de la contienda, condujo a la creación de nuevas figuras impositivas superpuestas al sistema fiscal vigente⁵⁵⁵:

a) “Impuesto del plato único”, creado por la Orden de 30 de octubre de 1936 y modificado por las de 18 de marzo y 16 de julio de 1937, que lo estableció como semanal. Gravaba los servicios de hostelería de comidas y pensión completa. Su finalidad fue de orden social para mantener comedores, casas-cuna, jardines de infancia, orfanatos, etcétera.

b) “Subsidio al combatiente”, creado por Orden de 8 de enero de 1937 y regulado por los Decretos de 25 de abril de 1938 y 9 de noviembre de 1939⁵⁵⁶. Gravaba el consumo en los bienes considerados como de lujo o no necesarios: tabaco, espectáculos, consumiciones en bares, confiterías, etc.; hoteles, pensiones; perfumes; pieles; joyas, etcétera. Se incluían el 50% de la recaudación del día semanal del “plato único”, la recaudación del día semanal “sin postre”, las tasas por salvoconductos y licencias de caza; donativos y multas impuestas a personas desafectas.

c) “Auxilio de Invierno”, creado por Orden de 2 de febrero de 1937. Gravaba los consumos de bebidas y la asistencia a espectáculos por medio de un donativo reconocido por en emblema de cartón

555. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1147-1169. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 204-221. Sobre la financiación de la guerra en la zona republicana: GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., pp. 1129-1145.

556. Se aplicó a los familiares con los que conviviera y carecieran de ingresos o fueran inferiores a las cuantías establecidas según la población del municipio de residencia.

que era de hecho obligatorio. Sus ingresos se destinaron a la obra del Auxilio Social.

d) “Impuesto de beneficios extraordinarios”, creado por la Ley de 5 de enero de 1939⁵⁵⁷, basado en el de Santiago ALBA de 1917, que no tuvo importancia dadas las circunstancias.

Además de las anteriores exacciones hubo otras fuentes de ingresos para la financiación del nuevo Estado y la guerra:

a) Descuento en el sueldo de los funcionarios en función de su cuantía, establecido por el Decreto de la Junta de Defensa Nacional de 26 de agosto de 1936, que se mantuvo hasta la Orden de 29 de septiembre de 1938.

b) Incautaciones mineras temporales, conforme al Decreto de 27 de agosto de 1936.

c) Incautación de vehículos y medios de comunicación, conforme al artículo 8 del Bando de declaración del estado de guerra.

d) Incautación de todos los bienes y efectos de los partidos, sindicatos y organizaciones del Frente Popular y de los partidos contrarios, conforme al Decreto de 13 de septiembre de 1936.

e) “Suscripción Nacional” anunciada por el general Franco el 5 de agosto de 1936 para ayudar a financiar la guerra, regulada por la Orden de 19 de agosto de 1936.

Todos esos recursos fueron insuficientes y se produjo un importante déficit, que se intentó cubrir con entregas del Banco de España y con pólizas de crédito del mismo, por los empréstitos italiano y alemán, créditos bancarios extranjeros y por la entrega obligatoria de dinero, divisas, joyas y otros bienes de oro, conforme al Decreto-Ley de 14 de marzo de 1937. Persiguió “evitar la salida de oro del territorio ocupado por el Ejército Nacional y la necesidad de que la moneda extranjera que pudiera necesitarse la facilitaran los españoles que la poseyesen”, para que el Estado dispusiera de “todo el oro amonedado o en pasta que se posea en España o fuera de la Nación”.

557. BON 11, de 25 de enero de 1939.

La Ley de 13 de marzo de 1942 realizó la liquidación monetaria de la Guerra Civil con la del ejercicio económico 1939-1941 del Banco de España.

El *Resumen provisional sobre la evolución de la Hacienda desde el 18 de julio de 1936 hasta la fecha*, aludió a la necesidad de realizar una “reforma sistemática” de la fiscalidad, porque consideraba que “está justificada una reforma tributaria”,

“tan obvia y natural, tan descontado el aumento de la presión fiscal, que lo verdaderamente absurdo sería pensar que después de una guerra de cerca de tres años por la defensa heroica, sincera de los más altos valores espirituales y contra el comunismo, pudiera desenvolverse la Hacienda sin una derrama general de las grandes y legítimas costas causadas. Aparte la contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios instituida para el tiempo de guerra y el llamado ‘subsidio’ nacido y desarrollado fuera de la Hacienda, las otras reformas de tipo fiscal han sido de escasa importancia”.

La Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940⁵⁵⁸, conocida como Ley LARRAZ⁵⁵⁹, fue un intento de superar la crisis finan-

558. Publicado en el BOE de 4 de agosto de 1940. Fue una “ley de prerrogativa” del Jefe del Estado dictada conforme al artículo 17 de la Ley de 30 de enero de 1938: “Al Jefe del Estado, que asumió todos los poderes por virtud del Decreto de la Junta de Defensa Nacional de 29 de septiembre de 1936, corresponde la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general. –Las disposiciones y resoluciones del Jefe del Estado, previa deliberación del Gobierno y a propuesta del Ministro del Ramo, adoptarán la forma de Leyes cuando afecten a la estructura orgánica del Estado o constituyan las normas principales del ordenamiento jurídico del país, y Decretos en los demás casos”. El artículo 7 de la Ley de 8 de agosto de 1939: “Correspondiendo al Jefe del Estado la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general, conforme al artículo 17 de la Ley de 30 de enero de 1938, y radicando en él de modo permanente las funciones de gobierno, sus disposiciones y resoluciones adoptarán la forma de Leyes o de Decretos, podrán dictarse aunque no vayan precedidas de la deliberación del Consejo de Ministros, cuando razones de urgencia así lo aconsejen, si bien en tales casos el Jefe del Estado dará después conocimiento a aquél de tales disposiciones o resoluciones”.

559. FUENTES QUINTANA, E., “José Larraz”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1997, pp. 1-14. FERREIRO LAPATZA, J.J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 29-30. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 42-43.

ciera del Estado impulsando como fuente de ingresos la Contribución de Usos y Consumos. El país acababa de salir de la guerra civil con una grave situación económica, tensiones inflacionistas, problemas de suministros y alimentos y la necesidad de incrementar los recursos públicos, como consecuencia de la importante depreciación monetaria producida durante los años de la II República y de la Guerra Civil.

La reforma tributaria realizó un nuevo planteamiento de los principios de la carga tributaria, aplicado a todos los impuestos salvo el canon de minas y la renta de Aduanas, diferenciando la imposición directa y la indirecta. Las principales variaciones consistieron en:

a) Se modificaron los tipos de gravamen en los tributos de producto y los personales sobre las personas físicas y las sociedades, así como los indirectos sobre la circulación y los consumos.

b) También afectó a los impuestos sobre el gasto para mejorar su rendimiento y facilitar la reconstrucción del país.

c) Respecto a las sociedades se produjo el traspaso de los empresarios que tributaban por la Tarifa II de Utilidades a la Tarifa III como gravamen personal sobre la renta de sociedades de patrimonio separado.

d) En la contribución personal sobre la renta proclamó el “marcado carácter social del impuesto”, tratando de reforzar la “personalización”, de crear un Registro de rentas y patrimonios para superar la estimación de la base por signos externos. Se elevó la tarifa con progresividad por escalones, con deducciones y recargos según la situación familiar, y se rebajó el mínimo exento⁵⁶⁰.

La reforma fracasó por la falta de una organización administrativa adecuada dotada de medios idóneos de investigación y gestión para llevar a cabo cualquier reforma fiscal⁵⁶¹. Además, porque en sucesivas

560. En la Exposición de Motivos realizó un buen diagnóstico de los déficits de la organización y gestión tributarias, el fraude, la necesidad de nuevos medios de materiales, personales y jurídicos para la investigación, comprobación y sanción, etcétera. La Ley de 6 de febrero de 1943 redujo a 60.000 pesetas el mínimo exento, la misma cuantía del Decreto de 9 de octubre de 1934, a pesar de la devaluación. En años sucesivos de incrementaron las deducciones de la cuota y las desgravaciones.

561. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., pp. 111-117.

reformas se ampliaron las deducciones, desgravaciones, amnistías, etcétera. En la reforma de 1964 se redujo su carácter personal por su dependencia cuantitativa de los impuestos de producto o “a cuenta”, a pesar de considerarlo un impuesto “principal”⁵⁶².

4. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1941.

La Diputación elegida por el Consejo Foral tras la guerra civil se constituyó el 16 de mayo de 1940. Sus miembros habían participado activamente en aquella y estaban totalmente identificados con el nuevo régimen⁵⁶³. Su Vicepresidente fue el señor DOMÍNGUEZ ARÉVALO, conde de RODEZNO, destacado dirigente carlista, que había favorecido la incorporación del Requeté a la guerra y la Unificación, siendo ministro de Justicia en el Gobierno de Burgos⁵⁶⁴.

562. Reformas recogidas en la *Revista de Economía Política*, 51, 1996. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento...*, cit., pp. 80-84.

563. La Diputación que dirigió la vida de Navarra durante la guerra civil estaba integrada por el Vicepresidente D. J. P. ARRAIZA BALEZTENA; los diputados D. F. DÍAZ MARTÍNEZ, D. J. GÓMEZ ITOIZ, D. A. MONZÓN JIMÉNEZ, D. J. OCHOA JAÉN, D. C. FRAUCA BARRENECHEA. El Secretario era D. L. OROZ ZABALETA. Una vez concluida aquella, la nueva Diputación elegida por el Consejo Foral tomó posesión el día 16 de mayo de 1940 y estuvo constituida por los diputados de las Merindades: de Pamplona, Sres. SANZ ORRIO y FERRER GALDIANO; de Estella Sres. MARTÍNEZ DE MORENTIN y POZUETA JAÉN; de Aoiz, Sr. MARCO ILINCHETA; de Tudela Sr. DOMÍNGUEZ ARÉVALO, conde de RODEZNO, que fue su Vicepresidente; de Tafalla Sr. URANGA GALDIANO. En la misma sesión constitutiva se le encomendó a este último la Hacienda Provincial. ARGN, FES 6525, Libro de Actas 564, pp. 77-80 v.

564. Sobre el papel de Rodezno en la República, el Alzamiento militar, la unificación, la participación en el Gobierno de Burgos y el reconocimiento a D. Juan DE BORBÓN: ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia de Navarra. V. El siglo XX*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1995, p. 87. LARRAZA MICHELTORENA, M. M., “El reinado...”, cit., p. 540. FERRER MUÑOZ, M., “La Segunda República”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea...*, cit., p. 604, recoge su nombramiento en 1938 como Ministro de Justicia, que “entrañaba la revisión de toda la legislación republicana y el establecimiento de las ases del nuevo estado”. “La guerra civil”. En *Historia de*

En sesión de 7 de febrero de 1941 acordaron homenajear a los anteriores miembros,

“que constituyeron la corporación durante la Gloriosa Cruzada Nacional, en cuya preparación y desarrollo tomaron parte destacadísima, dirigiendo con insuperable acierto la vida del País, íntimamente compenetrados con los ideales que impulsaron la gesta heroica del pueblo navarro en defensa de la Religión y de la Patria”⁵⁶⁵.

Aprovechando las circunstancias favorables, la Diputación Foral acordó en sesión de 11 de septiembre de 1940 iniciar gestiones para establecer una Universidad y la cesión de la riqueza minera⁵⁶⁶. También se replanteó ante el Ministerio de Trabajo la cuestión del régimen de la Caja de Ahorros de Navarra, para que se le exceptuase del régimen general “por exigirlo así el respeto debido al régimen foral existente en esta Provincia”⁵⁶⁷.

4.1. Negociaciones previas.

En relación con la Hacienda provincial abordó varias cuestiones de interés general, antes de que se planteara la revisión del Convenio Económico de 1927, lo que puso de manifiesto que existían discrepancias

Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea..., cit., pp. 617-618. DE BORBÓN-PARMA, M. T., CLEMENTE, J. C., CUBERO SÁNCHEZ, J., *Don Javier, una vida al servicio de la libertad*. Barcelona: Plaza & Janés, 1997, pp. 107-172.

565. ARGN, FES 6527, Libro de Actas 566, pp. 25 y 25 v. Exponente de la ideología que la presidía fue el acuerdo de 28 de junio de 1941 de enviar un telegrama a la representación diplomática de los países que habían iniciado la lucha contra el comunismo: “Navarra y en su nombre la Excma. Diputación Foral y Provincial se unen en espíritu con los valientes defensores de la civilización cristiana y europea y eleva sus preces al Altísimo, por el triunfo total y definitivo en la lucha por nosotros iniciada el 19 de julio de 1936”. ARGN, FES 6527, Libro de Actas 566, pp. 189 y 189v.

566. La planteó en escrito de 22 de julio, que fue rechazada por el Ministerio de Industria por no ser posible conforme a la legislación en la materia, de la que conoció en sesión de 18 de octubre de 1940.

567. ARGN, FES 6526, Libro de Actas 565, sesión de 30 de octubre de 1940, pp. 108 y v.

que no se resolvieron durante la República. Planteó en sesión de 5 de octubre de 1940 negociar el Impuesto sobre la gasolina establecido por la Ley de 17 de marzo de 1932 para “llegar a una fórmula de acuerdo que armonice los intereses del Estado con los derechos derivados del régimen foral privativo”⁵⁶⁸. Existían también dificultades respecto al cobro del Impuesto de beneficios extraordinarios y la contribución sobre la renta, para cuya negociación se designó una Comisión el 30 de octubre de 1940⁵⁶⁹.

El Impuesto de beneficios extraordinarios de guerra provocó, a juicio de la Diputación, un “problema foral” que le hizo movilizar, una vez conocido el informe de sus asesores proponiéndole participar con una “donativo”. En sesión de la Diputación de 28 de marzo de 1939, el vicepresidente y el diputado OCHOA dieron cuenta de su entrevista en Burgos con el Subsecretario de Hacienda, al no poderlo hacer con el Ministro, sobre la necesidad de convenir el Impuesto sobre beneficios extraordinarios de guerra, “dejando a salvo los principios y normas que sirven de base al régimen tributario de Navarra convenido con el Estado”⁵⁷⁰.

El Impuesto fue estudiado por la Comisión Permanente del Consejo Foral Administrativo de Navarra en sesión de 4 de abril, conociendo del informe de la Diputación y de los asesores. Aquella hizo constar que “estimaba que dada la naturaleza del impuesto y las circunstancias por que atraviesa la Nación, Navarra que tan generosamente había dado su sangre para la salvación de la Patria, no podía rehuir su cooperación económica, contribuyendo como los demás españoles, con cargo a los beneficios extraordinarios, producidos precisamente por la guerra”.

568. ARGN, FES 6526, Libro de Actas 565, p. 66v.

569. ARGN, FES 6526, Libro de Actas 565, pp. 108 y v. Los comisionados fueron el Vicepresidente, el diputado de Hacienda, el secretario y el director de contribuciones. Informaron de las gestiones en sesión de 9 de noviembre, dando por “satisfactoriamente resueltos por el momento los principales asuntos [...] logrando mantener sin menoscabo ni alteración [...] la situación global actualmente establecida [...] y quedando pendientes otros problemas fundamentalmente relacionados con el conjunto del sistema foral, para abordarlos en otro momento”.

570. ARGN, Asuntos en Madrid y Comisiones, Caja 25714, legajo 2325/3. Diputación Foral. Impuestos de Guerra, Caja 12524 (1936-1939).

La Comisión “oyó complacida las manifestaciones expuestas por el Sr. Presidente y aprobó íntegramente la línea de conducta trazada por la Diputación, aprobando las gestiones realizadas”. El día 1 de septiembre de 1939 acordó la Diputación realizar gestiones en el Ministerio de Hacienda, celebrándose una reunión en Madrid el día 4 con el Ministro Sr. LARRAZ para manifestarle su disposición a contribuir con el Impuesto, “siempre que su aplicación no quebrante los principios a que se ajusta el régimen especial tributario de la Provincia”, rogándole que la Delegación de Hacienda “suspendiera toda actuación en el asunto hasta que se llevaran a término las negociaciones, prometiendo que así se haría de inmediato”⁵⁷¹.

En un escrito dirigido al Ministro, a través del Subsecretario, el 15 de noviembre de 1939 la Diputación consideró que la Ley de 5 de enero de 1939 se oponía al artículo 24 de la Ley de 1841 y a la “contribución única y convenida” prevista, sancionada por los Convenios de 1877 y 1927, lo que

“ha impedido que tuvieran aplicación en esta provincia los impuestos y contribuciones establecidos con carácter general por el Estado y que constituyen los ingresos más saneados de su Hacienda, como son, entre otros, los procedentes de los Impuestos de Timbre, Derechos Reales, Utilidades, Azúcares, alcoholes, etc., algunos de los cuales, como estos últimos, han sido objeto de convenios especiales en los que ha quedado a salvo la exención navarra y la libertad para establecerlos en su propio benéficos”.

Reiteró la voluntad de Navarra de hacer la aportación económica necesaria “para atenuar en lo posible los enormes quebrantos que la guerra ha ocasionado al erario español”, así como su propósito de

“contribuir a la reconstrucción nacional imponiéndose los mismos sacrificios que las demás regiones, completando así su destacada actuación en el Glorioso Movimiento en el que millares y millares de navarros

571. También realizaron otras gestiones sobre la construcción de un nuevo Instituto y el traslado a Pamplona de los restos del General SANJURJO para depositarlos en la capilla llamada La Cocina de la Santa Iglesia Catedral, idea que consideró acertada en General FERNÁNDEZ PÉREZ, Presidente de la Comisión para el traslado de los restos. ARGN, Asuntos en Madrid y Comisiones, Caja 25714, legajo 2325/3.

ofrendaron sus vidas en defensa de los sagrados intereses que fueron alma del levantamiento”.

Concluyó afirmando que

“debe ser ella la encargada en Navarra de la aplicación, interpretación y adaptación a las modalidades fiscales de la provincia, de la ley de 5 de enero sobre benéficos extraordinarios, estableciendo de común acuerdo con la representación del Estado, la cantidad que haya de satisfacer en concepto de CUPO EXTRAORDINARIO por la expresada contribución y la forma y plazos de hacerla efectiva, mientras esta Ley continúe subsistentes en el resto de España”.

Tras numerosos contactos⁵⁷², en la reunión de 3 de noviembre de 1940 el Ministro manifestó su disposición a no variar el régimen y propuso dejar las cosas en su estado,

“cesando por consiguiente toda actuación del Estado en cuanto al impuesto sobre la renta, y en lo que se refiere al Impuesto sobre beneficios extraordinarios, siguiendo el mismo criterio [...] la Diputación podía optar entre continuar realizando el cobro en la forma que los tiene establecido, a reserva de entenderse después con el Estado, o suspender toda actuación en el asunto hasta que se realicen las negociaciones indicadas”.

Finalmente, se dejó todo para su estudio en el momento en que el Ministro llamara para una negociación integral, que dio lugar al Convenio Económico de 1941. Respecto al Impuesto de beneficios de gue-

572. Se celebró nueva reunión en el Ministerio el 24 de noviembre y el 6 de diciembre de 1939, demorándose el acuerdo final a enero de 1940 para el estudio interno en el Ministerio respecto a la fijación de la aportación de Navarra. Los negociadores navarros entregaron una nota de bases para articular la competencia foral sobre la imposición con la satisfacción al Estado de un Cupo extraordinario por el Impuesto y la fijación de los cupos anuales. De todo ello conoció la Diputación en sesión de 11 de diciembre de 1939. ARGN, Libros de Actas de la Diputación, 563, pp. 79-80v. En reunión de 3 de noviembre de 1940 la Diputación se opuso al criterio del Subsecretario de que el Estado “se consideraba con derecho a cobrar directamente en Navarra cuantos impuestos estableciera, que no estuvieran comprendidos en el Convenio económico de 1927”, por oponerse al principio del “cupos único e inalterable, considerándose comprendidos en él todos los impuestos y contribuciones que específicamente no se hallen atribuidos al mismo”.

rra, se consideró conveniente “continuar el cobro en la forma establecida”. Así lo aprobó la Diputación en sesión de 13 de noviembre de 1940.

4.2. La estructura fiscal de Navarra.

La estructura fiscal de Navarra en 1940 estaba formada por las siguientes figuras impositivas⁵⁷³:

a) Contribuciones:

- Territorial (rústica y urbana).
- Industrial.
- De Utilidades.
- Sobre la Renta.

b) Impuestos Directos:

- Derechos Reales y transmisión de bienes.
- Patentes de circulación.
- Cédulas personales.
- Aprovechamientos comunales.
- Surtidores de gasolina.

c) Impuestos Indirectos:

- Timbre.
- Transporte de viajeros y mercancías.
- Alumbrado.
- Canon de conservación de carreteras.
- Inspección de carreteras.
- Sobre el producto bruto de las explotaciones mineras.
- Sobre el azúcar, alcohol, cerveza, achicoria y carburo de calcio.
- Arbitrios generales al consumo.
- Subsidio.
- Al petróleo y derivados.

573. La complejidad del sistema tributario de Navarra determinó que por acuerdo de 13 de diciembre de 1940 se configurara una Dirección de Hacienda Provincial, en la que se integraron los negociados y servicios de Contribuciones Catastrales, Utilidades, Timbre y Derecho Reales, Impuestos Indirectos, Impuestos directos, Contaduría, Depositaria y Agencia Ejecutiva. Se encomendó la dirección a D. J. L. FRAUCA, y la subdirección a D. M. TRONCOSO.

De todos ellos la mayoría eran estatales, en cuanto vigentes en todo el Estado, aunque en Navarra estuvieran establecidos y gestionados por la Diputación conforme a su régimen propio⁵⁷⁴. Eran exclusivamente provinciales por estar basados en el Estatuto provincial o en la competencia foral:

- Impuesto de patentes de circulación de vehículos de tracción animal, caballerías y bicicletas⁵⁷⁵.
- Impuesto de cédulas personales.
- Impuesto sobre aprovechamientos comunales.
- Impuesto a los surtidores de gasolina.
- Canon de inspección de carreteras.
- Arbitrios generales al consumo.
- Impuesto al petróleo y derivados.

4.3. La negociación del Convenio Económico.

El proceso de reforma del Convenio Económico de 1927 estuvo directamente relacionado con la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 del Ministro LARRAZ, que pretendió mejorar los ingresos de la Hacienda estatal tras la grave crisis producida por la guerra civil. Su artículo 146 dispuso que “a los efectos de esta Ley, en las provincias de Álava y Navarra se tendrán en cuenta sus respectivas peculiaridades, mediante las disposiciones convenientes”⁵⁷⁶.

La situación de la Hacienda estatal era conocida por la Diputación por su compromiso con el nuevo régimen y la aceptación de todas las medidas de orden económico-financieros establecidas para ayudar a la financiación del conflicto, habiendo gestionado la exacción de algunos de ellas.

574. El Estado exaccionaba en Navarra los impuestos sobre pólvora y mezclas explosivas, plato único y gasolinas.

575. Era también estatal para los vehículos de motor, aunque en Navarra se extendió a los de tracción animal y las bicicletas.

576. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 43-56.

Por parte de los funcionarios forales se elaboraron varios proyectos sobre las exacciones tributarias de Navarra con el propósito de iniciar la reforma del Convenio de 1927. Estudiaron la determinación del cupo contributivo de Navarra derivado de aquél y los impuestos de utilidades en cuanto a las cuotas deducibles, el subsidio y plato único, los usos y consumos y la contribución sobre la renta. A tal fin se establecieron los siguientes planteamientos, que sirven para conocer datos y actitudes⁵⁷⁷:

a) Sentaron como premisa el “criterio de la relatividad” en la aplicación de los impuestos coincidentes con los estatales, buscando rendimientos similares a los que pudiera producir en el resto del Estado por efecto de la reforma tributaria. El objetivo era que, a pesar del incremento de aportación, se mantuviera al contribuyente navarro “a la misma distancia del contribuyente de régimen común en que se encontraba antes de la aplicación de aquella disposición”, a pesar de una previsible ampliación del cupo en 4.700.308 pts. De este modo el criterio de la relatividad evitaría “situaciones de inferioridad del contribuyente navarro con el que no lo es”, por lo que, en relación con la Contribución Territorial Urbana, optaban por dejarlo al mismo nivel que estuviera la estatal después de la reforma.

b) En relación con la Contribución de Usos y Consumos establecida por la Ley de 16 de diciembre de 1940, estudiaron la posibilidad negociarla con el Estado sobre alguno de los siguientes criterios: consumo, producción o mixto, cuyo alcance cuantificaron respecto al aumento del cupo. El primero había sido incorporado al convenio de 1927 en la Base 2ª, disposición 12ª, y era calificado del más foral porque reconocía a Navarra el derecho a la percepción de los generados por su población. La cuantía del cupo así fijado se establecía en una horquilla de entre 13.700.308 pts. y 18.216.425 pts.

c) Otros términos de estudio para el nuevo cupo fueron la comparación de la cuantía de los Presupuestos Generales del Estado, que alcanzaría 11.400.000 pts. Tomando como base la disminución del valor

577. ARGN Caja 25742, legajo 2354/3: “Probable rendimiento en Navarra de los tributos estatales y orientaciones que pudieran servir para la fijación del nuevo cupo”. Sin fecha ni firma. Le acompañan dos cuadros con la cuantificación de los cálculos.

del dinero por el valor adquisitivo de la peseta desde 1927, con un promedio del valor del otro en aquel año, el cupo alcanzaría 18.951.000 pts.

d) Plantearon la conveniencia de recabar del Estado la cesión a Navarra de algunos tributos que eran exaccionados por aquél: plato único, canon de superficie de minas y pólvora y materas explosivas. A pesar de reconocer su poca importancia recaudadora, consideraron que de este modo se alejaba la presencia de la gestión tributaria estatal, siendo

“interesante para la vida de nuestro régimen convenido la evitación por todos los medios del contacto de la Hacienda pública con los contribuyentes navarros [...] todo el sistema contributivo [...] estaba de hecho en Navarra atribuido a su Diputación con la ventaja apuntada al principio de alejar a nuestros contribuyentes del trato con la Hacienda del Estado”.

e) Necesidad de arbitrar nuevos recursos para atender al incremento de gastos del Presupuesto provincial, de modo que el incremento derivado del nuevo cupo se debiera compensar con la elevación en igual cuantía de los ingresos de utilización por la Diputación para poder “seguir manteniéndose al nivel que ha alcanzado y que tan justos elogios ha merecido de los extraños”.

La negociación se inició con la propuesta del Ministerio de Hacienda a la Diputación sobre la aplicación en Navarra de la Ley de Reforma Tributaria conforme a lo previsto en su artículo 146, la revisión del cupo contributivo de Navarra y otros extremos. Iniciado el proceso, la Comisión del Ministerio de Hacienda entregó una nota a la Comisión de la Diputación, habiéndose producido intercambios de textos y correspondencia⁵⁷⁸. La propuesta inicial del Estado suponía triplicar el

578. No existe en el ARGN un expediente concreto sobre este Convenio Económico. En la Caja 25742, que se refiere al mismo, constan tres legados con distinto contenido. El 2354/1 se refiere a la negociación para la revisión del canon de los montes del Estado de Urbasa, Aralar, Aézcoa, Andía y La Planilla, totalmente ajeno al convenio. El 23541/2 contiene diversos estudios: cuadro 1 de criterios de usos y consumos para la financiación del cupo, cuadro 2 sobre los criterios de relatividad para la fijación del cupo; estudio de los “efectos tributarios de la supresión del Convenio Económico con Guipúzcoa con la recaudación del Estado en 1939, y un estudio sobre ‘Probable rendimiento en Navarra de los tributos estatales y orientaciones que pudie-

cupo, adicionarle un nuevo concepto por Usos y Consumos, y establecer la tributación del Estado sobre Renta y otros impuestos.

La Diputación aprobó en la sesión de 4 de abril de 1941 una propuesta de Bases al Ministerio de Hacienda sobre la aplicación en Navarra de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, cupo contributivo y otros extremos, con los siguientes planteamientos⁵⁷⁹:

a) Actitud de la Diputación favorable a “contribuir en el momento presente en la cuantía que le corresponda a las dificultades de la Hacienda Nacional, pero que desea también prestar esta obligada aportación dentro de las características de su régimen privativo con la mejor disposición para ofrecer cuantas garantías y colaboraciones sean necesarias para evitar todo perjuicio o perturbación a los intereses del Estado”.

b) Implantación de la Contribución de Usos y Consumos “ajustándose para su exacción a las normas y tarifas dictadas o que se dicten por el Estado”. Este percibirá los impuestos por los géneros cuya exacción se realizara fuera de Navarra, aunque el consumo tuviera lugar en la Provincia, y la Diputación los que hubieran de exaccionarse en Navarra. Se suprimirían los cupos por alcoholes, cerveza, achicoria y carburo de calcio. La Diputación exaccionaría el impuesto de transportes.

c) La Diputación atendería con sus propios medios a las obligaciones mantenidas con los recursos del arbitrio denominado subsidio.

d) El Estado indemnizaría a la Diputación por las reducciones en la recaudación por la supresión o desgravación de Impuestos establecidos en cuantía superior a 500.000 pts.

e) La Diputación realizaría la imposición y cobranza de la Contribución sobre la Renta de las personas naturales con derecho al régimen

ran servir para la fijación del nuevo cupo””. En el legajo 2354/3 hay varios ejemplares del texto impreso del Convenio editado por la Imprenta Provincial. En la Caja 25753, legajo 2365/1 existe un inventario de documentos sobre el convenio, pero no constan. El seguimiento del proceso se ha realizado a través de los Libros de Actas de la Diputación, que también son muy parcos en cuanto al contenido.

579. ARGN, FES 6527, Libro de Actas 566, pp. 87v-89v.

foral, conforme al artículo 15 del Código Civil, siempre que residan en la Provincia más de seis meses dentro del año natural, precisando las condiciones de residencia, comunicación y relaciones con el Estado a efectos del conocimiento de las situaciones y de la creación del Registro de Rentas y Patrimonios.

f) El nuevo cupo de Navarra reflejará los incrementos de aplicación de las Bases, conservando aquel su carácter esencial de único e inalterable, salvo las renovaciones establecidas de común acuerdo entre el Estado y la Diputación.

Por Orden Ministerial de 10 de mayo de 1941 se designó la Comisión ministerial negociadora. La Diputación lo hizo en sesión de 16 de mayo, con el fin de realizar los estudios “para llevar a efecto lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, con las más amplias facultades para tratar y convenir con la Comisión designada por el Ministerio todo cuanto haya de afectar al régimen tributario de esta Provincia en sus relaciones con la Hacienda del Estado”⁵⁸⁰. El acuerdo entre las comisiones se produjo en la reunión de 6 de noviembre de 1941.

4.4. El nuevo Convenio Económico.

Las comisiones negociadoras levantaron acta de su acuerdo el día 6 de noviembre de 1941⁵⁸¹. Con fecha del 19 la Comisión navarra dirigió

580. ARGN, FES 6527, Libro de Actas 566, p. 139. La integraron el Vicepresidente, los diputados Sres. URANGA y FERRER, el secretario Sr. OROZ y el director de Hacienda Sr. FRAUCA. En sesión de 3 de noviembre se le otorgaron a la Comisión “cuantas facultades y poderes sean necesarios para aprobar y suscribir con el Excmo. Sr. Ministro de Hacienda o el representante que el mismo designe, el nuevo convenio Económico que, como consecuencia de las gestiones realizadas, ha de regir en lo sucesivo en esta Provincia”. ARGN, FES 6528, Libro de Actas 567, p. 125.

581. Lo firmaron los señores Tomás DOMÍNGUEZ ARÉVALO, vicepresidente; Francisco URANGA y Santiago FERRER, diputados; Rafael AIZPÚN, asesor; Luis OROZ, secretario; Juan Luis FRAUCA, Director de Hacienda Provincial. ARGN, FES 6528, Libro de Actas 567, pp. 138v-155v. Caja 25742, legajo 2354/3: edición en la Imprenta Provincial, Pamplona, 1941.

informe a la Diputación exponiendo el contenido formado por el Acta, la Memoria y las Bases del Convenio para su aprobación. La Corporación conoció en sesión de 19 de noviembre de 1941, acordando convocar al Consejo Foral para darle cuenta, y editar el texto⁵⁸².

Se acordó formalizarlo acoplando las nuevas disposiciones al Convenio de 1927 “para formar un solo cuerpo de doctrina que facilite su estudio y conocimiento, revisando a la vez la redacción de las disposiciones anteriores que hubieran dado lugar a dudas en su interpretación”. No afectó a nada sustancial del convenio anterior, introduciendo los ajustes pertinentes que detalló el informe de la Comisión. Al final del mismo los comisionados navarros hicieron constar

“la delicada atención dispensada por nuestro Caudillo Jefe del Estado, a la representación de la Diputación al recibirla en Audiencia especial, en la que con gran afabilidad le demostró su interés por los problemas y necesidades de Navarra, y su gran afecto y simpatía hacia esta Provincia”.

También mostraron su gratitud y agradecimiento al Ministro Sr. BENJUMEA BURÍN⁵⁸³, y a los miembros de la Comisión ministerial, porque supieron “conciliar la defensa de los intereses del Estado que tenían confiados, con el respeto y consideración debidos a Navarra, guardando siempre en sus tratos con esta Comisión la más afectuosa cordialidad”.

582. En sesión de 11 de diciembre de 1941 consignó “un expresivo voto de gracias a todos y cada uno de los miembros de la Comisión [...] que con insuperable acierto ha llevado a feliz término las gestiones que les fueron encomendadas, prestando con ello un relevante servicio al País”. Dispuso remitir al asesor Sr. AIZPÚN un “oficio laudatorio” “en prueba de reconocimiento y gratitud por la valiosa y desinteresada cooperación”. A los Sres. OROZ y FRAUCA, Secretario y Director de Hacienda, se les concedió un premio de 5.000 pts., al Oficial Primero Sr. URIZ de 2.000 ptas y al chofer Sr. MIRAL de 1.000 pts. ARGN, FES 6528, Libro de Actas 567, p. 187.

583. Sucedió en el Ministerio al Ministro LARRAZ. Había sido ministro de Trabajo y hombre de una amplia trayectoria política y gubernamental. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, M. J., “Joaquín Benjumea Burín”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Zaragoza: Pressas Universitarias de Zaragoza, 1997, pp. 15-52.

El nuevo Convenio Económico fue aprobado por la Ley de 8 de noviembre de 1941⁵⁸⁴. El cupo se elevó a 21.000.000 de pesetas y se resolvieron diversos problemas de armonización provocados por la entrada en vigor de la Ley de Reforma Fiscal del Ministro LARRAZ.

Recogió los caracteres propios del sistema fijados en el Convenio de 1927: naturaleza paccionada, reconocimiento de la autonomía fiscal navarra con los límites fijados en el Convenio anterior, determinación de los criterios de armonización, fijación de un cupo único e inalterabilidad unilateral por el Estado. Se introdujo la Junta Arbitral que conocería de las cuestiones sobre “la interpretación y aplicación del Convenio”, con una composición paritaria, aunque su Presidente era designado por el Gobierno.

4.4.1. *Objetivos.*

El informe de los negociadores a la Diputación invocó como razón de ser del nuevo Convenio los siguientes objetivos:

En primer lugar, cumplimentar lo dispuesto en el artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 y solucionar las cuestiones pendientes relacionadas con el régimen tributario de Navarra. Estas eran los nuevos impuestos creados por aquella, el aumento del cupo contributivo y el de las tarifas de las exacciones existentes, así como la Contribución sobre la Renta y sobre los Beneficios extraordinarios sobre los que se habían iniciado gestiones sin resultado.

Además, manifestaron el sentido patriótico, acreditado en los esfuerzos de Navarra

“en la guerra salvadora de España [...] no podía dejar de contribuir con su esfuerzo económico a la obra de reconstrucción nacional, conse-

584. Publicada en el BOE núm. 325 de 21 de noviembre de 1941. VIRTO, J. J., “El Convenio Económico de 1941 entre Navarra y el Estado”. En *Estudios de Ciencias Sociales*, 3, 1990, pp. 147-160. El texto está recogido por DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Régimen fiscal...*, cit., pp. 179-195. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 153-154. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 61-67. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaren...*, cit., pp. 127-202.

cuencia de la misma, participando en la medida de sus posibilidades en el sacrificio tributario exigido a los demás españoles”.

4.4.2. *Regulación tributaria.*

La Base 2ª dispuso que “para armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra”, se establecían “de acuerdo con la Diputación”, las normas sobre la Contribución Territorial (Título I), la Contribución Industrial (Título II), la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (Título III), el Impuesto sobre Derechos reales y sobre transmisión de bienes (Título IV)⁵⁸⁵, la Contribución sobre la Renta (Título V), el Impuesto del Timbre (Título VI), el Impuesto sobre pagos del Estado, Diputaciones provinciales y Ayuntamientos (Título VII), la Contribución sobre Usos y Consumos (Título VIII) (Conceptos comprendidos en el art. 72 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 y otros especiales), Contribución sobre Usos y Consumos (Título IX) (Otros conceptos)⁵⁸⁶, e Impuestos Diversos (Título X).

La Base 3ª estableció la Disposiciones generales sobre las competencias tributarias de la Diputación y la cooperación con el Estado, incluida la colaboración de sus funcionarios (1ª); la competencia para someter a revisión en vía contencioso-administrativa sus propios acuerdos declarados lesivos (2ª); el reparto, cobranza e ingreso en las cajas del Tesoro del cupo, abonándosele por gastos y quiebras la cantidad de 750.000 pts. (3ª); la vigencia del Convenio (4ª), la función interpretadora y revisora de la Junta Arbitral (5ª), así como la modificación por el mismo procedimiento utilizado para su adopción (6ª).

585. El Decreto de 7 de noviembre de 1947 reconoció en su artículo 1 el “régimen tributario especial establecido, o que se establezca, para las provincias de Álava y Navarra”.

586. El Decreto de 28 de diciembre de 1945, sobre Contribución de Usos y Consumos-Libro I, productos transformados, se remitió respecto a su aplicación en Navarra a la Ley de 8 de noviembre de 1941 (art. 54.2). En los mismos términos el artículo 1.3 del Decreto de 8 de febrero de 1946, sobre el Libro II, energía y materias primas; el artículo 83 del Decreto de 26 de julio de 1946, sobre el Libro III, comunicaciones; artículo 164 del Decreto de 21 de marzo de 1947, Libro IV, alcoholes, azúcar, achicoria y cerveza.

La Disposición Transitoria reguló la Contribución excepcional sobre beneficios extraordinarios.

La Disposición Final dejó “siempre a salvo la alta inspección de la Administración del Estado, conducente al cumplimiento de sus fines propios y a los de este mismo Convenio”.

Respecto al régimen tributario se partió del Convenio de 1941, repitiendo las materias, siendo la innovación más relevante la relativa a la “Contribución de Usos y Consumos”, establecida por el Estado en la reforma tributaria de 1940. Se diferenció entre los “nuevos impuestos” creados por la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, la Contribución sobre la Renta y la Contribución sobre Beneficios Extraordinarios.

A) Nuevos impuestos:

a) Usos y Consumos:

El artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria había creado veintitrés Impuestos de consumo, que gravaban al productor o fabricante, que se repercutían hasta el consumidor final. La Diputación entendió que, por su naturaleza y carácter, su aplicación debía ser “de carácter general y con igualdad de tarifas en todo el territorio nacional”, para evitar situaciones de privilegio, que “traería inevitablemente una perturbadora competencia en el mercado nacional”. Así lo había demostrado aceptado a partir de 1900 los Impuestos de Alcoholes, Azúcares, Cerveza, Achicoria y Carburo de calcio, gestionando su administración y cobranza y percibiendo el canon correspondiente al consumo provincial, entregando el exceso al Tesoro.

Se estableció un régimen provisional en tanto se comprobase su rendimiento y adecuación a la realidad económica. Lo gestionaría la Diputación conforme a la normativa estatal, reservándose la cuantía correspondiente al consumo en Navarra, previéndose la acción inspectora del Estado, “concretándola a lo más indispensable para la garantía de sus intereses y con las prevenciones necesarias para que los contribuyentes navarros puedan ser amparados y defendidos por la Diputación”.

b) Subsidio y plato único:

Destinados al pago de los subsidios de guerra, se aplicaban en Navarra con las mismas tarifas gestionados por la Diputación. La nueva

Ley los mantuvo sin destino específico con la regulación del Decreto de 9 de noviembre de 1939. Se diferenció entre los que recaían sobre productos que pueden ser objeto de competencia y los que no lo son, como las consumiciones, espectáculos, etc. En los primeros se mantuvo el régimen general, quedando el resto en manos de la Diputación, “con libertad absoluta para establecerlos y regularlos y de percibir íntegramente su rendimiento [...] incluyéndose el producto del ‘Plato único’, que hasta ahora venía percibiendo el Estado en Navarra”.

c) Otros impuestos:

Los recogidos en el Título IX estaban reconocidos a la Diputación, salvo el de la Gasolina, directamente relacionado con el contrato del Estado con la Compañía arrendatario del monopolio (CAMPSA), mientras subsistiera.

d) Cupo parcial de Consumos:

Se reconoció a la Diputación el cobro del cupo anual de 9.500.000 pts. por el rendimiento global de los impuestos de usos y consumos y subsidio, conforme a las tarifas del Estado, en la parte relativa al consumo en la provincia. No se incluye el rendimiento de los que quedan al arbitrio de la Diputación. Para su cálculo se tomaría como base su rendimiento medio por habitante en toda la Nación, calculado por la cantidad presupuestada para los mismos en el año corriente, y aplicando el coeficiente al número de habitantes de Navarra según el último Censo. Su cobro estaba garantizado con el mayor importe de la recaudación en la provincia y con una garantía del Estado de 3.500.000 pts. a deducir del cupo tributario. Era revisable cada cinco años, sin que se alterase el cupo global, pero considerando el incremento que se hubiera producido⁵⁸⁷.

587. Se justificó en que esto “puede ser de importancia en los años sucesivos, ha de traducirse cuando se haga la revisión, en aumento proporcional del cupo parcial asignado a Navarra, con beneficio positivo para esta, ya que el cupo tributario global ha de permanecer inalterable”. Así confirmó la evolución de los ingresos por Usos y Consumos, que fueron mucho mayores que los 9.500.000 pts. previstas, de modo que en 1943 fueron de 131.945.515 pts., entregándose al Estado la diferencia de 4.445.515 pts., que se fueron incrementando en recaudación, cupo reservado por la Diputación y excedente para el Estado. En 1956 eran, respectivamente, de 68.383.039 pts., 23.464.163 pts. y 44.918.876 pts.

Se consideró que suponía una ventaja el establecer un cupo global para todos los Impuestos, frente al particular de cada uno de ellos anterior, que permitía compensar las diferencias de recaudación, así como la mayor garantía de cobro.

El régimen se extendería a los nuevos impuestos de la misma naturaleza que se establecieran por el Estado, sin nueva negociación, y su rendimiento repercutiría en la revisión quinquenal del cupo de consumos.

Se previó la reconsideración de las bases para que la Diputación percibiera, en beneficio del erario provincial, el rendimiento total de estos impuestos, reflejándola en el cupo tributario provincial, cuando las circunstancias económicas del país permitan superar la diferencia entre la producción y el consumo.

B) Contribución sobre la renta:

La discusión sobre su aplicación directa por el Estado en Navarra se resolvió a favor del reconocimiento del derecho de la Diputación a establecerla y regularla sin restricciones, evitando que quienes no tuvieran la condición civil de navarros con residencia habitual en Navarra, pudieran acogerse al régimen propio. Navarra colaboraría con el Estado en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonios, que también podrá utilizar la Diputación.

C) Contribución sobre beneficios extraordinarios:

Creada por la Ley de 5 de enero de 1939 había sido objeto de negociaciones entre la Diputación y el Ministerio de Hacienda, sin alcanzar resultado, dejándolas para la consideración en conjunto. Aquella no discutió su aplicación en Navarra sino quien la realizase sosteniendo que lo haría por el método del cupo extraordinario y transitorio por los tres años que estuvo vigente, con la prórroga con efectos retroactivos que modificó la situación. En una Disposición Adicional se estableció un cupo de 9.000.000 pts. por los tres años, coincidente con el convenio anteriormente, que se haría efectivo por los contribuyentes sujetos conforme al Reglamento aprobado por la Diputación el 14 de octubre de 1940. Respecto a los años de la prórroga, su cuantía se fijaría en función de la recaudación, determinándose la base de común acuerdo en el plazo de dos meses.

4.4.3. *Cuantía del cupo.*

La Base 1ª hizo constar que “la Diputación de Navarra conviene con el Gobierno de la Nación” la elevación del cupo de 6.000.000 pts. fijado en el Convenio de 1927. Se fijó en 21.000.000 pts. anuales, a los que habría de deducirse el premio de administración y cobranza de 750.000 pts.. El cálculo se realizó a partir del cupo parcial de los Impuestos de Consumo, “sin rebasar las posibilidades económicas de la Provincia”, tras rechazar las pretensiones de los comisionados del Ministerio de Hacienda.

Se consideró aceptable por la Diputación, teniendo en cuenta que el cupo parcial de Impuestos de consumo reconocido a Navarra era de 9.500.000 pts., y el rendimiento de los establecidos y asignados a la Diputación de 2.000.000 pts., con un premio de cobranza de 750.000 pts.

A efectos de la vigencia del cupo tributario, se estableció el pago del cupo anterior y la mitad del aumento, en la cantidad de 13.500.000 pts, deduciendo 500.000 pts de cobranza. Su pago podría realizarse en tres plazos iguales que terminarían en junio de 1943.

4.4.4. *Principios forales.*

Los comisionados navarros hicieron constar en su informe que en el nuevo Convenio

“se han observado y mantenido los principios esenciales en que está basado nuestro sistema foral, como son los siguientes:

1º. Régimen paccionado.

2º. Cupo único e invariable unilateralmente, acomodado a las posibilidades económicas de Navarra, comprensivo de todas las Contribuciones e Impuestos del Estado.

3º. Mantenimiento de la soberanía tributaria de la Diputación, coordinada con la del Estado en aquellos Impuestos y Contribuciones cuya acción haya de traspasar los límites del territorio navarro.

4º. Administración y cobranza por la Diputación de todos los Impuestos que hayan de exaccionarse en Navarra.

5º. Cupo único también pero extraordinario y transitorio por la Contribución de Beneficios extraordinarios, de acuerdo con el carácter de esta Contribución”.

Efectivamente, el carácter de acuerdo entre partes consta en el inicio del Acta de 6 de noviembre de 1941, porque ambas representaciones “en plena coincidencia de pareceres han establecido las Bases siguientes”. Todo ello a partir del reconocimiento a la Diputación de

“amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Convenio, ni a las Contribuciones, Rentas o Impuestos propios del Estado” (Base 3ª, 1ª)⁵⁸⁸.

De entre las Bases acordadas destacan las siguientes:

a) En la Base 1ª se establece de forma expresa el carácter de convenio entre la Diputación de Navarra y el Gobierno: “La Diputación de Navarra conviene con el Gobierno de la Nación en elevar a veintinueve millones de pesetas, dentro de su régimen jurídico-económico, el cupo de seis millones de pesetas señalado hasta ahora”.

El régimen jurídico-económico y el cupo que invoca era el del Convenio Económico de 1927, cuyos términos de acuerdo fueron expuestos.

b) La Base 2ª se refiere a “armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra”, que se lleva a cabo “de acuerdo con la Diputación”, conforme a las normas siguientes. En algunas de ellas se vuelve a invocar el acuerdo entre la Diputación, el Ministerio o su Delegación (p. ej., Base 2ª, Tít. III, 9ª)

Se reitera el carácter especial del régimen de Navarra frente al general del Estado, como se había reconocido respecto al derivado de la Ley de 1841, del que el Convenio Económico forma parte.

c) Como el Convenio era consecuencia de un acuerdo bilateral, para su modificación era preciso utilizar “el procedimiento guardado para su adopción” (Base 3ª, 6ª).

588. En sesión de la Diputación de 23 de enero de 1961 aprobó los Reglamentos, tarifas y disposiciones de las Contribuciones sobre Riqueza Encatastrada, Contribución de Utilidades, Derechos Reales y Transmisión de Bienes, Consumo de electricidad, Impuesto sobre el Servicio Telefónico e Impuesto del Timbre, así como el las normas de procedimiento y de contabilidad provincial. ARGN, FES 6529, Libro de Actas 568, p. 61.

El hecho de que se diera el rango de Ley de 8 de noviembre de 1941 sólo suponía formalizar el convenio con el rango adecuado a su contenido de materia fiscal, sin que supusiera que perdía su carácter de acuerdo y compromiso entre ambas Administraciones. Se dictó en uso de la llamada “Ley de prerrogativa” que tenía el Jefe del Estado por las Leyes de 30 de enero de 1938 y 8 de agosto de 1939⁵⁸⁹, para evitar su debate y posible modificación en las Cortes Españolas, ya que se trataba de un acuerdo entre partes que debía mantenerse en los términos pactados⁵⁹⁰. La Ley reconoció el régimen jurídico propio de Navarra y el contenido del acuerdo en sus dos artículos:

a) Dispuso en su artículo 1 que se “eleva a veintiún millones de pesetas, de acuerdo con la Diputación Provincial de Navarra, y dentro de su vigente régimen jurídico-económico, el cupo contributivo de seis millones de pesetas señalado hasta ahora para dicha provincia”.

b) Conforme al artículo 2, “para armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra, se establecen, también de acuerdo con la Diputación, las disposiciones siguientes”, que eran las acorda-

589. El artículo 17 de la Ley de 30 de enero de 1938 reconoció que “al Jefe del Estado, que asumió todos los poderes por virtud del Decreto de la Junta de Defensa Nacional de 29 de septiembre de 1936, corresponde la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general”. El artículo 7 de la Ley de 8 de agosto de 1939 dispuso: “Correspondiendo al Jefe del Estado la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general, conforme al artículo 17 de la Ley de 30 de enero 1938, y radicando en él de modo permanente las funciones de gobierno, sus disposiciones y resoluciones, adoptarán la forma de Leyes o de Decretos, podrán dictarlos aunque no vayan precedidas de la deliberación del Consejo de Ministros, cuando razones de urgencia así lo aconsejen, si bien en tales casos el Jefe del Estado dará después conocimiento a aquél de tales disposiciones o resoluciones”. La prerrogativa la mantuvo la Disposición transitoria 1ª.1 de la Ley Orgánica del Estado de 1 de enero de 1967, “residiendo en el Jefe del Estado la suprema potestad de dictar normas jurídicas de carácter general, conforme al Decreto de 29 de septiembre de 1936”. Se utilizó en las Leyes de 14 de julio de 1972, sobre la coordinación de funciones de los Altos Cargos del Estado, y 14 de julio de 1972, dictando normas de aplicación de las previsiones sucesorias.

590. Este mismo procedimiento se utilizó en relación con el Fuero Nuevo o Compilación de Derecho Privado Civil de Navarra, promulgado por Ley de la Jefatura del Estado 1/1973, de 1 de marzo.

das por las Comisiones negociadoras y recogidas en correspondiente Acta de 6 de noviembre de 1941.

4.4.5. *La fiscalidad derivada del Convenio.*

Como dispuso la Base 2ª, el Convenio Económico tenía un objetivo de armonización del régimen fiscal general del Estado con el especial de Navarra, que alcanzó a las figura tributarias y, en algunos casos, incluso a sus elementos sustantivos. A partir del Convenio Económico, la fiscalidad de Navarra quedó estructurada del siguiente modo:

A) Impuestos convenidos:

a) Contribuciones Territorial, Industrial, de Utilidades y sobre la Renta.

b) Impuestos de Derechos Reales, del Timbre, sobre Aprovechamientos comunales, Pesas y Medidas

c) Contribución de Usos y Consumos, sobre Transportes⁵⁹¹, Producto bruto sobre las explotaciones mineras, Patente de circulación de automóviles⁵⁹², Gas y Electricidad y Consumos de Lujo⁵⁹³.

Por ellos la Diputación aportaba un cupo anual de 21.000.000 pts, menos 750.000 pts. por administración y cobranza.

B) Impuestos gestionados:

a) Contribución de Usos y Consumos, salvo los gestionados directamente por el Estado o aquellos en que la Diputación exacciona como convenidos.

591. La OM de 30 de noviembre de 1943 reconoció que el régimen del Impuesto de Transportes se establecía “de acuerdo con la Diputación provincial de Navarra y en uso de las facultades que le concede el artículo 5º de la Ley de 8 de noviembre de 1941”.

592. La Patente Nacional de circulación de automóviles fue regulada por el RD-L de 29 de abril de 1927 como impuesto único, exceptuando de la refundición los impuestos y arbitrios establecidos por las Diputaciones y Ayuntamientos de las Provincias Vascongadas y Navarra.

593. El Decreto de 14 de diciembre de 1942 recogió en sus artículos 1 y 34 la referencia al régimen especial de Navarra en la materia, conforme a la Ley de 8 de noviembre de 1941.

Por la peculiaridad de su naturaleza y recaudación por afectar a la competencia, previéndose la posibilidad de convenirlos en el futuro.

Se compensa a Navarra por el consumo el gravamen recaudado con el abono de 9.500.000 pts. como máximo a calcular lo realmente recaudado hasta completar la cifra, revisable cada cinco años⁵⁹⁴.

C) Impuestos exaccionados por el Estado:

Corresponde a los impuestos estatales que no estén incluidos en alguna de las categorías anteriores.

4.5. Incidencias posteriores.

El dominio falangista en el Gobierno, con su componente centralista-autoritaria, condujo a enfrentamientos con la Diputación por parte de los Gobernadores Civiles, que pretendieron controlar la vida provincial y eliminar la influencia histórica de la Corporación foral. En este sentido destacaron los gobernadores Juan JUNQUERA FERNÁNDEZ-CARVAJAL y Luis VALERO BERMEJO. Sus actuaciones dieron lugar a tensiones con la Diputación y algunos Ayuntamientos, con la comisión, a juicio de la primera, de “contrafueros”, que fueron origen de movilizaciones políticas populares por parte de los grupos carlistas, de gran peso en la vida local, que se consideraron “traicionados” por parte de un régimen al que habían apoyado durante la inmediata guerra civil.

JUNQUERA fue gobernador entre marzo de 1945 y febrero de 1949. Su primer conflicto tuvo lugar el 3 de diciembre de 1945 con motivo del homenaje a don Javier DE BORBÓN-PARMA para celebrar su liberación de un campo de concentración nazi. El acto no fue autorizado, lo que dio lugar a incidentes con heridos de bala y el cierre del Círculo Carlista de la Plaza del Castillo⁵⁹⁵. El Ayuntamiento de Pamplona, formado por “notables” y presidido por don Daniel NAGORE dimitió y, posterior-

594. En la revisión de 1946 se estableció un cupo de 13.256.250 pts. y en 1951 con 23.464.163 pts.

595. MARTORELL, M., “Navarra 1936-1939: el fiasco de la unificación”. En *Príncipe de Viana*, 244, 2008, pp. 429-458.

mente, lo hizo su sucesor el general José IRURETAGOYENA SOLCHAGA, dimitió por “incompatibilidad manifiesta” con el gobernador⁵⁹⁶. El 14 de agosto de 1948 prohibió la inserción en el Boletín Oficial de Navarra, que editaba la Diputación en la imprenta provincial, de cualquier disposición, medida o anuncio que no la hubiese autorizado. La Diputación lo consideró un “contrafuero” y fue apoyada por el Consejo Foral, trasladando su malestar al Gobierno. Finalmente dejó sin efecto su orden, tras haber realizado un viaje a Madrid.

El gobernador JUNQUERA hizo bueno a su sucesor VALERO BERMEJO, quien tomó posesión en febrero de 1949. Partió de las mismas premisas, pero fue mucho más beligerante con la Diputación. Originó numerosos conflictos sobre sus atribuciones respecto a los ayuntamientos al pretender someterlos a su autoridad frente a la que históricamente venía ejerciendo la Corporación foral. Quiso controlar políticamente la provincia y, en particular, al Ayuntamiento de Pamplona. Protagonizando enfrentamientos con la Diputación, como la suspensión de sus acuerdos sobre los Ayuntamientos de Viana, Castejón y Larraga, que fueron considerados “antifueros”. La Diputación defendió su régimen en una entrevista con el Ministro de la Gobernación el día 19 de noviembre de 1952, de la que conoció el Consejo de Ministros el 9 de enero de 1953. Franco había visitado Navarra del 2 al 5 de diciembre de 1952. En febrero de 1954 cesó a Amadeo MARCO ILINCHETA como alcalde de Navascués, argumentando este que lo había hecho por enfrentársele al defender los fueros, oponiéndose a sus intromisiones y a su voluntad de hacerse con Navarra. El 25 de mayo la Diputación se dirigió al Consejo de Ministros rechazando al gobernador, manifestando sus contrafueros y solicitando un apoyo expreso del Gobierno a los fueros de Navarra. El 23 de septiembre el Vicepresidente señor GORTARI se entrevistó con FRANCO, y el día siguiente VALERO fue nombrado Director General de Vivienda y Jefe Nacional de la Obra Sindical del Hogar⁵⁹⁷.

596. LARRAZA MICHELTORENA, M. M. (dir.), *De leal a disidente: Pamplona, 1936-1977*. Pamplona: Ediciones Eunat, 2006, pp. 31-32.

597. Durante su presencia al frente del Gobierno civil de Navarra hubo huelgas y algunas manifestaciones populares en su contra con motivo de los antifueros en las que se entonaba la letrilla: “Valero quiere quitarnos los fueros. Nosotros, en vengan-

En un documento titulado “Juicio crítico de las publicaciones sobre los Fueros de Navarra”, sin fecha ni firma, que bien puede haber sido elaborado por el propio Gobernador, que era Abogado del Estado, se recogió la opinión sobre el régimen foral que le inspiraba, y a otros muchos altos cargos del régimen⁵⁹⁸. Permite explicar sus actitudes desde el rechazo por el pensamiento centralista y autoritario de las gentes de la Falange y el Movimiento contra el foralismo, al que consideraban parte del viejo pensamiento tradicionalista y carlista. Fue, en su conjunto, una réplica al estudio de AIZPÚN SANTAFÉ, en evidente coincidencia con las opiniones de CALVO SOTELÓ. Sostuvo que la ley de 1839 no estaba sujeta a compromiso alguno derivado del Convenio de Vergara, y que la de 1841 era una ley ordinaria dictadas sin el carácter paccionado que le atribuían los “pseudo historiadores” de Navarra. Respecto al Convenio Económico afirmó que era la “parte más intensamente tergiversada por los comentaristas de la Provincia y lo es todavía”, atribuyéndole “categoría de axioma el que Navarra paga al Estado aquella cifra que quiera y ni un céntimo más”. Sostuvo que con la “Gamazada” se sentaron las bases del “separatismo navarro”. Sobre la Diputación criticó que asumiera un papel de Estado dentro del Estado, no el de una corporación local: “La Diputación es por un lado un Estado y por otro un super-ayuntamiento y todo lo que a esto se oponga es ‘contrafuero”.

Durante la vigencia del Convenio de 1941, además de las políticas, se plantearon discrepancias con el Ministerio de Hacienda sobre

za, vamos a dejarlo en cueros”. En aquellas fechas se publicó el panfleto “El Fuerista”, redactado, impreso y distribuido por carlistas vinculados a la sociedad y peña *Muthiko Alaiak*, a la que desde el Gobierno Civil se le calificó de “falcondista-separatista”. LARRAZA MICHELTORENA, M. M. (dir.), *De leal...*, cit., pp. 33-38. BARAIBAR ETXEBERRIA, A., “Contrafuero, ‘secesionismo navarro’ o control provincial: la pugna entre los Gobernadores Civiles y la Diputación (1945-1955)”. En LARRAZA MICHELTORENA, M. M. (dir.), *De leal...*, cit., pp. 89-114, invoca el contenido de un informe remitido al Ministerio titulado “Juicio crítico de las publicaciones sobre los Fueros de Navarra”, que recoge el pensamiento antiforal, centralista y falangista del gobernador civil. Se refirió a las publicaciones de AIZPÚN, GÚRPIDE y ARVIZU.

598. BARAIBAR ETXEBERRIA, A., “Contrafuero...”, cit., pp. 105-110, lo sitúa en 1954. Obra entre la documentación del Archivo General de la Administración que utilizó el autor.

el incumplimiento de la previsión contenida en el Presupuesto estatal de 1950 de compensar a la Diputación por la supresión del impuesto sobre gasolina; revisión del cupo de Usos y Consumos y realización de inspecciones a contribuyentes navarros; cambio en su beneficio del criterio sobre el cálculo de la cifra relativa, y afección a Navarra de la Ley de Timbre⁵⁹⁹.

La Ley de 30 de diciembre de 1943 creó el impuesto sobre radio-audición y el artículo 1 del Decreto dispuso que, con efectividad del 1 de enero, “la Diputación Foral y Provincial de Navarra acordará la implantación” del impuesto, aplicando las tarifas y normas dictadas o que se dicten por el Estado, “de conformidad con la Disposición 8ª del art. 2 de la Ley de 8 de noviembre de 1941, reguladora de su especial régimen jurídico-económico”.

La Ley de 17 de julio de 1946 creó la Póliza de Turismo, que gravaba los partes individuales de entrada de viajeros en los hoteles y pensiones, en beneficio de los ingresos de la Dirección General de Turismo. La Diputación negoció con ella un acuerdo por el que le abonaba 40.000 pts. anuales en compensación por su inaplicación en Navarra. Esta situación duró hasta que el Ministerio de Hacienda le comunicó su vigencia en Navarra, lo que procedió a realizar la Dirección General a partir de 1 de agosto de 1950.

La Ley de Presupuestos de 1950 estableció una disposición para compensar a la Diputación de la supresión del Impuesto sobre la gasolina, que no se cumplió por parte del Ministerio de Hacienda.

En 1951 el Ministerio rechazó la petición de la Diputación de que se procediera a negociar la revisión del cupo de Usos y Consumos, acordada por la Diputación el 9 de junio.

El Ministerio procedió en 1953 a inspeccionar a contribuyentes navarros por el Impuesto de Usos y Consumos. Desde la Diputación se rechazó por cuanto la Alta Inspección de la Administración del Estado, conforme a la Disposición Final del Convenio, se refería al “cumplimiento de sus fines y propios y a los de este mismo Conve-

599. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 57-59.

nio”, no a la gestión del Impuesto que correspondía íntegramente a la Diputación⁶⁰⁰.

La Ley de Timbre del Estado de 14 de abril de 1955 modificó el Convenio, al extender sus efectos a Navarra: “los documentos exceptuados del Timbre del Estado [...] en la provincia de Navarra, mientras duren los conciertos vigentes, serán solamente los que se expidan u otorguen dentro de su territorio y que dentro de éste hayan de surtir todos sus efectos”. El Ministerio varió el criterio establecido sobre la cifra relativa por otro más beneficioso para él, con una interpretación extensiva de los requisitos del Título VI del Convenio, en particular en cuanto a los documentos en los procedimientos judiciales.

El artículo 32 de la Ley de Presupuestos de 1957 previó convenios globales para los contribuyentes con bienes en ambos territorios, pretendiendo englobar a Navarra con Álava, que posibilitaba una doble inspección y la tributación sobre bases reales. Dio lugar a una negociación que duró varios años sin que se alcanzaran resultados.

En los años 1960-1962 se produjo un desencuentro con el Estado por la liquidación de la tarifa 3^a de Utilidades a contribuyentes individuales navarros, que fue finalmente resuelta por sentencia del Tribunal Supremo favorable a Navarra. Se obligó a tributar a los funcionarios del Servicio Nacional del Trigo que, según sostuvo la Diputación, no eran del Estado y debía tributar por las Utilidades de sus percepciones en Navarra.

En 1961, al fijarse el nuevo cupo por el Impuesto de Usos y Consumos, el Estado realizó una elevada propuesta del cupo por los mismos, sin que se llegara a acuerdo por no aceptar la Diputación la cifra de 97.000.000, que suponía un importante incremento de la cantidad que correspondía a Navarra.

La Diputación rechazó también la pretensión estatal de englobar en el “concierto” a las dos provincias forales, cuestionando los convenios y

600. La OM de 18 de febrero de 1956 encomendó a la Inspección General del Ministerio de Hacienda la realización de las funciones previstas por los apartados primero y segundo de la OM de 20 de julio de 1948, sobre gestión en la Administración central de los regímenes tributarios especiales de Álava y Navarra.

conciertos en la Ley de Timbre con una referencia a su temporalidad (“mientras duren los actuales”), que implicaba rechazar el carácter indefinido del Convenio Económico con Navarra. Entendió que el Proyecto de Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1963 atentaba al régimen foral al pretender su desaparición (art. 397), lo que confirmó el Ministro BARRERA DE IRIMO al abogar públicamente por su desaparición⁶⁰¹. Esta opinión fue ratificada por un alto funcionario de Hacienda, el Dr. ALBIÑANA en sus publicaciones.

También se opuso a un proyecto de Orden Ministerial sobre el Impuesto del Tráfico y a la Ley del Timbre, así como a la pretensión de la Delegación de Hacienda de abono de una deuda de 100 millones de pesetas por las diferencias del cupo de Usos y Consumos. Se presionó a la Diputación negándole créditos hasta tanto se negociara el nuevo Convenio. Respecto al Impuesto de Tráfico sostuvo una actitud de unidad con Álava que era inaceptable para Navarra.

Todas estas cuestiones manifestaban un ambiente enrarecido con la Hacienda estatal, que pretendía abrir la negociación de un nuevo Convenio Económico, con mayores exigencia en cuanto a la cuantía del cupo y al régimen fiscal.

Por otra parte, las reformas realizadas por el Estado a partir de la Ley de 1940, en 1957 y 1964, fueron incrementando los tipos de gravamen o los recargos sin incidir en las inadecuadas bases imponibles fijas o variables. Se estableció la retroactividad de la Contribución de Beneficios Extraordinarios, en concurrencia con la Tarifa III de Utilidades y la Contribución general sobre la renta. Se concedieron amnistías, moratorias y exenciones retroactivas, y “conciertos colectivos” con los contribuyentes para la exacción de algunos conceptos de la Contribución de usos y consumos. Todo ello reforzado por la sistemática defraudación.

El ambiente antiforal de este periodo interconvenios se manifestó, además de en las actitudes gubernativas, en una polémica periodística sobre los “conciertos económicos”. La inició Juan PLAZA PRIETO en

601. FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 91-126.

el diario falangista *Arriba* de Madrid de 21 de marzo de 1953, defendiendo que la “tendencia hacia la unidad fiscal de España, con todas las limitaciones que precisas fueren, pudiera resultar de interés”. Le contestó el exdiputado foral y camarada falangista Francisco URANGA defendiendo el pacto de Navarra con el Estado. Hubo réplica del autor con citas joseantonianas, afirmando:

“los principios de Derecho tributarios aplicables a las provincias de régimen foral se oponen a la regla general de unificación tributaria que nace de la individualidad de las prestaciones públicas. La Hacienda Central opera para los españoles considerados como colectividad indivisible y, por ello, el sistema de ingresos exige en sus prestaciones esta misma indivisibilidad. La generalización, por consecuencia, del sistema tributario y su uniformidad son requisitos indispensables de la misma concepción del fenómeno financiero”⁶⁰².

5. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1969.

El Convenio Económico de 1941 estuvo vigente hasta que se acordó el de 1969. Mientras, como se ha expuesto, hubo algunos incidentes y conflictos competenciales y por existir lagunas en su regulación, que trataba de cubrir el Estado. Durante estos años se produjo un importante cambio socio-económico en el país, que lo transformó económica y socialmente. También afectó a Navarra, de modo que ni la sociedad ni la economía ni la Administración de 1941 se podían comparar con las de los últimos años 60. Además, se devaluó la peseta y se incrementaron las necesidades presupuestarias del Estado.

Un factor decisivo para el nuevo convenio fueron las reformas tributarias introducidas por las leyes de 26 de diciembre de 1957 y, sobre todo, por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. Hicieron “inaplazable y acuciante la necesidad de sustituir los distintos impuestos” por los cambios de naturaleza jurídica y económica, suponiendo esta última la aparición en el sistema fiscal español del Impuesto

602. ARGN Caja 25758, Legajo 2370/1. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 59-66.

de Tráfico de Empresas (ITE)⁶⁰³, y la introducción de la desgravación fiscal a la exportación, que beneficiaba a los empresarios navarros sin contrapartida al Estado.

Todo ello condujo a que quedasen desfasadas las normas de armonización fiscal acordados en el Convenio de 1941 y la cuantía del cupo. Así lo recogió la exposición de motivos que, tras aludir a los cambios en la imposición, lo hizo a la necesidad de adaptación de

“la normativa al indicado cambio de circunstancias, se tenga en cuenta las actuales exigencias de la actividad financiera del Estado, con el consiguiente incremento del gasto público. Navarra actualiza su aportación al sostenimiento de las cargas generales del Estado precisamente en los momentos en que toda la actividad estatal se pone en esforzada tensión par alcanzar los fines de nuestro desarrollo en todos los órdenes”.

Así lo previó el artículo 229 de a Ley de Reforma Tributaria respecto a su aplicación en Álava y Navarra⁶⁰⁴:

“se adoptarán por el Gobierno las disposiciones que determinen, con arreglo a sus respectivos regímenes forales, la aportación que cada una de aquellas provincias deba prestar al sostenimiento de las cargas generales del Estado. Al mismo tiempo, y de acuerdo, asimismo, con las respectivas Diputaciones, se adoptarán las medidas conducentes a asegurar la realización de los criterios distributivos sociales y económicos, en que se inspire la política nacional”.

Su carácter uniformista del sistema tributario y centralista de la gestión tributaria, quedó previsto en el artículo 397:

“El régimen general tributario y los tributos a los que esta Ley atribuye el carácter de impuestos generales se exigirán sin modificación, a partir de su entrada en vigor, en todo el territorio nacional, correspondiendo exclusivamente su gestión e inspección a la Hacienda pública. Por el Gobierno,

603. La Diputación dispuso su implantación de inmediato por acuerdo de 26 de junio de 1964, publicado en el BON del 29, con entrada en vigor el día 1 de julio de 1964.

604. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 155-157.

a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe de una Comisión constituida en cada caso por representantes de dicho Ministerio y de las Diputaciones de Álava y Navarra, se acordará por Decreto la aplicación que haya de darse a los ingresos obtenidos de los impuestos generales”.

El Decreto de 24 de octubre de 1964 dispuso la adopción por el Gobierno, de acuerdo con las Diputaciones, de “las medidas conducentes para asegurar la realización de los criterios de uniformidad tributaria en que se inspira la política nacional”. Tras su rechazo por parte de aquellas, se promulgó el Decreto de 9 de enero de 1965 que mantuvo los términos del artículo 229 LRST.

5.1. El desarrollismo en Navarra.

La primera revolución industrial española posibilitó la mejora de la economía convencional agraria con ampliación de los cultivos, una incipiente industrialización de la producción agrícola, ganadera y forestal, vinculada a recursos industriales exógenos como el textil y el metalúrgico. Durante el nacionalismo autárquico (1945-1955) se produjo en Navarra un desarrollo endógeno en torno a las industrias existentes.

Navarra formaba parte de las provincias con escaso desarrollo económico, no alcanzando la media, por la baja densidad de población, predominio del sector primario, reducida actividad industrial y baja capitalización de las empresas en relación con el número de habitantes (a final de 1956 era de 1.389 millones de pesetas siendo la proporción correspondiente al número de habitantes de 1.500 millones de pesetas).

En la segunda mitad de los años cincuenta y principios de los sesenta se sentaron las bases para la modernización industrial en los ámbitos de la metalurgia, los electrodomésticos y la maquinaria por efecto de la inversión local o de la inducida por capital vasco y catalán⁶⁰⁵.

605. FERRER REGALES, M., “La industria navarra”. En *Pirineos*, 83-86, 1967, pp. 125-136; “La segunda generación de regiones industriales: Navarra”. En MÉNDEZ GUTIÉRREZ DEL VALLE, R.-BOSQUE MAUREL, J. (coords.), *Cambio industrial y desarrollo regional en España*. Vilassar de Mar: Oikos.tau, 1995, pp. 195-222. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 32-42.

Con la segunda revolución industrial (1959-1974) Navarra se sumó a las regiones industriales y urbanas y dejó de hallarse en la periferia de la sociedad y economía industriales del Norte de España. El “Programa de Promoción Industrial” de 1965 se aprobó en paralelo con los Planes y Polos de Promoción y Desarrollo del Estado (1964-67, 1967-72 y 1972-75), con el fin de industrializarla para fijar el excedente de mano de obra agraria, aprovechar los recursos naturales, favorecer el desarrollo endógeno, crear empleo, movilizar el ahorro y los recursos financieros regionales, atraer capital extranjero y descentralizar los asentamientos industriales mediante la creación de polígonos en las cabezas de merindad. Para todo ello la Hacienda de Navarra precisaba aumentar sus recursos acudiendo al crédito. Lo solicitó al Banco de Crédito Local, a la Banca Nacional y a las Cajas de Ahorros. La conformidad del Ministerio de Hacienda era imprescindible y fue uno de los motivos de la entrevista del Vicepresidente con el Ministro de la que partió la negociación del nuevo Convenio, a la que empujaban desde el Ministerio.

Durante los años 60 del siglo XX la sociedad navarra consolidó el proceso de su transformación desde una sociedad rural y agraria a una sociedad urbana e industrial. Pasó de un escaso desarrollo económico y social a convertirse en una sociedad semejante a la de los países industrializados de Europa en sus estructuras sociales, demográficas y culturales⁶⁰⁶. La comunidad rural, cerrada y autosuficiente, se transformó en una sociedad abierta y condicionada en lo económico, cultural y social por el exterior, que superó la endogamia y el localismo anteriores, con nuevos modelos, valores y normas de comportamiento, representaciones, costumbres y creencias. La industrialización y la urbanización superaron el inmovilismo de la sociedad rural tradicional, produciendo una modernización que ha cambiado las formas de organización social, la familia, las conductas y los valores sociales, con una clara secularización de la sociedad⁶⁰⁷.

606. ARDAIZ LOYOLA, I., *Navarra. Elementos para su estudio regional*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1980. CARO BAROJA, J., “El devenir de un pueblo complejo”. En *El Parlamento. Cortes de Navarra*, Pamplona, 1989, pp. 83-124.

607. ALLI ARANGUREN, J. C., *NAVARRA, del siglo XX al siglo XXI. Los nuevos retos*. Pamplona: Sahats, 2000.

A partir de los años ochenta se acentuó la concentración industrial y de servicios en el área metropolitana de Pamplona. Un objetivo de la política industrial fue ampliarla a puntos industriales aislados por la descentralización industrial que se impulsó desde las instituciones.

5.2. Las reformas fiscales.

La reforma fiscal de 1957 del Ministro de Hacienda NAVARRO RUBIO estuvo orientada a la estabilización económica y a la mejora de los ingresos públicos, tratando de incidir en la inflación como forma de impuesto⁶⁰⁸. Era el inicio de una reforma que “debe ser ejecutada en varios tiempos, de varios modos y ofreciéndose siempre posibilidades a la rectificación”. En su Exposición de Motivos explicó que

“nuestra actual situación económica aconseja una disminución —o al menos una reducción de su ritmo de crecimiento— de los gastos públicos y una elevación de los ingresos procedentes de impuestos, pues en la medida que ambas cifras se aproximen, la demanda del sector público sobre el mercado de capitales perderá entidad”⁶⁰⁹.

Se propuso, además de mejorar la recaudación, adoptar las medidas propias de un periodo de estabilización como mejorar el sistema fiscal, estimular la formación de ahorro privado, fomentar la inversión productiva, y redistribuir la renta por medio del impuesto. Transformó las tarifas de la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria y de la contribución industrial en los impuestos sobre los rendimientos del trabajo personal (tarifa I), el impuesto sobre las rentas de capital (tarifa II), el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales (tarifa III, profesionales, comerciantes e industriales), y el impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas (ta-

608. FERREIRO LAPATZA, J.J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 30-32.

609. En este orden se adoptaron medidas para la ordenación presupuestaria (OM de 26 de julio de 1957) y la transparencia de los gastos y costes públicos, con el fin de “establecer una práctica de buena administración para poder lograr el conocimiento del coste real de los servicios”.

rifa III, empresas no individuales). Elevó la presión de la contribución rústica sobre fincas con un líquido imponible superior a 170.000 pts. y unificó los conceptos de la Contribución de usos y consumos en el Impuesto sobre el gasto, con los grupos de impuestos del gasto, el lujo y la compensación. Se facultó al Gobierno para desgravar del impuesto del gasto a los artículos esenciales. Se redujo la presión elevando el mínimo exento de hasta 18.000 pts. del impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal, en derechos reales y en la contribución territorial rústica sobre líquidos imponibles iguales o inferiores a 200 pts.

Se combinó la evaluación global con la estimación de las renta de las sociedades conforme a los principios del impuesto personal de la Tarifa III de Utilidades, con la determinación individual de la base con carácter excepcional. Se sustituyó la inspección directa por los convenios con las agrupaciones de contribuyentes, que aumentaron la igualdad tributaria en los sectores y la responsabilidad empresarial, aflorando medios y capital que eran fiscalmente desconocidos, lo que facilitó el conocimiento de la realidad económica empresarial⁶¹⁰. Fue criticada por el empresariado pero resulto positiva para la actividad económica.

Dentro de la dinámica de normalización jurídico-administrativa que se había iniciado en los últimos años 50, se estableció una norma que recogiese los principios del sistema fiscal, sin afectar a la foralidad, que fue la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Se ha de destacar que, según su Exposición de Motivos, aspiraba “a informar con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario”.

610. Lo justificó la Exposición de Motivos en las dificultades para determinar las bases individuales sobre los signos objetivos, que “desaparecen si se concibe la tributación de una forma global, [...] mediante la agrupación de los contribuyentes que se dediquen a una misma actividad. Si se consigue esta agrupación y se llega mediante el uso de datos económicos a precisar la base imponible global del grupo, el problema del reparto de esta cifra entre los distintos miembros de profesión cambia por completo de naturaleza, toda vez que se convierten los propios interesados en coadyuvantes de la Administración, estableciéndose una colaboración activa en la que destacarán los conocimientos de la vida interna del negocio que puedan poner de manifiesto los propios contribuyentes, hasta entonces remisos o contrarios a la acción inquisitorial del fisco”.

La reforma fiscal de 11 de junio de 1964 del mismo ministro se situó en la fase del desarrollismo, directamente inspirada en el *Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento. El desarrollo económico de España*, de 1962. En un momento de equilibrio presupuestario, sin pretensiones recaudatorias.

Fue una reforma con participación, ya que el Ministerio de Hacienda elaboró un Memorándum del que dio traslado al Consejo de Economía Nacional, a la Organización Sindical, al Instituto de Estudios Políticos y al Consejo Superior de Cámaras de Comercio. Expuso los objetivos de mejora futura de los rendimientos fiscales como medio para controlar la inflación, el perfeccionamiento en la estimación de las bases imponibles y la reestructuración del sistema tributario. Esta afectaría a la imposición directa por la mejora de los tributos sobre la renta de las personas físicas, el beneficio de las sociedades y las sucesiones. La imposición indirecta se articularía sobre el tráfico patrimonial, el volumen de ventas y los impuestos especiales sobre consumo. La progresividad se incrementaría por la adecuada subjetivización de las rentas, la ponderación de los mínimos exentos, la revisión de las exenciones, la generalización del impuesto de la renta de las personas físicas, la valoración de las bases del impuesto de sucesiones y el incremento de su progresividad, así como por un gravamen complementario sobre los consumos de lujo⁶¹¹. Para evitar la doble imposición internacional se utilizaron los criterios de la OCDE⁶¹².

611. FERREIRO LAPATZA, J.J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 32-38. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp.43-46.

612. En los debates sobre medidas fiscales de apoyo a la inversión y actividad empresarial, se ha invocado el Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE, recogido en varios Convenios de Doble Imposición suscritos por España, que dispuso en su art. 24.2: “Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado, de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorga a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares”. El Modelo de Convenio de la OCDE de 1992 para evitar la doble imposición, en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN

A) Dentro de la reestructuración de la imposición directa, se produjo:

a) La configuración de los impuestos sobre la renta y las sociedades como únicos y generales, siendo los de producto “pagos a cuenta de aquéllos”.

– En el impuesto sobre la renta se suprimieron los signos externos de la renta percibida y la consideración de los incrementos patrimoniales.

– En el impuesto de sociedades se homogeneizó el gravamen de las extranjeras, se modificó la devolución fiscal a la exportación, se admitió la compensación por pérdidas de ejercicios anteriores y la corrección de las plusvalías, de los fondos especiales de reparación de las empresas y la calificación de las primas de emisión.

b) En el impuesto sobre rendimientos del trabajo personal se diferenciaron las rentas fijas y las eventuales, se eximieron algunas, se elevó el mínimo exento, se aceptaban deducciones por gastos profesionales y se mantuvieron las ayudas a las familias numerosas.

c) En el impuesto sobre las rentas de capital se estableció la proporcionalidad en el gravamen de los dividendos y se excluyeron las participaciones por rentas de contratos de asistencia técnica.

d) El impuesto de sociedades adquirió entidad como medio de redistribución. Se simplificó el sistema buscando el predominio de los impuestos generales y reduciendo la multiplicidad de figuras, normas y procedimientos.

e) En el impuesto de sucesiones se estableció su coordinación con el de transmisiones patrimoniales, se suprimió el gravamen del caudal relicto y se mejoró el régimen fiscal de los bienes legados al cónyuge superviviente.

HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: CISS, 2009, pp. 1255-1270. RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y RUBIO GUERRERO, J. J., “Doble imposición internacional y mecanismos de corrección: La perspectiva española. Fundamentos y medidas unilaterales (I y II)”. En *Carta tributaria*, monografías, 337-338, 2000, pp. 1-12 y 1-16.

B) Con respecto a la imposición indirecta, se previó:

a) En el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se integraron los conceptos utilizados en los distintos ámbitos del tráfico civil y la emisión de valores mobiliarios, incorporando actos jurídicos solemnes y significativos.

b) Se mantuvieron como impuestos especiales los de intervención pública en los procesos de fabricación o en situación de monopolio: alcohol, achicoria, azúcar, cerveza, bebidas refrescantes, petróleo, uso del teléfono.

c) Se introdujo el gravamen sobre las ventas del impuesto múltiple y con repercusión en cascada del Impuesto de Tráfico de Empresas (ITE) ⁶¹³. Tuvo, también, un componente de reacción por la caída de la recaudación de la Contribución de Usos y Consumos, que se había producido a partir del Plan de Estabilización. Fue compensada por los ingresos del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas y la Renta de Aduanas como efecto de la liberalización del comercio.

Las tarifas de la Contribución de Utilidades, que habían sido configuradas como impuestos individuales en 1957, se convirtieron en 1964 en impuestos a cuenta de la Contribución general sobre la renta. Las nuevas figuras tributarias estaban orientadas a la política de desarrollo y de potenciación de los ingresos públicos para hacer posible las inversiones estatales, aumentar la formación de capital, reconversión y reestructuración de empresas y medidas de fomento a la iniciativa privada por medio de exenciones fiscales, subvenciones y la acción concertada. También se trató de estimular el ahorro, el mercado y la formación de capitales por medio de desgravaciones a la inversión en Bolsa, beneficios fiscales a las sociedades y fondos de inversión, deducción de primas de seguros de vida y beneficios a la emisión de obligaciones y a las subvenciones.

613. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., p. 270, lo calificó de “nueva alcabala española”, configurado como “impuesto múltiple”. Consideró que “los defectos del proyectado tributo sobre el volumen de ventas son bien claros. Pero cabe poca duda, igualmente, en que nuestro sistema fiscal tendrá que volver a la imposición de ventas para repartir la carga impositiva”.

Para mejorar la eficacia y la unidad fiscal se racionalizó la organización y mejoró la coordinación interorgánica. Se persiguió ampliar el sentido social de la imposición con una más progresiva distribución de la carga tributaria y la configuración de los impuestos personales desde esa idea, elevando los mínimos exentos, revisando las exenciones y adoptando medidas de protección a la familia. Utilización de la fiscalidad como medio para el desarrollo económico con el tratamiento fiscal del ahorro, las inversiones, las exportaciones, etcétera.

Dentro de la reestructuración se planteó la mejora de las relaciones de la Administración con los contribuyentes, con el establecimiento de mayores garantías y medios de información, reconociendo el derecho de consulta e, incluso, su carácter vinculante.

Uno de los elementos de la reestructuración del sistema tributario fue la búsqueda de la unificación del sistema fiscal, homogeneizando los regímenes especiales de Álava y Navarra y la tributación local. Para ello se fijó como objetivo la reordenación de los sistemas fiscales de los territorios forales, adecuándolos al general. Este objetivo explica el comportamiento de la representación ministerial en la negociación del Convenio Económico de 1969 y su insistencia en ligar la homogeneidad entre la fiscalidad navarra y la estatal.

A tales fines, el artículo 229 de la Ley de Reforma Tributaria introdujo una encomienda al Gobierno respecto a los regímenes de Álava y Navarra y a su aportación al Estado al disponer: “En Álava y Navarra se adoptarán por el Gobierno las disposiciones que determinen, con arreglo a sus respectivos regímenes forales, la aportación”.

Con la reforma tributaria de 1964 concluyeron el establecimiento de la Hacienda y el sistema fiscal del periodo franquista. Su valoración no ha sido positiva, aunque se hicieron esfuerzos por la modernización, del mismo modo que de la Economía del país. Se le ha calificado de “Hacienda transicional” entre el retroceso de la autarquía y la progresividad⁶¹⁴. Es evidente que, sin los cambios que se produjeron en estos órdenes, a partir del Plan de Estabilización y de los Planes de Desarrollo, así como de las correspondientes reformas fiscales, Es-

614. COMÍN, F., *Historia...*, cit., II, p. 87.

paña no hubiese alcanzado las cotas de desarrollo y transformación logradas. Fueron los puntos de partida de una nueva sociedad capaz de realizar la transición política y el establecimiento del régimen democrático y constitucional.

5.3. Cuestiones previas.

Las cuestiones suscitadas entre la Diputación y el Ministerio de Hacienda, las insuficiencias del Convenio de 1941 y la nueva realidad socio-económica explican que desde la Diputación se fuese planteando la posibilidad de negociar un nuevo Convenio Económico, para adaptarlo a los nuevos tiempos e incrementar la aportación del Estado que había quedado obsoleta en la cuantía de los 21.000.000 pts. de 1941. A partir de las reformas fiscales de 1957, la Diputación aceptó la propuesta del Ministro de Hacienda señor GÓMEZ LLANO, en comunicación de 14 de febrero, de iniciar la revisión del Convenio de 1941. El Consejo Foral Administrativo en sesión de 25 de junio de 1957 consideró que era aceptable la invitación y apoyó a la Diputación en su actitud favorable a hacerlo. Sin embargo, no hubo acogida por parte del Estado, lo que condujo al mantenimiento de un Convenio inadecuado para los nuevos tiempos⁶¹⁵.

A partir de la entrada en vigor de las Reformas Tributarias de 1957 y 1964, se fueron estudiando en la Hacienda foral las posibilidades que se ofrecían a partir de la modificación del Convenio de 1941, que se consideraba un buen punto de partida, del mismo modo que había ocurrido con el de 1927. La modificación se llevaría a cabo a partir de aquel, por medio de reformas, modificaciones, adiciones e interpretaciones⁶¹⁶. A este fin se realizaron consultas con personalidades de la industria y la sociedad, barajándose aspectos como

615. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 67-79.

616. A este respecto se realizaban comparaciones con el Concierto Económico de Álava de 19 de febrero de 1952, en cuanto que el paso del tiempo lo había hecho más preciso que el Convenio de 1941, particularmente en cuanto a Contribución de Utilidades, Derecho Reales y Timbre. ARGN Caja 25755, Legajo 2367/1.

a) La consideración de los objetivos socio-económicos que se habían introducido en el país por los Planes de Desarrollo, con los que se había comprometido la Diputación elaborando su propio modelo a partir de abril de 1965.

b) Reconocimiento de la facultad tributaria de Navarra, que sólo estará limitada por los términos que se establecieran en el Convenio, incluida la competencia total de la Diputación respecto a la imposición indirecta, matizada en cuanto a la que pudiera afectar a la libre concurrencia.

c) A partir de la plena competencia de Navarra en materia fiscal, sólo serían vigentes los impuestos por ella establecidos, sin que lo fueran los nuevos impuestos estatales en tanto aquella no lo dispusiera. En ningún caso implicaría el deber de hacerlo con las mismas normas y reglas, con una total asimilación de las estatales, que eliminase la diferenciación y, de hecho, la potestad.

d) Régimen de las personas físicas o jurídicas, particularmente las sociedades, en cuanto a su condición foral por razón de su domicilio, participación en el capital social, inmovilizado, desarrollo de su actividad, ubicación de los establecimientos, etc., buscando la forma más adecuada, sin descartar la tributación compartida con base en criterios claros, que evitasen los conflictos.

e) Reconocimiento de que las facultades inspectoras eran propias de Navarra, considerando la posibilidad de una acción inspectora conjunta y coordinada, con comunicación total, cuando interesase a ambas Administraciones, por cumplimiento de las condiciones para tributar o precisar datos. Todo ello con el fin de evitar la defraudación a las Administraciones tributarias estatal o foral.

f) La Alta Inspección del Estado estaría prevista, exclusivamente, respecto al cumplimiento por la Diputación de los deberes que le corresponden según el Convenio, sin que pudiera alcanzar a lo que es la inspección vinculada a la gestión tributaria.

g) Mejorar el sistema de garantías de los contribuyentes respecto a la inspección y la revisión de los actos administrativos.

h) Cualquier cuestión sobre la interpretación del Convenio habría de resolverse por el acuerdo entre las partes, excluyendo la forma unilateral.

i) La necesaria adecuación del cupo al incremento de los recursos y de las necesidades del Estado y de la Diputación. Se mantendría su carácter de cupo único, sin cláusulas de revisión, que sólo se contemplarían en el supuesto de introducción de nuevos impuestos. A efectos del cálculo debieran considerar y computar todos los ingresos que, de un modo u otro, directa o indirectamente, con independencia del cupo, percibía el Estado en Navarra como

- La imposición estatal directa por los carburantes, que progresivamente fue estableciendo como especiales.
- La Renta de Aduanas.
- El canon de superficie de minas.
- El Impuesto de Gasto, que recaudaba la Diputación, pero que era objeto de un cupo propio.
- Los monopolios (Tabacalera, Telefónica, Lotería, CAMPSA).
- Imposiciones comunes a ambas Administraciones, que percibe el Estado, como la Contribución de Utilidades de los funcionarios públicos, los Derechos Reales por transmisiones fuera de Navarra, los Impuestos de sociedades y rentas, etc.
- Las tasas por servicios prestados por el Estado (correos, telégrafos, enseñanza, judiciales, canon de coincidencia de carreteras, autorizaciones, y otros servicios estatales).
- Otros conceptos: compensación de papel prensa, póliza de Turismo, crédito cinematográfico, publicidad, transportes y seguros, derechos obvenconales de consulados, etc.

j) La consideración de la aportación de Navarra al desarrollo nacional, que debiera tomarse en consideración a todos los efectos, incluso a la hora de la concreción del cupo, en cuanto a

- Inversiones en infraestructuras y servicios que realizaba la Diputación y se ahorra el Estado, con costes superiores a la media nacional como sanidad, educación, formación profesional, arte, patrimonio histórico, etc.
- Plan Foral de Promoción y Desarrollo, que coadyuvaba al estatal, liberándole de gastos, creando riqueza y puestos de trabajo, que habían posibilitado la emigración de personas procedentes

de otras zonas de España con reconocida pobreza y altas tasas de paro estacional.

– El endeudamiento que estas actuaciones producían a la Hacienda foral, sin percibir ayudas directas o créditos estatales.

j) La necesaria consideración de las Haciendas locales y su aportación al esfuerzo común, que debía ser tomado en consideración a la hora de calcular la presión fiscal real existente en Navarra.

k) Consideración de la presión fiscal en relación con la política económico-social estatal.

Uno de los aspectos que fueron adquiriendo carta de naturaleza fue el relativo a la presión fiscal en Navarra en comparación con el Estado que, en algunos casos, era inferior⁶¹⁷. Sobre todo si se tiene en cuenta que era propósito del Gobierno incrementarla progresivamente para homologar el país con los de la OCDE y la CEE, disponiendo de este modo de mayores recursos. El Estado tenía interés en que desde Navarra se secundase toda su política económica y social, así como en mantener un adecuado nivel de presión fiscal equivalente, que evitase convertir al territorio foral en un paraíso fiscal, que condujese a la deslocalización de contribuyentes. Ese extremo terminó incorporándose a los Convenios posteriores con el compromiso de mantener una presión fiscal efectiva global semejante.

617. La presión fiscal era baja en España en relación con los países de la CEE y la OCDE: en 1960 era del 16%, en 1967 era del 19% y se elevó al 21% en 1969 frente a la media de la CEE en 1960 que era del 30%. En un estudio del Servicio Catastral de la Dirección de Hacienda, de noviembre de 1949, se compararon las contribuciones entre Navarra y el Estado. Respecto a la riqueza urbana se afirmaba que “siendo las exacciones del 33,54% y el 15,375% sobre capitales análogos, esta riqueza tributa en Navarra el 46% aproximadamente de lo que tributaría en el territorio común”. Respecto a la Rústica y Pecuaria la media ponderada era de una tributación del 30% respecto al Estado. La Industrial, combinando 134 epígrafes la media aritmética de Navarra, era del 41,60, que permite llegar al 50,43% de la proporción tributaria de la riqueza industrial de Navarra. En un resumen general de la proporción tributaria entre Navarra y el Estado establecía una proporción del 43% y el ponderado según capitales imposables del 41%. ARGN, Caja 25755, Legajo 2367/1. Con la reforma de 1950 se elevó la presión alcanzando niveles próximos a los del conjunto del Estado.

5.4. Proceso de negociación.

El Convenio Económico de 1969 fue objeto de una larga y compleja negociación durante cinco años⁶¹⁸. El Acta del Convenio se firmó en Madrid el 19 de julio de 1969 y se incorporó al ordenamiento jurídico por el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio.

5.4.1. *Primera etapa.*

Se inició en una entrevista celebrada por la Diputación con el Ministro de Hacienda NAVARRO RUBIO en mayo de 1964⁶¹⁹. El objeto inicial era tratar de la obtención de una autorización para que la Diputación concertara un empréstito en el extranjero para los planes de desarrollo aprobado por la Diputación, así como del Convenio, como se había previsto en 1957. Así lo planteó el Vicepresidente al Ministro, consciente de que no se podía conseguir lo uno sin revisar el Convenio y el Cupo. El Ministro propuso tratarlos conjuntamente.

Por acuerdo de la Diputación de 17 de julio de 1964 se encomendó a la Dirección de Hacienda la elaboración de sendos anteproyectos de Bases de la estructura tributaria de Navarra y de una posible renovación del Convenio Económico con el Estado⁶²⁰. La Comisión de Estu-

618. Fue descrito en un documento anónimo titulado “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, fechado en Pamplona el 21 de agosto de 1971. ALLI TURRILLAS, J. C., “El Convenio Económico de 1969 visto por uno de sus actores”. En *Príncipe de Viana*, 64, 2003, pp. 219-234, lo recoge literalmente y atribuye al entonces Director de Hacienda D. Miguel TRONCOSO SAGREDO. El autor del trabajo utilizó una copia del mismo realizada con papel calco, que tuvo difusión interna entre los funcionarios de la Hacienda de Navarra. Se halla archivado, mezclada con documentos de la negociación de 1968, en el ARGN Caja 25757, Legajo 2369/3. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 79-129. “Recuerdos del Convenio de 1969. ‘Entrevista con José Ángel ZUBIAUR’”, realizada por A. ELIZONDO. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 136-142.

619. Asistieron el Vicepresidente HUARTE; los diputados URMENETA y BAÑÓN, y los funcionarios SARALEGUI y TRONCOSO.

620. A tal fin se destinó al Subdirector de Hacienda Sr. ZUBIAUR con total dedicación y al Sr. LIZARRONDO con dedicación de tarde, con una retribución adicional de 15.000 pts. mensuales para el primero y de 10.000 pts. para el segundo

dios Financieros, presidida por el diputado señor URMENETA, puso a la consideración de diversas personas los estudios realizados⁶²¹.

En sesión de 24 de octubre de 1964 se nombró la Comisión negociadora del Convenio Económico, con sus colaboradores y auxiliares. Estaría integrada por el Vicepresidente Sr. HUARTE, por los diputados Sres. MARCO y URMENETA, por el Secretario Sr. URIZ, por el Director de Hacienda Sr. TRONCOSO, y por el Asesor Sr. ARELLANO⁶²². Al ampliar el Estado sus representación, se acordó en sesiones de 4 de agosto y 10 de octubre de 1966 designar al Vocal del Tribunal Administrativo de Navarra y Asesor de la Diputación Sr. IRIBARREN. Fallecido el Sr. ARELLANO fue sustituido por el Sr. ZUBIAUR por acuerdo de 17 de julio de 1969. El equipo técnico asesor estaría formado por los señores SARALEGUI PLATERO, ZUBIAUR ALEGRE, LIZARRONDO OLAIZ y OCTAVIO DE TOLEDO EUGUI. Hubo un Grupo Consultivo formado por los señores GORTARI, AIZPÚN SANTAFÉ, URANGA, ECHANDI, FRAUCA, ZARRANZ, AIZPÚN TUERO y GOÑI HUICI. También se designó en sesión de 14 de noviembre de 1964 una Comisión Consultiva⁶²³.

Por parte del Estado, el Ministerio de Hacienda, en diciembre de 1964, integró la Comisión negociadora por el Sr. HERRERO FONTANA, Director General de Presupuestos, BARRERA DE IRIMO, Seretario Técnico, GARCÍA SARDINERO, Delegado de Hacienda en Navarra, los Abogados del Estado señores OLIART SAUSOL y BENITO RODRÍGUEZ, y el Secretario de la Comisión Sr. ORTELLA SIMÓN.

621. En el documento titulado “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, de 21 de agosto de 1971, consta que “el anteproyecto se hizo en contra del consejo del Director de Hacienda”. Este era el señor TRONCOSO que, supuestamente, era el autor de la citada “Nota”. Así me lo confirma todo el conjunto del proceso, el nivel de conocimiento e información directa que refleja, y la actitud crítica del mismo y de sus aspectos técnicos que se realiza en aquella. Recoje la opinión disconforme de un alto funcionario avisado, consciente de la importancia del momento y de las decisiones.

622. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/4.

623. Estaba constituida por el exvicepresidente, señor GORTARI; los exdiputados señores BALEZTENA, URANGA, FERRER y ECHANDI; el exasesor y presidente del Crédito Navarro señor AIZPÚN SANTAFÉ; el exdirector de Hacienda y director-gerente de la Caja de Ahorros de Navarra señor FRAUCA; el director del Crédito Navarro señor AIZPÚN TUERO, y los industriales señores GOÑI y ZARRANZ. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/13.

Según el experto y profundo conocedor de la hacienda foral y del proceso, autor de las citadas “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, los representantes de la Diputación habían establecido las siguientes premisas negociadoras, que se reflejaron en el texto del anteproyecto de Convenio:

a) Para no incurrir en contradicciones (estatuto real y estatuto personal por ejemplo):

- mantener en el territorio la potestad fiscal de la Diputación Foral de Navarra; conceder a la condición civil de navarro los derechos que le pertenecen;
- establecer una correspondencia o reciprocidad entre ambas Administraciones⁶²⁴;
- sentar como base importante la situación de las inmovilizaciones de las empresas (en Utilidades);
- no seguir con impuestos indirectos en administración y cobranza;
- no considerar las ventas al extranjero como realizadas en territorio común;
- no sujetar el cupo, ni el presente ni el futuro, a ninguna clase de datos básicos, cifras o circunstancias, sino fijarlo como fruto de una negociación política sin evaluación previa.

b) Respecto al fraude fiscal:

“Desde luego también acceder a los deseos ministeriales de no favorecer el fraude o la evasión fiscales, y mantener en ambos territorios análogas presiones en indirectos”.

624. Sobre el principio de reciprocidad, las “Notas sobre diversos aspectos...”, cit., afirman: “Que [lo] propugnaba la comisión de Navarra frente al esmerado y detallista cuidado que mostraron los comisionados estatales en señalar las condiciones para tributar al Estado por Utilidades [...] las empresas que obtienen beneficios por sus ventas en territorio común; se adjudicaron por Navarra los enormes beneficios que obtienen en su territorio empresas domiciliadas fuera de Navarra y tributarias al Estado. [...] Siendo imposible establecer u observar una norma para que tributen en Navarra estas empresas por los benéficos que en ella obtienen, lo que sería la perfecta reciprocidad, se debe inclinar la balanza del trato equitativo en las otras a favor de Navarra, de modo que las empresas establecidas aquí tributen a la Hacienda foral por encima de lo que por encima de una determinación fríamente matemática (inmovilizaciones, ventas) señalaría”.

c) Sustituir las inspecciones estatales por las Comisiones Coordinadoras:

“Además, reducir todo lo posible las inspecciones estatales, reemplazándolas por las Comisiones Coordinadoras; reformar la Junta arbitral, haciéndola más neutral y jurídica”.

d) Reconocimiento de las facultades de la Diputación: “mantener declaraciones explícitas de las facultades de la Diputación Foral de Navarra”.

e) Modernización de la Renta: “modernizar el sistema de clasificación de los contribuyentes por la Renta”.

f) Mantener la diferenciación con el sistema fiscal estatal: “no encajar demasiado el sistema fiscal de Navarra en una sistemática igualdad con el estatal”.

g) Validez de las letras: “suprimir todo motivo de discusiones sobre la validez de las letras expedidas en Navarra dentro de todo el territorio nacional, etc. etc.”⁶²⁵

Se informó al Presidente de la Comisión estatal de la existencia de un anteproyecto de Convenio elaborado por la Hacienda de Navarra⁶²⁶, que solicitó se le proporcionase. En el mismo se contenían los siguientes planteamientos:

a) Nueva sistemática del texto formada por: Exposición de Motivos; Título Primero, Normas Fundamentales, que recogían los principios forales; Título Segundo, Competencias, estableciéndolas en

625. En las “Notas sobre diversos aspectos...”, citadas, se afirma: “Párrafo aparte merece la no consecución de los deseos personales del Director de Hacienda de que el Convenio 69 tuviese una parte solamente económica (desarrollo, actuaciones en Navarra de instituciones y entidades del Estado, etc., aspectos financieros públicos de las empresas como la emisión de obligaciones), como se proyectó con el Sr. Subsecretario de Hacienda (Sr. SÁNCHEZ CORTÉS) en tiempos de la Vicepresidencia del Sr. GORTARI, sin que nada se obtuviera en este aspecto”.

626. En el documento titulado “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, citado, se dice: “finalmente el texto se envió al Ministerio. Jamás se tomó como base de trabajo este texto. Sin embargo sirvió para que el Ministerio conociese el ‘tope’ de las aspiraciones de Navarra y tratara naturalmente de rebajar todo lo posible”.

relación con cada tributo; Título Tercero, Aportación Económica al Estado; Título Cuarto, Organismos y Procedimientos; Disposiciones finales.

b) Principios forales inmutables como la bilateralidad, inmodificabilidad unilateral, salvo acuerdo de las partes; voluntariedad de la aportación económica; vigencia indefinida, sin consignar plazo de duración; denuncia por las partes para iniciar otra negociación; reconocimiento de la soberanía fiscal de la Diputación; sistemas de arbitraje para los conflictos.

c) Modificaciones a introducir en el convenio de 1941 para adecuarlo a las realidades del momento, explicadas en su fundamento⁶²⁷.

d) Creación de una Comisión Mixta para dialogar con igual rango y estudiar los planeamientos de la Administración tributaria estatal sobre contribuyentes navarros.

e) Modificación de la Junta Arbitral, que era sustituida por un Tribunal que resolviera las discrepancias entre ambas Administraciones, garantizando la imparcialidad.

f) A efectos de calcular el cupo de aportación de Navarra se computarían los gastos de la Diputación en lo en el resto del país realizase el Estado, así como las aportaciones de los contribuyentes navarros al Tesoro por medio de los monopolios, las aduanas, etc.

Las negociaciones se iniciaron el día 21 de abril de 1965 con la presentación de las Comisiones y los equipos técnicos que les asesoraban.

627. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., p. 137, explica que la actitud de los representantes del Gobierno era la de modificar el Convenio de 1941: “Tuvi- mos que rendir una batalla que duró tiempo, diciéndoles: Miren, el Convenio del 41 no es más que la expresión en unas determinadas circunstancias del Régimen Foral que ayer pudo concretarse en el Convenio del 41 y mañana puede ser una cosa distinta al del 41 y puede ser tan foral como aquel, porque el Fuero no es una fórmula rígida, son una serie de principios, es un concepto de vida, un sistema, que se tiene que adaptar a las circunstancias. [...] Nosotros venimos teniendo presente la circunstancia de Navarra (entonces Navarra estaba en plan de expansión industrial). Mantener unas figuras tributarias o los planteamientos de algunas figuras tributarias existentes, para Navarra hubiera podido ser una asfixia o un inconveniente grandísimo para el desarrollo”.

La representación ministerial entregó a la Comisión navarra un *Memorandum* con sus planteamientos. Seguidamente se celebró una reunión con el Ministro Sr. NAVARRO RUBIO en la que el Vicepresidente expuso la posición de buena voluntad negociadora compatible con defensa de los principios forales que movía a la Diputación. Contestó el Ministro en el sentido de que se debía adecuar el Convenio a la realidad de 1965, con absoluto respeto al régimen foral.

Como el Ministerio conocía el anteproyecto de la Diputación, en el *Memorandum* formuló su posición contestando a aquel con los siguientes planteamientos:

a) Establecía la vinculación a los principios forales recogidos en el Convenio de 1941, manteniéndolos y dando así cumplimiento al artículo 229 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, sin que el Gobierno estuviera habilitado para introducir otros nuevos, de modo que los recogidos en el Convenio de 1941 eran el marco de la negociación.

b) Respecto a cada uno de los impuestos recogidos en el citado Convenio, propuso la incorporación del nuevo régimen de la Ley de Reforma del Sistema Tributario respecto a la imposición directa e indirecta y al Impuesto de Tráfico de Empresas.

c) Incorporar el modo de aplicar los principios distributivos, sociales y económicos de la política nacional para conseguir una progresiva y permanente armonización entre ambos regímenes fiscales.

d) La determinación del cupo tendría en cuenta el crecimiento del gasto general, de modo que la aportación estuviese ajustada a la variación del gasto público.

En la contestación de la Comisión navarra se propusieron a la ministerial las siguientes bases:

a) El Convenio de 1941 no era el marco único ni definitivo del régimen foral, aunque los recogiera en sus aspectos sustanciales de bilateralidad, inmodificabilidad unilateral, carácter de la aportación, etc. El cambio de circunstancias desde el año 1941 también debía considerarse en relación con la evolución del régimen foral como institución viva no petrificada en aquella fecha. Por tanto, ni el régimen ni el contenido del Convenio de 1941 debía considerarse el único marco posible, sino el punto de partida.

b) Se han de reconocer las facultades tributarias de Navarra con base en el Convenio de 1941, y en el espíritu del artículo 229 de la Ley de Reforma Tributaria, concretándola sobre los diversos impuestos.

c) La aportación directa se realizará con criterios de equidad en la necesaria aportación al desarrollo de los fines del Estado.

d) Se establecerán mecanismo legales para evitar el fraude y la evasión fiscales, la competencia desleal y la lesión a los principios de la equidad nacional en el reparto de las cargas públicas.

e) Se propuso negociar el contenido del *Memorandum* ministerial en relación con las Bases propuestas inicialmente por la Comisión y de estas últimas.

La Diputación entendió, y así lo hizo saber al Consejo Foral que el Estado tenía

“el deseo de impedir los desniveles económicos derivados de causas tributarias, así como evitar las desigualdades fiscales, lo que les lleva a insistir en criterios de homologación fiscal, que procuren la paridad tributaria, así como en la institución de mecanismos de garantía. En resumen, plantea una cuestión de principios”.

La actitud que la Diputación transmitió al Consejo era que

“aceptando en líneas generales y de conjunto una equiparación tributaria, ya que en manera alguna se quiere que Navarra pudiera ser un coto de evasión fiscal, para cuya equiparación habría que tener en cuenta no sólo la presión fiscal de la Diputación sino también las de los municipios navarros, no se admitió la homologación, por cuanto que supondría ‘de jure’ la limitación de las facultades soberanas de Navarra”⁶²⁸.

En la sesión siguiente celebrada por las representaciones estatal y navarra, se dejó sentado de común acuerdo que se trataba de un nuevo Convenio, que no estaba predeterminado con el contenido del anterior de 1941. A partir de ello se reunieron las Comisiones Técnicas para

628. ARGN Caja 25757, Legajo 2369/1. Informe de la Diputación al Consejo Foral Administrativo en sesión de 28 de junio de 1965.

iniciar el estudio de la imposición directa. Hasta junio de 1965 las Comisiones oficiales celebraron seis reuniones y las Técnicas catorce, llegando a conclusiones provisionales limitadas con numerosas discrepancias, todo a reserva del acuerdo general. Las diferencias se centraban en la insistencia de la representación estatal en la homologación fiscal, la paridad tributaria y las garantías, cuestiones que no aceptaba la representación foral por entender que tales condiciones, de formularse, sería por la voluntad foral, no por la imposición estatal, y en la necesidad de poder establecer diferenciaciones entre los dos sistemas fiscales como manifestación de la soberanía. Además, se debiera tener en cuenta el conjunto de la presión fiscal provincial y municipal, sin que existieran problemas para establecer mecanismos garantistas, de persecución de la evasión fiscal y de utilización de los instrumentos distributivos y sociales. Se produjo un intercambio de notas con las posiciones, valoraciones y propuestas de las partes.

El 11 de junio de 1965, en reunión entre el Vicepresidente de la Diputación, señor HUARTE, y el Presidente de la Comisión estatal, señor HERRERO FONTANA, este manifestó que su propósito era redactar una contrapropuesta total al anteproyecto de la Diputación, que se le remitiría. A partir de ese momento se reanudarían las reuniones sin interrupción.

La Diputación informó al Consejo Foral Administrativo en sesión plenaria de 28 de junio de 1965 del inicio y estado de las negociaciones⁶²⁹.

La Comisión estatal buscó establecer la paridad en la presión fiscal absoluta e individualizada, que se lograría por medio de la homologación de los sistemas tributarios en la normación y la gestión; la participación en la gestión tributaria; la intervención de los ingresos y su aplicación presupuestaria; los mecanismos de garantía y los órganos resolutorios de los conflictos⁶³⁰.

629. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/12.

630. ARGN Caja 25751, Legajo 2363 existen varias notas e informes sobre el desarrollo de las negociaciones. Destaca el obrante en el legajo con el número 20, del que fue autor el Sr. ZUBIAUR, de 28 de junio de 1965. Otros aparecen sin fecha ni firma.

Las reuniones se suspendieron de hecho a partir de ese momento, por el ambiente de crisis ministerial, que se confirmó con el nombramiento el 7 de julio de 1965 como Ministro de Hacienda del señor ESPINOSA SAN MARTÍN. El día 27 la Diputación realizó una visita de cortesía al nuevo Ministro, a los Subsecretarios de Hacienda señor VALERO BERMEJO⁶³¹, del Tesoro, Deuda Pública y Gastos señor HERRERO FONTANA, y al Director General de Presupuestos señor LATORRE.

Todo ello contribuyó a una paralización de las negociaciones con Navarra. El día 27 se celebró una reunión en Madrid entre la Diputación y el nuevo equipo ministerial.

Valorando esta primera fase de las negociaciones, el autor anónimo de las “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, demostrando un gran conocimiento de las mismas, formuló una conclusión sobre el resultado:

“La primera fase de las negociaciones constituyó un penoso forcejeo entre comisiones de trabajo de una y otra parte y comisiones políticas. Se avanzó algo en lo fácil y se estacaron las discusiones en lo difícil, allí

631. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., p., 137, alude a como al reanudar la negociación “nos encontramos con que había sido promovido a Subsecretario de Hacienda Luis VALERO BERMEJO, exgobernador de Navarra, con sus antecedentes de contrafueros”. Como se ha expuesto, había sido nombrado Gobernador Civil de Navarra el 4 de febrero de 1949, tomando posesión el día 26. Pretendió el control de la provincia desde el Gobierno Civil contra el que venía realizando la Diputación, a la que no dominaba totalmente, protagonizando enfrentamientos con ella, como la suspensión de sus acuerdos sobre los Ayuntamientos de Viana, Castejón y Larraga, que fueron considerados “antifueros”. La Diputación defendió su régimen en una entrevista con el Ministro de la Gobernación el día 19 de noviembre de 1952, de la que conoció el Consejo de Ministros el 9 de enero de 1953. Franco había visitado Navarra del 2 al 5 de diciembre de 1952. En febrero de 1954 cesó a Amadeo MARCO ILINCHETA como alcalde de Navascués, argumentando este que lo había hecho por defender los fueros, oponiéndose a sus intromisiones y a su voluntad de hacerse con Navarra. El 25 de mayo la Diputación se dirigió al Consejo de Ministros rechazando al gobernador, manifestando sus contrafueros y solicitando un apoyo expreso del Gobierno a los fueros de Navarra. El 23 de septiembre el Vicepresidente señor GORTARI se entrevistó con FRANCO, y el día siguiente VALERO era nombrado Director General de Vivienda y Jefe Nacional de la Obra Sindical del Hogar.

donde las posturas eran absolutamente opuestas (Utilidades), por ejemplo. Se pasó mucho tiempo y casi se abandonó el quehacer”⁶³².

5.4.2. *Segunda etapa.*

Tras una reunión del Ministro con el Vicepresidente de la Diputación, junto con los diputados señores URMENETA y MARCO, el día 30 de julio de 1966 se decidió reanudar las conversaciones a partir del 15 de septiembre, que realmente fue el 25 de octubre. Se introdujeron cambios en la Comisión estatal consecuencia de la remodelación interna del Departamento, ampliándose con el Director General del Tesoro señor AGUILAR.

Lo mismo hizo la Diputación en sesión de 4 de agosto de 1966 en la persona del señor IRIBARREN. Además, dio instrucciones a la Comisión negociadora a partir de la “cuestión esencial” que planteaba la Comisión ministerial: “consecución en Navarra del principio de paridad tributaria de forma que las presiones fiscales navarras estén situadas al mismo nivel que las de territorio común”. Respecto a ello, invocó y reiteró lo que se le expuso a aquella:

“Estamos conformes respecto de la *paridad absoluta*, por cuanto entendemos que con ella se expresa el mismo contenido de nuestro concepto de *presión fiscal*, cuya equiparación propusimos.

En cuanto a la *paridad relativa*, no nos pasa desapercibido que con ella se pretende que sea similar o análoga la imposición individualizada en ambos territorios.

Nos interesa resaltar, para que no haya lugar a dudas, que entendemos la expresión *similar o análoga* en su propio sentido gramatical, que elimina el de igualdad fiscal entre uno y otro régimen. La similitud o analogía conducen a una equiparación de presión fiscal de conjunto en la imposición individualizada”.

632. Vid. Notas 604 y 607.

Afirmó a continuación que aceptaban la idea, pero que la paridad se limitase a “las situaciones que puedan originar competencia económica o que tengan marcado interés social”. Las concretó en relación con los impuestos de sociedades, renta de las personas físicas, tráfico y lujo y especiales, señalando que los tres últimos “se rigen por normas y tipos iguales y paralelos a los del Estado, precisamente en evitación de la competencia por razón puramente fiscal”. Concluyó observando que eran previsibles dificultades en la negociación del traspaso de los Impuestos de lujo y especiales y la determinación del cupo.

De todo ello se informó la Diputación al Consejo Foral el 4 de agosto de 1966, indicando que “la reanudación de las conversaciones ha de equivaler a un nuevo planteamiento del tema, en sus bases y criterios primordiales”⁶³³. Observó que “para formar un juicio cabal y objetivo de la realidad del problema” debía tenerse presente:

“a) Que las circunstancias ambientales generales que concurrían en el Convenio del año 1941 no se dan en la actualidad.

b) Que otros aspectos, igualmente de naturaleza ‘circunstancial’, en el orden económico y social son ahora distintos, en su comparación, con los análogos del año 1941”.

Tras hacer una clara referencia al cambio del ambiente político y de la inexistencia de las ventajas que tenía Navarra tras la guerra civil en el Convenio anterior, afirmó que

“su pensamiento directriz en las negociaciones de referencia ha de estar asentado, en toda ocasión, en los principios inmutables forales: Mantenimiento de la soberanía fiscal de Navarra⁶³⁴.- Bilateralidad.- Inmodi-

633. El día 13 de septiembre de 19656 se reunió la Comisión de Hacienda del Consejo Foral, a la que informaron los señores URMENETA y TRONCOSO. El vocal señor SANZ GONZÁLEZ solicitó mayor información, conocer los documentos y que se oyese a los contribuyentes pensando en la regulación interna posterior al Convenio. ARGN Caja 25757, Legajo 2369/1.

634. El consejero foral señor NAGORE YÁRNOZ remitió un escrito en el que, a este propósito, sugirió a la Diputación “que medite serenamente y con todo el

ficabilidad por una sola de las partes.- Voluntariedad de la aportación económica, sin plazo fijo de duración”.

Las negociaciones interrumpidas en mayo de 1965 se reanudaron el 25 de octubre de 1966, entregando la Comisión estatal un anteproyecto de Convenio Económico, contrapropuesta al que había remitido de Navarra en 1965⁶³⁵. Tras su estudio ésta acordó devolverlo por unanimidad y de inmediato, dándolo por no recibido por las absolutas discrepancias sobre su contenido en todos los órdenes⁶³⁶. El Presidente de la representación estatal dispuso retirarlo y aceptó recibir una exposición con los principios fundamentales del régimen foral navarro en la materia, con unas bases sobre los diversos impuestos. Se entregó por el Vicepresidente al Director General de Presupuestos el 8 de noviembre de 1966⁶³⁷. A partir de este momento quedó paralizada la negociación, aunque hubo intercambio de correspondencia y visitas al Ministerio, siempre manifestando en este la voluntad de reanudarla en los primeros meses del año.

sentido de responsabilidad que debe ser guía de su actuación, la procedencia y oportunidad de otras maneras de obrar que pudieran dar ocasión probable a que aquél primer principio, el de la soberanía fiscal, sea puesto en discusión y aun en litigio desde dentro de la propia región de Navarra y, aun más, por navarros”. Parece proponer un debate interno en defensa de esa soberanía para movilizar a la sociedad navarra en su favor y actuar de “otras maneras” diferentes a la de la negociación que realizaba la Diputación. También presentó un extenso documento el señor SANZ GONZÁLEZ. De ambos conoció la Comisión de Hacienda del Consejo Foral en sesión de 13 de septiembre de 1966, incorporándose al acta de la sesión. ARGN Caja 25757, Legajo 2369/1.

635. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/10.

636. El documento titulado “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, valoró el momento afirmando: “Esta actitud, enérgica y acertada, dio la medida de las convicciones y actuación de los comisionados de Navarra”. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., p. 138, describe el momento: “En la etapa de ESPINOSA SAN MARTÍN [...] tuvimos una situación bastante violenta en las conversaciones y hubo que hablar muy seriamente y con fortaleza. [...] al día siguiente fue el Presidente de la Diputación al Ministerio de Hacienda con el Memorándum que nos habían dado ellos, y al presidente de la Comisión del Gobierno, que era el Director General de Presupuestos D. José LATORRE, se lo devolvió diciendo: ‘Navarra le devuelve esto porque es inadmisibles’. Yo no vi la cara del Director, pero la reacción debió ser de estupor. Lo cierto es que él dijo: ‘ténganlo por no recibido’, y lo recogió”.

637. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/10.

Una nota de la representación de la Diputación de octubre de 1966 recogió los “principios esenciales” que se proponían como premisa de la negociación del resto de las cuestiones fiscales. Tras una exposición histórica afirmaba que “la negociación de un nuevo Convenio Económico ha de atenerse a la realidad de este estado de derecho, de rango fundamental, que se traduce [...] en los postulados siguientes”:

1º. Navarra tiene soberanía fiscal. En ejercicio de sus facultades podrá establecer el sistema tributario que estime procedente.

2º. La existencia de dos jurisdicciones tributarias dentro del área nacional requiere la negociación de un texto que regule, coordine y delimite mutuamente las competencias fiscales del Estado y de Navarra en su aplicación a los supuestos impositivos considerados. Este texto, instrumento solemne, es el Convenio Económico. Su duración es ilimitada y la modificación del mismo llegado el caso se hará por el procedimiento guardado para su adopción.

3º. El sistema fiscal de Navarra no se opondrá a los Pactos Internacionales suscritos por el Estado, al Convenio Económico, a las Contribuciones, Rentas e Impuestos de aquél; así como tampoco lesionará el tráfico económico, ni lo que sustancialmente afecte a la normal competencia industrial y comercial.

4º. Recíprocamente el Estado, al establecer o modificar su sistema tributario, en todo o en parte, no se opondrá al régimen fiscal de Navarra, al Convenio, al tráfico económico; ni a lo que sustancialmente afecte a la normal competencia industrial y comercial.

5º. No será de aplicación a Navarra, salvo acuerdo previo con su Diputación, ninguna Contribución, Renta, Impuesto y, en general, cualquier otro gravamen que el Estado establezca, siempre que tenga la naturaleza de tributo.

6º. Navarra participará en las cargas comunes de la Nación mediante el esfuerzo propio, más la aportación económica que conjuntamente se determine. En correspondencia participará en las Expensas generales del Estado.

7º. Navarra tiene derecho a la promoción de su propio desarrollo socioeconómico correspondiendo el señalamiento de los objetivos del mismo a sus genuinos órganos administrativos. Al fin indicado, dichos

organismos gozarán de las mismas prerrogativas de la Administración Central; puesto que con su actividad asumen funciones que, en régimen común corresponderían a aquélla; por lo que, en cierto sentido, la suplen.

Consecuentemente, Navarra podrá utilizar medios análogos –financieros y de otro orden– a los de la Administración Central, aunque conviniendo con la misma las cautelas que sean precisas para evitar entorpecimientos en la política económica nacional.

8°. En la elaboración del Convenio Económico y en la posterior información derivada de la aplicación del mismo, se tendrá en cuenta el criterio de reciprocidad.

9°. Un Organismo de Arbitraje dirimirá las cuestiones de interpretación que suscite la aplicación del Convenio.

10°. La promulgación del Convenio Económico, en orden a su eficacia y fuerza de obligar, se llevará a cabo por cada Administración dentro de sus respectivos ámbitos fiscales, mediante las disposiciones procedentes⁶³⁸.

En octubre de 1966 se estudió y propuso por el señor TRONCOSO la posibilidad de dar una solución rápida a la negociación por medio de un Protocolo adicional al Convenio de 1941, sobre los siguientes aspectos:

a) Régimen del Impuesto de Tráfico de Empresas y traspaso a la Diputación de los Impuestos de Lujo y Especiales.

638. ARGN Caja 25757, Legajo 2369/3 y 4. ARGN Caja 25755, Legajo 2367/1. Informe del Subdirector de Hacienda, señor ZUBIAUR de 15 de enero de 1957, titulado “Acotaciones al articulado del Convenio Económico de 8 de noviembre de 1941, entre el Estado y Navarra”, que lo analiza sistemáticamente, en todos sus términos con numerosas valoraciones y propuestas. Terminó concluyendo respecto a su formalización por medio de una Ley: “entendemos que sería interesante que si bien por Ley se promulgase el mencionado Convenio, apareciese claramente que esa forma de Ley era el procedimiento empleado para la publicación del previo Convenio y para expresar su aceptación por una de las altas partes contratantes, el Estado, como la Excm. Diputación lo acepta mediante un Acuerdo, pero que el Convenio tenía virtualidad propia, nacida del pacto libremente consentido por ambas partes”. ARGN Caja 25755, Legajo 2367/1.

b) Detalló cada uno de los regímenes del Convenio de 1941 y las modificaciones precisas.

c) Propuso modificar la Junta Arbitral y que de los recursos conociera la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, debiendo ser el Tribunal Supremo.

d) Respecto a la aportación económica “no hace falta resaltar lo delicado de esta cuestión”. Afirmó que “los del Ministerio pretenden fijar un cupo que varíe cada año según los Presupuestos del Estado”. Para ello sería precisa una fórmula simple y casi automática, que propuso: “teniendo en cuenta el nivel de la presión provincial en las provincias próximas en vez del nacional”⁶³⁹.

El 3 de noviembre de 1966 los miembros de la Comisión negociadora presentaron a la Diputación un informe sobre el desarrollo de la “segunda etapa de las negociaciones”, que se realizaban con los nuevos responsables de la Hacienda estatal. En ella se recogieron las importantes diferencias existentes, tanto a nivel de los principios como en el contenido, entre las propuestas de ambas representaciones. Por la parte navarra se rechazó expresamente el anteproyecto remitido por el Estado⁶⁴⁰.

El Ministro de Hacienda contestó al Vicepresidente por carta de 9 de marzo de 1967 sobre la cuestión de la autorización del empréstito planteada en 1964 y reiterada en otras entrevistas, que fue el origen del proceso negociador. Señaló las dificultades existentes para autorizarlo y manifestó el deseo de concluir la negociación del Convenio, aunque “el replantear Vds. toda la problemática política y jurídica del Convenio se produce un inevitable retraso y dificultad”. Insistió en que el Ministerio no pretendía alterar los principios del régimen foral, sino acomodar el Convenio a la evolución económica. Le contestó el Vicepresidente el 31 de marzo proponiéndole ordenase la redacción de unas bases de estudio para el desarrollo “en preceptos articulados que representen, dentro de la inalterable observancia del

639. Informe con el estudio de los puntos esenciales para una negociación rápida, de 4 de agosto de 1966. ARGN Caja 25753, Legajo 2365/1.

640. ARGN Caja 25754, Legajo 2366/6; Caja 25755, Legajo 2367/2.

viejo régimen propio de Navarra, su aplicación cara al futuro” para proceder a su estudio “con el mayor deseo de alcanzar rápidamente una solución que satisfaga a todos”⁶⁴¹.

Se puede afirmar que a partir de este momento se acreditó por los máximos responsables del Ministerio de Hacienda una actitud favorable a cerrar el Convenio, aunque dejando las precisiones técnicas al segundo nivel, pero con una orientación favorable al acuerdo y a suavizar las pretensiones estatales. En este sentido tuvo especial relieve la actitud del Subsecretario, quien mantuvo un diálogo fluido y amistoso con el Presidente de la Comisión de Navarra.

Entre los días 21 y 31 de mayo de 1968 se celebraron reuniones de trabajo sobre la imposición indirecta. Establecieron las normas sobre los sistemas para su exacción en Navarra, la inspección y la competencia de ambas Administraciones. Concretaron los acuerdos y las diferencias en todos los aspectos de la imposición, concluyendo con las diferentes propuestas de texto sobre la armonización fiscal. En un Memorándum expondrían los respectivos fundamentos de sus posturas para elevarlas la Superioridad respectiva. Así lo realizó el Presidente de la Comisión navarra con fecha 4 de junio de 1968⁶⁴², conociéndolo la Diputación en sesión de 7 de junio.

El Presidente de la Comisión señor URMENETA celebró el día 7 de junio de 1968 una reunión con el Subsecretario señor LATORRE y el Director General de Impuestos Indirecto, señor XIMENEZ SOTERAS. Aquel les expresó su deseo de ultimar lo negociado, a reserva de la aprobación por la Comisión Política a lo que replicó el portavoz navarro que la mejor forma de hacerlo era que el Ministerio aceptase las siguientes tesis de Navarra:

“a) Navarra no acepta la fiscalización sobre el contribuyente, conjunta, o sea, de Diputación y de Hacienda del Estado.

b) Tampoco acepta la Inspección sobre el contribuyente de la Hacienda del Estado.

641. Documento de síntesis de la situación de la negociación del Convenio Económico de 17 de mayo de 1967. ARGN Caja 25755, Legajo 2367/2.

642. ARGN Caja 25756, Legajo 2368/1.

c) Navarra tiene que cobrar todos los Impuestos Directos e Indirectos, sin perjuicio, claro está de devolverle al Estado lo que le corresponda, según convenga.

d) Navarra tiene que cobrar también la renta y los fondos tienen que ser para ella misma”.

Otros aspectos tratados fueron la acción común contra los contribuyentes acogidos al régimen foral, pero no residentes de hecho, defraudadores de ambas Haciendas, en lo que hubo total acuerdo. Se trataron otras muchas cuestiones, incluso de la cuantía real del cupo que excedía de los 21.000.000 pts. en razón a todos los ingresos que el Estado obtenía en Navarra⁶⁴³. Sin embargo, todavía en noviembre existían discrepancias en cuestiones de técnica fiscal en la imposición indirecta, que obligaron a la Comisión a solicitar a la Diputación que considerara tratar el problema “en el plano político correspondiente, para que, en consecuencia, actúe nuestra Diputación en dicho nivel”. Todo ello haciendo constar el reconocimiento a la representación ministerial y especialmente a su Presidente, el Sr. Subsecretario. Observaban que se trataba de cuestiones fáciles de resolver, pero tenían la impresión de “que la representación ministerial no logra ahuyentar una imagen fija de recelo, de desconfianza, hacia nuestra administración⁶⁴⁴. Y sin confianza no hay Convenio”⁶⁴⁵.

En reunión de 23 de julio de 1968 el señor LATORRE manifestó que se aceptaba que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiera íntegramente a la Diputación, en base a las condiciones personales que lo definían, así como al precedente del Convenio de 1941, sin que el Estado lo hubiese exaccionado en Navarra. Suponía

643. Resumen de la entrevista y de las cuestiones tratadas. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/2.

644. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., p. 137, expuso la actitud de los representantes estatales: “Incomprensión, porque aquella parte, digámoslo así, afectiva, la intermediación de la guerra, había desaparecido y entonces se sentaban a negociar con una Administración tecnocratizada, que lo que quería era sacar dinero y que lo que no podía admitir es que Navarra, fuese, según ellos, una especie de Liechtenstein”.

645. “Nota resumen”, de 6 de noviembre de 1968. ARGN Caja 25755, Legajo 2367/4.

aceptar el marco establecido por la representación foral que había concretado las condiciones del Impuesto⁶⁴⁶. A finales de noviembre seguían discutiéndose algunos aspectos sobre la información e inspección de los impuestos directos⁶⁴⁷.

El perspicaz autor de las “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, describió, desde, sin duda, su posición de miembro de la Comisión navarra y experto conocedor de la Hacienda de Navarra por su alta reponsabilidad en la misma, circunstancias concurrentes en el señor TRONCOSO, cuales fueron los comportamientos de ambas representaciones:

“Se hablaban muchas veces dos idiomas distintos en aquellas reuniones. Los navarros partían de la base foral como derecho. Los estatales tendían a la uniformidad y al control ministerial como meta, pasando por una gran elevación del cupo. Navarra quería más atribuciones, más independencia fiscal en su actividad, más reconocimiento de los hechos modernos derivados de la economía actual, intervención del capital extranjero, exportaciones, etc. El Ministerio quería saber más interioridades, no permitir ‘privilegios’ (sorprendentemente no hicieron presión sobre la exención de las herencias directas), su base jurídica ignorable el Fuero, era igualitaria con el territorio común toda su tendencia, y esgrimía el argumento de un futuro de España integrada en el MEC donde se exigiría (no es así) una igualdad fiscal, llegando desde luego a la Tasa sobre Valor Añadido como consecuencia entre otros pormenores”.

Durante este periodo no faltó la presión sobre la negociación dirigida a facilitar las exigencias del Gobierno frente a la Diputación, orquestada por algunos periódicos de la llamada “prensa del Movimiento”, repitiendo los argumentos contrarios a la foralidad que habían articulado, en su día, CALVO SOTELO y VALERO BERMEJO, actualizados con la referencia a la insolidaridad de Navarra⁶⁴⁸.

646. ARGN Caja 25752, Legajo 2364/4.

647. Nota entregada por el Director General de Impuestos Directos el 27 de noviembre de 1968. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/2.

648. La protagonizaron los diarios de la prensa del Movimiento, *Proa* de León con un artículo de Diego CARCEDO, *Arriba* con el de Jaime CAMPANY, de Madrid

5.4.3. *Tercera etapa.*

La Diputación conoció en sesión extraordinaria de 30 de junio de 1969 del Memorándum de los señores Vicepresidente, diputado UR-MENETA y abogado IRIBARREN sobre sus gestiones en el Ministerio de Hacienda. El primer aspecto a destacar fue que lo que iba a ser una entrevista con el titular del Departamento resultó ser una reunión en la que participó el Ministro de Trabajo y todo el equipo ministerial, lo que molestó a la delegación navarra, haciéndolo constar. Comentaron el estado de la negociación del Convenio y las diferencias sin que hubiera avances, sino desinterés. Tampoco fueron positivas otras reuniones posteriores en las que “se manifestaba que era difícil saliera un Convenio, porque Navarra pedía mucho. La impresión fue de impermeabilidad a la argumentación. Y falta de interés en convenir”. Ante esta situación de bloqueo, se comentó al señor LINARES que “se procuraría presentar el problema al Jefe del Estado”⁶⁴⁹.

Así lo confirmó también al Vicepresidente en conversación telefónica el Ministro de Trabajo, el navarro señor ROMEO GORRÍA: “El Ministerio de Hacienda estaba en contra de las aspiraciones de Navarra”, por lo que “le parecía que era conveniente hablar con el Jefe del Estado”. Este ministro había asumido un papel de mediador –parecía que por encargo del Consejo de Ministros– y propuso que se celebrase una nueva reunión de las Comisiones. En esta reunión no hubo acuerdo y, por el contrario,

y *Solidaridad Nacional. Diario sindicalista*. Fueron reproducidos por la prensa navarra. Desde *El Pensamiento Navarro* les replicó su director Javier María PASCUAL, 24 y 27 de mayo de 1969. También lo hizo el director del *Diario de Navarra* señor URANGA (Ollarra) el mismo día. La Diputación publicó una Nota de rechazo del 28 de mayo de 1969. ARGN Caja 25759, Legajo 2371/1. Tras la publicación del Convenio aprobado se reprodujo el debate a partir de una información de *El Noticiero Universal*, que rechazaron los medios navarros y la Diputación por nota publicada el 14 de agosto de 1969. ARGN Caja 25759, Legajo 2371/1.

649. El autor de las “Notas...”, cit., se lamenta de no haberlo hecho de inmediato: “En este momento debemos subrayar que no se realizó una gestión de altura, de carácter político, que fue recomendada, y que estimamos pudo ser beneficiosa”. Es razonable pensar que la recomendación a que alude la formuló del autor al Vicepresidente y diputados forales. Recordemos que existían precedentes en los Convenios anteriores, con PRIMO DE RIVERA y con el mismo FRANCO.

bastante tensión en las posiciones, aunque hubo propuestas nuevas por la Comisión navarra sobre la inspección en la imposición indirecta⁶⁵⁰.

Propiciadas por el Ministro de Trabajo se celebraron nuevas reuniones de las Comisiones los días 3 y 4 de julio de 1969, en las que se formularon aproximaciones sobre el modo de realizar la inspección de los Impuestos Indirectos, el papel de cada Administración Tributaria, el tipo de recursos procedentes y las funciones a este respecto de la Junta Arbitral⁶⁵¹. En sucesivas sesiones se fueron perfilando las cuestiones pendientes, rechazando la representación navarra la pretensión estatal de que su inspección pudiera actuar sobre los beneficios de empresas. Finalmente se alcanzó el acuerdo el 15 de julio de 1969 con la redacción de un proyecto de Convenio⁶⁵².

650. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/4. Acordaron enviar al Ministro de Trabajo un telegrama expresándole la “confianza y reconocimiento” de la Diputación. La demora en el acuerdo creó preocupación en Navarra, como lo hizo constar Javier María PASCUAL, director del diario *El Pensamiento Navarro*, el 2 de julio de 1969: “Navarra negocia con el Estado. Hágase el acuerdo. La insistencia en la dialéctica guerra de trincheras –insistencia honrada, por supuesto, pero ineficaz– sólo puede conducir a ramalazos sentimentales y tentaciones de romper la baraja. Y eso, ni a Navarra ni al Estado interesa”.

651. El autor de las “Notas sobre diversos aspectos del Convenio 69”, describe el momento: “Cuando se reanudó comenzaron de nuevo las discusiones, pero se fueron sentando puntos de acuerdo, más o menos a regañadientes por ambas partes. Siguió pasando el tiempo y llegó un momento en que se produjo una urgencia extraordinaria. Tan extraordinaria que se trabajó en Sanfermines, y de noche, y muy de prisa, y con una amenaza pendiente (sin expresión concreta) de que, o se terminaba inmediatamente, o aquello quedaba en suspenso hasta fecha indeterminada y a merced de unas consecuencias no definidas, pero posiblemente lamentables (para Navarra se entiende). Esto motivó el ‘galop’ final en el que se quemaron etapas y se fijó sobre todo la aportación económica con excesiva prisa. El trabajo se redujo en definitiva a una pseudo-modernización del Convenio 41”.

652. DEL BURGO, J. I., “¿De qué lado he estado?”. En *Diario de Navarra*, 6 de enero de 2003: “El Convenio de 1969 se consiguió cerrar tras una visita del vicepresidente HUARTE al Palacio del Pardo, pues las cosas se habían embarrancado en el Ministerio de Hacienda. Don Félix convenció al general FRANCO y hubo convenio. Sin embargo, y como un ‘detalle’ a tener en cuenta, a la hora de trasladar al Boletín Oficial del Estado el texto convenido, el Gobierno de aquel Estado centralista tuvo buen cuidado de eliminar la palabra ‘convenio’ para sustituirla por la de ‘texto’, ‘disposición’ o algo similar”.

El Consejo Foral Administrativo conoció del acuerdo en sesión de 18 de julio de 1969. Le dio un informe favorable, “con voto de confianza absoluta a la Diputación” para su firma, reconociendo el celo e interés de la Diputación y sus comisionados “en la defensa de los principios forales y económicos”. Formuló las siguientes observaciones:

a) Consideró que el Proyecto de Convenio, “no satisface los deseos y posibilidades de Navarra al no reconocer las aspiraciones legítimas que, dada la evolución económico-política de España, estimamos corresponden a nuestro Régimen privativo”.

b) Respecto al cupo manifestó que “estimamos que la cifra global del Cupo y aportaciones variables es notoriamente excesiva en su cuantía”, rechazando la revisión periódica, que no debía ser objeto de plazos y debía quedar a la petición de las partes. Pidió a la Diputación que negociase su reducción o su escalonamiento para la entrada en vigor para una mejor adaptación de la Hacienda Foral⁶⁵³.

El 19 de julio de 1969 se reunieron en Madrid el Vicepresidente de la Diputación señor HUARTE y el Director General del Tesoro y Presupuestos señor BENAVIDES, “con el fin de establecer de común acuerdo las normas para la fijación de la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales del Estado y armonizar su peculiar régimen fiscal con el general del territorio común”. Reconocieron que las conversaciones habían sido “largas y laboriosas, dada la complejidad técnica de los temas abordados”. Se habían “desarrollado siempre en un clima de comprensión, cordialidad y mutua colaboración”, que era “viva expresión, tanto del deseo de la Administración del Estado de respetar el actual régimen jurídico fiscal de Navarra, como del decidido propósito de esta de contribuir al Erario Nacional en la medida que el supremo interés nacional demande”⁶⁵⁴. Acordaron elevar al Gobierno para su

653. ARGN Caja 25758, Legajo 2370/6.

654. La versión del autor de las “Notas sobre diversos aspectos...”, cit., es: “Momentos antes de la firma, los miembros de la Comisión estatal se encontraban contrariadísimos del texto, y se negaban a firmarlo. También ocurría esto con algún miembro de la Comisión de Navarra. Solamente firmó una persona por cada representación”. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., pp. 141-142, describe las

tramitación el Convenio Económico de Navarra, que se incorporaba al Acta⁶⁵⁵.

La Diputación remitió a los medios de comunicación una Nota en la que informaba de la firma del Convenio Económico con el Estado. Hizo constar que su contenido “en una panorámica de conjunto, no altera ninguno de los principios forales y vigoriza su aplicación en los aspectos de una economía moderna, habiendo sido aceptado, no obstante su carga económica”⁶⁵⁶.

Por acuerdo de 26 de julio de 1969 la Diputación solicitó audiencia al Jefe del Estado, “con el fin de cumplimentarle con motivo de los hechos relacionados”, pidiendo que a la misma asistieran los Ministros de Hacienda señor ESPINOSA SAN MARTÍN, y de Trabajo, señor ROMEO GORRIA. La audiencia se anunció para el día 22 de octubre de 1969, de lo que tuvo conocimiento la Corporación en sesión del día 16. En el discurso del Vicepresidente señor HUARTE se aludió al Convenio y

circunstancias políticas que, a su juicio, condujeron a concluir la negociación: “El convenio había estado parado porque Navarra vio que convenía no acelerarlo. Habíamos entrado incluso en el 69 en esta situación. Las cosas estaban difíciles. Recuerdo que un viaje que hice como Procurador [en las Cortes por Navarra] a Madrid, llamé por teléfono a URMENETA y le dije: ‘El ambiente político que hay aquí es que va a haber un cambio político, estamos en vísperas de que se proclame a D. Juan Carlos, Príncipe de España. Me parece que es el momento de reactivar esto’. Porque no cabe duda que en la mente oficial había una equiparación de Navarra igual a Carlismo, cosa que no era cierta, pero el Carlismo era una fuerza predominante. Dije: ‘Podemos aprovechar esos vientos y ponerlos a nuestro favor, porque esta gente pensará que si además de que este suceso no va a ser bien recibido en Navarra, empeorarlo con una postura intransigente y cerrada respecto al Convenio Económico es echar leña al fuego’. Entonces la Comisión navarra se trasladó rápidamente a Madrid. Fue la última parte de las negociaciones y lo curioso es que la firma del Convenio fue el 19 de julio y el 21 fue la proclamación de D. Juan Carlos como Príncipe de España”.

655. ARGN Caja 25751, Legajo 2363/2. Se publicó en el BON 91, de 30 de julio de 1969.

656. Fue publicada en la prensa local del día 22 de julio de 1969. *El Pensamiento Navarro* hizo constar en un breve editorial, entre otros extremos: “Únicamente queremos recordar dos cosas: el llamado ‘cupu’ ha sido siempre el ‘donativo foral’ y esto para que no se olviden los nombres; y, lo más importante, que Navarra debe conservar por encima de todo aquello que no perdió en la Ley Paccionada de 1841, que es una Ley Constitucional y Fundamental del Estado Español”.

a los Programas de Promoción de infraestructuras y servicios, industria y agricultura, a las necesidades educativas, a la construcción de la autopista y el Canal de Navarra. Manifestó “su reconocimiento por la garantía prestada al régimen de Navarra” y, ante la “triplicación producida en la aportación de Navarra a las cargas del Estado”, solicitó “la directiva del Jefe del Estado a los órganos pertinentes para la apertura de créditos a Navarra” para “objetivos donde la responsabilidad de la Diputación sea excluyente o de alta urgencia, señalando dentro de dichos objetivos el programa de carreteras y el abastecimiento de aguas y depuración de las mismas”. La línea de crédito sería por un tercio de las inversiones con una cuantía de mil millones de pesetas a invertir los años 1970 y 1971, no incluyéndose el Canal de Navarra pendiente de actores técnicos. Tras renovar la fidelidad expresó la confianza en que seguiría haciendo posible “el histórico proceso de Navarra: Participar con su Régimen Foral en las cargas y esperanzas, en los sacrificios y en los éxitos, del destino de España”⁶⁵⁷.

5.5. Contenido del nuevo Convenio.

El Convenio Económico se formalizó por el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, sobre aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Nación y armonización de su régimen fiscal con el general del Estado⁶⁵⁸. Como recoge su exposición de motivos:

“Las mismas causas que motivaron el texto de 1941 justifican hoy su renovación y puesta al día, y esa labor se ha llevado a cabo con la

657. ARGN Caja 25758, Legajo 2370/6.

658. Fue editado por la Diputación Foral de Navarra, Pamplona, Imprenta Provincial, 1969. También por el Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones. Madrid, 1969. ARGN Cajas 25752 y 25756, Legajos 2364/1 y 2368/1. El texto está recogido por DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Régimen fiscal...*, cit., pp. 197-222. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 154-159. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 67-75. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas: Convenio-Concierto, identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*. San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia, 2005, pp. 41-43.

Diputación Foral, que ha respondido con su tradicional dignidad y patriotismo”.

El Decreto-Ley fue de artículo único, por entender que el compromiso entre ambas Administraciones estaba en el Convenio, pero precisaba de una norma de rango legal para formalizarlo. El artículo único dispuso:

“Con objeto de asegurar la realización en Navarra de los criterios distributivos, sociales y económicos en que se inspira la política nacional, se aprueba el adjunto texto, que, redactado por el Ministerio de Hacienda de acuerdo con aquella Diputación, armoniza su régimen fiscal peculiar con el general del Estado”⁶⁵⁹.

Estaba formado por un Título Preliminar con una disposición única, sobre principios. El Título Primero regulaba los Impuestos Directos, configurado por cinco capítulos divididos en diez artículos. El Título Segundo se refería a los Impuestos Indirectos con la misma sistemática y ocho artículos. El Título Tercero estaba dedicado a la Junta Arbitral, y el Cuarto a la aportación económica. Le acompañaba una Disposición Transitoria.

Como ocurre en toda negociación, el acuerdo se produjo cuando existió un punto de encuentro a partir de distintas y, a veces, muy distantes posturas. Así ocurrió en el Convenio Económico. La necesidad de ambas partes de cerrar el largo proceso y de adecuar sus medios a la nueva realidad económica, sin descartar una final y clara voluntad política, permitieron el encuentro en los términos que se recogen. Ninguna de las partes se consideró satisfecha en sus pretensiones iniciales⁶⁶⁰.

659. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., explica la razón que llevó a que se promulgase de ese modo: “la tesis foral era la siguiente: Lo que tiene fuerza de obligar a las dos Administraciones es el Pacto, que es la Ley entre los pactantes, este Pacto se promulgará en régimen común por los procedimientos habituales de formalización, y en régimen foral por el procedimiento habitual de régimen foral, pero el Convenio Económico tiene virtualidad en sí”.

660. Bajo el seudónimo *Ollarra*, el director del *Diario de Navarra* señor URANGA, publicó un artículo titulado “Diputación y Elecciones” el 24 de septiembre de 1979,

5.5.1. *Principios forales.*

Fueron uno de los aspectos más discutidos por el afán de la Diputación de que quedase constancia de los mismos, sin conseguirlo con el alcance pretendido.

a) Acuerdo bilateral:

En el Acta del acuerdo de 19 de julio de 1969 se hizo constar su naturaleza de acuerdo bilateral, porque su fin era “establecer de común acuerdo” las normas para fijar la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, y “armonizar su peculiar régimen fiscal con el general del territorio común”. Sus términos se habían negociado y ambas partes “han acordado” su remisión al Gobierno para formalizarlo con el rango normativo adecuado. Para su modificación, total o parcial, se utilizaría “el procedimiento guardado para su adopción” (Tít. Preliminar, dispo. única 3.2º). Además, la armonización del régimen fiscal “se efectuará de acuerdo con la Diputación de Navarra” (Tít. Preliminar, disposición única 4).

b) Facultades de la Diputación:

Tal y como lo habían realizado los Convenios de 1924 y 1941 se le reconocieron

“amplias facultades para mantener y establecer en la Provincia, el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Convenio o a las contribuciones, rentas o impuestos del Estado. [...] para la fiscalización y exacción de los tributos establecidos por ella, las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública, pero limitándose estas atribuciones a su propio territorio”.

en el que, con relación al Convenio de 1969, afirmó: “con lo duro que fue nuestro Convenio Económico, suscrito –yo creo que en mala hora– por nuestra Diputación Foral. [...] El Convenio, sumado al olvido en que nos dejan los grandes y pequeños proyectos nacionales, pueden ahogarnos. [...] Yo me preguntaría si nuestro mudo – con respecto a su Reino– primer organismo foral tiene la suficiente ‘garra’ y fuerza de conversación y persuasión en Madrid”. Respecto a un próximo proceso electoral afirmó: “Necesitamos diputados que hablen de tú a tú, no a los funcionarios del Gobierno, sino al propio Gobierno y que traigan, además, un aire abierto y renovador al salón de sesiones del Palacio Foral, donde actualmente parece que se apolillan los acuerdos por falta de luz y publicidad”.

Para su ejercicio la Diputación podría

“recabar la cooperación de los funcionarios del Estado que ejerzan sus cargos en Navarra, para la aplicación y administración de dicho régimen tributario, reclamándoles al efecto los datos y auxilios que juzgue necesarios”.

c) Alta Inspección del Estado:

Como en los Convenios anteriores se dejó “a salvo la Alta Inspección de la Administración del Estado, conducente al cumplimiento de sus fines propios a los de este Decreto-Ley”.

d) Armonización fiscal:

Como había recogido el Acta, constituía el segundo objetivo del acuerdo, tras la fijación de la aportación, el “armonizar su peculiar régimen fiscal con el general del territorio común”.

Su fin era lograr “los criterios distributivos, sociales y económico en que se inspira la política nacional”, de acuerdo con la Diputación. Su incorporación se justificaba en una actitud reticente por parte de la Hacienda estatal respecto a la presión fiscal efectiva en Navarra y a su utilización por parte de la Diputación en beneficio competitivo. Así se desprende del hecho de que, en relación con la Imposición indirecta, se encomendase a la Comisión Coordinadora de ambas Administraciones la función de “establecer la coordinación adecuada a fin de evitar una falta de equidad en la presión fiscal en un territorio respecto del otro”, o la persecución del fraude fiscal (art. 10.1)⁶⁶¹.

661. ARGN Caja 25758, Legajo 2370/6. Consta un breve documento sin fecha ni firma, situado junto con la documentación relativa al Convenio Económico, titulado “Comparación de las cargas presupuestarias medias por habitante, en territorio de régimen común y en Navarra”. Acompaña un esquema en el que refleja las cuantías de gasto presupuestario total en el Estado (Estado, Diputaciones y Ayuntamientos) por 4.520 pts./hab., en Navarra (Estado, Diputación, Ayuntamientos y Concejos) por 4.708 pts./hab. Dentro de esta última diferenciaba en la parte correspondiente al Estado entre la exacción común a todo el territorio nacional (1.588 pts./hab.), la recaudación de la Delegación de Hacienda en Navarra por carburantes (470 pts./hab.), la recaudación de la misma dependencia por diversos tributos sin contar Aduanas (358 pts./hab.), los Presupuestos de la Diputación menos las

Más detallada fue la exigencia de homogeneidad impositiva en relación con la exacción de los Impuestos General sobre el Tráfico de Empresas, Lujo, Especiales y Tasas Fiscales. La Diputación aplicará los mismo principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas, vigentes en cada momento en territorio común (art. 18.1). Todo ello reforzado por las funciones de la Comisión Coordinadora (art. 18.2). Se explicitó que era su “objeto conseguir la deseada coordinación e igualdad de presión tributaria, en estos impuestos dentro del régimen de Convenios”, facilitándose datos e información (art. 18.5).

La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838)⁶⁶² explicó la vinculación que el artículo 45.3 LORAFNA realizó a “los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969”, en la necesidad de dar continuidad al régimen de Convenios Económicos y a su articulación con las reformas fiscales introducida por el Estado:

“Pero, aunque el Convenio de 1969 no disponía de modo expreso y explícito la aplicación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, es lo cierto que tácita e implícitamente sí recogió la terminología y los conceptos esenciales introducidos por dicha ley, sencillamente porque el Convenio se aprobó para adaptar el anterior de 1941 a las sustanciales reformas introducidas en el Sistema Tributario Estatal por las Leyes de 27 de diciembre de 1957 y de 11 de junio de 1964, en especial, como se dice en la Exposición de Motivos del Convenio, respecto de los textos refundidos de todos los impuestos, aprobados en los años 1966 a 1968, que a su vez se aprobaron, y esto es muy importante, en cumplimiento de la Disposición transitoria Primera de la Ley General Tributaria que ordenó que por el Ministro de Hacienda, en el plazo de dos años y previo dictamen del Consejo de Estado, se propondrán al Gobierno los proyectos de Decreto en los que se refundan las disposiciones vigentes para cada tributo. Dicha refundición acomodará las normas legales tributarias a los principios, conceptos y sistemática que se contienen en la General Tributaria”.

partidas para el Estado, Ayuntamientos y organismo público (1.279 pts./hab.), los Ayuntamientos (901 pts./hab.) y los Concejos (112 pts./hab.), cuya suma produce el total de las 4.708 pts./hab.

662. Se expone detalladamente en el Capítulo V, apartado 8.

5.5.2. *Regulación tributaria.*

Siguió el camino trazado por los Convenios de 1927 y 1941, ampliando las competencias del régimen foral con la asimilación de la imposición estatal, en un proceso de homologación tributaria. Se manifestó más necesario conforme se transformaron las estructuras socioeconómicas españolas, con plena integración de Navarra en ellas. Supuso, por otra parte, el reconocimiento y ejercicio de una autonomía fiscal, con plena competencia normativa y gestora, que tenía su fundamento en la Ley de 1841. En cada Convenio ha sido reconocida por el Estado en sus elementos sustantivos de acuerdo, bilateralidad y autonomía para armonizar dos sistemas fiscales distintos. Se observa como, manifestada de un modo u otro, la renovación de la fiscalidad supone siempre un avance en ese reconocimiento y ejercicio.

A) Impuestos Directos:

a) Impuestos a cuenta de los generales sobre la Renta (Cap. 1º):

Son las Contribuciones sobre la Riqueza Rústica y Pecuaria (art. 1º) y Urbana (2º), el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (art. 3º), el Impuesto sobre las Rentas del Capital (art. 4º) y el Impuesto sobre Actividades y Benéficos Comerciales e Industriales (art. 5º).

A partir del Convenio de 1941, que se mantuvo en lo sustancial, se incorporaron aspectos técnicos sobre los puntos de conexión y la gestión, respetando el principio de reciprocidad.

b) Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (Cap. 2º, art. 6º):

La condición civil y la residencia eran exigencia del Convenio de 1941 para la tributación en Navarra. Se añadió que quienes adquirieran la condición civil por residencia de dos años, conforme al artículo 15 CC, tributarían durante los mismos a la Hacienda del Estado en Navarra. Se reguló la pérdida de la condición, la colaboración en la formación y conservación del Registro de Rentas y Patrimonios, y el compromiso de elaborar normas análogas a las estatales respecto a las entidades, organismos y funcionarios obligados a la aportación de datos.

c) Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas (Cap. 3º, arts. 7º y 8º):

Constituyó uno de los aspectos en que, a partir de la regulación de 1941, se incorporaron por la adecuación a la nueva economía española. No se logró la vinculación de la tributación al emplazamiento de las inmovilizaciones, de modo que se mantuvo el orden anterior de que la tributación en Navarra se realizara en función de la domiciliación con mayoría de capital navarro y de inmovilizaciones o ventas. En las que no concurrieran esos requisitos lo harían por cifra relativa en función del destino de las ventas. Estarían sometidas al Estado las sociedades domiciliadas en territorio común tributando por la totalidad del Impuesto y las de nacionalidad extranjera, aunque realizasen negocios en Navarra.

Se incorporó el régimen de la tributación del capital extranjero y las exportaciones, que no estaban previstas en el Convenio de 1941. El primero se imputaría hasta el límite del 50% a ambas Haciendas, aunque pudiera hacerse exclusivamente en Navarra según el alcance de su inmovilizado. Respecto a las exportaciones se fijaría la cifra relativa con la atribución a Navarra de la mitad de las mismas. Se regula la consideración fiscal de la aportación de una sociedad en el capital social de otra según el porcentaje de pertenencia a una compañía con la condición civil navarra⁶⁶³.

d) Impuesto General sobre las Sucesiones (Cap. 4º, art. 9º):

A partir del Convenio de 1941 se introdujeron aspectos técnicos sobre la acumulación en la base cuando hubiera en el caudal inmuebles en distintos territorios, y medidas para evitar el fraude de quienes adquirieran la condición civil navarra por residencia.

e) Normas de gestión (Cap. 5º, art. 10)

Se reguló la creación de la Comisión Coordinadora, que es objeto de otro epígrafe.

B) Impuestos Indirectos:

Se atribuyó a Navarra el conjunto, como se había establecido en el Convenio de 1941, con mejoras derivadas de la experiencia normativa

663. ARGN Caja 25752, Legajo 2365/3. Informe de D. Jesús AIZPÚN TUERO sobre la vecindad o condición civil navarra de las personas jurídicas de 6 de junio de 1970.

y gestora, adecuándolos a las nuevas circunstancias. Por su afección a la actividad económica y a la competencia se precisaba un mecanismo de coordinación y cooperación con la hacienda estatal. La Ley 18/1986, de 5 de mayo, lo adaptó al nuevo régimen de la imposición indirecta.

a) Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Documentados (AJD) (Cap. 1º, art. 11):

No se aceptó la idea de identificar la condición con el domicilio a efectos de la tributación en Navarra por los actos y contratos sobre bienes muebles. Aunque lo harían los actos sociales cuando, además del domicilio, tuviera mayoría del capital social navarro. Se limitó la capacidad normativa de Navarra, que debería acomodarse a las tarifas vigente en territorio común en determinados actos (art. 11.5).

b) Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (Cap. 2º, art. 12):

Se cumplió la previsión del acuerdo de la Diputación de 26 de junio de 1964, que lo estableció en Navarra a reserva del futuro Convenio Económico⁶⁶⁴. Además de fijar los puntos de conexión se previó la acomodación del impuesto a nuevas situaciones por acuerdo entre ambas Administraciones (art. 12.16).

Fue sustituido por el IVA, cuya Ley 18/1986, de 5 de mayo, estableció el régimen del nuevo impuesto, así como del “ajuste de la recaudación del IVA”, la “compensación por Impuestos Indirectos” y la competencia de la Junta Arbitral.

c) Impuesto sobre el Lujo (Cap. 3º, art. 13).

d) Impuestos Especiales (Cap. 4º, art. 14).

Se vieron afectados por la Ley 18/1986, de 5 de mayo, estableciendo que los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre la cerveza y labores del tabaco, serían exigidos por la Comunidad Foral cuando las fábricas estén en Navarra. El especial sobre hidrocarburos sería exaccionado por la Administración del Estado.

664. Dispuso el acuerdo de la Diputación: “El Estado y Navarra, en ejercicio de sus respectivas facultades, fijarán, en su día, el texto del Convenio Económico que en el futuro adecuará sus mutuas relaciones, con modificación de las actualmente existentes”.

e) Impuestos sobre la gasolina supercarburante y sobre el petróleo y sus derivados (Cap. 5º, art. 15):

Se exigiría por la Administración del Estado, ingresando su rendimiento en el Tesoro, conforme a los artículos 16 del Texto Refundido de 22 de diciembre de 1966 y 41 del Texto Refundido de 2 de marzo de 1967.

f) Tasas Fiscales y Canon de Prensa (Cap. 6º, arts. 16 y 17):

Las Tasas estaban reguladas por el Estado en el Texto Refundido de 1 de diciembre de 1966, atribuyéndose a Navarra las que fueran propias por su naturaleza en cuanto al lugar en que se producen, como las de “expedición de títulos o credenciales a funcionarios o empleados públicos”, nombrados por la Diputación o por las Corporaciones locales de Navarra, y las de apuestas cuando se realicen dentro de su territorio.

El Canon de compensación de precios de papel prensa se exigiría por la Diputación respecto al producido en fábricas situadas en su territorio, con arreglo a las normas de régimen común.

g) Normas de Gestión (Cap. 7º, art. 18):

Para la exacción de los Impuestos General sobre el Tráfico de Empresas, Lujo, Especiales y Tasas Fiscales, la Diputación aplicaría los mismo principios básicos, normas sustantivas, hechos imponibles, exenciones, devengos, bases, tipos y tarifas, vigentes en cada momento en territorio común (art. 18.1).

5.5.3. *Aportación económica.*

Fue la denominación dada al llamado “cupó”, sucesor del “donativo foral”, cuya cuantía en el Convenio de 1941 había quedado obsoleta, teniendo en cuenta, entre otras, la profunda variación de la situación económica y la devaluación de la peseta. La asunción de los principios de la solidaridad y la redistribución fueron decisivos para considerar que esta, siendo importante, no era la cuestión sustancial del Convenio. Insistió la representación navarra en dejar claras las cuentas, en el sentido de que contribuía mucho más que con la aportación del cupo, como se ha recogido. En esto hubo una sustancial diferencia con los Convenios anteriores, centrados en la cuantía, aunque esta cuestión quedó al final superada por otras más importantes respecto al régimen foral,

como había ocurrido en 1927. Ahora bien, también en cuanto a ella hubo un cambio sustancial: se paso de la cuantía fija e invariable a otra variable, integrada por un cupo fijo y conceptos actualizables.

No obstante, socialmente, fue una cuestión batallona en Navarra, como lo demostró el Consejo Foral en su acuerdo de 18 de julio de 1969. Rechazó el contenido del Convenio por considerar que “la cifra global y aportaciones variables es notoriamente excesiva en su cuantía”, así como su plazo y revisión⁶⁶⁵.

En la aportación se diferenciaron tres conceptos:

a) Cupo fijo e inalterable de 230.000.000 pts. (art. 20.1), sin que se hubiera asumido el criterio estatal de configurarlo como revisable periódicamente en función de los ingresos estatales. Se ingresaría en las condiciones del artículo 21.1. La Disposición Transitoria estableció la forma de determinar la cuantía y el modo de ingreso correspondiente al del año 1969.

b) Compensación por la atribución a la Diputación de los rendimientos de los Impuestos General sobre el Tráfico de Empresas, Lujos y Especiales (art. 20.2). Se fijó para los ejercicios de 1970 y 1971 la cantidad de 390.000.000 pts. (art. 20.5). La cuantía era revisable a partir de 1972 según el porcentaje de aumento o disminución de la recaudación total de los mismos conceptos en favor del Tesoro, en el ejercicio inmediatamente anterior (art. 20.4.1º). Se ingresaría conforme a las condiciones del artículo 21.2-4.

c) Compensación por la desgravación fiscal a la exportaciones que realizaba el Estado a empresas establecidas y que tributaran en Navarra (art. 20.3)⁶⁶⁶. Se fijó para los ejercicios de 1970 y 1971 la cantidad de

665. En las “Notas sobre diversos aspectos...”, cit., se expuso la discrepancia del autor, afirmando a este respecto: “La aportación económica no nos atrevemos casi a comentarla. La estimamos excesiva, al menos en 100 millones y siempre lo dijimos, no obstante ser menos que la mitad de la primera petición estatal, y tener una parte fija que irá reduciendo con el tiempo su importancia proporcional. Se fraguó con apresuramientos y una intervención casi de ‘laudo’. Debe ponerse mucho interés en la revisión de las partes variables por motivos bien conocidos”.

666. La Ley de 94/59, de 23 de diciembre, autorizó al Ministerio de Hacienda para proceder a “la devolución en todo o en parte de los impuestos indirectos que hubieren

80.000.000 pts., revisable a partir de 1972 (art. 20.5). Revisable en las mismas condiciones de variabilidad anteriores, de modo que se mantuviera la proporción existente entre la cifra señalada y los pagos efectivos por este concepto que se realicen por el Ministerio de Hacienda durante el ejercicio de 1969 a favor de empresas que tributen en Navarra (art. 20.4.2º). El ingreso se haría efectivo en las mismas condiciones del anterior (art. 21.2-4).

d) También se consideró como aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales de la Administración del Estado, el rendimiento anual de los Impuestos de Lujo sobre Supercarburantes, y el Especial sobre el petróleo y derivados, que percibiera el Monopolio en Navarra (art. 20.6).

5.5.4. *Comisiones coordinadoras y Junta Arbitral.*

Tanto en la Imposición Directa como en la Indirecta funcionarían Comisiones Coordinadoras (arts. 10 y 18), que luego se unificaron y regularon por el Decreto 76/1973, de 18 de enero⁶⁶⁷. Estarían constituidas

gravado los frutos, productos o artículos que sean exportados”. Se trataba de “la devolución, mediante un acto administrativo único, por la Hacienda Pública, en favor de los exportadores, de la totalidad o parte de la tributación indirecta efectivamente soportada, mediata o inmediatamente, durante los procesos de producción, elaboración y comercialización, por frutos, productos y artículos objeto de exportación definitiva, con las limitaciones que establezcan en la materia los Convenios Internacionales suscritos por España” (art. 1 del D. 1255/70 de 16 de abril). Las empresas exportadoras navarras recibían de la Hacienda del Estado una devolución de unos impuestos indirectos que no le habían satisfecho, porque las abonaban a la Hacienda de Navarra. La medida compensatoria se contempló en el artículo 20.3, de modo que “la Diputación de Navarra compensará anualmente a la Administración del Estado por la desgravación fiscal a la exportación satisfecha por ésta a Empresas que tributen a la Diputación”. Se configuró como una fórmula revisable anualmente sobre la cantidad prevista para los años 1970 y 1971.

667. BOE núm. 25 de 29 de enero. DEL BURGO, J. I., *Régimen Foral...*, cit., p. 135, la consideró “instrumento de diálogo adecuado para resolver o, al menos encauzar, los posibles problemas que puedan surgir entre ambas Administraciones en la aplicación del principio de armonización tributaria que preside el convenio”.

paritariamente por ambas Administraciones para la efectiva homologación de la presión fiscal, la unificación de criterios, la mutua información y comprobación⁶⁶⁸.

En la imposición directa su objetivo era “la mejor aplicación de la presente disposición”, con las funciones de señalar anualmente un plan de trabajo y estudios; establecer la coordinación adecuada para evitar la “falta de equidad en la presión fiscal en un territorio respecto del otro”, y estudiar y proponer las normas a modificar (art. 10).

En relación con los Impuestos de Tráfico de Empresas, Lujo y Especiales la Comisión Coordinadora perseguía la “coordinación y armonización de la gestión tributaria”. Sus funciones serían señalar anualmente un plan de actuación que comprendiera las actuaciones propias de la inspección (comprobación, investigación, coordinación y toma de datos), como la aportación y estudio de antecedentes, también emitiría informes. Podía planear actuaciones y resolver sobre las actas-informes levantadas por el Inspector Regional del Estado, que actuará acompañado por el de la Diputación. Estas Comisiones sustituyen a la posibilidad de la inspección estatal directa.

De las discrepancias que se plantearan entre ambas Administraciones conocería la Junta Arbitral, constituida por dos representantes de cada Administración y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por su Presidente⁶⁶⁹.

Además de las cuestiones expresamente prevista en relación con el domicilio del contribuyente o la concurrencia de las condiciones en el Impuesto sobre la Renta (art. 6º), la Imposición Directa (art. 10) e Indirecta (art. 18), le correspondía conocer de las cuestiones que surgieran en la interpretación y aplicación del Convenio.

La Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta, atri-

668. Las Normas de Régimen Interno de las Comisión Coordinadora de Impuestos Directos se establecieron el 11 de julio de 1979 y la de Impuestos Indirectos el 30 de octubre de 1973. ARGN Caja 26315, Legajo 2947/1.

669. Anteriormente era designado por el Gobierno. Por acuerdo de la Diputación de 29 de octubre de 1971 se designaron sus representantes a D. Jesús Luis IRIBARRÉN y a D. José Ángel ZUBIAUR.

buyó a la Junta Arbitral entender, en los términos del artículo 19 del Convenio, “de todas las gestiones relativas al contenido del presente Acuerdo de Adaptación del Convenio Económico” (art. 5).

Contra sus resoluciones podría formularse recuso contencioso-administrativo en cuestiones de Derecho, y ante el Jurado de la Diputación cuando se tratase de liquidaciones por estimación. A su vez su resolución abriría la vía contencioso-administrativa.

5.6. Variaciones por la Ley 18/1986.

El Convenio de 1969 fue modificado parcialmente en 1978 y 1979, como consecuencia de la Reforma Fiscal de FERNÁNDEZ ORDOÑEZ.

La Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta, estableció el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 1-3), los Impuestos Especiales (art. 4), la Junta Arbitral (art. 5), el ajuste de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 6) y la Compensación por Impuestos Indirectos (art. 7).

a) Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 1.3):

En su exacción, incluido el Recargo de Equivalencia, Navarra aplicaría los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en el territorio del Estado. Los modelos de declaración e ingreso los aprobaría la Comunidad Foral con los mismos datos que en territorio común, señalando unos plazos de ingreso que no diferirían sustancialmente de los establecidos por la Administración estatal.

Los sujetos pasivos que operasen exclusivamente en Navarra tributarían íntegramente a su Administración, así como los que lo hicieran en territorio común lo harían con la Administración estatal. A partir de esta regla general se establecieron las diferentes opciones respecto al modo de ejercicio de la actividad, tipos y contenido de las operaciones, de la entrega de bienes, prestación de servicios, deducciones, gestión, etc.

b) Impuestos especiales (art. 4):

Se exigirían por la Comunidad Foral los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas derivadas, la cerveza y las labores del tabaco cuando las respectivas fábricas estuvieran situadas en territorio navarro. El

impuesto especial sobre hidrocarburos sería exaccionado por el Estado, compensando a Navarra.

c) Ajuste de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 6):

Una parte sería recaudada directamente en Navarra, pero el Estado lo haría respecto al valor que se hubiese incorporado en aquélla, aunque no se hubiera recaudado en la Comunidad, para lo que se introdujo un “ajuste”. Partía de que a la recaudación real de Navarra se añadiese el resultado de aplicar una expresión matemática, que incorporó el artículo 6. Según la DT 1ª quedaba en suspenso y no se realizaría el ajuste “hasta tanto no se proceda a la actualización del Convenio Económico en vigor”.

d) Compensación por Impuestos Indirectos (art. 7):

Para el cálculo de la aportación de Navarra al Estado prevista por el Convenio de 1969 se previó que, con independencia del cupo, Navarra compensase por la atribución al erario provincial de los rendimientos de los Impuestos General sobre el Tráfico de Empresas, sobre el Lujo y Especiales (art. 20.2). Sería revisable anualmente según el porcentaje de aumento o disminución de la recaudación por esos conceptos en el ejercicio inmediatamente anterior sobre el precedente (art. 20.4.1º).

También se compensaría a la Administración del Estado por la desgravación fiscal de las exportaciones, que satisficiera a empresas que tributasen en Navarra (art. 3), con las condiciones del apartado 4.2º.

Como sustitución, el artículo 7 de la Ley 18/1986, prevé la compensación anual al Estado por la atribución a la Hacienda de Navarra de los rendimientos de los Impuestos sobre el Valor Añadido y Especiales, salvo el que recayese sobre hidrocarburos que recaudaba el Estado. Recogió la expresión matemática con la que se calcularía, y las condiciones para hacerla efectiva (art. 8 y DT 3ª).

CAPÍTULO V

EL CONVENIO ECONÓMICO DE LA DEMOCRACIA (1990) Y SUS REFORMAS (1993, 1998, 2003 Y 2007)

Sumario: 1. LA TRANSICIÓN Y EL RÉGIMEN DEMOCRÁTICO. 2. LA EVOLUCIÓN ECONÓMICA. 3. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1977-1978. 3.1. La necesidad de una fiscalidad moderna. 3.2. El orden fiscal democrático y sus reformas. 4. EL ESTADO CONSTITUCIONAL. 4.1. La reforma política y la Constitución. 4.2. El Estado autonómico. 4.3. Principios económicos y fiscales. 4.3.1. La planificación general económica. 4.3.2. Libertad de empresa y empresa pública. 4.3.3. Principios sobre la fiscalidad. 5. LA LORAFNA. 5.1. La transición política e institucional. 5.2. Los derechos históricos. 5.3. Las Bases de Reintegración y Amejoramiento. 5.4. La actualización del régimen foral. 5.5. El régimen del Convenio Económico. 5.5.1. Los principios constitucionales. 5.5.2. Los principios del sistema foral. 5.5.3. La potestad tributaria. 5.5.4. Su naturaleza jurídica. 6. LA REFORMA FISCAL EN NAVARRA. 6.1. La aplicación de la reforma tributaria. 6.2. La Ley 18/1986, de 5 de mayo. 7. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1990. 7.1. Negociación. 7.2. Modificaciones. 7.2.1. La Ley 12/1993, de 13 de diciembre. 7.2.2. La Ley 18/1998, de 15 de junio. 7.2.3. La Ley 25/2003, de 15 de julio. 7.2.4. La Ley 48/2007, de 19 de diciembre. 7.3. Contenido. 7.4. Principios generales. 7.4.1. La autonomía tributaria y sus límites. 7.4.2. La Alta Inspección del Estado. 7.4.3. Facultades y prerrogativas. 7.4.4. Coordinación. 7.4.5. Modificaciones. 7.5. Las normas comunes de armonización tributaria. 7.5.1. Principios. 7.5.2. Criterios armonizadores. 7.5.3. Los puntos de conexión. 7.6. La armonización tributaria de los impuestos directos. 7.6.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 7.6.2. Impuesto sobre el Patrimonio. 7.6.3. Impuesto sobre Sociedades. 7.6.4. Impuesto sobre la Renta de No Residentes. 7.6.5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 7.7. La armonización de los impuestos indirectos. 7.7.1. Impuesto sobre el Valor Añadido. 7.7.2. Impuestos Especiales. 7.7.3. Impuestos sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. 7.7.4. Impuesto sobre las Primas de Seguros. 7.7.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 7.7.6. Tributos sobre el juego. 7.8. Tasas. 7.9. Normas de gestión y procedimiento. 7.10. Haciendas Locales. 7.11. Junta Arbitral. 7.11.1. Evolución. 7.11.2. Régimen. 7.12. Aportación económica al Estado. 7.12.1. Método de determinación de la aportación. 7.12.2. Procedimiento de cuantificación, actualización y periodificación de la aportación. 7.12.3. Ajustes a la recaudación tributaria. 7.12.4. Determinación de la aportación. 7.13. Comisión Coordinadora. 8. LA STS DE 9 DE JULIO DE 2007. 8.1. El acuerdo de la Junta Arbitral. 8.2. Objeto del recurso. 8.3. Origen histórico del sistema fiscal navarro. 8.4. El fundamento constitucional del sistema fiscal navarro. 8.5. Caracterización del sistema fiscal navarro. 8.6. Metodología o criterios de interpretación del sistema fiscal. 8.7. Tendencia armonizadora y regulación del IVA. 8.8. Competencia para regular, aplicar y revisar el IVA en el supuesto de hecho. 9. EL SISTEMA TRIBUTARIO ARMONIZADO. 9.1. Normas generales. 9.2. Imposición directa. 9.3. Imposición indirecta. 9.4. Tasas y contribuciones especiales. 9.5. Haciendas locales.

El régimen político democrático se estableció en España por la Constitución de 27 de diciembre de 1978. Estuvo precedido por un periodo predemocrático, conocido como la Transición Política, en el que se dieron los primeros pasos y los cambios normativos y políticos necesarios para superar el régimen franquista y llegar al referéndum constitucional. Por todo ello lo situamos dentro de este capítulo. Aunque durante el mismo no hubo un Convenio Económico como tal, es lo cierto que se introdujeron las reformas necesarias para adaptar el sistema fiscal navarro a las reformas que se introdujeron en el país y abrieron el camino a la fiscalidad constitucional.

El primer Convenio Económico correspondiente al régimen constitucional democrático fue el de 1990. Supuso la adecuación del sistema fiscal de Navarra a los principios constitucionales y a la fiscalidad moderna. Por otra parte, la integración de España a la Comunidad Europea el 12 de junio de 1985 incorporó el acervo comunitario, entre otros aspectos, en lo relativo a la fiscalidad que establezca.

A partir de este Convenio se han ido produciendo sucesivas modificaciones para su adecuación al sistema fiscal estatal y comunitario. Todas ellas confirmatorias de una tendencia a la armonización fiscal en la Unión Europea y, por tanto, entre los sistemas fiscales diferenciados existentes dentro de los países miembros. Sin embargo, como se expondrá, esto no impide la existencia de diferencias dentro de los mismos, sin que puedan ser tratadas como “ayudas de Estado”.

1. LA TRANSICIÓN Y EL RÉGIMEN DEMOCRÁTICO.

Tras la muerte de Franco, el Rey substituyó en la presidencia del Gobierno a ARIAS NAVARRO por Adolfo SUÁREZ, quien presentó la Ley para la Reforma Política en septiembre de 1976, con el fin de reformar el régimen franquista desde su propio marco institucional. Fue aprobada por las Cortes el 18 de noviembre de 1976 y sometida a referéndum el 25 de diciembre⁶⁷⁰, promulgándose como Ley 1/1977, de 4 de enero.

670. La participación en el referéndum fue del 77% del censo electoral, apoyándola el 80% de los votos emitidos.

Designó ministro de Defensa al general GUTIÉRREZ MELLADO para que contuviera al Ejército e iniciara su transformación⁶⁷¹. El país vivió entre las tensiones provocadas por el terrorismo de ETA, el GRAPO y las organizaciones de la extrema derecha, apoyadas por el ‘bunker’ continuista, formado por los sectores más radicales del franquismo, del Ejército, del sindicato vertical y del Movimiento⁶⁷². La aprobación por referéndum de la citada Ley⁶⁷³ consolidó la reforma frente a la ruptura, y convenció a la oposición de que era posible el cambio de régimen desde el régimen, “de la ley a la ley”⁶⁷⁴. Como ocurrió al final del Antiguo Régimen, se dieron en España las posiciones de los conservadores, reformadores e innovadores.

El RD-L de 18 de marzo de 1977 estableció la normativa electoral para garantizar la participación y transparencia de las elecciones. El 9 de abril de 1977 se legalizó el Partido Comunista. El 15 de junio de 1977 se celebraron las primeras elecciones democráticas a las Cortes constituyentes, en las que la Unión del Centro Democrático, dirigida por Adolfo SUÁREZ, logró el 34,5% de los votos⁶⁷⁵. De su mano se buscó un gran acuerdo político y socio-económico para estabilizar el país, que

671. Entre los militares demócratas se destacó el general DÍEZ ALEGRÍA y los integrados en la Unión Militar Democrática. La Ley 85/1978, de 28 de diciembre dictó las Reales Ordenanzas; se reformó el Código de Justicia Militar el 14 de noviembre de 1978 y las Leyes penales (RD-L de 23 de diciembre de 1978), así como la nueva estructura de mando.

672. Su dirigente visible y más significativo fue el falangista histórico y ex ministro J. A. GIRÓN DE VELASCO. En enero de 1977 se produjo el asesinato de un estudiante por el grupo más activo de la extrema derecha, que eran los “Guerrilleros de Cristo Rey”, el secuestro del general VILLAESCUSA y del presidente del Consejo de Estado señor ORIOL por el GRAPO, y el asesinato por pistoleros de la extrema derecha de cinco abogados laboralista de Atocha vinculados al Partido Comunista.

673. Fue sometida a referéndum con una participación del 77,7% y un 94% favorable de los votos emitidos.

674. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., pp. 253-262.

675. Los restantes partidos obtuvieron: El PSOE el 29%, AP el 8%. IU-PC el 9,2%. El Parlamento se constituyó el 22 de julio pronunciando el Rey un discurso el que afirmó que constituía “el reconocimiento de la soberanía del pueblo español” y el inicio de la democracia. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., pp. 259-262.

fueron los Pactos de la Moncloa de octubre de 1977. Ese mes se se dictó la amnistía política.

La Constitución fue aprobada por el Congreso el 31 de octubre⁶⁷⁶, celebrándose el referéndum el 6 de diciembre de 1978⁶⁷⁷. Con la promulgación de la Constitución de 1978 por el Rey el 23 de diciembre de 1978, entrando en vigor el día 30, se puso fin al régimen franquista, sustituido por el nuevo régimen democrático, constituyéndose España en un “Estado social y democrático de Derecho”, con forma de Monarquía parlamentaria (art. 1 CE). Las primeras elecciones municipales se celebraron el 18 de abril de 1979.

El gobierno democrático de la UCD presidido por Adolfo SUÁREZ duró hasta su dimisión en enero de 1981. Se produjeron numerosas crisis internas por su falta de cohesión ideológica, al ser un conglomerado de opciones distintas, que incluía demócratas cristianos, conservadores, liberales, socialdemócratas, antiguos miembros del franquismo, así como por la lucha por el poder entre los diversos grupos. En las elecciones de 1979 perdió apoyos respecto a los obtenidos en las constituyentes. El 21 de mayo de 1980 la oposición presentó una moción de censura que fue derrotado por un reducido margen. La continuación de los problemas internos, a pesar de la remodelación del gobierno realizada en septiembre de 1980, y la falta de apoyos, llevaron al Presidente a presentar su renuncia el 27 de enero de 1981.

El proceso de investidura del nuevo candidato, señor CALVO SOTELLO, se inició el 21 de febrero de 1981. Durante la sesión del Congreso del día 23 irrumpieron en el hemiciclo los golpistas dirigidos por el teniente coronel de la Guardia Civil TEJERO⁶⁷⁸. En sesión del día 25 se produjo la investidura del candidato. Los problemas internos de la

676. Se produjeron 325 votos a favor, 6 votos en contra del diputado de Euzkadi y de Alianza Popular, y 14 abstenciones entre ellas las de los diputados del Partido Nacionalista Vasco. En el Senado se produjeron 226 votos a favor, 5 en contra y 8 abstenciones.

677. Con una participación del 67,11% y la abstención del 33%, votando a favor el 87,87% de los votos emitidos, que significaban el 58% del censo total.

678. Le precedieron algunas conspiraciones frustradas. CERCAS, J., *Anatomía de un instante*. Barcelona: Mondadori, 2009.

UCD continuaron de forma más abierta, con la separación de algunos relevantes diputados, lo que llevó al Presidente a convocar elecciones generales⁶⁷⁹.

Gran importancia política interna y externa tuvo el proceso de adhesión de España a la OTAN, alianza militar de la que formaban parte los países democráticos entre los que España aspiraba a estar. El Presidente CALVO SOTELO de la UCD presentó en el Congreso un proyecto de adhesión, que fue aprobado el 28 de octubre de 1981 y ratificado por el Senado el 26 de noviembre. Las negociaciones concluyeron el 30 de mayo de 1982. El PSOE lideraba un rechazo a la política de bloques y alianzas y así lo hacía saber en todo momento como parte de su alineación izquierdista: “OTAN de entrada NO”. Sin embargo, una vez en el Gobierno tuvo que plantearse como resolver la contradicción que representaba su antiatlantismo y la ruptura de un acuerdo de tanto significado. Celebró un referéndum el 12 de marzo de 1986, que fue positivo para mantenerse en la Alianza con un alto porcentaje de abstención⁶⁸⁰.

El 28 de octubre de 1982 el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) ganó las elecciones con mayoría absoluta, lo que supuso consolidar la transición política, tras la intentona golpista del 23 de febrero de 1981. A partir del 2 de diciembre de 1982 fue Presidente del Gobierno el señor GONZÁLEZ MÁRQUEZ, con la dirección económica de los ministros Miguel BOYER y Carlos SOLCHAGA, quienes dirigieron el segundo ajuste económico de la democracia española entre diciembre de 1982 y julio de 1985⁶⁸¹. Sus planteamientos ideológico-económicos eran los propios de un partido que estaba en la dogmática socialista francesa de MITTERAND. Casi de inmediato superaron el “marxismo” y comprobaron que las nacionalizaciones estaba fracasando en Francia, adoptando una política más adecuada a la realidad española para hacer posible su plena integración en la Comunidad Europea.

679. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., pp. 263-265.

680. La abstención fue del 40% del censo, siendo favorable el 52,2% de los votos emitidos y desfavorable el 39,8%.

681. BOYER SALVADOR, M., “El segundo ajuste económico de la democracia española (diciembre de 1982-julio de 1985)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 239-304. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 297-312.

Tras muchos años de esfuerzos, negociación y continuas confesiones de europeísmo, el 12 de junio de 1985 se firmó la adhesión del Reino de España a la Comunidad Europea.

El PSOE volvió a repetir el triunfo electoral en las elecciones generales de 22 de junio de 1986, a pesar de haber perdido votos y haberse incrementado la abstención. En estos comicios se marcó una tendencia al bipartidismo entre el partido conservador Alianza Popular (AP) y el Partido Socialista (PSOE), a pesar del limitado éxito del centrista Centro Democrático y Social (CDS) del expresidente SUÁREZ, la existencia de Izquierda Unida y de los grupos nacionalistas territoriales. En este segundo gobierno socialista el ministro de Hacienda BOYER fue sustituido por el que había ocupado la cartera de Industria, SOLCHAGA. Esto no impidió que siguiese existiendo el conflicto interno entre los “economistas” y el populismo que representaba un hombre fuerte del Partido que era Alfonso GUERRA. Como se expondrá en relación con la evolución económica, se produjeron situaciones de crisis, desempleo, déficit, etcétera, que dieron lugar a una huelga general el 14 de diciembre de 1988⁶⁸².

Sin haber agotado la legislatura, el Presidente convocó elecciones generales para el 29 de octubre de 1989, que volvió a ganar el Partido Socialista. Se agudizaron los problemas internos con la manifiesta ruptura de la pareja histórica que en el partido y el Gobierno formaban GONZÁLEZ y GUERRA, con mayores escándalos económicos, financiación irregular, abuso del poder y crisis económica, a pesar de los fastos y acontecimientos demostración como la Exposición de Sevilla, los Juegos Olímpicos de Barcelona y la capitalidad cultural europea de Madrid. Tanto el Gobierno como el Partido estaban en crisis manifiesta y eran objeto de una creciente desconfianza ciudadana.

En las nuevas elecciones de 6 de junio de 1993 volvió a triunfar pero con un menor apoyo y la necesidad de buscar los votos nacionalistas catalanes y vascos en el Congreso para poder formar mayoría. El Partido Popular, nombre con que se había rebautizado Alianza Popular tras su Congreso de Sevilla, mejoró sustancialmente sus resultados anteriores

682. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., pp. 265-268.

y apareció como una alternativa capaz de competir con los socialistas, en franco declive y con un liderazgo muy deteriorado. Sin embargo, el proceso de decadencia política y de crisis económica no sólo no mejoraron, sino que se agravaron y a diario aparecían nuevos escándalos que salpicaban al Gobierno y al Partido. El Presidente pensó en revalidar sus triunfos y así poder demostrar que el pueblo español no le retiraba su confianza, a pesar de todo. Convocó nuevas elecciones para el 3 de marzo de 1996.

Terminó el periodo socialista con una profunda crisis interna y de confianza motivada por los escándalos de corrupción en la financiación del partido, de abuso del poder y de medidas que, justificadas en la defensa del Estado frente al terrorismo, condujeron a graves violaciones de los derechos humanos, al terrorismo de Estado de los GAL, y a la quiebra del Estado de Derecho⁶⁸³. A ello se añadió la crisis económica.

En las elecciones generales de 1996 obtuvo mayoría insuficiente el Partido Popular, convirtiéndolo en la lista más votada, aunque necesitado de acuerdos en el Congreso. Estos se establecieron, también esta vez, con los nacionalistas catalanes y vascos, siempre dispuestos al acuerdo en beneficio de sus proyectos y Comunidades. De nuevo se manifestó la tendencia al bipartidismo entre el PP y PSOE, aunque con mayorías y papel institucional distintos. Fue investido Presidente del Gobierno el señor AZNAR, encomendado la dirección económica a Rodrigo RATO⁶⁸⁴. Su gestión económica mejoró considerablemente la situación, aprovechando un cambio de coyuntura que fue favorable, e introduciendo reformas para asimilar plenamente España al espacio europeo. En las elecciones del año 2000, el Partido Popular consiguió la mayoría absoluta. El final de la legislatura estuvo marcado por el

683. DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998...”, cit., p. 266, describe el momento y el comportamiento: “Una creciente despreocupación ética, enmascarada en un pragmatismo justificativo de cualquier proceder, y un mundo de negocios especulativos en extrañas relaciones con el poder hacían aflorar una oleada de nuevos ricos. Los arquetipos de la denominada ‘cultura del pelotazo’ imponían su estética llamativa y cínica, el ‘todo vale’, con tal de alcanzar el éxito”.

684. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 313-330.

atentado de Al-Qaeda en Madrid el 11 de marzo, que causó más de 200 víctimas y 1800 heridos.

En las elecciones del 14 de marzo de 2004 volvió a triunfar el Partido Socialista con el Presidente RODRÍGUEZ ZAPATERO. Votó el 76,66% del electorado y la abstención fue del 24,34%. Obtuvo el 42,59% de los votos y 164 escaños, frente al 37,71% y los 148 escaños del Partido Popular con el candidato señor RAJOY. Repitió el éxito en las de 2008, en las que la abstención fue del 26,15% y los votantes el 73,85%, obteniendo el PSOE el 43,87% de los votos y 169 escaños, y el Partido Popular el 39,94% de los votos y 154 escaños.

2. LA EVOLUCIÓN ECONÓMICA.

El incremento del precio del petróleo en casi un 370% por los países productores (OPEP)(1973-1974) produjo una crisis entre 1974-1985, que se intentó paliar con una política compensatoria que protegiese la actividad económica y la inversión⁶⁸⁵. Tuvo repercusión en todas las economías europeas, sobre todo en países como España que no eran productores de hidrocarburos y dependían de las importaciones en un momento en que se incrementó su consumo⁶⁸⁶. Condujo al déficit de la balanza comercial por un incremento del costo de más del 36%⁶⁸⁷, la baja del turismo y la reducción de las remesas de los emigrantes⁶⁸⁸. El endeudamiento exterior alcanzó el 19% del PIB. Supuso el final del periodo de desarrollo y el inicio de la crisis económica, coincidente con el final del franquismo y la transición política. Se elevó la inflación a una

685. GARZÓN PAREJA, M., *Historia...*, cit., II, pp. 1211-1219.

686. En 1973 representaba el 68,3% de las necesidades energéticas y en 1978 subió al 72,6%. El segundo incremento de precio del barril supuso más de 1.300% sobre 1973. Tuvo gran repercusión en los precios del consumo que en esas mismas fechas se incrementaron del 11,4% al 24,5%.

687. El déficit de la balanza comercial pasó de 3.500 millones de dólares en 1973 a 7.000 millones de dólares en 1974.

688. La balanza de pagos por cuenta corriente evolucionó de un superávit de 500 millones de dólares en 1973 a un déficit en 1977 superior a los 5.000 millones de dólares. La deuda externa era de 12.000 millones de dólares.

tasa del 26% en 1976, que alcanzó el 44% en 1977. Se redujo el empleo con altos índices de paro de hasta 900.000 personas, aumento de la deuda pública entre 1973 y 1977 de 14.000 millones de dólares, elevación de precios y subidas salariales por la presión social. Entre 1973 y 1977 el PIB subió el 13,9%, el PIB por habitante el 8,8%, los precios el 95% y los parados alcanzaron 680.000 trabajadores⁶⁸⁹. La presión fiscal en 1973 era del 18,7% de PIB, 13,6 puntos más baja que la media de los países de la OCDE.

Para afrontar la crisis económica derivada del precio del petróleo y de los problemas sociales que provocaba, el Gobierno de la UCD aprobó el Plan Económico de Urgencia de 23 de julio de 1977⁶⁹⁰. Por otra parte, el difícil momento político de transición, que podría dar al traste con el establecimiento del régimen democrático, exigió que las fuerzas políticas, sociales y económicas firmaran los Pactos de la Moncloa el 25 de octubre de 1977⁶⁹¹. Se previeron medidas económicas para reducir la inflación, superar el desequilibrio de la balanza de pagos por medios monetarios y presupuestarios, fijación del cambio, fiscales, mejora de las condiciones laborales y de seguridad social, devaluar la peseta en un 23%, controlar la inflación que era superior al 25%, reformar la Seguridad Social, establecer un nuevo marco de relaciones laborales, controlar los salarios, introducir reformas tributarias, etcétera. Entre las de carácter político se incluyeron las relativas a los derechos de reunión y asociación, la reforma del Código Penal y la reorganización de las fuerzas policiales.

689. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 252-254.

690. SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política...”, cit., pp. 775-785.

691. Fueron inspirados y dirigidos por el Prof. FUENTES QUINTANA. FUENTES QUINTANA, E., “De los Pactos de la Moncloa a la entrada en la Comunidad Económica Europea”. En *Información Comercial Española. 75 años de política económica española*, 826, 2005, pp. 39-71. Fue el redactor de un documento base que sirvió de instrumento de trabajo para la elaboración del texto finalmente aprobado. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., p. 273. FUENTES QUINTANA, E., “Los Pactos de la Moncloa y la Constitución de 1978”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 163-238. LAGARES CALVO, M., “La Hacienda pública en las facultades de ciencia económicas”. En FUENTES QUINTANA, E., *Economía y economistas...*, cit., pp. 595-607. “La modernización del sistema fiscal español durante la democracia”. *Ibidem*, pp. 537-542. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 275.287.

Sin embargo, los datos del periodo anterior se agravaron hasta el punto de que en 1985 el PIB se incrementó un 6,5% y el PIB por habitante un 4,5%, los precios un 169,9% y los parados llegaron a 3.252.000.

El nuevo orden tributario democrático establecido a partir de la reforma de 1977 dio lugar a un incremento de la presión fiscal que, de haber sido de las más bajas de Europa, se incrementó del 25,3% al 40,9% entre 1977 y 1993, reduciéndose posteriormente al 39,5%. Sin embargo, no se logró la suficiencia impositiva para cubrir los gastos públicos produciéndose déficits en cuantías relevantes. Supuso acomodar el sistema fiscal español a los europeos y contribuyó a la configuración del Estado de Bienestar⁶⁹², que se ha vinculado a la progresividad fiscal y al efecto redistribuidor de los impuestos y los gastos públicos⁶⁹³.

Tras el triunfo electoral del Partido Socialista en 1982, los ministros BOYER⁶⁹⁴ y SOLCHAGA⁶⁹⁵ gestionaron las carteras de Industria y Economía, en el primero, segundo y tercer Gobierno de Felipe GONZÁLEZ, respectivamente. Se logró reducir la inflación al 8,5% en 1985, un saldo

692. PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 244-247.

693. COMÍN COMÍN, F. y MARTORELL LINARES, M., "Introducción: La Hacienda Pública en el siglo XX: una perspectiva histórica". En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, p. 19, atribuyen el desbordamiento del déficit en el periodo 1976-1995 no sólo a la crisis económica, sino a la superación del modelo de gasto público del franquismo con unas políticas fiscal y social desfasadas respecto a las europeas: "A la llegada de la democracia no había déficit público, pero la herencia de la dictadura no podía ser peor, pues consistió en unas variables y prácticas presupuestarias completamente obsoletas. Por ello, cuando la demanda social de ampliar el gasto público y de una mayor equidad fiscal pudo expresarse con libertad, al terminar la dictadura, la profunda transformación de la política tributaria y del gasto público fue inevitable. Por ello, a pesar del gran aumento de la recaudación impositiva, gracias a la reforma fiscal, iniciada en 1977, los gastos crecieron más y, consecuentemente, el déficit público se disparó. La urgencia con que se realizaron las reformas fiscales, por la presión social en una fase de transición a la democracia, creó problemas de definición legal y de gestión de los ingresos y los gastos que, probablemente, aumentaron más el déficit que si las reformas se hubieran iniciado antes y se hubieran desarrollado más pausadamente".

694. MARTÍN ACEÑA, P. y MORENO, B., "Miguel Boyer Salvador". En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 205-228.

695. RODRÍGUEZ BRAUN, C., "Carlos Solchaga Catalán". En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 229-262.

negativo exterior del -2,3% en 1982, que fue positivo en 1985 (1,8%), aunque seguía aumentando el paro, que del 16% de 1982 alcanzó el 22% en 1985 y el 24% en 1994⁶⁹⁶. El paro, que había alcanzado en 1985 el 21,4% sobre la población activa, inició su descenso este mismo año por la recuperación de beneficios empresariales y la mejora general de la economía.

Se persiguieron objetivos económicos que permitieran el crecimiento económico por medidas de saneamiento y reformas estructurales para conseguir los equilibrios interno –respecto al PIB, el paro y la inflación–, y externo sobre la balanza de pagos. Para ello era imprescindible contener el gasto por ajustes y medidas estructurales, coordinando todas las políticas a tal fin. Se devaluó la peseta un 7,9% consiguiéndose eliminar el déficit exterior. Se incrementó la presión fiscal que pasó del 13,9% al 14,9% del PIB. Se utilizó la política monetaria incrementando el tipo de interés, restringiéndose el crédito a los particulares y financiando el déficit sin monetarización. Se estableció el “índice de transmisión” del incremento de los costes del petróleo con el fin de reducir su consumo e importe. En la lucha contra la inflación se realizó una contención salarial, que no tuvo éxito, porque crecieron por encima de aquélla. Se consiguió reducir las importaciones y aumentar las exportaciones, decreciendo la demanda interna y se redujo la tasa de inflación en 1985 en más de seis puntos respecto a la de 1982⁶⁹⁷.

Una acción importante de futuro fueron los procesos de reconversión industrial de sectores poco competitivos, como el naviero y siderúrgico, que estaban en gran parte bajo la protección del INI, reconvertido en la SEPI⁶⁹⁸. Su efecto negativo inmediato fue la destrucción de puestos de trabajo, aunque en algunas “zonas de urgente reindustrialización” se produjo un proceso de reindustrialización, con grandes ayudas por

696. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 304-307. Recuerda el llamado “Pacto del Teleférico” del Paseo de Rosales de Madrid, para luchar contra el desempleo por medio del aumento del gasto público, el ingreso en el sistema Monetario Europeo y el incremento de las inversiones extranjeras. No se resolvió el problema energético al optarse por el “parón nuclear”.

697. SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política...”, cit., pp. 785-800.

698. Había sido iniciada por la UCD por medio del RD-L 9/1981, de 5 de junio, sobre medidas para la reconversión industrial.

medio de los Fondos de Promoción de Empleo, que contribuyeron a incrementar el déficit⁶⁹⁹. En otros casos la reconversión produjo la mejora productiva por la innovación tecnológica, que fue un factor de cierre de empresas y pérdida de puestos de trabajo, como ocurrió con el sector de los electrodomésticos de la línea blanca. Se trató de paliar esos efectos por la creación de zonas de urgente reconversión industrial. Su contrapartida fue el aumento del déficit público, a lo que contribuyeron los costes del paro, la expropiación de Rumasa⁷⁰⁰, y la carga de la Deuda.

Se nacionalizó la red de alta tensión, optando por la moratoria nuclear –que ha convertido a España en un país dependiente energéticamente de terceros y en permanente crisis energética– y la compensación de activos de las compañías eléctricas. Para modernizar el sector público se creó una corporación bancaria pública a partir del Banco Exterior de España, que fue Argentaria. Fue privatizada en su 59% cuando se inició la dinámica de privatización del sector público empresarial.

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1985 y plenamente a partir del 1 de enero de 1986 supuso la apertura y liberalización económica, la desregulación y la privatización, así como la necesidad de competir con el resto de las economías europeas⁷⁰¹. El Estado perdió competencias económicas hasta entonces muy importantes

699. Al incremento de los costes laborales y, por consecuencia, de los del empleo contribuyó el acuerdo con los sindicatos para que no se rescindieran los contratos de trabajo de los afectados por las reconversiones, sino que quedaran suspendidos.

700. Se realizó con base en un informe del Banco de España de 23 de enero de 1983, tras la inspección de los dieciocho bancos del grupo comprobando graves irregularidades, como la existencia de 42.200 millones de pesetas y pérdidas acumuladas por 9.000 millones no recogidas en los balances. El resultado consolidado reflejó unas pérdidas de aproximadamente 10.000 millones de pesetas. El Banco de España propuso la intervención pública. La Inspección de Hacienda comprobó la existencia de una deuda tributaria de 20.689 millones de pesetas en 1980. Todo ello motivó que el Gobierno por RD-L 2/1983 procediera a la expropiación de las empresas del grupo. Su saneamiento y posterior privatización forma parte de los “negocios fáciles” y de la corrupción de la época.

701. SOLBES MIRA, P., “La integración económica de España: el tratado de adhesión a las Comunidades Europeas”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 315-348. PÉREZ FERNÁNDEZ, P., “La integración económica de España en la Unión Europea (1986-1995)”. En *Información Comercial Española. 75 años de política económica española*, 826, 2005, pp. 107-114.

en benéfico de las instituciones comunitarias. Se produjo una nueva regulación y fomento agrícola (PAC) y la importante aportación de fondos comunitarios para la mejora de las infraestructuras y equipamientos.

A pesar de las dificultades de la negociación y de las cuestiones que afectaron al sector agrario, la integración europea supuso una mejora inmediata de la economía española que, entre 1986 y 1990 experimentó un crecimiento del 4,8%, superior en dos puntos al comunitario, doblando la cuantía del comercio con el resto de los países miembros. La renta *per capita* que en 1986 era del 72% de la media comunitaria alcanzó el 79%. El déficit público se redujo al 2,8% en 1989, con superávit en las cuentas a partir de 1987, aumentando posteriormente, a pesar del crecimiento del país.

Con la apertura se establecieron en España importantes inversiones extranjeras, que mejoraron la competitividad industrial y crearon puestos de trabajo. En el orden fiscal supuso el inicio de un proceso de armonizaron fiscal con la incorporación del IVA y la reducción de las desgravaciones a la exportación.

La posterior integración en el Mecanismo de Tipos de Cambio del Sistema Monetario Europeo (SME) en 1989 con una cotización de 65 pesetas por marco alemán y bandas de fluctuación de más/menos 6%, hizo entrar en déficit al sector exterior. Por otra parte, implicó una nueva etapa en la economía española, que terminó haciendo posible su integración en la unidad económica y monetaria⁷⁰². Este hecho fue la

702. La unión económica y monetaria (UEM) tuvo varias fases. En la primera (del 1-7-1990 al 31-12-1993) se produjo la libre circulación de capitales y se reforzaron la coordinación de las políticas económicas y la cooperación entre los bancos centrales. En la segunda (1-1-1994 a 31-12-1998) se estableció la convergencia económica y monetaria y creó el Instituto Monetario Europeo (IME) origen del Banco Central Europeo creado en 1998. A partir del 1-1-1999 se fijaron los tipos de cambio e introdujo la moneda única en el mercado de cambios, los pagos electrónicos y fiduciario. El Banco Central Europeo absorbió las funciones monetarias de los antiguos bancos nacionales, iniciando su actividad a partir del 1 de enero de 1999. Gestiona los tipos de interés, utilizados como medida de fomento y control de la actividad económica y la inflación a nivel europeo. Su solidez y apreciación respecto a dólar suponen un factor de estabilidad en situaciones de crisis pero impiden a los Estados utilizar la política monetaria por medio de la devaluación, que se venía usando para ganar competitividad exterior.

conclusión de un proceso que, iniciado con los Pactos de la Moncloa, seguido por la incorporación a la Unión Europea, terminó por construir la economía de un país europeo moderno. La peseta fue sobrevalorada respecto al marco alemán⁷⁰³. Se incrementó el déficit público no monetizable, y se elevaron los tipos de interés. Aumentaron las exportaciones desde el 13,8% del PIB de 1985 al 35,50% de 1998.

En junio de 1999 la Cumbre Europea de Ámsterdam aprobó el Pacto de Estabilidad y Crecimiento para aplicar una política presupuestaria de crecimiento sostenible, creación de empleo, control de la inflación, estabilidad presupuestaria y reducción del déficit público. Así se exigió, con otros aspectos como el nivel de endeudamiento, por el Protocolo sobre convergencia y déficit. Además, el Banco Central Europeo actuó sobre la inflación y marcó la dirección de una política fiscal para conseguir aquellos objetivos, respecto al déficit y el equilibrio presupuestario.

En materia fiscal se mantuvo una alta presión desde la idea de que en España era muy inferior a la europea, No se tuvo en cuenta que en muchos de los países comunitarios se había reducido para mejorar el ahorro y la inversión. El IRPF no se acomodó a la inflación con el efecto de incremento real de la presión sobre el ahorro y las familias, quizá buscando que el ahorro se convirtiera en inversor en títulos públicos que inyectasen recursos a la Hacienda, y evitar la reducción de ingresos que incrementase el déficit. El “catastrazo” supuso un intento fracasado de reforma del catastro que, una vez más en la historia fiscal española, supuso un gran rechazo, ahora no de los terratenientes como le ocurrió a CALVO SOTELLO, sino de las clases medias, que habían accedido a la propiedad de la vivienda. El pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia 45/1989, de 20 de febrero, sobre la tributación conjunta o separada de los cónyuges, supuso una desautorización del régimen del IRPF.

Implica que las acciones anticrisis y anticíclicas han de ser conjuntas. ROJO DUQUE, L. A., “El largo camino de la política monetario española hacia el euro”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 349-386.

703. El 1 de enero de 2002 se sustituyó la pesetas por el euro, como moneda oficial de los países comunitarios integrados en la Eurozona, conforme a la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro.

El balance económico del periodo de gobierno socialista no fue muy positivo:

“Sin lugar a duda, los elevados niveles de desempleo presentes a lo largo de todo el periodo socialista constituyeron el problema económico más importante y la principal debilidad de su política económica. Junto a esto, los desequilibrios presupuestarios que caracterizaron los últimos años, alejándonos de los requisitos impuestos por la Unión Europea, marcaron el final del periodo. En el haber, sin embargo, habría que destacar la creación de un sistema de protección amplio, con la universalización de las pensiones, la sanidad y la educación; y un sector público moderno que en poco se parecía ya al de principios de los años ochenta”⁷⁰⁴.

Las elecciones de 1996 fueron ganadas por el Partido Popular, con la presidencia del señor AZNAR. Continuó la política del Pacto europeo de Estabilidad y Crecimiento, reduciéndose el déficit público, bajando los tipos de interés y la deuda pública hasta el punto de que las cuentas públicas españolas fueron de las más saneadas de la zona Euro, lográndose prácticamente el equilibrio presupuestario. Todo ello tuvo efectos muy positivos en la actividad económica general⁷⁰⁵.

El Gobierno remitió al Congreso un Proyecto de Ley General de Estabilidad Presupuestaria, promulgada como Ley 18/2001, de 12 de diciembre, cuyo título explica su objetivo⁷⁰⁶. Sus principios fueron la estabilidad presupuestaria, como “situación de equilibrio o superávit computada, a lo largo del ciclo económico, en los términos de capaci-

704. GAGO RODRÍGUEZ, A., CANTÓ SÁNCHEZ, O., RÍO OTERO, C., GRADÍN LAGO, C., “La política fiscal en España durante el periodo 1982-1996”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 253-288.

705. SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política...”, cit., pp. 800-806.

706. Actualmente está vigente el RD-L 2/2007, de 28 de diciembre, Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, conforme a la Disposición adicional 1ª de la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley 18/2001, de 24 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, para regularizar, aclarar y armonizar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por la LO 7/2001, de 27 de diciembre; Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RD-L 2/2004, de 5 de marzo.

dad de financiación” (art. 3), o saldo presupuestario equilibrado o con superávit en términos de Contabilidad Nacional”. Otros principios son los de plurianualidad (art. 4), transparencia (art. 5), y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos (art. 6). Este último dispone que las políticas de gasto público tendrán en cuenta la situación económica y el objetivo de estabilidad presupuestaria, gestionando los recursos públicos con eficacia, eficiencia y calidad. Todo ello implicaba que el déficit no podía utilizarse como medio de financiación del gasto público, lo que suponía perseguir una estabilidad que favoreciese el crecimiento, la inversión y el empleo.

Dentro del conjunto de medidas económicas, el Gobierno incluyó la utilización del sistema financiero con aquellas finalidades, principalmente el crecimiento, el ahorro y la asunción del riesgo empresarial. Entendía que las políticas redistributivas no estaban tanto en la tributación como en el gasto público, aún pudiendo ser un instrumento que buscara la equidad en las cargas. A tal fin programó reformas fiscales escalonadas para que no afectasen a la estabilidad presupuestaria. Estaban inspiradas por objetivos como impulsar el crecimiento, el empleo, la inversión y el ahorro; potenciar las economías familiares y de las PYMES; reducir las diferencias en la tributación de las retribuciones factoriales y favorecer la internacionalización de las empresas y la economía españolas. Se actuaba desde el convencimiento teórico, que fue comprobado empíricamente, de que la inicial reducción de la presión fiscal supondría una mayor recaudación por inducir crecimiento, inversión, actividad empresarial, consumo familiar, más trabajo y menos fraude. Todo ello terminaría suponiendo mayores ingresos por renta (IRPF e IS) y consumo (IVA). Su alcance se expondrá en relación con cada una de las figuras impositivas que integran el vigente orden fiscal democrático.

Liberalizó algunos órdenes económicos fuertemente regulados e intervenidos. Por la Ley 7/1997, de 14 de abril, introdujo medidas en materia de suelo y de Colegios profesionales. En el primer aspecto fueron confirmadas por la 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones. El estímulo a la competencia fue objeto de la Ley anterior así como de la Ley 6/2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Intensificación de la Competencia en el Mercado de Bienes y Servicios. La Ley 9/2001, de 4 de junio, modificó la Disposición transitoria 6ª de la

Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico; la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, y la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, modificada por la Ley 9/2001, de 4 de junio. Con el fin de fomentar las acciones no lucrativas y el mecenazgo se dictó la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Para mejorar los derechos y garantías de los contribuyentes se promulgó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, derogatoria, entre otras, de las leyes 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes. Otras medidas de orden fiscal se exponen en relación con el orden fiscal democrático. Se ha de destacar el relevante papel de norma de principios y normas generales que corresponde a la Ley 58/2003, que se aplican a “todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 CE”, así como a todos los ordenamientos fiscales existentes en el Estado: “sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”.

El Presidente RODRÍGUEZ ZAPATERO, del PSOE, accedió a la presidencia del Gobierno tras las elecciones generales de marzo de 2004, encomendando el Ministerio de Hacienda a Pedro SOLBES. La situación de crisis económica fue anunciada al final de la primera legislatura por los organismos internacionales, los servicios de estudios del Banco de España y de las entidades financieras nacionales e internacionales, así como por muchos expertos. El Gobierno no quiso reconocerla por miedo a perder las elecciones, sin adoptar medidas para tratar de superarla o, al menos, de reducir sus efectos. Se utilizaban eufemismos que no pudieron pararla, dando lugar a la actual y grave crisis económica de un país que había fundamentado su progreso económico en la especulación, la construcción y el consumo⁷⁰⁷.

La preocupación por la mejora de la productividad del tejido empresarial se introdujo por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad.

707. VELARDE, J., *Cien años...*, cit., pp. 331-360.

En los últimos años del siglo XX se desaceleró el crecimiento anual que pasó del 4% en el 2000 al 3% en el 2001. El atentado terrorista a las Torres Gemelas de New York el 11 de septiembre de 2001 y la guerra de Irak hicieron temer una desaceleración del progreso económico, como sucedió, pero no de inmediato ni por esas causas. La crisis mundial la produjeron los problemas financieros de los bancos de inversiones en USA, a partir de la quiebra de *Lehman Brothers*, que generó una convulsión y un hundimiento en cadena. Se demostró la insuficiencia de los medios de control y regulación.

La tasa de desempleo alcanzó en 2005 aproximadamente el 9,5% de la población activa, considerada situación de pleno empleo. Se produjeron tensiones inflacionistas por el incremento del precio del petróleo y la apreciación del dólar frente al euro antes de que adquiriera la condición de medio de cambio. Supuso la reducción de los tipos de interés, la mayor competencia, etcétera. La peseta se apreció por un tipo de cambio alto respecto al ECU, que elevó los precios de las exportaciones. Continuó el proceso de privatización de empresas públicas, la liberalización de bienes y servicios, la reforma del mercado de trabajo⁷⁰⁸, la reforma del IRPF y del Impuesto de Sociedades para las PYMES.

La crisis económica se hizo evidente para expertos y no expertos en 2007. El Gobierno de España trató de ignorarlo y de transmitir un falso optimismo sobre la fortaleza económica del país en general y de su sector financiero en particular. No se tuvo en cuenta que la prosperidad española tenía uno de sus pilares en la construcción y el mercado inmobiliario, afectados directamente por el aspecto financiero de la crisis internacional.

Aunque tardíamente, una vez repetido el éxito electoral, el Gobierno del Presidente RODRÍGUEZ ZAPATERO puso en marcha acciones anticrisis. Entre ellas se dictó el RD-L 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica. Algunas de las medidas han supuesto generosas aportaciones con cargo al superávit anterior y, casi todas ellas, junto con el descenso del PIB, han conducido a que al final de 2009 el déficit alcanzase el 5%. Todo ello con una consideración ex-

708. SEGURA SÁNCHEZ, J., "Las reformas del mercado de trabajo español". En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 699-714.

terior de España con “riesgo país” que puede dificultar la financiación exterior. Sigue incrementándose el déficit, el endeudamiento y el desempleo con la más alta tasa de la Unión Europea.

No obstante, la grave recesión económica interna no ha supuesto la garantía de que las coyunturas externas no afecten a la economía española, aunque esté ahora protegida por el marco comunitario. Así lo ha demostrado la crisis financiera y económica de los primeros años del siglo XXI. Se ha producido un grave problema de paro y cierre de empresas, incremento del endeudamiento familiar por encima del 100% de la renta bruta disponible y déficit exterior, agravados por las crisis del consumo y del sector inmobiliario.

Por otra parte, los problemas son estructurales, porque sigue sin incrementarse la productividad total de los factores, la escasa eficiencia en la utilización de los factores productivos, escaso esfuerzo tecnológico de las empresas y la baja calidad del empleo⁷⁰⁹. La educación exige una reconsideración para superar el reducido nivel de formación y exigencia de los últimos tiempos. La excesiva rigidez y burocratización dificulta las actividades económicas y el mercado de trabajo. Estos y otros son retos que, de no afrontarse de inmediato, pueden provocar que la economía y la sociedad española entren en una grave recesión, pierdan las oportunidades de una nueva economía, y se “argentinicen”. Hoy con el riesgo añadido de la versión española de la “tragedia griega” con riesgo para la zona euro.

En este momento la política fiscal y el sistema tributario también pueden y deben utilizarse para superar la situación, como ha sugerido recientemente el profesor Manuel LAGARES⁷¹⁰. Ha propuesto emplearlos para reducir la presión alcista de los costes salariales, incrementando la renta de los que la tienen menor por medio de una

“importante reducción del IRPF, desacelerando simultáneamente los gastos públicos para evitar los desequilibrios [...] debería estar actuando

709. SEGURA SÁNCHEZ, J. (coord.), *La productividad en la economía española*. Madrid: Fundación Ramón Areces, 2006.

710. LAGARES, M., “Política económica para tiempos de crisis”. *El Mundo*, 3 de enero de 2008.

una reducción [...] especialmente concentrada sobre los rendimientos del trabajo, pero se perdió la oportunidad de hacerlo con la tímida y mal orientada reforma de este impuesto en 2006”.

Respecto a la fiscalidad empresarial propuso

“reformular nuestro actual impuesto de sociedades decididamente y con mucha imaginación [...] Atraeríamos a las empresas extranjeras e impulsaríamos decididamente la constitución de sociedades. Se corregiría también la doble imposición –impuesto de sociedades e IRPF– a que hoy están sometidos los dividendos, debido a otro de los malos pasos de la reforma del IRPF de 2006 [...] La política de gasto público debería ser cuidadosamente rediseñada, evitando despilfarros y concentrando sus actuaciones en los estratos de renta más reducidos y en las infraestructuras esenciales. [...] sin afectar al equilibrio de las cuentas públicas”.

En la línea de las medidas fiscales propuestas por el profesor LAGARES, se estima que, en una situación de grave crisis económica y empleo, la reducción de impuestos puede ser una medida necesaria, como se ha practicado en Alemania. En este sentido se recomienda una reducción general del IRPF, con simplificación de tramos y tipos y la cuantía de las exenciones y deducciones. Respecto al Impuesto de Sociedades el tipo es alto comparativamente con otros países comunitarios, como Francia que lo ha reducido considerablemente, lo que también se puede conseguir indirectamente por medio del tratamiento de las amortizaciones, de las inversiones en formación, investigación, desarrollo e innovación, exportación, etcétera, además de la simplificación, reducción de deducciones, evitar las distorsiones y la doble imposición.

Hasta ahora sólo se han adoptado medidas impositivas electorales como la de la deducción lineal de 400 euros en el IRPF, denominado “cheque-bebé”, sin ninguna consideración al principio constitucional de progresividad ni a la equidad tributarias⁷¹¹. Otras han

711. Un año después del establecimiento de la medida, el portavoz parlamentario del PSOE en el Congreso señor J. A. ALONSO, afirmó que “estaba perdiendo significado” y que había que introducir reformas, porque “puede no ser equitativo que todos los contribuyentes disfrutasen con independencia de su nivel de renta, siendo necesario incorporar la “progresividad fiscal”. De la prensa diaria del 2 de agosto de 2009. Navarra la introdujo en menor cuantía y gasto fiscal con criterios de progresividad.

tendido a beneficiar el consumo de vehículos, electrodomésticos, etc, o a mejorar las pequeñas inversiones municipales.

3. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1977-1978.

3.1. La necesidad de una fiscalidad moderna.

Las críticas a la reforma de 11 de junio de 1964 dieron lugar a plantearse la necesidad de su reforma, que se inició en 1977. Se señaló su insuficiencia para poder cubrir las necesidades del gasto público, para asegurar la estabilidad, el desarrollo, y hacer posible la construcción del Estado de Bienestar de nivel europeo⁷¹². Se criticó su estructura por su falta de progresividad, de flexibilidad y neutralidad, la petrificación de las bases impositivas, los numerosos beneficios fiscales, su defectuosa aplicación por la insuficiencia de los métodos de gestión, etcétera. Uno de sus mayores defectos, tradicional en la fiscalidad española, era la falta de equidad por la importancia de los impuestos de producto en la imposición directa y la carga de la imposición indirecta, agravadas por las bonificaciones y la deficiente aplicación. Se entendió que el sistema de 1964 era origen de distorsiones en la economía, cuya inadaptación a los cambios que se habían producido en ella, privaba al país de un instrumento fundamental para la estabilidad y el desarrollo⁷¹³.

712. Sobre la política y el gasto social en la Transición: PAN-MONTOJO GONZÁLEZ, J. L., “Política y gasto social en la Transición, 1975-1982”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 229-252. Concluye que “la transición introdujo los principios de un nuevo pacto social, elevó y transformó la estructura del gasto público y eliminó algunas de las instituciones del franquismo, pero no pudo –pese al consenso global existente– dar el paso adicional de coordinar y sistematizar en un nuevo Estado de Bienestar las heterogéneas políticas sociales heredadas” (pp. 249-250).

713. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., pp. 462-465. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., p. 39. CANSECO CANSECO, J. E., *Política fiscal en España*. Madrid: IEF, 1978, pp. 570-594. La reforma tuvo como precedentes los estudios realizados por el “Libro Verde”, que fue el *Informe sobre el Sistema Tributario Español* de 1973, dirigido por E. FUENTES QUINTANA. El “Libro Blanco” fue el estudio *Sistema Tributario Español. Criterios para su Reforma* de 1976, dirigido por el mismo autor.

Hasta este momento las características de la tributación española y de su funcionamiento eran:

“prioridad de los gravámenes sobre consumos específicos frente al impuesto general de ventas; tardía presencia de un tosco impuesto multi-fásico en cascada para gravar las ventas; peso excesivo de los tributos sobre transmisiones patrimoniales intervivos y dominio pleno, en los impuestos directos, de los tributos de producto. [...] Finalmente, el funcionamiento de la tributación se había traducido en cuatro características: baja presión fiscal; evasión generalizada; [...] proliferación de exenciones, desgravaciones y bonificaciones en los distintos impuestos, y defectuoso y limitado gravamen de las ganancias de capital frente a otros ingresos (fundamentalmente, frente a los de trabajo dependiente)”⁷¹⁴.

Una vez superado el régimen autoritario, la sociedad planteó nuevas exigencias de bienestar y servicios públicos, como estaban establecidos en los países del entorno democrático, que exigía mayores recursos públicos y una política redistribuidora.

La reforma tributaria de 1977-1978 se produjo durante la Transición al régimen constitucional y estuvo liderada por el Vicepresidente económico del Gobierno E. FUENTES QUINTANA⁷¹⁵ y los Ministros

FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., p. 471: Estos libros “tuvieron desde entonces la virtud de constituir términos precisos para el cambio fiscal, convirtiéndose en catalizadores para precipitar su efectiva realización. Nada de lo sucedido en la Hacienda Pública española en 1977 puede entenderse sin la referencia a esa oferta de reforma tributaria de 1973 y 1976”. Fueron la referencia para las demandas de reforma fiscal de los partidos políticos en las elecciones de junio de 1977, de modo que “para todos la reforma fiscal era necesaria, existía acuerdo en su contenido y se estimaba que el momento político la hacía inevitable” (p. 471). “La reforma tributaria de 1977, interpretada desde el enfoque del mercado político, había logrado ajustar demanda y oferta de cambio fiscal sin dejar fuera ninguna preferencia. Se daban, pues, las condiciones necesarias y sobre todo las suficientes para reformar el cuadro de la imposición” (p. 473). PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario...*, cit., pp. 305-323.

714. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., pp. 466-467. Todas ellas características del llamado por el mismo autor “estilo tributario latino” (*ibidem*, pp. 353-450).

715. Los trabajos más importantes en que se recoge su doctrina fiscal fueron recopilados por F. COMÍN en FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit. FUENTES

de la UCD FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ⁷¹⁶ y GARCÍA AÑOVEROS⁷¹⁷, en un momento de alta inflación, con un déficit en la balanza de pagos de 5.000 millones de dólares. Actuaron sobre los impuestos sobre la renta de las personas físicas y las sociedades, los impuestos sobre el gasto, el patrimonio y las transmisiones patrimoniales, y la persecución del fraude fiscal. Se simplificó y modernizó el sistema tributario hacia la imposición directa personal y progresiva, buscando la neutralidad en la imposición indirecta. La reforma de 1977 trató de establecer la regularización de moratorias sin recargos para los impuestos sobre la renta y sociedades⁷¹⁸:

“el objetivo básico de la reforma tributaria de 1977 fue el de introducir un ‘modelo’ de estructura impositiva aceptado en todos los países occidentales (impuesto personal sobre la renta, impuesto de sociedades, IVA e impuestos especiales, más dos tributos de cierre del sistema: impuesto de sucesiones e impuesto sobre el patrimonio). Una estructura fiscal que permitiera variar la presión fiscal sobre los componentes de la imposición según las conveniencias y enfoques cambiantes de la política fiscal”⁷¹⁹.

Sin embargo, en los últimos tiempos se produjo una “contrarreforma”, que supuso un retroceso respecto a los logros anteriores, periodo conocido como la “Hacienda blanda de la UCD”. No obstante, remitió al Congreso la mayoría de los Proyectos de Ley que integraron la reforma durante las legislaturas de 1977 y al inicio de la de 1979 lo que no

QUINTANA, E., “Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”. Discurso con motivo de su recepción como miembro de número en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1975.

716. SERRANO SANZ, J. M., “Francisco Fernández Ordóñez”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 127-166.

717. SABATÉ SORT, M. y BANDRÉS, E., “Jaime García Añoveros”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 167-204.

718. GONZALO Y GONZÁLEZ, L., “Hacia un nuevo sistema fiscal: antecedentes y consecuentes de la reforma tributaria Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza, II*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 9-70.

719. FUENTES QUINTANA, E., “Ensayo introductorio”. En *Economía y economistas españoles*. I. Barcelona: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas-Círculo de Lectores, 2004, p. 330.

había aprobado en la anterior⁷²⁰. La importancia histórica de esta reforma ha sido expuesta por COMÍN afirmando que en los siglos XIX y XX sólo destacan dos reformas tributarias en España: la de 1845 de A. MON y SANTILLÁN, y la que se inició con FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ en 1977⁷²¹:

“hasta la reforma fiscal iniciada en 1977, por la UCD, siendo Ministro de Hacienda Francisco FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, bajo las directrices marcadas por Enrique FUENTES QUINTANA, no se cambiaron los principios tributarios liberales, que habían sido establecidos por el ministro Alejandro MON siguiendo las ideas de Ramón de SANTILLÁN, nada menos que en 1845. La tributación liberal –vigente hasta 1977– era claramente favorable al ahorro y la inversión. De una parte, [...] los impuestos directos (la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería y la Contribución industrial) eran proporcionales y de producto, lo que imposibilitaba la progresividad sobre la renta global de las personas; en consecuencia, tampoco suponían una amenaza para el ahorro”⁷²².

La reforma tributaria fue una de las medidas previstas en los Pactos de la Moncloa⁷²³. Se inició con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que fueron el prelude urgente de la reforma introducida en 1978. Consistieron en la creación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 1978; el Impuesto sobre el Valor Añadido en 1985; el Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas de Trabajo; el El Impuesto sobre el Lujo; el fomento fiscal del empleo; la regularización voluntaria de la situación fiscal; el delito fiscal; la elusión fiscal mediante sociedades; el secreto bancario; la colaboración en la gestión tributaria, y otras medidas⁷²⁴.

720. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Las reformas fiscales”. En *REDF*, 100, 1998, p. 514.

721. COMÍN, F., “Reforma tributaria y política fiscal”. En GARCÍA DELGADO, J. L. (dir.), *España, economía. ante el siglo XXI*. Madrid. Espasa-Calpe, 1993, p. 1074.

722. COMÍN COMÍN, F. y MARTORELL LINARES, M., “Introducción...”, cit., p. 14.

723. GARCÍA AÑOVEROS, J., “Las reformas...”, cit., pp. 511 y ss., afirmó que la reforma estaba prevista en el programa electoral de la UCD y fue elaborada y remitida por el Gobierno a las Cortes antes de formalizarse los Pactos de la Moncloa.

724. COMÍN, F., *Historia...*, cit., pp. 87-93. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 38-49. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 46-57.

La Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 realizó un reconocimiento expreso del régimen tributario de Navarra y del Convenio Económico en su Disposición Final Segunda:

“Para la aplicación de los impuestos de la presente ley en Navarra se estará a lo dispuesto en el vigente Convenio Económico respecto a la armonización de los regímenes fiscales común y foral. La armonización prevista en el citado Convenio deberá ser realizada en el plazo de dos meses a contar desde la publicación de esta Ley”⁷²⁵.

Tras las medidas urgentes, en una segunda etapa se estableció la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Posteriormente, se produjo la reforma del Impuesto de Sociedades y de los Impuestos Indirectos.

Como resumen de lo que supuso la reforma tributaria de 1977-1978, se puede afirmar que, en el proceso de reforma tributaria de la democracia,

“prevalcieron los objetivos de equidad y de armonización fiscal con Europa. Después de la reforma de 1977, en efecto, los ingresos tributarios crecieron con rapidez, pero aumentaron más los gastos, agravándose el déficit público. Eso se explica porque esa reforma coincidió con la implantación del Estado de bienestar, que acarreó aumentos notables del gasto. [...] que obligó a realizar la reforma tributaria de la democracia, para mejorar la recaudación, pero sobre todo, la neutralidad y la equidad del sistema impositivo. Las reformas tributarias de los gobiernos socialistas profundizaron la progresividad y la lucha contra el fraude fiscal, además de expandir los gastos económicos y sobre todo sociales; las reformas de finales del siglo XX [...] pretendían rebajar la presión fiscal de los contribuyentes, sin poner en peligro el objetivo del equilibrio presupuestario”⁷²⁶.

Dicha reforma sentó las bases para las que fueron introduciendo por el nuevo gobierno. Tras el éxito electoral del PSOE el 28 de octubre

725. Se publicó en el BOE 274 de 16 de noviembre de 1977.

726. COMÍN COMÍN, F. y MARTORELL LINARES, M., “Introducción:...”, cit., pp. 15-16.

de 1982 se formó Gobierno ocupando la cartera de Economía y Hacienda Miguel BOYER⁷²⁷. Durante el primer gobierno de Felipe GONZÁLEZ, se asumieron los principios de la “reforma” en su formulación original y se incrementó de un modo sustancial la presión fiscal, superándose el modelo establecido por FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ⁷²⁸. Se completó la reforma remitiendo al Congreso los Proyectos de Ley sobre el Valor Añadido y las sucesiones y donaciones. La nueva situación exigía una reforma fiscal, que se produjo en el IRPF entre 1998 y 2002, adaptándolo a las circunstancias económicas y a las nuevas concepciones de la fiscalidad⁷²⁹.

Por RD-L 24/1982, de 29 de diciembre, se adoptaron Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria. Durante los catorce años de gobierno socialista (1982-1996) se introdujeron, a propuesta de los sucesivos ministros, importantes reformas en los objetivos del sistema fiscal y la orientación de algunos impuestos, buscando su mayor acomodación a los principios y, principalmente, a las necesidades derivada de los cambios de coyuntura económica y su afección a la Hacienda.

727. MARTÍN ACEÑA, P. y MORENO, B., “Miguel Boyer Salvador”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 205-228.

728. FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *La Reforma Fiscal y los problemas de la Hacienda Pública Española*. Madrid: Civitas, 1990. GARCÍA AÑOEROS, J., “Las reformas...”, cit., p. 528, expuso que el incremento de la presión fiscal se produjo por la no deflactación de la tarifa y las deducciones del IRPF y por la reforma de 1984-1985, que contribuyó a su desnaturalización, de modo que “se hacía cada vez más oneroso, pero para partes de la renta; la salida de rentas del capital de las bases imponibles efectivas se produjo ya a velocidades tremendas, a través de los fondos de inversión y otros mecanismos de inversión colectiva; un impuesto más progresivo para una parte de la renta, esencialmente rentas de trabajo, y con posibilidad de alivio de la tributación de las plusvalías, que podía ser mayor hasta llegar a la eliminación para los contribuyentes con más capacidad patrimonial, con más capacidad de aguante para no incurrir en plusvalías tributarias por IRPF hasta que pasaran los años adecuados”.

729. LAGARES, M., “El cambio fiscal”. En BÉCKER, F., *El modelo económico español 1993-2003. Claves de un éxito*. Madrid: FAES, 2004, pp. 1312-156. “La modernización del sistema fiscal español durante la democracia”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 535-598.

3.2. El orden fiscal democrático y sus reformas.

La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) fue el punto de partida para la construcción del sistema fiscal vigente, que subsiste con las numerosas modificaciones introducidas posteriormente. Para ello se han utilizado todos los instrumentos previstos por el ordenamiento, debiendo destacarse por su relieve anual y variedad de contenidos, las leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social que, consideradas “leyes de acompañamiento”⁷³⁰, se presenta por el Gobierno junto con los Proyectos de Presupuestos Generales del Estado.

Los retos económicos de la sociedad española en los primeros años del siglo XXI exigen medidas fiscales en sentido amplio, con el fin de afron-

730. Esta leyes se iniciaron con la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, para “la adopción de medidas legislativas de diversa índole que coadyuven al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994”. La Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, la justificó: “La doctrina del Tribunal Constitucional en una ya abundante jurisprudencia, cuya más reciente expresión se halla en las sentencias números 178/1994, de 16 de junio, y 195/1994, de 28 de junio, ha definido los límites que impone la Constitución Española, en su artículo 134, a las Leyes anuales de Presupuestos. Así, la Ley de Presupuestos posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, constituido por la previsión anual de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. A dicha materia puede unirse, eventualmente, la regulación de otras cuestiones, siempre que éstas tengan relación directa con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos que integran los Presupuestos o con los criterios de política económica en que se sustentan y, además, sean complemento necesario tanto para la mayor inteligencia, como para la mejor y más eficaz ejecución de los propios Presupuestos y, en general, de la política económica del Gobierno de la Nación. Este contenido eventual, en cualquier caso, no ha de afectar a normas de derecho codificado. Junto a aquellos contenidos, la Ley de Presupuestos puede incluir modificaciones en los elementos de los tributos del Estado, cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea. El contenido de la Ley Presupuestos Generales del Estado para 1995, en consonancia con el mandato constitucional recogido en esta doctrina, se ha reducido considerablemente, como ya sucediera en el año precedente incorporándose a otra Ley la regulación de materias, que aun siendo instrumento de política del Gobierno, su inclusión en la Ley anual de Presupuestos pudiera ser discutida”.

tar un ciclo de recesión económica. Por tanto, se han de introducir en los presupuestos respecto al gasto e inversiones públicas, y las medidas tributarias que conduzcan al fomento del trabajo y la inversión productiva, reduciendo la carga tributaria para fomentar el ahorro, el gasto y la inversión que hagan al conjunto de la economía y a las empresas más competitivas. Estas medidas no alterarán de un modo sustancial el sistema tributario, pero pueden reconducir el objetivo y la capacidad recaudatoria de algunos impuestos, particularmente de los directos, como se desprende del camino seguido por otros países de la Unión.

Por otra parte, la autonomía financiera de la Comunidad Foral tiene como referencia el sistema fiscal estatal y, precisamente, los Convenios Económicos son el medio para la armonización y, en parte, homologación de ambos sistemas. En ambos casos, además, debiendo incorporar el marco de la fiscalidad comunitaria, como ha ocurrido con el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y las Rentas de Aduanas.

Actualmente el sistema fiscal español está basado en los siguientes Impuestos⁷³¹:

A) Impuestos directos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)⁷³²:

Fue establecido por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, desarrollado por el Reglamento de 2 de noviembre de 1979. Suprimió el sistema de impuestos de producto creado en 1845 y al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas de la reforma de 1964, respecto al trabajo dependiente y a la Cuota proporcional de profesionales y artistas. Además del anterior, se suprimieron la Contribución Territorial Rústica (cuota proporcional), el Impuesto sobre las Rentas de Capital, y el Impuesto Industrial (cuota de beneficios)⁷³³.

731. GARCÍA AÑOVEROS, J., "Las reformas...", cit., p. 513. *Manual del sistema tributario español*. Madrid: Civitas, 1993, pp. 18-22.

732. PÉREZ ROYO, F., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons, 2000. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 75-303. FERREIRO LAPITZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 40-118.

733. La Contribución Territorial Urbana, la Contribución Territorial Rústica (cuota fija), el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal (cuota de licencia

La Constitución en su artículo 31.1 consagró los principios del sistema tributario con base en la justicia, plasmada en el deber de contribuir “de acuerdo con su capacidad económica”, según un “sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”. El Impuesto sobre la renta se convirtió en el instrumento más adecuado para hacerlos efectivos, en cuanto grava la capacidad de modo progresivo. Así lo reconoció la STC 182/1997, de 28 de octubre:

“Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, [...] es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el artículo 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible. [...] Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección” (FJ 9).

El sistema tributario de la democracia basó la fiscalidad en el Impuesto sobre la Renta de carácter personal, universal y nominalmente progresivo, que grava la renta cualquiera que sean su origen y componentes: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de explotaciones económicas, incrementos patrimoniales no gravados como rendimientos o por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en cuanto suma algebraica de rendimientos netos e incrementos y disminuciones patrimoniales. Su progresividad se matizó con las desgravaciones por inversiones y minusvalías del capital, así como con un reducido control del fraude, que lo convirtió en progresivo para quien lo

de profesionales y artistas) y el Impuesto Industrial (cuota fija o de licencia) se transformaron en Impuestos locales cedidos a las entidades locales y gestionados conjuntamente. La Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, las sustituyó por el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles y las licencias fiscales por el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas. El Catastro Inmobiliario está regido por el RD-L 1/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Fue desarrollada por el RD 417/2006, de 7 de abril.

pagaba, pero regresivo para las rentas salariales a las que se les retiene en origen, no así para las rentas empresariales y profesionales.

Fue objeto de numerosas modificaciones por parte del Gobierno socialista a partir de 1982, entre las que tienen mayor relieve: las Leyes 5/1983, de 23 de junio; 48/1985, de 27 de diciembre; 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen fiscal de determinados activos financieros; 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; 20/1989, de 28 de julio, respecto a los sujetos de la unidad familiar para poder hacerlo individualmente, conforme a la STC 45/1989, de 20 de febrero. La Ley 18/1991, de 6 de junio, para adaptarla al régimen de la familia, asimilar a la tributación europea los rendimientos de capital y sistematizar las reformas anteriores, redujo la equidad, la progresividad y fue discriminatoria contra las rentas de trabajo. Redujo el tipo marginal máximo en tres puntos hasta el 53%. Fue derogada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incidió en los regímenes de los distintos componentes de las rentas (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales); las deducciones pasaron de la cuota a la base; redujo los tramos y los tipos, lo que disminuyó la presión del impuesto.

El Impuesto sobre la Renta fue criticado en los años 90 por la complejidad de las tarifas y los elevados tipos de gravamen, que disminuían el estímulo al trabajo y al ahorro. Los tipos marginales invitaban a la evasión y al fraude, reduciendo la progresividad para las rentas medias altas, mientras que las bonificaciones y desgravaciones creaban desigualdades y también incidía en la progresividad real.

Por ello las reformas introducidas en 1996 por el Gobierno del Partido Popular afectaron al régimen de plusvalías y a la inversión empresarial. En 1998 se estableció un nuevo régimen para las PYMES, y las leyes 40 y 41/1998 reformaron el IRPF y los impuestos sobre la renta de los no contribuyentes. Supuso reducir la carga tributaria para los contribuyentes de rentas bajas y de trabajo, y los tipos marginales; benefició a la familia y al ahorro, simplificó la imposición y redujo los costes de los contribuyentes para cumplir sus obligaciones⁷³⁴.

734. Estas reformas demostraron que la reducción de la carga fiscal incrementó la recaudación por IRPF en un 4% respecto a 1998 con unos ingresos netos de 230.000 millones de pesetas. Además, con el conjunto de las medidas, se incrementó la recaudación

Se introdujeron otras reformas por los RRDD-LL 3 y 10/2000, el RD-L 6/2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Intensificación de la Competencia en Mercados de Bienes y Servicios, y La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social⁷³⁵.

Actualmente está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, y sobre el Patrimonio⁷³⁶. Se mantiene su carácter de “tributo de carácter personal y directo, que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares” (art. 1). Ha supuesto importantes variaciones sobre la regulación anterior respecto a las rentas excluidas; modificación de la escala progresiva, reduciendo los tramos a cuatro y bajando los tipos de modo desigual según las rentas; mínimo personal y familiar con reducción en la cuota, según las circunstancias personales y familiares; ajuste de los efectos de los sistemas de previsión privados y su aplicación en la base

por el Impuesto de Sociedades y el IVA. RUBIO GUERRERO, J. J., “La Hacienda Pública Española en el tránsito del siglo XXI”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, p. 303: valoró la reforma de 1998: “ha incorporado al acervo fiscal español la idea de que bajar impuestos en determinados contextos y sabiendo utilizar adecuadamente las palancas fiscales constituye un elemento dinamizador de la actividad económica y un impulso básico al crecimiento económico estable y generador de empleo. [...] Además ha contribuido significativamente a modificar los patrones de reparto de la carga tributaria reforzando la progresividad con una reducción de impuestos para las rentas inferiores a 12.000 euros del 40,5%, cuando la reducción media del IRPF ha sido del 13,7%”. LAGARES CALVO, M., “La Hacienda pública en las facultades de ciencia económicas”. En FUENTES QUINTANA, E., *Economía y economistas...*, 7, cit., pp. 607-609. “La modernización del sistema fiscal español durante la democracia”. *Ibidem*, 8, pp. 544-548, 555-557, 562-590, 607-609.

735. LAGARES CALVO, M., “La modernización...” cit., pp. 592-594, expone las mejoras que en la progresividad del impuesto se desprenden de las reformas, por los mínimos personales y familiares sin recurrir a la tarifa, por el tratamiento de los rendimientos de trabajo, por la misma corrección de las tarifas y por la simplificación del impuesto.

736. Se aprobó su Reglamento por RD 439/2007, de 30 de marzo. Ha sido modificado por el RD 2004/2009, de 23 de diciembre.

imponible, suprimiendo su percepción como capital y no como renta vitalicia; reducción del beneficio por la inversión en vivienda habitual; exención parcial de los ingresos por dividendos y no integración en el Impuesto de Sociedades.

Se ha defendido su conversión en un “impuesto lineal”, que ampliase la base impositiva, con un solo tipo marginal y pocas deducciones, que lo generalizase, y lo hiciese más simple y eficiente⁷³⁷. Mejoraría el tratamiento de la inflación, de las rentas irregulares y la acumulación de rentas, que supone ciertas ventajas:

“a) Una simplificación del tributo aparente y real. b) Un control más efectivo de las rentas vía retenciones. c) Como consecuencia de lo anterior, los costos para el contribuyente y la Administración se reducirían. d) Una rebaja de los tipos marginales nominales de la tarifa y una reducción de los incentivos a la ocultación de bases. e) Una defensa del contribuyente frente a la pasividad de la autoridad tributaria, especialmente en las cuestiones relativas al ajuste de la tarifa por inflación. f) Un mayor grado de equidad horizontal y, por tanto, una mayor aceptación social del impuesto. g) Una contribución decisiva a la progresividad real del tributo, al mejorar la base sujeta a tributación como consecuencia de unos incentivos de defraudación menores y un estímulo a la gestión eficiente del impuesto”⁷³⁸.

b) Impuesto de Sociedades⁷³⁹:

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, estableció el Impuesto sobre sociedades. Fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Esta reforma tuvo que ver con el hecho de que la presión fiscal sobre las empresas era muy superior a la comunitaria, sobre todo por las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social⁷⁴⁰. Se producía una doble

737. ZABALZA, A., “Algunas reflexiones sobre el impuesto lineal”. En *Papeles de Economía Española*, 30-31, 1987, pp. 170-174.

738. FUENTES QUINTANA, E., *Las reformas...*, cit., pp. 504-557.

739. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 305-498. LAORDEN, J. y ARGUÉS, J. (dirs.), *Comentario al Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas, 1998. FERREIRO LAPTZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 119-164. LAGARES CALVO, M., “La modernización...”, cit., pp. 548-551.

740. Para reducir su peso en el impuesto se sustituyó por los impuestos indirectos desde enero de 1995.

tributación de los dividendos, porque no se integraban los impuestos sobre la renta y los beneficios, sin descontarse la inflación.

Fue configurado como impuesto único y principal que afectaría a los sujetos pasivos con personalidad jurídica. Suprimió la estimación por Jurados y los sistemas de evaluación global, buscando la máxima personalización y gravamen de la renta realmente percibida, cualquiera que fuera su procedencia. La determinación de beneficios se realizaría por el método tradicional o por el de comparación de capitales, suprimiéndose la distinción entre beneficios típicos y atípicos. Se suprimió la imposición de producto y la función que realizaba para determinar el hecho imponible, identificándose la renta y la base imponible con el resultado contable del ejercicio económico.

Actualmente está regulado por el RD-L 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las reformas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, y sobre el Patrimonio, y de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea⁷⁴¹.

El régimen fiscal de las cooperativas lo reguló la ley 20/1990, de 19 de diciembre. El de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo fue aprobado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre⁷⁴².

c) Impuesto sobre la Renta de los no Residentes⁷⁴³:

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, aprobó el impuesto sobre las rentas obtenidas en España por los no residentes, separándolas de las

741. El RD 1777/2004, de 30 de julio, aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal*. Madrid: IEF, 17/02, 2002.

742. El RD 1270/2003, de 10 de octubre, aprobó su reglamento.

743. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 499-534. CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Madrid: Marcial Pons, 2000. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 165-172.

rentas de las personas física gravada por el IRPF y de las jurídicas (IS) residentes en España. Diferenció las rentas obtenidas de un establecimiento permanente y las obtenidas sin él. A las primeras se aplicó el mismo tipo del 35% del Impuesto de Sociedades, y las segundas un tipo fijo del 25% por cada operación, para evitar deslocalizaciones y cambios de residencia.

Actualmente está regulado por el Texto Refundido aprobado por el RD-L 5/2004, de 5 de marzo, con las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, y sobre el Patrimonio⁷⁴⁴.

d) Impuesto sobre el Patrimonio⁷⁴⁵:

Fue establecido con carácter extraordinario y transitorio por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Fue derogada por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuestos sobre el Patrimonio, modificada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, y sobre el Patrimonio⁷⁴⁶.

Se concibió como medio de control y complementario al de la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al posibilitar el conocimiento del patrimonio y de sus rentas reales, o de sus valores fiscales. Se le ha criticado por suponer una doble imposición sobre los mismos bienes y rentas.

Ha desaparecido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generali-

744. Su Reglamento fue dictado por el RD 1776/2004, de 30 de julio. El RD 1794/2008, de 3 de noviembre, aprobó el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

745. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 535-564. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 173-184. AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Homenaje a Luis Mateo)*. Pamplona: Aranzadi, 1995.

746. El RD 1704/1999, de 5 de noviembre, estableció los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

za el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria⁷⁴⁷.

e) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁴⁸:

La ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modificó parcialmente, pero de modo importante, el Texto Refundido de 6 de abril de 1967⁷⁴⁹. Se complementa con la regulación establecida por las Comunidades Autónomas.

El hecho imponible comprende, además de las transmisiones *mortis causa*, las *inter vivos*, que estaban gravadas por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Su base imponible corresponde al valor real minorado por las cargas y las deudas. Las tarifas se han ido simplificando y los tipos se han reducido, introduciendo como elemento de progresividad el patrimonio preexistente, suprimiéndose los recargos sobre sucesiones *ab intestato* y adquisiciones superiores a determinada cuantía.

B) Impuestos indirectos:

En el esquema de la reforma de 1978 la correspondiente a la imposición indirecta se inició con disposiciones transitorias hasta establecer su cuadro completo. Fueron las Leyes 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta; 875/1981, de 27 de marzo, Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, y 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales. El nuevo sistema se articuló en torno a los dos impuestos más importantes: el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el del Valor Añadido⁷⁵⁰.

747. Se expondrá en relación con el Convenio Económico de 1990, como la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, reformó de manera fundamental la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, sin derogarla, por medio de una “bonificación general de la cuota íntegra del 100 por 100, a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir”.

748. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 565-605. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 185-200. CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Edersa, 2002.

749. Su Reglamento se dictó por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre.

750. LAGARES CALVO, M., “La modernización...”, cit., pp. 551-555.

La imposición indirecta se ha ido modificando para adaptarla a las condiciones necesarias para la integración en la CEE y, posteriormente, a su política armonizadora de la fiscalidad. Respecto al tráfico exterior comunitario se debieron acomodar al Código Aduanero establecido por el Reglamento CEE 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, como se expondrá en el capítulo siguiente.

a) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁷⁵¹:

El RD-L 3050/1980, Texto Refundido del Impuesto, recogió las modificaciones respecto a su precedente de la reforma de 1964, reduciendo los actos sujetos y los hechos imposables. Efectúa su delimitación respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Esta se diferencia por gravar el primero el tráfico entre particulares, mientras que el segundo lo hace entre empresas y profesionales. Fue derogado por el RD-L 1/1993, de 24 de septiembre, que recogió las numerosas modificaciones que se le habían introducido⁷⁵².

b) Impuesto sobre el Valor Añadido⁷⁵³:

La reforma de 1964 introdujo el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas (ITE) como impuesto sobre el consumo de carácter general sobre las ventas o “nueva alcabala española”, racionalizando la vieja imposición sobre el consumo. Gravaba en cascada las transacciones de los procesos de producción y distribución con base en todas las contraprestaciones. Se le criticó por su falta de generalidad, y neutralidad, por la multiplicidad de tipos, por implicar un doble gravamen a la inversión, por ser perturbador de la concurrencia de las empresas según sus posibilidades de integrarlo o no verticalmente en dichos procesos, y por distorsionar las transacciones exteriores. Estos y otros

751. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 607-648. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 201-218. FALCÓN Y TELLA, R., *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel, 2005.

752. El RD 828/1995, de 29 de mayo, aprobó su Reglamento.

753. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 649-864. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 219-270. PÉREZ MARTÍNEZ, J. M. y REDONDO BARCALA, M., *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Registro de Economistas y Asesores Fiscales, 2006.

aspectos se recogieron en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Fue un efecto directo de la integración en la CEE por ser el impuesto indirecto común europeo.

Este nuevo impuesto se configuró como un impuesto general y uniforme sobre el consumo, con neutralidad y sin discriminación, desplazando a la imposición sobre el consumo y al ITE. Afecta a todas las transacciones de bienes y servicios realizadas por las empresas, los profesionales y las importaciones. Se impone en todas las fases de la producción por su aportación total al valor final hasta llegar al consumidor, descontando de la cuota lo satisfecho por el impuesto en las compras. Su base se determina por estimación directa y, en muy limitados casos, por estimación objetiva.

Se acomodó su régimen al mercado interior y a la desaparición de las fronteras fiscales el 1 de enero de 1993 por medio de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁷⁵⁴, que sustituyó a la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Se adaptó a la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre, de régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros, con el fin de establecer la imposición en origen de los bienes entregados y servicios prestados. Añadió como hecho imponible las adquisiciones intracomunitarias por un sujeto pasivo de los bienes adquiridos en otros países de la Comunidad. Estableció un tipo general del 15% y dos tipos reducidos del 6% y el 3% aplicables por razones sociales y culturales.

c) Impuestos Especiales⁷⁵⁵:

Se configuraron como impuestos que gravan los que ya lo están con el IVA por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, modificada por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre⁷⁵⁶. Están regulados por numerosas

754. Por RD 1624/1992, de 29 de diciembre, se aprobó el Reglamento. El RD 1496/2003, de 28 de noviembre, aprobó el régimen de las obligaciones de facturación y modificó su Reglamento.

755. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 865-905. FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso...*, cit., pp. 271-296.

756. Fue aprobado el Reglamento por el RD 1165/1995, de 7 de julio.

Directivas comunitarias a partir de las 72/464/CEE, 79/32/CEE y 92/12/CEE, recogidas en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

Sustituyeron a los monopolios fiscales. Graban la fabricación, el alcohol y las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos y las labores del tabaco, la electricidad, el carbón, determinados medios de transporte, y los juegos de suerte, envite o azar.

El Impuesto sobre las primas de seguro lo estableció el artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

El artículo 9 de la Ley 24/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, creó el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinadas hidrocarburos, con el fin de cederlos a las Comunidades Autónomas como medio de financiación de las transferencias de los servicios sanitarios⁷⁵⁷.

d) Renta de Aduanas⁷⁵⁸:

Los impuestos que la integran fueron regulados por el RD 511/1977, de 18 de febrero, Texto Refundido. Lo modificó el RD-L 1299/1986, de 28 de junio.

Su régimen comunitario lo estableció el Reglamento (CEE) 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, que aprobó el Código Aduanero Comunitario (CAC).

757. En Consejo de Navarra en su dictamen 5/2002, de 31 de enero, consideró que no constituía una reforma sustancial que exigiera aplicar la DA 3ª del Convenio Económico, “porque se trata de un impuesto sobre consumos específicos, exigido en la fase de venta al consumidor, que se encuentra vinculado a la financiación de las competencias sanitarias de las Comunidades Autónomas en el marco del nuevo sistema de financiación aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en su reunión de 27 de julio de 2001. Es, por otra parte y como consecuencia de su naturaleza de gravamen sobre el consumo final, un impuesto que no dispersa su incidencia sobre espacios económicos distintos de aquéllos en los que se aplica y apto para su territorialización”. Fue incluido en la reforma realizada por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

758. PÉREZ ROYO, F. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 907-924. GALERA RODRIGO, S., *De-recho Aduanero español y comunitario*. Madrid: Civitas, 1995.

e) Tasas y Precios Públicos:

Están regulados por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de régimen jurídico de las Tasas y Precios Públicos.

C) Derecho y garantías de los contribuyentes:

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, integró y mejoró el contenido de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que enumera en su artículo 34. Establece un régimen garantista de los derechos de los ciudadanos-contribuyentes en todas las actuaciones y procedimientos, su seguridad jurídica, la utilización de nuevas tecnologías, ampliando el contenido anterior respecto a la utilización de las lenguas oficiales en las distintas Comunidades Autónomas.

D) Fraude fiscal:

Como se ha expuesto, ha sido uno de los problemas endémicos de la fiscalidad española. Con independencia de las previsiones que para controlarlo se contienen en las normas generales tributarias de la regulación de cada impuesto, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, establece las medidas para la prevención del fraude fiscal⁷⁵⁹.

759. Por RD 1065/2007, de 27 de julio, se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. La lucha contra esa plaga ha sido una constante de la gestión tributaria democrática, como se puso de relieve con operaciones en fraude de ley de los conocidas como “bonos austriacos”, que se realizaron con la compraventa de bonos del Gobierno de Austria, y con títulos de sociedades (“obligaciones bonificadas”) para, una vez percibido el cupón, vender el bono y computar minusvalías, que eludían la tributación por incrementos patrimoniales y compensaban favorablemente los beneficios obtenidos [SSTSJN 31 de diciembre de 1998, 1 de febrero de 1999, 16 de abril y 11 de junio de 2001 (RJ 2001/360, 719 y 720), 9 de enero y 17 de junio de 2002 (RJ 2002/418 y 1377), 23 de septiembre de 2003 (RJ 2004/34), 14 de noviembre de 2003 (RJ 2004/840), entre otras. SSTS 31 de marzo de 2008, RJ 1448].

4. EL ESTADO CONSTITUCIONAL.

4.1. La Reforma Política y la Constitución.

El proceso de elaboración de la Constitución de 1978 arrancó de la Ley 1/1997, de 4 de enero, Fundamental para la Reforma Política⁷⁶⁰, aprobada por referéndum, y de las elecciones del 15 de junio de 1977. Consagró en su artículo 1 el principio democrático:

“La Democracia, en el Estado Español, se basa en la supremacía de la Ley, expresión de la voluntad soberana del Pueblo. Los derechos fundamentales de la persona son inviolables y vinculan a todos los órganos del Estado”.

En su artículo 8 creó unas Cortes bicamerales, formadas por el Congreso y el Senado, compuestas por miembros elegidos por sufragio universal, directo y secreto, salvo cuarenta senadores de designación real. Asimismo, estableció el procedimiento de reforma constitucional, de legislación ordinaria, que autorizaba al Gobierno a dictar normas que regulasen las primeras elecciones a Cortes.

La Ley para la Reforma Política atribuía en el artículo 3 la iniciativa de la reforma constitucional tanto al Gobierno como al Congreso de los Diputados. La oposición exigió que fuese este quien hiciera uso de tal facultad, pretensión que el Gobierno aceptó. El Congreso de los Diputados, constituido el 14 de julio de 1977, eligió una Comisión de Asuntos Constitucionales, que encomendó a una ponencia la redacción de un proyecto de Constitución.

Tras su elaboración y aprobación por el Congreso, el referéndum celebrado el 6 de diciembre de 1978 ratificó la Constitución por amplia

760. BOE 4, de 5 de enero de 1997. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *La nueva Ley Fundamental para la Reforma Política*. Madrid: BOE, 1977. ALZAGA, O., *La Constitución española de 1978*. Madrid: Ediciones del Foro, 1978, pp. 23-26. LUCAS VERDÚ, P., “La singularidad del proceso constituyente español”. En *REP*, 1, 1978; *Curso de Derecho Político*, IV, Madrid, 1984, pp. 25 y ss. SÁNCHEZ AGESTA, L., *Sistema político de la Constitución española de 1978*. Madrid, 1980, pp. 22-59; “La nueva Ley Fundamental para la Reforma Política”. En *RDP*, 66, 1977. TUSELL, J., “Por una historia revisionista de la transición”. En *Claves de razón práctica*, 115, 2001, pp. 11 y ss.

mayoría del pueblo español⁷⁶¹. El Rey la sancionó en sesión conjunta de ambas Cámaras el 27 de diciembre. Entró en vigor el 29 de diciembre de 1978 día de su publicación.

La Constitución se elaboró por los grupos políticos siguiendo el método del “consenso”, que “sólo se puede dar acerca de los principios básicos sobre los que se ha de asentar la convivencia política de un pueblo, los derechos más primarios e incontrovertibles de sus ciudadanos y las reglas fundamentales del juego de sus grandes instituciones políticas”⁷⁶². Para PECES-BARBA

“la idea del consenso en el último tercio del siglo XX, como procedimiento y como explicación racional del valor eminente de la Constitución, tiene en cuenta la existencia en la historia del pensamiento político liberal, donde se genera la doctrina del contrato social, pero también del pensamiento socialista democrático que hace reales los valores de libertad, de igualdad y de fraternidad, abandonados en su profundización por el liberalismo conservador del XIX”⁷⁶³.

La Constitución de 1978 representó el final de un largo proceso histórico, iniciado con la de 1812, para el establecimiento del régimen constitucional en España, caracterizado por los esfuerzos inútiles para implantar un Estado de Derecho fundado en un texto constitucional. Como expuso TOMÁS Y VALIENTE:

“La historia de nuestro constitucionalismo es la antítesis, por ejemplo, de la de países como Estados Unidos o Suiza, con su equilibrio entre Constitución escrita estable, reformas constitucionales meditadas, y oportunas mutaciones vivificadoras surgidas a lo largo de la vida de unas instituciones atentas a asumir los cambios producidos en la socie-

761. La abstención fue del 32,89 %, siendo favorable el 87,87 % de los votos emitidos, que representó el 58,97 % del total de electores. Los votos negativos representaron el 7,83 % de los votos emitidos y el 5,25 % del total de electores. En Navarra fueron favorables el 75% de los votos obtenidos, con una abstención del 38%.

762. ALZAGA, O., *La Constitución...*, cit., p. 47.

763. PECES-BARBA, G., *La Constitución española de 1978*, Valencia, 1984, p. 17. GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Curso de Derecho Administrativo Español*. I, Pamplona: EUNSA, 1993, pp. 343-346.

dad. Nuestra historia es una sucesión de crisis constitucionales constituyentes, parecidas superficialmente a la de Francia, cuyo número de Constituciones no difiere apenas del nuestro; pero hay una desventaja importante para nosotros, pues si en Francia no arraigaron los textos constitucionales propiamente dichos, sí ha permanecido, como hilo conductor constante, la declaración de 1789 y sí que ha arraigado socialmente el sistema constitucional, mientras que en nuestro país las crisis del Estado constitucional han sido prolongadas y profundas. El jurista español que busca consuelo a tan larga serie de esfuerzos inútiles por implantar en España un Estado de Derecho fundamentado sobre un texto constitucional, ha de pensar que la causa de tan reiterados fracasos no radica tanto en posibles errores técnico-jurídicos como en profundas y conflictivas tensiones hondamente arraigadas, ellas sí, en la sociedad española”⁷⁶⁴.

Del amplio contenido constitucional se recogen aquellos aspectos más directamente relacionados con este trabajo. Son los referidos al proceso de descentralización por la creación de las Comunidades Autónomas, los principios del régimen económico y fiscal, y la situación constitucional de Navarra y su régimen foral.

4.2. El Estado autonómico.

El artículo 2 CE reconoce el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones y el Título VIII organiza territorialmente el Estado, aportando unas nuevas unidades político-administrativas denominadas Comunidades Autónomas, que “gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses” (art. 137 CE). El mismo precepto condiciona y limita el derecho a la autonomía con el principio de “solidaridad entre todas ellas”. Lo desarrolla el artículo 138 CE, encomendado al Estado su garantía al atribuirle velar “por el establecimiento de un equilibrio económico adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español”. Advierte que las diferencias entre los Estatutos

764. TOMÁS Y VALIENTE, F, “La Constitución de 1978 y la historia del constitucionalismo español”. En *Anuario de Historia del Derecho Español*, L, 1980, p. 746.

“no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales”. Para corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio, se constituirá un Fondo de Compensación (art. 158.2 CE).

El Capítulo Tercero establece el procedimiento para el acceso a la autonomía, el contenido de los Estatutos y el medio para su elaboración y reforma, así como dos listas de competencias, las que podrán asumir las Comunidades (art. 148 CE) y las exclusivas del Estado (art. 149 CE). No existe un mapa autonómico, que se dejó a la iniciativa o disposición de las entidades a las que se les reconocía el ejercicio de la iniciativa en el proceso autonómico. Tampoco se prefiguró su modelo organizativo ni competencial. Sólo estableció un marco con una gran elasticidad, como lo acreditan los modos de acceso (arts. 143, 150.2, 151, DDTT 2.^a y 5.^a, y DA 1.^a). MARTÍN REBOLLO valoró el sistema en los siguientes términos:

“Por los escasos debates parlamentarios públicos que el tema suscitó, pero al mismo tiempo por la comúnmente aceptada idea de la necesidad de la descentralización, puede decirse que el resultado no fue fruto de ningún racionalismo o previsión apriorística cerrada, sino que tuvo mucho de improvisación a partir, sobre todo, del valor central del consenso que presidió los momentos fundacionales de la nueva democracia y de un conjunto de sobrentendidos que a lo largo de los años siguientes propiciaron diversas y aun contradictorias ‘lecturas’ posteriores”⁷⁶⁵.

La Constitución diseñó una estructura de administraciones territoriales con descentralización del poder político y autonomía. Así lo dispuso el artículo 137 CE cuando señaló que “el Estado se organiza territorialmente en Municipios, en Provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”. El texto constitucional rompió frontalmente con los esquemas del Estado centralizado y uni-

765. MARTÍN REBOLLO, L., “1978-1998: Veinte años de Derecho administrativo postconstitucional”. En *20 años de Ordenamiento constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1999, p. 277.

formista, para establecer un sistema organizativo estructurado sobre el principio de democracia representativa. La mayor novedad se centra en la figura de las Comunidades Autónomas.

El artículo 2.1 LRJPA las reconoce como Administraciones públicas y, de conformidad con el artículo 3.4 de la misma Ley, “cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única”. Además, se generalizó el reconocimiento expreso de personalidad jurídica en los Estatutos.

El cambio de modelo de Estado, desde el centralista al descentralizado-regional o autonómico, cambió radicalmente la organización política y administrativa. Apareció un nuevo nivel de poder político, con capacidad legislativa, decisiones de gobierno, gestión diferenciada de otros poderes, nuevas estructuras administrativas y medios personales y materiales, así como una nueva planta para el Poder Judicial, porque en cada Comunidad se estableció un Tribunal Superior de Justicia (art. 152.1.2.º CE). Por otra parte, las dificultades derivadas del complejo sistema de distribución de competencias han sido una fuente de conflictos competenciales entre el Estado y las Comunidades Autónomas. El papel del Estado y su competencia legislativa sobre materias que, en principio, se consideraron propias, o en su condición supletoria, han originado debates en los que, tras el velo del debate jurídico, se halla un problema de poder.

La cuestión más debatida ha sido la concerniente a los distintos contenidos competenciales de los Estatutos, según las distintas vías de acceso a la autonomía. Ello provocó inicialmente dos niveles de autonomía en relación con sus competencias: las que accedieron por la vía del artículo 143.2 CE y asumieron las competencias del artículo 148.1 CE, que debieron esperar cinco años para ampliarlas (art. 148.2 CE), mientras que las que lo hicieron por otras vías pudieron disponer de aquellas competencias y de las previstas como exclusivas del Estado en el artículo 149.1 CE, que en gran parte fueron compartidas. Otra vía de incremento competencial se previó en el artículo 150.2 CE, que benefició a las Comunidades de Valencia y Canarias. Por su parte, los territorios forales fueron reconocidos en la DA 1ª CE.

El proceso de construcción del Estado autonómico ha evolucionado de forma gradual y es posible establecer los siguientes períodos⁷⁶⁶:

a) El primer periodo (1979-1983) englobó la elaboración de los Estatutos de Autonomía, los Pactos autonómicos de 1981 y la STC 76/1983, de 5 de agosto, que recayó sobre el proyecto de Ley Orgánica de Armonización del Proceso Autonómico (LOAPA). Los restos de la Ley Orgánica, que no fueron anulados por el Tribunal Constitucional, constituyeron la Ley ordinaria 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico⁷⁶⁷.

b) El segundo periodo (1983-1991) comprendió el desarrollo legislativo del Estado autonómico, la configuración institucional de las Comunidades Autónomas, la conflictividad competencial, las repercusiones del ingreso de España en la Unión Europea y la aparición de problemas estructurales que afectaron al sistema autonómico.

c) El tercer periodo (1991-1995) giró sobre los Pactos autonómicos de 28 de febrero de 1992, que dieron lugar a la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, y a la reforma en 1994 de los Estatutos de diez Comunidades, con la ampliación de competencias de las Comunidades del artículo 143 CE, reformas de su financiación, su incorporación en el Reglamento del Senado y en los Tribunales Superiores de Justicia, la disminución de la conflictividad competencial y las nuevas doctrinas del Tribunal Constitucional. Se aprobaron los Estatutos de las ciudades autónomas de Ceuta (LO 1/1995, de 13 de marzo) y Melilla (LO 2/1995, de la misma fecha).

d) El cuarto periodo se abrió en 1996, tras las elecciones generales y los pactos de gobierno del Partido Popular con los partidos nacionalistas catalanes y vascos. Las reformas de los Estatutos se iniciaron con los de Canarias (LO 4/1996, de 30 de diciembre) y Aragón (LO 5/1996,

766. AJA, E., "Los principales períodos de desarrollo del Estado Autonómico". En *Anuario Jurídico de La Rioja*, 1996, pp. 121 y ss. TOMÁS Y VALIENTE, F., "La primera fase de construcción del Estado de las Autonomías (1978-83)". En *RVAP*, 36, 1993, pp. 45-68. LÓPEZ GUERRA, L., "La segunda fase de construcción del Estado de las Autonomías (1983-1993)". En *RVAP*, 36, 1993, pp. 69-80.

767. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "El sistema autonómico quince años después". En *REDA*, 84, 1994, p. 581. TORNOS Í MAS, J., "Los Reales Decretos de traspasos. Evolución y problemática actual". En *Anuario Jurídico de La Rioja*, 1996, p. 105.

de 30 de diciembre), y continuaron con los de Castilla-La Mancha (LO 3/1997, de 3 de julio), Murcia (LO 1/1998, de 15 de junio), Madrid (LO 5/1998, de 7 de julio), Cantabria (LO 11/1998, de 30 de diciembre), Asturias (LO 1/1999, de 5 de enero), La Rioja (LO 1/1999, de 7 de enero), Baleares (LO 3/1999, de 8 de enero), Castilla-León (LO 4/1999, de 8 de enero), Extremadura (LO 12/1999, de 6 de mayo). Prosiguió el proceso de igualación competencial y del “federalismo de ejecución”, que encomendó a las Comunidades Autónomas competencias de gestión en línea con la idea de la “Administración única” propuesta desde Galicia.

e) El quinto periodo se inició en 2005 con la “Propuesta de Estatuto político de la Comunidad de Euskadi”, conocida como el “Plan Ibarretxe”⁷⁶⁸, cuya toma en consideración fue rechazada por el Congreso de los Diputados. La reforma del Estatuto de Cataluña propuesta por su Parlamento fue tomada en consideración y se debatió en la Cámara, aprobándose finalmente un texto distinto del remitido por el Parlamento de Cataluña (LO 6/2006, de 19 de julio). Está pendiente de que el Tribunal Constitucional resuelva los recursos interpuestos. Se aprobaron los nuevos Estatutos de Valencia (LO 1/2006, de 10 de abril), Cataluña (LO 6/2006, de 19 de julio), Islas Baleares (LO 1/2007, de 28 de febrero), Andalucía (LO 2/2007, de 19 de marzo), Aragón (LO 5/2007, de 20 de abril) y Castilla-León (LO 14/2007, de 30 de noviembre). Se ha mejorado el régimen de financiación autonómica, además de otras cuestiones de orden institucional y competencial.

El sistema autonómico no es ni está cerrado, en la medida en que la Constitución deja abiertas las puertas a la ampliación competencial (art. 148.2 con cargo a las del Estado del artículo 149), de las transferencias o delegaciones de “materias de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación” (art. 150.2 CE), o por la actualización de los derechos históricos (DA 1ª CE). El modelo de descentralización regional de inspiración italiana se ha ido convirtiendo en una realidad que acerca al Estado español al federalismo⁷⁶⁹. CRUZ

768. VV.AA., *Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe*, Oñati, IVAP, 2003.

769. AJA, E., *El Estado autonómico: federalismo y hechos diferenciales*, Madrid, Alianza, 2003. ALLI ARANGUREN, J. C., “El futuro del Estado de las autonomías. Es-

VILLALÓN constató que la flexibilidad del modelo constitucional permitía, “sin sufrir modificación formal alguna, lo mismo un Estado unitario y centralizado, que un Estado sustancialmente federal, que incluso rebasa los límites del Estado federal para recordar fórmulas confederales”⁷⁷⁰.

ORTEGA ÁLVAREZ vio las posibilidades del modelo autonómico para su transformación en federal desde la atribución estatutaria de competencias, de su ampliación por la delegación y transferencia y la cooperación interadministrativa,

“alcanzado dentro del actual marco constitucional mediante las técnicas previstas en el artículo 150.1 y 2 CE y el juego que pudiera darse a los acuerdos de cooperación del artículo 145.2 CE, si existiese una voluntad política generalizada en este sentido. [...] cabría pensar que cuando llegase el momento de entender que, una vez consolidado el actual Estado de las Autonomías, fuese conveniente estructurar el Estado sobre el modelo federal expreso, estuviésemos en una etapa política en la que no fuese traumática una reforma constitucional en este sentido”⁷⁷¹.

Como ha expuesto E. AJA:

“Examinando sin prejuicios los elementos esenciales del Estado autonómico, tal como se han configurado durante estos veinte años a partir

tado federal o Estado regional”. En *El regionalismo en Europa*. Soria: Universidad Internacional Alfonso VIII, 1994, pp. 65-113.

770. CRUZ VILLALÓN, P., “Estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”. En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, IV, p. 59. MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I, Madrid, 1982, p. 159, alude a las diferencias entre el federalismo y el regionalismo como efecto del “proceso de centralización que es posible observar en todos los federalismos vigentes [...] y, por otra, el recurso de los viejos Estados unitarios centralizados a fórmulas organizativas basadas en la autonomía política [...] que culminan con el reconocimiento a los territorios que los integran de poderes de características similares a las que rigen en los federalismos modernos. De manera que se está produciendo una evidente confluencia entre los federalismos y regionalismos hacia fórmulas organizativas tan parecidas, que es difícil distinguirlas o, cuando menos, determinar en qué casos existe mayor centralización, que es incluso, tal vez, menor en algunos Estados federales que en otros regionales de nuestro tiempo”.

771. ORTEGA ÁLVAREZ, L., “Las relaciones interautonómicas”. En GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Madrid Comunidad Autónoma Metropolitana*, Madrid, 1983, p. 424.

de la Constitución, se observa que coinciden básicamente con los factores que la teoría constitucional considera propios del federalismo. No se trata de afirmar retóricamente que España es un Estado federal, y mucho menos de pensar que el cambio de denominación arreglaría los problemas; lo único que se pretende señalar es que el Estado autonómico contiene los elementos esenciales de los federalismos actuales, especialmente de tipo europeo, y que, en consecuencia, algunos problemas pueden resolverse mejor acudiendo a las técnicas federales”⁷⁷².

En esta mutación constitucional ha tenido un papel decisivo el Tribunal Constitucional al interpretar el modelo constitucional en clave de principios del federalismo cooperativo, situado “a medio camino entre el dualismo y la centralización, [...] única posibilidad de Estado federal, [...] que encuentra su justificación renovada en su valor como fermento del pluralismo en los sistemas actuales” surgido del Estado social de Derecho⁷⁷³.

Se ha de destacar que el nuevo orden territorial autonómico ha cambiado el panorama político, administrativo y económico de España. Existen nuevos ámbitos de poder, nuevas organizaciones administrativas y servicios, y más medios personales y materiales al servicio de la sociedad. El sistema jurídico se ha complicado al crearse nuevos grupos normativos territoriales y materiales. Se ha hecho realidad el principio de subsidiariedad, en cuanto acercamiento del poder a los ciudadanos e incremento de su participación y capacidad de decisión.

4.3. Principios económicos y fiscales.

El contenido de la Constitución económica española no está establecido en ningún Título o Capítulo específicos de la misma, sino que se desprende de diversos preceptos. Todos ellos tienen como re-

772. AJA, E., *El Estado autonómico...*, cit., p. 36.

773. JIMÉNEZ BLANCO, A., *Las relaciones de funcionamiento entre el poder central y los entes territoriales. Supervisión, solidaridad, coordinación*. Madrid: INAP, 1985, p. 115. “Reflexiones sobre la cooperación: normativa general y sectorial”. En *Revista de Estudios Autonómicos* (REA), 1, 2002, pp. 125-131.

ferencia el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, que consagran el Preámbulo y el artículo 1. Tanto en su origen como en su actual configuración es el resultado de la confluencia de opciones ideológicas distintas y contrapuestas sobre el papel del Estado en la actividad económica⁷⁷⁴. La Constitución utiliza la técnica de las “cláusulas generales”, que permiten diversas interpretaciones y opciones políticas⁷⁷⁵.

El Estado social es la forma histórica superior de la función distribuidora del Estado. Si consideramos la amplitud de los recursos destinados a tal función y la complejidad del proceso organizativo y técnico destinado a hacerla efectiva, podemos considerar al Estado Social como un sistema de distribución y redistribución del producto social, que afecta a la totalidad de la economía nacional, a las políticas de cualquier especie y a los intereses de todas las categorías y estratos sociales. El notable incremento del poder estatal exige sistemas adecuados para su control:

“cuanto más intensamente la vida económica se convierte en ámbito de ordenación pública, cuanto más estrechos se hacen los lazos y conexiones entre el interés y los titulares de la soberanía, tanto más importa que la soberanía continúe siendo soberanía, capaz de asumir y cancelar la contraposición de los intereses particulares. En esa capacidad radica la prueba de validez de toda constitución económica de la que, en rigor, no debería hablarse allí donde falta una acción disciplinadora de la soberanía”⁷⁷⁶.

Este modelo de Estado establece una Administración activa, comprometida con la transformación del orden socio-económico y garante de los derechos y libertades. El artículo 9.2 le encomienda “promover

774. BASSOLS COMA, M., *Constitución y sistema económico*. Madrid: Civitas, 1985, pp. 70 y ss. DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*. Madrid: CEC, 1985.

775. MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho administrativo Económico*. I, Madrid. La Ley, 1988. cit., p. 81, alude a la “construcción de los conceptos jurídicos indeterminados al campo concreto de la aplicación de las cláusulas económicas”.

776. FORSTHOFF, E., *Tratado de Derecho Administrativo*. Madrid: IEP, 1958, p. 31.

las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. Así lo reitera el artículo 40.1:

“Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”.

El Capítulo III del Título I, titulado “De los principios rectores de la política social y económica” (arts. 39-52 CE), recoge los fundamentos del orden económico en que se plasma el modelo de Estado. Ellos “informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos” (art. 53.3 CE). El modelo de Estado establecido por la Constitución y su distribución de competencias trata de garantizar la unidad económica como “proyección en dicha esfera del principio de unidad del Estado” (STC 29/1986, de 20 de febrero). La articulación de las competencias se fundamenta en lo dispuesto por los artículos 139.2 y 149.1.13^a CE, que regulan la fórmula negativa de la cláusula de comercio y los poderes del Estado para la dirección de la economía. Por otra parte, existen ámbitos competenciales estatales con clara repercusión en la actividad económica, como son los relativos a la legislación mercantil, civil y laboral (art. 149.1.6^a, 7^a y 8^a CE), régimen aduanero y arancelario, comercio exterior (art. 149.1.10^a CE), sistema monetario y ordenación del crédito, banca y seguros (art. 149.1.11^a CE).

4.3.1. *La planificación general económica*

La competencia estatal sobre las “bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica” (art. 149.1.13^a CE) es el título estatal que, además de plasmar la unidad económica del Estado, “persigue la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfuncio-

nes, que de subsistir impedirían o dificultarían la realidad misma del sistema” (SSTC 32/1983, de 29 de abril, y 227/1988, de 29 de noviembre). Esta competencia permite al Estado

“efectuar una planificación de detalle, siempre [...] que la necesaria coherencia de la política económica general exija decisiones unitarias y no pueda articularse sin riesgo para la unidad económica del Estado a través de la fijación de bases y medidas de coordinación” (STC 29/1986, de 20 de febrero).

La necesaria coordinación estatal “no puede suponer una sustracción o menoscabo de las competencias de las entidades sometidas a la misma. Antes bien supone, lógicamente, la titularidad de la competencia a favor de la entidad coordinada”, sin

“traducirse en la emanación de órdenes concretas que prefiguren exhaustivamente el contenido de la actividad del ente coordinado, agotando su propio ámbito de decisión autónoma; en cualquier caso los medios y técnicas de coordinación deben respetar un margen de libre decisión o de discrecionalidad a favor de las Administraciones sujetas a la misma, sin la cual no puede existir verdadera autonomía” (STC 27/1987, de 27 de febrero).

De este modo es posible que las medidas concretas que puedan adoptarse en ejercicio de dicha competencia se individualicen y diferencien en los distintos ámbitos territoriales (STC69/1988, de 20 de abril).

4.3.2. *Libertad de empresa y empresa pública*

El Título I de la Constitución incluye entre los derechos y deberes de los ciudadanos el reconocimiento de la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, antes de fijar los principios rectores de la política social y económica. Los poderes públicos “garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación” (art. 38 CE).

La libertad de empresa se configura como un derecho público subjetivo en el marco de una economía de mercado⁷⁷⁷, dotado de garantía institucional (STC 24 de julio de 1984)⁷⁷⁸. Constituye una manifestación del derecho de propiedad reconocido por el artículo 33 CE, del que cabe realizar una conceptualización en clave institucional o en la individualista. En ambos casos penetrado por la función social, que transforma su estructura interna y reduce las facultades de su conformación externa, conforme a las “delimitaciones” de su contenido que realiza el legislador (STC 37/1987, de 26 de marzo). El ejercicio de este derecho se ve afectado por la actuación de los poderes públicos como ordenadores del mercado y como operadores económicos que ofertan y demandan bienes y servicios.

La Constitución también “reconoce la iniciativa pública en la actividad económica” (art. 128.1 CE) y concretas e inequívocas habilitaciones a favor de los poderes públicos para que intervengan en la economía como operadores, entre las cuales destaca –además de la expresada en el propio artículo 38 CE– la de “reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y, asimismo, acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general” (art. 128.2 CE)⁷⁷⁹. Ello implica reconocer la iniciativa pública económica al servicio del interés general (art. 103 CE)⁷⁸⁰. Por tanto, en

777. MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho...*, cit., I, pp. 168 y ss. BASSOLS COMA, M., *Constitución...*, cit., pp. 183 y ss.

778. JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ, A., “Garantías institucionales y Derechos fundamentales”. En *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Madrid: Civitas, 1991, pp. 635-650.

779. ARIÑO ORTIZ, G., “La iniciativa pública en la Constitución. Delimitación del sector público y control de su expansión”. En *La Empresa Pública*, Madrid, 1980, p. 191, “el artículo 38 permite concluir que el Estado no deberá intervenir por la vía de la Empresa Pública, si en el campo de la actuación de que se trate, la iniciativa privada cumple su función productiva y no exige un interés general prevalente y cierto”. Recogido en *RAP*, 88, 1979, pp. 55 y 56; “Constitución, modelo económico y nacionalizaciones”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, 9, 1983, pp. 11-40. BASSOLS COMA, M., *Constitución...*, cit., pp. 132-159. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S., *Derecho...*, cit., pp. 150-176. GONZÁLEZ NAVARRO, F., “El Estado social y democrático de Derecho”. En *Humana Iura*, 2, 1992, pp. 139-146.

780. ALONSO UREBA, A., *La empresa pública. Aspectos jurídico-constitucionales y de Derecho económico*, Madrid, 1985, pp. 135 y ss.

la Constitución coexisten dos sectores en la actividad económica, público y privado, sin que aquel sea subsidiario de este⁷⁸¹.

El artículo 128. 2 CE contiene tres pronunciamientos. En primer lugar, “reconoce la iniciativa pública en la actividad económica”. En segundo lugar, “mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio”. En tercer lugar, el Poder Público podrá acordar la intervención de empresas “cuando así lo exigiere el interés general”.

La reserva al sector público de recursos o servicios esenciales implica su *publicatio*, convirtiéndolos en bienes de dominio público, en el caso de servicios que se convierten en servicios públicos. Tal decisión ha de hallarse justificada por tratarse de recursos o servicios “esenciales” por su trascendencia económica o social. Se trata de superar una situación de monopolio privado para convertirlo en un monopolio *de iure*, en una exclusividad a favor de la Administración, aunque su gestión puede encomendarse a particulares mediante concesión administrativa. La “reserva” no significa gestión directa, sino “asunción para la gestión directa, invasión de un campo de actividad económica privada, pero no, en todo caso, imposibilidad de esta última”⁷⁸².

Para MARTÍN-RETORTILLO la reserva de servicios esenciales no implica “una determinada titularidad pública de algo que ya lo es”, sino asumir “con carácter exclusivo” y “apartando a los demás” –son expresiones que recogidas en el *Diccionario* de la Lengua–, una determinada

781. SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Madrid: IEAL, 1992, p. 25: “Economía privada y economía de mercado dejan, en este sentido, de ser términos exclusiva y necesariamente ligados entre sí, si bien se imponen a la iniciativa pública los límites que derivan de la constitucionalización de un sistema de economía mixta o dual que impide una reducción (vía estatalización) por sectores de la iniciativa privada a límites irrisorios, y ello sin perjuicio de la exclusión de ésta en el marco de la potestad de reserva o nacionalización (art. 128.2, inciso segundo CE), potestad que implica, además, una confirmación del principio de libre iniciativa pública económica, ya que ésta sólo se limita en el art. 128.2, inciso segundo, en la medida en que suponga la exclusión de la iniciativa privada”. ALONSO UREBA, A., *La Empresa...*, cit., pp. 133-144.

782. TORNOS MAS, J., “Competencias municipales para la ordenación y gestión de los servicios públicos”, En *REALA*, 245, 1990, pp. 23-36.

actividad que, por exigencias de interés general, se sustrae de su posible realización por el sector privado. La reserva, por tanto, implica una gestión de la actividad por el Poder, en las condiciones que determine la Ley que la realiza⁷⁸³.

4.3.3. *Principios sobre la fiscalidad.*

El artículo 31.1 CE establece los principios de la fiscalidad propia del Estado social y democrático de Derecho, al disponer:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”.

El precepto basa la fiscalidad constitucional en los siguientes principios:

a) El deber general de contribuir conforme a la capacidad económica:

Constituye un *prius* que obliga a los ciudadanos como sujetos pasivos de la potestad tributaria de la Administración. El deber del contribuyente, según su capacidad económica, “configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria”, que representa

“una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes” (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3).

El mandato alcanza a “todos” como

“el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas

783. MARTÍN-RETORTILLO, S., *Derecho...*, cit., I, pp. 251 y 252.

con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F. 9; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7)⁷⁸⁴.

El principio de capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos ha sido precisado por la STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4:

“significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981, FJ 4.º y 150/1990); [...] configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza

784. Declaró la inconstitucionalidad de la DA 8ª de la Ley de Presupuestos para 1994, que estableció una compensación a favor de los no residentes en España, que operasen en territorio foral, que no podían beneficiarse de los beneficios tributarios de la normativa foral, que era contraria al principio de libertad de establecimiento (art. 43 TCE). ALLI ARANGUREN, J.C., “La sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 sobre incentivos fiscales y el régimen fiscal de los territorios forales”. En *Anales de Derecho de la Universidad Pública de Navarra*, 3, 2002, pp. 17-57. FALCÓN Y TELLA, R., “La libertad de establecimiento secundario y el ‘avoir fiscal’ (activo fiscal) en el Impuesto sobre Sociedades: notas a la sentencia de 28 de enero de 1986 (Comisión v. Francia, causa 270/83)”. En *Revista de Instituciones Europeas*, 2, 1986, pp. 435-442, estudia dicha sentencia que es la base de la doctrina del TJCE sobre el régimen tributario de los residentes en distintos Estados miembros. “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 31, 2008, pp. 730-739 analiza y critica la sentencia del Tribunal Constitucional, a la que califica de “desafortunada”.

misma de la relación tributaria (STC 76/1990, FJ 3). Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo” (STC 37/1987, FJ 13).

La STS 209/1998, de 10 de noviembre, ponderó la capacidad económica en relación con el matrimonio. Reconoció al legislador su capacidad para “ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los preceptores de rentas, que suministran la base de una imposición con el sistema tributario justo” (art. 31.1 CE), que incluye los principios de justicia e igualdad (arts. 1.1. y 14 CE) conforme a la “situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto”. Analizó las diferentes situaciones que se producían entre las “uniones de hecho” con las unidades familiares,

“generándose así un trato discriminatorio con respecto a los demás sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, y más concretamente los que viven en común, en ausencia de vínculo matrimonial, sin que este trato desigual aparezca justificado en aras de otro valor constitucionalmente protegido, como podría ser la protección de la familia que impone a los poderes públicos el art. 39.1 de nuestra Norma fundamental” (STC209/1988, de 10 de noviembre, FJ 4)⁷⁸⁵.

785. STC 214/1994, de 14 de julio, sobre la Ley 18/1991, del IRPF: “el principio de capacidad económica no exige necesariamente que se otorgue un tratamiento idéntico y simétrico a los rendimientos positivos y negativos que provengan de una determinada fuente de renta. En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre

b) Principio de igualdad:

Consagrado por el artículo 14 CE, lo invoca el artículo 31 CE como principio rector del sistema fiscal:

“es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues, la igualdad ante la Ley Tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 19/1987, de 17 de febrero, F. 3; 209/1988, de 10 de noviembre, F. 6; 45/1989, de 20 de febrero, F. 4; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; 54/1993, de 15 de febrero, F. 1; 214/1994, de 14 de julio, F. 5; 134/1996, de 22 de julio, F. 6; y 46/2000, de 17 de febrero, F. 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que ‘todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio’. Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capaci-

y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable. Además, en el supuesto ahora enjuiciado la imputación a los socios de Sociedades en transparencia de las bases imponibles positivas ‘aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución’ (art. 52.1 de la Ley) no es tanto un corolario del principio de capacidad económica, cuanto una técnica establecida por el legislador para reaccionar contra los efectos resultantes de la interposición de Sociedades instrumentales. Por todo ello, no puede apreciarse que la solución adoptada por el legislador respecto de las bases negativas de las Sociedades en transparencia vulnere el principio de capacidad económica referido a los socios de tales Sociedades. La solución contraria, es decir, la imputación directa de las bases negativas, daría lugar a una menor base imponible en los socios, que podrían tributar por debajo de su capacidad efectiva, y a un tratamiento favorable a los socios de estas Sociedades respecto del otorgado a los socios de las restantes Sociedades”.

dad económica susceptible de ser sometida a tributación” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

Se aplica respecto a la Ley tributaria, por lo que “carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna”:

“la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otra personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del Impuesto en cuestión. [...] la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria” (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4)

c) Principio de progresividad:

Para el Tribunal Constitucional el artículo 31.1 CE establece

“que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias” (STC76/1990, de 26 de abril).

La igualdad es compatible con la progresividad:

“La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 CE está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. Es evidente que ésta se predica, como no podía ser de otro modo, de la situación ante la Ley Reguladora del Impuesto de todos los sujetos del

mismo y que carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias que, como tales, no son titulares de derechos u obligaciones de clase alguna. [...] la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuestión. Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria” (STC 45/1989, FJ 4)⁷⁸⁶.

d) Función extrafiscal del impuesto:

La fiscalidad puede ser un instrumento que no persiga fines recaudatorios, sino que colabora con otros medios para hacer efectivos los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1 CE), aunque “la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución”, porque

“tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual ‘los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional’. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (STC37/1987, de 26 de marzo).

786. STSC 54/1993, de 15 de febrero, y 54/2006, de 27 de febrero.

e) Reserva de ley:

La establece el artículo 31.3 CE al disponer que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”⁷⁸⁷. Con ella

“está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto [...] sino, con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria, y concretamente, la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo” (SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 37/1981, de 16 de noviembre; 179/1985, de 19 de diciembre; 19/1987, de 17 de febrero; 14/1998, de 22 de enero).

El sentido de esta reserva legal es

“asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí el que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador” (SSTC 83/1984, de 24 de julio; 19/1987, de 17 de febrero).

5. LA LORAFNA.

5.1. La transición política e institucional.

La Transición desde el franquismo a la democracia tuvo en Navarra una peculiaridad directamente relacionada con su régimen privativo. Las fuerzas democráticas que habían concurrido a las elecciones constituyentes habían reforzado las posiciones favorables al mantenimiento de Navarra como espacio político propio y diferenciado, rechazando

787. Sobre el alcance del concepto de “prestación patrimonial de carácter público”: SSTS 185/1995, de 14 de diciembre; 233/1999, de 13 de diciembre; 63/2003; 102/2005, de 20 de abril.

la pretensión integradora del nacionalismo vasco⁷⁸⁸. Los diputados y senadores elegidos eran, en aquel momento, la primera representación legitimada democráticamente de Navarra, y defendieron su carácter para constituirse en asamblea parlamentaria e iniciar el proceso de reforma de las instituciones forales. Suponía rechazar el *statu quo* de la Diputación franquista.

A pesar de la alta abstención, en Navarra fue mayoritario el apoyo a la Constitución Española, con la inclusión de la Disposición Adicional Primera que reconocía los derechos históricos de los territorios forales⁷⁸⁹. La Disposición Derogatoria mantuvo la vigencia para Navarra de la Ley de 1839.

El proceso de “actualización general del régimen foral” se inició por el RD-L 1/1978, de 4 de enero, cuya DF 1ª autorizó al Gobierno para modificar la composición y atribuciones del Consejo Foral de Navarra, de acuerdo con la Diputación Foral. El RD-L 2/1978, de la misma fecha, reiteró la autorización para determinar, de acuerdo con la Diputación Foral, cual sea el órgano foral competente para las cues-

788. En las elecciones generales la UCD obtuvo el 34% de los votos con tres diputados al Congreso, y el PSOE el 30% con dos diputados. Su presencia en el Senado fue de tres senadores para la UCD, el cuarto senador lo obtuvo una coalición nacionalista vasca.

789. Fueron favorables el 75% de los votos obtenidos, con una abstención del 38%. La oposición a la Constitución fue muy heterogénea, estuvo protagonizada por las extremas derecha e izquierda, el nacionalismo vasco y algunos navarristas. En noviembre de 1978 se publicó un “Acta de afirmación foral navarra” firmada por personas de muy diferentes opciones ideológicas: Jesús EZPONDA, Ignacio RUIZ DE GALARRETA, Jesús AIZPÚN, Pedro Mª LARUMBE, Francisco BERUETE, Francisco ZABALETA, José León TABERNA, Blas MORTE, Emilio GARCÍA GANUZA, Jesús María LABAIRU, Ramón PEÑAGARICANO, Miguel BURGOS, Ángel CALVO, Carlos CLAVE-RÍA, Jesús BUENO ASÍN, María Nieves ERRAZQUIN, Ricardo MAGALLÓN, Florencio GOÑI y Carlos GARAIKOECHEA, diciendo: “Los abajo firmantes a la vista de la Constitución pendiente de aprobación en el próximo referéndum quieren hacer públicas las siguientes manifestaciones: 1º.- Que el texto de la Constitución no lo consideran aceptable desde el punto de vista foral. 2º.- Que no les mueve a hacer esta declaración pública interés partidista alguno, sino que únicamente consideran un deber de lealtad a Navarra el dar, en este momento histórico, testimonio público de esta reafirmación exclusivamente foral, que aglutina a los firmantes, al margen, por supuesto, de cualquiera otras posiciones ideológicas, o de otro matiz, que respetamos en todo caso”.

tiones a que la norma se refiere, como la relativa a la integración de Navarra en el régimen preautonómico vasco, conforme a la posibilidad abierta por la DT 4ª CE⁷⁹⁰.

El RD 121/1979 de 26 de enero, negociado por la última Diputación Foral franquista con el Estado, sirvió para configurar democráticamente la Diputación y el Parlamento Foral⁷⁹¹. Se adecuó, vía el acuerdo sobre el contenido, el procedimiento de elección de los diputados previsto en la ley de 1841 a un sistema democrático, así como otros aspectos para la configuración de las instituciones democráticas y sus competencias en el proceso que había de desarrollarse conforme a lo previsto por la DA 1ª CE.

Las elecciones de 3 de abril de 1979 renovaron los Municipios, eligieron los diputados forales de las Merindades históricas y los miembros de Parlamento Foral. En el conjunto del resultado al Parlamento, la UCD obtuvo el 26,80% con 20 parlamentarios, el PSOE el 19% con 15 parlamentarios, la UPN el 16% con 13 parlamentarios, Herri Batasuna el 11% con 9 parlamentarios, las Agrupaciones Electorales de Merindad el 6,81% con 7 parlamentarios, los Nacionalistas Vascos el 5,06% con 3 parlamentarios, distribuyéndose el resto entre numerosos grupos (Partido Carlista, UNAI; IFN) con un parlamentario cada uno⁷⁹². En

790. El RD-L 1/1978, de 4 de enero, probó el régimen preautonómico del País Vasco. El RD-L 2/1978, de 4 de enero, estableció el procedimiento para la incorporación de Navarra al Consejo General Vasco, haciendo constar en su preámbulo que “cualquier incorporación de Navarra a instituciones comunes de ámbito superior a su territorio no podrá realizarse sin que el pueblo navarro se exprese libre y democráticamente mediante una consulta popular directa”. Sus artículos 1 y 2 previeron que si el órgano foral competente se pronunciara favorablemente a la incorporación sería precisa su ratificación por consulta popular directa al pueblo navarro. El artículo 3.2 del RD 121/1979, de 26 de enero, dispuso que correspondía al Parlamento Foral decidir sobre “la incorporación o, en su caso, separación de Navarra de otras instituciones territoriales”.

791. MONREAL ZIA, G., “El origen y la construcción...”, cit., p. 364.: “Navarra accedió a la autonomía a través de la vía que le abrió MARTÍN VILLA al restituir el Parlamento Foral. MARTÍN VILLA y Jaime Ignacio DEL BURGO meditaron mucho sobre la vía foral, que consistió básicamente en eludir la intervención de los ayuntamientos y sobre todo evitar el referéndum popular”.

792. Se constituyó en sesión de 23 de abril de 1979. Se formaron los Grupos Parlamentarios de Unión del Centro Democrático, Partido Socialista Obrero Español,

cuanto al número de diputados, la UCD obtuvo cuatro miembros de la Corporación, los señores DEL BURGO elegido por Pamplona capital, LASUNCIÓN por Tudela, ARZA por Estella, SÁNCHEZ DE MUNIÁIN por Olite; Herri Batasuna al señor GARCÍA DE DIOS por la Merindad de Pamplona; la Agrupación Electoral Orhy Mendi, el señor BUENO por Sangüesa; el PSOE al señor MALÓN por Tudela.

Una vez en vigor la LORAFNA se celebraron las elecciones forales al Parlamento de Navarra de 8 de mayo de 1983, en las que el PSOE obtuvo el 35,87% de los votos con 20 parlamentarios, UPN el 23,51% con 13 parlamentarios, la Coalición Popular (AP-PDF-PL) el 14,33% con 8 parlamentarios, HB el 10,62% con 6 parlamentarios, el PNV el 6,88% con 3 parlamentarios, EE el 2,38% y otros partidos (Partido Carlista, Auzolán, PCE, LC) porcentajes inferiores que no les dieron representación parlamentaria. El Gobierno de Navarra se formó con la Presidencia del señor URRALBURU, el Vicepresidente y Consejero de Presidencia señor ASIÁIN, y los Consejeros de Economía y Hacienda señor ARLABÁN, de Interior y Administración Local señor MALÓN, de Ordenación del Territorio y Obras Públicas señor ARRAIZA, de Educación y Cultura señor FELONES, de Salud y Bienestar Social señor TAJADURA, de Agricultura, Ganadería y Montes señor SAN MARTÍN, y de Industria, Comercio y Turismo señor ARAGÓN.

5.2. Los derechos históricos.

La Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978 dispone: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales⁷⁹³. La actualización general de dicho régimen foral se

Unión del Pueblo Navarro, Herri Batasuna, Amaiur (incorporó los parlamentarios de las Agrupaciones electorales de Merindades y Orhi-Mendi), Partido Nacionalista Vasco (formado por los elegidos y dos de las Agrupaciones Orhi-Mendi de Sangüesa y Olite), y Grupo Mixto (formado por los parlamentarios del Partido Carlista, UNAI y Agrupación de Independientes Forales-IFN).

⁷⁹³ GARCÍA PELAYO, M., “El proyecto constitucional y los derechos históricos”. En *El País*, 24 de septiembre de 1978, pp. 12-13. Recogido en *Obras Completas*, III, Madrid: CEC, 1991, pp. 3171-3177. Criticó por “extravagante en nuestra época” la

llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”. Esta disposición no es un mero adorno retórico del constituyente, “gesto histórico de comprensión hacia el Pueblo Vasco [...] muestra de respeto sagrado o casi religioso hacia los Derechos Históricos⁷⁹⁴. Se trata de un mandato normativo con el mismo valor y vigencia que el resto de sus preceptos⁷⁹⁵.”

Supuso la penetración de un concepto histórico-tradicional en la Constitución racional-normativa, en un país con una historia diversa y, a veces, lamentablemente repetida, en la que han luchado, incluso

expresión “derechos históricos”, vinculada a la Escuela histórica del Derecho y al concepto de “Derecho político histórico” relacionado con la “unión real” en el Imperio austrohúngaro de las coronas que lo formaban. El sentido de la expresión es “restaurar la validez jurídica (lo que no significa exactamente la vigencia) del Régimen Foral anterior a 1839 [...] En nombre de la historia se pretenden anular jurídicamente 140 años de historia, con lo que el llamado “derecho histórico” se transforma en su contrario: en un útil de la razón política instrumental para cancelar lo establecido por un proceso histórico más que secular”. “Por otra parte, la finalidad del Estatuto que se elabore parece ser no, como en los demás casos, la de concretar las posibilidades autonómicas previstas por la Constitución, sino la de incorporar los derechos históricos al ordenamiento jurídico”. A su juicio “el texto aprobado [...] no cumple con las condiciones mínimas de funcionalidad de un precepto constitucional, pues rebasa el borde tolerable de la ambigüedad al garantizar algo tan vago, difuso y confuso, como son los ‘derechos históricos’, sin más especificación”. “Esta ambigüedad básica es el comienzo de muchas más, abre paso a interpretaciones teóricas y prácticas de gravedad incalculable y, sobre todo, proporciona un arsenal de argumentos jurídicos que pueden ser esgrimidos, sea articulados en estrategias políticas audaces y de largo alcance, sea para finalidades más modestas –por ejemplo, destinadas a crear un ámbito privilegiado en materia fiscal o en otro campo–, pero no por eso menos perturbadoras del sistema político y la vigencia del orden constitucional. Riesgos, todos ellos, que ni son eliminados por la candorosa afirmación de que estando el precepto en la Constitución no puede contradecir a la Constitución, ni pueden ser allanados por discursos parlamentarios sin fuerza vinculatoria”. Esta tesis fue amplia y fundadamente criticada por HERRERO Y RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, M., “Concepto y función de los derechos históricos. Disposición Adicional 1ª de la Constitución”. En *Revista de las Cortes Generales*, 15, 1988, pp. 7-27. *Idea de los derechos históricos*. Madrid: Espasa Calpe, 1991. *Derechos históricos y Constitución*. Madrid: Taurus, 1998.

794. ALZAGA, O., *Constitución...*, cit., p. 984.

795. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Madrid: Civitas, 1981, p. 65.

con las armas, ambas concepciones. Se constitucionalizó la historia por entender el constituyente que no podía estar ni fuera ni contra la Constitución⁷⁹⁶. Se incorporaron los derechos históricos como un hecho diferencia para una parte del Estado, los territorios forales.

La disposición fue para Navarra y su régimen foral surgido de su adaptación al régimen liberal, en primer lugar, un medio de acceso al nuevo sistema autonómico, por una vía diferenciada que era la que partía del reconocimiento de los derechos históricos (STC 110/1984, FJ 3)⁷⁹⁷. Como declaró la STS de 19 de diciembre de 2003 (RJ 9543) la DA 1ª CE es

“el fundamento actual de los regímenes forales, y, por tanto, del de Navarra, pues ha sido el Pueblo español, como poder constituyente originario, el que ha reconocido dichos derechos históricos, subordinándolos y actualizándolos como no podía ser menos a la Constitución, al Estatuto de Autonomía de Navarra y a la situación política, social y económica de la España actual”.

El proceso negociador para la adecuación, apoyado en la citada DA 1ª CE, en las Bases del Parlamento y en la interlocución entre los representantes de la Diputación y los del Gobierno, fue avalado por el Tribunal Constitucional. La sentencia 16/84, de 6 de febrero, hizo referencia a la pluralidad de vías de acceso a la autonomía y reconoció que

796. LUCAS VERDÚ, P., *Curso de Derecho Político*, IV. Madrid: Tecnos, 1984, pp. 710 y ss.

797. Se discutió su constitucionalidad al no ser uno de los modos previstos por el Título VIII ni por la DT 2ª CE. MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Civitas, 1982, pp. 276-278. TOMÁS VILLARROYA, J., “Proceso autonómico y observancia de la Constitución”. En REDC, 15, 1985, afirmó que el procedimiento era “tradicional en la actualización del régimen foral; pero [...] resultaba de dudosa regularidad, por dos razones distintas. De una parte suponía una vía no prevista en la Ley Fundamental: “la constitución de Navarra como Comunidad Autónoma por la vía de la reintegración foral y del mejoramiento del fuero –señaló el diputado Profesor SOLÉ TURA– es una vía atípica, una vía que es muy dudoso que esté contemplada en la Constitución [...] no sólo hay la vía del artículo 143 o la vía del artículo 145, sino que hay varias subvariantes que de hecho nos llevan a doce procedimientos de acceso a la autonomía, y el de Navarra, en todo caso, es atípico incluso en relación con esos doce”.

Navarra había seguido un procedimiento y tenía una denominación peculiares:

“El hecho de que el acceso de Navarra a su actual régimen autonómico se haya llevado a cabo por una vía peculiar, mediante lo previsto en la disposición adicional primera de la Constitución y la denominación utilizada de la Ley Orgánica 13/82 de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, para referirse a la entidad autónoma por ella regulada y que sea la denominación de Comunidad Foral no la de Comunidad Autónoma no supone que no le sean aplicables esas disposiciones constitucionales o que quede al margen de ellas”.

La sentencia del Tribunal Constitucional 28/84, de 28 de febrero, tras reconocer el sistema privativo de Navarra, declaró:

“La Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento viene a reformar y modernizar el régimen foral teniendo en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional primera, siguiendo el proceso de reintegración y mejoramiento reflejado en el decreto anterior” (STC 121/1979, de 26 de enero).

Implicaba mantener competencias atribuidas por aquellos (STC 11/1984, FJ 3), actualizadas por los Estatutos (STC 76/1988, FJ 3).

Por otra parte, la DA 1ª CE constituye una garantía institucional de la foralidad caracterizada por una imagen histórica y un contenido competencial cuya precisión

“corresponde en cada momento a las normas subconstitucionales y, en primer lugar, al Estatuto, al que la propia Constitución llama expresamente. A este Estatuto, que es sólo uno de los constitucionalmente posibles, o a otro cualquiera que pueda aprobarse un día dentro de los límites de la Constitución”⁷⁹⁸.

798. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Los Derechos Históricos de los Territorios Forales*. Madrid: Civitas, 1985, p. 548. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., *Fundamentos...*, cit., p. 305. Esta consideración como garantía institucional fue criticada por CORCUERA, J., “Alcance de la constitucionalización de los derechos históricos”. En *Jornadas de Estudio sobre la actualización de los derechos históricos*. Bilbao, 1986, pp. 74-75.

Respecto a la “garantía institucional”, el Tribunal Constitucional en la sentencia 32/1981, de 28 de julio, afirmó:

“la garantía constitucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar. [...] esa garantía, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas) sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos Territorios Históricos [...] Dentro de esos límites, es al proceso de actualización previsto en la DA 1ª al que corresponde precisar cuál es el contenido concreto que, en el nuevo marco constitucional y estatutario, se da al régimen foral de cada uno de los Territorios Históricos, garantizado por la CE” (FJ 3º).

Más concretamente, la sentencia 76/1988, de 26 de abril, aceptó la técnica, aunque afirmando que no constituían un título competencial:

“la idea de los derechos históricos no puede considerarse como título autónomo del que puedan deducirse específicas competencias. Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente en forma de derechos subjetivos de Corporaciones Territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la DA. 1ª, 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 este régimen foral tradicional” (FJ 4º)⁷⁹⁹.

799. Las SSTs 123/1984, de 18 de diciembre, y 16/1988, de 16 de abril, afirmaron: “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

Por otra parte, el Estatuto –o el Amejoramiento– son los medios para la actualización de los derechos históricos, reconociendo los regímenes forales y concretando un contenido, mínimo, porque no se cierra que pudiera existir uno mayor al no renunciar a los no comprendidos en aquellos, como reconoce la DA 1ª LORAFNA:

“el Estatuto no implica ninguna limitación del régimen foral históricamente definido y del correspondiente e indeterminado elenco de derechos históricos. Si tal fuera el caso, el Estatuto no podría, evidentemente, llevar a cabo ninguna actualización y resultarían inexplicables cláusulas estatutarias –como las referentes al régimen fiscal– que suponen una clara alteración de la posición histórica de los territorios forales” (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6).

Sin embargo, la STC 94/1985, de 29 de julio, en conflicto entre el Gobierno de Navarra y el Gobierno Vasco sobre la incorporación del escudo de Navarra, declaró que caben las competencias derivadas de la Constitución y las que traen causa de los derechos históricos:

“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 tengan su base en otros preceptos constitucionales [...] Por otra parte, nada impide que la atribución constitucional de una determinada competencia como propia del alguna Comunidad Autónoma encierre también el reconocimiento de uno de los derechos históricos a que hace referencia la DA 1ª de la Norma Fundamental”.

La STC 76/1988, de 26 de abril, expuso el fundamento de los derechos históricos en su reconocimiento constitucional: “el arraigo histórico de la potestad tributaria foral no puede llevar al error de considerar

de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía [...]. 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, susceptible de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la historia”. En los mismos términos las SSTC 140/1990, de 20 de septiembre, y 159/1993, de 6 de mayo.

que el fundamento del sistema de Convenio está exclusivamente en la Historia”:

“la Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino que la norma del poder constituyente se impone con fuerza vinculante general, sin que queden fuera de ella situaciones históricas anteriores. En este sentido, y desde luego, por la actualización de los derechos históricos se produce la supresión o no reconocimiento de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues es desde la misma Disposición Adicional Primera de la Constitución, y no de su legitimidad histórica, desde la que los derechos históricos obtienen y conservan su validez y vigencia”.

Los derechos históricos no suponen un valor absoluto contrario a la Constitución

“ninguna competencia que pudiera legítimamente calificarse de histórica que desbordara este marco quedaría amparada por la Disposición Adicional 1ª (SSTC 16/1984, 123/1984, 94/1985, 76/1988, 86/1988, y 159/1993). [...] 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”.

Tampoco pueden ser contrarios al principio de autonomía, de modo que su actualización

“ha de llevarse a cabo también en el marco de los Estatutos de Autonomía, y ello puede suponer que determinados derechos históricos incompatibles con el hecho autonómico deban suprimirse, o que deban atribuirse a nuevos sujetos, las Comunidades Autónomas, o que resulten imprescindibles para su misma configuración o funcionamiento”⁸⁰⁰.

800. Refiriéndose a la subrogación personal que respecto a los derechos históricos de los territorios forales –las provincias vascongadas– se produjeron al constituirse la Comunidad Autónoma Vasca. La STC 11/1984, de 2 de febrero, reconoció esa titularidad: “Los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y

Por lo que se refiere a la Comunidad Foral de Navarra, la STC 16/1984, de 6 de febrero, dictada en relación con el nombramiento de su Presidente, declaró:

“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”.

El régimen de Convenio Económico constituye un derecho histórico, amparado por la DA 1ª CE, que es, por sí mismo, excepcional respecto al régimen constitucional general de financiación de las Comunidades Autónomas. Así fue reconocido en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral, que estableció el régimen constitucional de la Comunidad Foral de Navarra, y en las leyes que aprobaron los Convenios Económicos. La actualización de los derechos históricos se ha de producir “en el marco”, que no es el de todos y cada uno de sus artículos, sino en el de los principios constitucionales, entre ellos el de garantía de la foralidad que implica la DA 1ª CE⁸⁰¹.

En otro caso se les privaría de contenido si todo fuera igual para las Comunidades Autónomas, que nacieron de la Constitución, y para los territorios que, con “derechos históricos”, fueron reconocidos por ella como una realidad preexistente y diferente, preconstitucional y constitucionalizada. Por tanto, los derechos históricos han sido constitucio-

de los Estatutos de Autonomía [...] por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuales sean tales derechos. Mientras que las competencias de las Comunidades Autónomas son las que éstas, dentro del marco establecido por la Constitución, hayan asumido mediante sus respectivos Estatutos de Autonomía” (FJ 4º). STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2º.

801. CLAVERO ARÉVALO, B., “Derecho histórico (vasco) y Derecho constitucional (español)”. En *Foralismo derechos históricos y democracia*. Bilbao: Fundación BBV, 1998, pp. 281-282, sostiene que el marco constitucional para la actualización no es toda ella sino la parte sustancial, que para los territorios históricos no puede ser el marco estatutario del Título VIII.

nalizados y dotados de garantía institucional, como reconoció la STC 76/1988, de 26 de abril:

“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 le 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. [...] esa garantía si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas) sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos Territorios Históricos” (FJ 4º).

Por ello no le resulta aplicable “toda” la Constitución, en concreto lo dispuesto por el artículo 133.1 CE, puesto que su derecho histórico supone que se le reconoce, como venía ocurriendo en las disposiciones legales y los sucesivos Convenios Económicos, una potestad originaria-histórica para establecer tributos, con el rango posible en el marco legal en cada momento histórico. Este ha sido reglamentario hasta que la adecuación constitucional por medio de la LORAFNA posibilitó hacerlo por medio de las leyes forales.

En este concreto momento histórico es una norma del “bloque de la constitucionalidad”⁸⁰², la Ley Orgánica 13/1982, de Amejoramiento

802. Este concepto surgió en el Derecho francés de la mano del *Conseil Constitutionnel* con referencia a los “principios y reglas de valor constitucional”, incluidos los “principios fundamentales reconocidos por las leyes de la República”. Ha tenido una rápida evolución hasta integrar en él a los derechos fundamentales. El Tribunal Constitucional ha utilizado el concepto como parámetro para regular el reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas. En el mismo se incluyen la Constitución y las normas con relevancia constitucional que sirven para la delimitación competencial entre el Estado y las Comunidades

to, la que reconoce a la Comunidad Foral la posibilidad de atribuir un rango legal, que antes lo daban los Decretos-Leyes y las Leyes estatales que incorporaban los Convenios y eran vigentes en todo el Estado. A partir de ellas la Diputación dictaba los reglamentos. Además, se establece una expresa “garantía institucional”, en cuanto el artículo 6 del Convenio Económico de 1990 impide la modificación unilateral de su contenido, al exigir el mismo procedimiento de acuerdo bilateral entre el Estado y la Comunidad Foral para su modificación, y para “armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro”. Bilateralidad que hoy se sustenta no sólo en los propios términos del Convenio, sino en el artículo 45.2 LORAFNA, al reconocer la “naturaleza paccionada de los Convenios Económicos”.

Ahora bien, el poder tributario de Navarra se reconoce (arts. 45.3 LORAFNA, 1 y 2.2 Convenio Económico 1990), actúa en el marco constitucional contenido en la LORAFNA, con los límites de los principios constitucionales y del régimen establecidos en el Convenio Económico de 1990 (arts. 1 y 2)⁸⁰³. La incorporación en la reforma por la Ley 25/2003, de 15 de julio, del artículo 2 del Convenio de 1990 supuso la adición de un apartado 2, que reconoce a la Comunidad Foral la posibilidad de “establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio”. Ha constituido la única interpretación válida del artículo 45.3 LORAFNA que declaró su “potestad para mantener, establecer y re-

Autónomas. Para el TC se trata de “una noción compleja [...] que hace referencia a un conjunto de disposiciones utilizables como parámetro de la legitimidad constitucional de las leyes, pero no a contenidos normativos concretos que no puedan ser modificados de acuerdo con el procedimiento previsto según la naturaleza de cada disposición” (SSTC 10/82, 26/82, 66/1985, 11/1986, 26/1987, 154/1988 y 149/1991).

803. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Económico y los impuestos estatales...”, cit., 611: “sea cual sea el significado que quiera dársele al carácter originario del poder tributario, ese carácter es tan predicable del poder del Estado como del poder de Navarra”.

gular su propio régimen tributario”. Así lo reconoció la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838)⁸⁰⁴:

“Navarra ha tenido antes y después de la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841 un régimen tributario propio autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, acordado en uso de su ‘fuero tributario’, que le confiere la facultad política de establecer su propio sistema tributario y su propia Hacienda Pública”.

De este modo no se puede interpretar la DA 3ª del Convenio Económico 1990 como el reconocimiento exclusivo al Estado del poder innovador del sistema fiscal de Navarra, sino un compromiso de negociar su adecuación, cuando se produzcan las circunstancias que establece. Reconoce al Estado la capacidad para producir una “reforma sustancial del ordenamiento tributario”, que no se le puede negar, que exige a ambas Administraciones proceder, de común acuerdo, a la “adaptación del presente Convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio”. Potestad estatal que también recoge el artículo 6.2º al establecer el acuerdo para armonizar el régimen de Navarra “con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro”⁸⁰⁵. Por tanto, son dos potestades distintas, la foral y la estatal, las que pueden innovar sus respectivos sistemas, pero siempre obligados a respetar los principios y a buscar su armonización.

Otro aspecto a considerar de la competencia estatal en la materia es el del carácter “supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas” (arts. 149.3 CE y 40.3 LORAFNA), según declaró el ATC de 27 de octubre de 1992, dictado en recurso del Gobierno contra algunos

804. Se expone detalladamente en el Capítulo V, apartado 8, que parte del fundamento constitucional del sistema fiscal de Navarra (8.4.).

805. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Comentario al artículo 45 LORAFNA”. En SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Comentarios a la Ley Orgánica de Reintegración y Mejora del Régimen Foral de Navarra*, Madrid: MAP, 1992, p. 459: “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”.

artículos de la Ley Foral 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tesis totalmente discutible, porque, si se trata de un ordenamiento propio y diferenciado, debe integrarse dentro del mismo y con sus principios antes de acudir a la supletoriedad de otro, aunque esté vinculado al mismo, que actuaría como supletorio en segundo grado⁸⁰⁶. Así lo puso de manifiesto la Exposición de Motivos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra, tras invocar los anteriores preceptos:

“la citada supletoriedad no es automática con base en que el ordenamiento tributario navarro no es una yuxtaposición de normas sino que se trata de un régimen jurídico y, antes de acudir a la normativa estatal, debemos proceder a una integración normativa”.

Esta fue la posición del Tribunal Superior de Justicia de Navarra en sus sentencias de 17 de noviembre de 1997 (RJ 1092) y 9 de febrero de 1998 (RJ 595). Sostuvieron que el régimen tributario foral:

“constituye un ordenamiento jurídico completo y unitario, cuyas lagunas deben llenarse sin salirse del mismo a través de las técnicas jurídicas de integración de normas. De modo que sólo una vez agotadas sin éxito las posibilidades de autointegración se podrá acudir supletoriamente al ordenamiento tributario estatal, en el que Navarra se integra como un subsistema, para llenar el vacío. [...] el límite que para el poder tributario del Estado representa el Convenio Económico no es simplemente el de que éste no puede 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

806. Planteamiento del TC que rechazó muy fundadamente SIMÓN ACOSTA, E., *El Convenio...*, cit., pp. 225-227, concluyendo que “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 exista 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”.

ordenamiento con vida propia y capacidad de autointegración no es poroso o permeable. 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”.

Sin embargo, la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838)⁸⁰⁷ optó por afirmar la “indudable supletoriedad del Derecho estatal”, que la deduce del bloque de la constitucionalidad (arts. 149.3 *in fine* CE y 40.3 *in fine* LORAFNA), así como de los precedentes inmediatos, frente a la opción de la integración en el propio sistema normativo⁸⁰⁸. Entre los precedentes tiene relieve particular la invocación que el artículo 45.3 LORAFNA realiza a los principios del Convenio Económico de 1969 y a su importancia como integrador, en aquel momento, del Derecho estatal. Por otra parte, se ha de tener en cuenta que esta sentencia se dictó a propósito de un debate planteado ante la Junta Arbitral sobre una cuestión de IVA no regulada en Navarra, así como la peculiaridad que respecto a los impuestos indirectos tiene la armonización y coordinación con el Estado, que establece una excepción al régimen general de inaplicabilidad del Derecho estatal (DA 4ª).

A pesar de ello, en la STS de 31 de marzo de 2008 (RJ 1448) se invocó la Exposición de Motivos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que afirma el poder tributario de norma que la existencia de un ordenamiento unitario y sistémico, con “capacidad de autointegración y con vocación de complitud”:

“Navarra no es solamente titular de unos poderes concretos para regular los distintos tributos sino que tiene potestad para mantener y regular un régimen tributario propio, un ordenamiento jurídico tributario, de manera que forme una unidad y un sistema, con capacidad de autointegración y con vocación de complitud”⁸⁰⁹.

807. Fundamento Jurídico 7º. Se expone detalladamente en el Capítulo V, apartado 8.

808. Se recoge ampliamente en el epígrafe 8.

809. La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838) declaró que no era “posible admitir la eficacia supletoria en Navarra del artículo 6 de la Ley 7/1983, de 29 de junio”, in-

5.3. Las Bases de Reintegración y Amejoramiento.

El RD 121/1979 de 26 de enero, inició el proceso constituyente democrático en Navarra en las elecciones para diputados de las Merindades y miembros del nuevo Parlamento, sin potestad legislativa, con la misma naturaleza participativa, pero de elección democrática, que tenía el Consejo Foral Administrativo de Navarra⁸¹⁰. A la nueva Diputación y al Parlamento Foral correspondía establecer las bases y negociar la adecuación de las instituciones forales al régimen constitucional. Para eso el Parlamento, a propuesta de la Diputación Foral, debatió y aprobó el 1 de julio de 1980 las “Bases de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral” para la negociación con el Gobierno. En sesión de 26 de febrero de 1981 lo hizo sobre “la elección, composición y funciones de las instituciones forales”.

Las Bases fueron el punto de partida para articular el equilibrio entre los derechos históricos y su “actualización en el marco de la

vocando el artículo 45 LORAFNA y su previsión de armonización del régimen fiscal común con el especial de Navarra “de acuerdo con la Diputación de Navarra”, lo que no se había producido.

810. NAGORE YÁRNOZ, J., “Fueros navarros y Estatutos de Autonomía”. En *Homenaje a Juan Berchmans Vallet de Goytisoló*, I, Madrid: Consejo General del Notariado, 1988, pp. 489-526: “El RD paccionado de 26 de enero de 1979, de normas de ordenación de las instituciones forales, denominado de ‘democratización’ de éstas, fue convenido por la Diputación. En este sentido no constituye contrafuero, pues se salvó el principio del pacto. Pero supuso un paso más hacia el desdibujamiento del régimen foral, hacia su posible confusión con cualquier régimen autonómico. No supuso, por otra parte, mejoramiento alguno. Pues no lo es pasar de una democracia orgánica –la propiamente foral– a la inorgánica, liberal y antitradicional; ni del Consejo Foral –organismo con prestigio y peso– a un Parlamento antepuesto a la propia Diputación y elegido, como ésta, por un pueblo dividido en partidos políticos. Es decir, anticorporativamente y sin mediar en las elecciones los cuerpos intermedios de la doctrina corporativa; ni las Merindades de tanta tradición foral. Estas se han visto eliminadas, y, en consecuencia, no están ya representadas como tales en los organismos rectores de Navarra, puesto que aún siendo elegidos en cada Merindad los parlamentarios, no lo son los Diputados. A éstos los elige el que el Parlamento designe como presidente de la Diputación (sic). En suma, el sufragio universal, libre (?), directo y secreto (art. 2 del R. Decreto), abre una brecha en las instituciones forales políticas y sociales de Navarra”.

Constitución y los Estatutos de Autonomía” (DA 1ª.2º CE). Conforme a la primera

“Los derechos históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos en los términos establecidos en las presentes bases de reintegración foral y mejoramiento, que tienen como objeto:

1º) El respeto y la garantía de todas aquellas facultades y competencias que, conforme a lo establecido en la Ley Paccionada de 1841 y disposiciones complementarias, son propias del régimen foral de Navarra, y

2º) La integración en el régimen foral de Navarra de todas aquellas facultades y competencias que no sean inherentes a la unidad constitucional española”.

El sintagma “unidad constitucional” fue una referencia continua. Todo lo que no fuera inherente a la unidad constitucional, por no ser elemento identificador del Estado, que es donde se cifraría la unidad constitucional, correspondía a los derechos históricos de la Comunidad Foral de Navarra. Así lo perfiló la base segunda, declarando qué se entendía desde Navarra que era la unidad constitucional:

“Se consideran inherentes a la unidad constitucional española y, por tanto, se reservarán al Estado, las facultades y competencias estrictamente imprescindibles para garantizar los intereses generales, la solidaridad y el progreso de los Pueblos de España”.

El alcance del régimen de autogobierno de Navarra, salvo lo que correspondiera a la competencia estatal en relación con la “unidad constitucional” lo precisó la Base tercera:

“corresponden a Navarra todas las facultades y competencias que, conforme a lo dispuesto en la base anterior, no se reservan al Estado. En consecuencia, corresponderán, asimismo a Navarra todas las facultades y competencias que el Estado le atribuya, transfiera o delegue y también que atribuya, transfiera y delegue a las Comunidades Autónomas”.

Sobre los convenios económicos y la contribución de Navarra a las cargas generales del Estado, se pronunció la Base 6ª:

“La actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán

las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen del Estado. La Deuda Pública de Navarra y los títulos valores de carácter equivalente gozarán de los mismos beneficios y condiciones que la Deuda Pública del Estado”.

Esta y otras bases fueron el punto de partida de los representantes navarros en la negociación, reflejándose algunas de ellas en los preceptos del Amejoramiento. Sin embargo, en su conjunto, aquellas tuvieron un mayor contenido de “foralidad” en cuanto a la amplitud de los derechos históricos con el límite de la “unidad constitucional”.

5.4. La actualización del régimen foral.

La Ley Orgánica 13/1982, de 16 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), adaptó el régimen foral a la configuración del Estado español como Estado descentralizado regional, con variantes importantes respecto a éste. Tales variantes, por su referencia a situaciones preconstitucionales, son las que se derivan del reconocimiento de los derechos históricos por la DA 1ª CE. Por otra parte, mantuvo su vinculación histórica con las leyes de 1839 –no derogada por la Constitución para Navarra– y 1841, a las que se remitió el artículo 2 y mantiene en vigor la DF 1ª.1 LORAFNA, “en cuanto no se opongan a lo establecido en la presente Ley Orgánica”.

El artículo 1 LORAFNA define Navarra como “una Comunidad Foral con régimen, autonomía e instituciones propias, indivisible, integrada en la nación española y solidaria con todos sus pueblos”. Esta Comunidad es una entidad política con personalidad propia, dotada de un sistema de autogobierno recogido en la Ley, que representa la continuidad histórica con su pasado.

Navarra era uno de los territorios con derechos históricos como reconoce el artículo 2:

“Los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos con arreglo a la Ley de 25 de octubre de 1839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias, a la presente Ley Orgánica y a la

Constitución, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero de su Disposición Adicional Primera”.

El régimen foral liberal fue la plasmación del autogobierno en el siglo XIX. La DA 1ª CE constituye el nuevo referente constitucional del régimen foral, que implica un cambio sustancial en el desarrollo del autogobierno de los territorios forales. El artículo 2.2. LORAFNA reconoce que existe un espacio de autogobierno entre el de la Ley de 1841 y los derechos históricos: “Lo dispuesto en el apartado anterior no afectará a las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional”. Nuevamente nos encontramos el mismo referente que en la ley de 1839⁸¹¹: la unidad constitucional como límite de los derechos históricos, como lo fue del régimen foral.

La LORAFNA es la forma constitucional del nuevo pacto para materializar la integración de Navarra en la España de la Constitución democrática y de la Monarquía parlamentaria, con nuevas condiciones de reconocimiento de su condición de comunidad política y del ejercicio del derecho al autogobierno contenido en sus derechos históricos (arts. 1 y 2). Constituye un nuevo pacto inmodificable unilateralmente (art. 71.1). Así lo constata su preámbulo:

“Dada la naturaleza y alcance del mejoramiento acordado entre ambas representaciones (de la Administración del Estado y de la Diputación Foral), resulta constitucionalmente necesario que el Gobierno, en el ejercicio de su iniciativa legislativa, formalice el pacto con rango y carácter de Proyecto de Ley Orgánica y lo remita a las Cortes Generales para que éstas procedan, en su caso, a su incorporación al ordenamiento jurídico como tal Ley Orgánica”⁸¹².

811. La disposición derogatoria, apartado 2, de la Constitución derogó la Ley confirmatoria de los Fueros de 1839 en cuanto a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. La citada ley fue común a las provincias vascongadas y a Navarra, pero Navarra siguió la línea del pacto recogido en la ley de 1841 y a las provincias se le impuso por la Ley de 21 de julio de 1876.

812. Para NAGORE YÁRNOZ, J., “Fueros...”, cit., p. 515: “el Mejoramiento, al no consignar principio alguno referente al fundamento básico de la foralidad navarra, al arrimarse a una Constitución sin principios y en la que todo principio religioso, toda postura religiosa o tradicional puede ser declarada contraria a la Constitución, lleva a invalidarlo, como Mejoramiento.- El Mejoramiento es mucho menos foral que los fueros que dice mejorar”.

Esta ley orgánica reitera conceptos esenciales del sistema foral, tales como los derechos originarios e históricos irrenunciables (DA 1ª), el pactismo (arts. 45, 64, 69 y 71), el reconocimiento de la titularidad de la autonomía tributaria y financiera (art. 45), el sistema de modificación por la vía del consenso y del acuerdo (art. 71). En el ámbito competencial supone el reconocimiento de los derechos históricos, del contenido parcial de aquellos que es la realidad foral existente, dejando abierta la posibilidad de su ampliación, al reconocer que sólo la unidad constitucional es el límite (arts. 3 y 39). Por primera vez el autogobierno navarro tiene el máximo nivel de reconocimiento normativo dentro de la organización del Estado.

El Amejoramiento es una norma democrática, porque la democracia es uno de los pilares del nuevo sistema político español (arts. 1, 10, 23, 66, etc. CE), valor sustancial que alcanza a todos los ámbitos de poder político existentes en el mismo. Por primera vez, es el pueblo navarro el titular de los mismos, con reconocida capacidad de decisión (DT. 4ª CE; art. 11 y DA 2ª LORAFNA), de modo que no hay derechos históricos ni modelo institucional al margen de su voluntad democrática. Sin embargo en su elaboración el principio democrático directo cedió ante el principio foral del pacto, en razón a la peculiaridad de la vía de adaptación utilizada (DA 1ª CE), distinta a la de las comunidades históricas (DT 2ª y art. 151 CE), para no incluirla en el régimen del Título VIII. Su aprobación fue, en todo caso, democrática en su negociación y aprobación por las instituciones que lo eran en sí mismas.

5.5. El régimen del Convenio Económico.

La LORAFNA ha sido el medio de “reintegración y mejoramiento” del régimen foral o, lo que es lo mismo, de actualización de los derechos históricos. En su artículo 45 lo hizo respecto a los derechos históricos del autogobierno de orden económico, financiero y tributario, así como el medio para armonizarlos con los del Estado, que es el Convenio Económico⁸¹³. A este propósito se ha de invocar

813. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN

la STC 11/1984, de 2 de febrero, que reconoce la legitimidad de las fuentes de los derechos históricos y, a veces, la necesidad de su investigación histórica. No es este el caso de esta competencia ejercida y reconocida, sin solución de continuidad, desde la Ley de 1841 y plasmadas en los sucesivos Convenios. Precisamente, esa investigación nos confirma que la legitimidad histórica es el fundamento del artículo 45 LORAFNA, que no precisa acudir a aquella para “facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia” entre la historia y la norma (STC 76/1988, de 6 de abril)⁸¹⁴.

Está establecido como “sistema tradicional”, producto de su régimen foral y medio para establecer la actividad tributaria y financiera de Navarra, con el alcance y régimen que establece el artículo 45.1 LORAFNA. Cada una de las disposiciones históricas y, sobre todo, las dictadas posteriormente, confirman que constituye un instrumento propio del derecho histórico de la Comunidad Foral. Así lo confirmó la Disposición Adicional 2ª de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas⁸¹⁵:

“En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado”.

CÍA, I., *Manual de Derecho Tributario de Navarra*. Pamplona, Gobierno de Navarra, 2005, pp. 31-47.

814. La investigación histórica en relación con las competencias de Navarra fue invocada por el TC en conflicto sobre las competencias forales sobre transporte público discrecional de mercancías y viajeros y función pública. Las SSTC 86/1988, de 20 de septiembre, y 140/1990, de 20 de septiembre, afirmaron sobre esta última que “lo decisivo es que históricamente se haya ejercido la competencia sobre una ‘materia’ globalmente considerada”. Lo hizo con apoyo en las SSTC 11/1984 y 86/1988.

815. Fue modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

5.5.1. *Los principios constitucionales.*

Hemos visto como la integración de Navarra en el Estado liberal y el mercado nacional se produjo por medio de la Ley de 1841. A partir de la misma la antigua soberanía del Reino se configuró como una autonomía administrativa y financiera, resto de la soberanía política y testimonio de un “fragmento de Estado”⁸¹⁶.

El nuevo orden institucional derivado de la Ley de 1841, incluida la competencia tributaria y la autonomía fiscal, se integraron en la “unidad constitucional”, coexistiendo con el sistema estatal y contribuyendo a su mantenimiento. Para ello se establecieron las normas de armonización fiscal, que permitieron la coordinación de los sistemas tributarios estatal y foral, y la aportación a las cargas generales del Estado.

La autonomía fiscal de Navarra incluyó la competencia normativa que, coordinada con la del Estado por las técnicas de armonización, a través del correspondiente Convenio Económico, ha hecho posible la existencia de un régimen tributario propio en convivencia con el estatal dentro del mismo Estado. El Convenio no es el origen de la autonomía fiscal, sino un medio para hacerla posible dentro del sistema estatal del que Navarra forma parte. Las SSTC 116/1994, de 18 de abril, y 149/1994, de 12 de mayo, declararon:

“el inciso 2º del art. 134.7 CE no es de aplicación a la Comunidad Foral. Del segundo inciso del art. 134.7 CE no puede inducirse un principio general de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva [...] en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra pueda modificar los tributos”⁸¹⁷.

816. JELLINEK, G., *Fragmentos de Estado*, Madrid: Civitas, 1981.

817. Así lo recogió la STSJN de 22 de junio de 1994 (RJ 1995/700), declarando que las Leyes de Presupuestos de Navarra podían modificar las normas tributarias. Sobre los límites al contenido normativo de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, la STC 274/2000, de 15 de noviembre, unificó la doctrina anterior (SSTC 174/1998, de 23 de julio, y 32/2000, de 3 de febrero).

La integración de la Comunidad Foral dentro del Estado así como la remisión de la Disposición Adicional Primera a la actualización de los derechos históricos “en el marco de la Constitución”, nos hace plantearnos la necesaria aplicación a la autonomía tributaria de Navarra de los principios constitucionales sobre la materia⁸¹⁸. Aunque ya se expusieron los citados principios, hemos de destacar brevemente los de mayor interés, en cuanto perfilan algunas de las características del “Estado social y democrático del Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad” (art. 1.1 CE), “conforme a un orden económico y social justo”. El principio de autonomía (arts. 2 y 137 CE) se traduce en autonomía financiera (art. 156 CE) y en solidaridad (arts. 2 y 138 CE).

De lo dispuesto en el artículo 31.1 CE se deduce que el ordenamiento tributario navarro está sujeto a sus principios: generalidad, capacidad económica, justicia y no confiscación: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Serán el máximo parámetro de regulación, aplicación e interpretación del sistema fiscal foral.

Por su parte el gasto público se ha de acomodar a los principios del artículo 31.2 CE: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”. Asimismo los “poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa”, conforme al artículo 40.1 CE. Precepto que exige un compromiso activo en los términos del artículo 9.2 CE en el sentido de “promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas”.

818. Ello no implica entender que es toda la Constitución el “marco”, lo que vaciaría el contenido de los derechos históricos a los que la LORAFNA, en directa relación con la Ley de 1839, pone como límite la “unidad constitucional”.

5.5.2. *Los principios del sistema foral.*

La doctrina ha elaborado unos principios de la autonomía tributaria de Navarra, deducidos de los textos legales básicos y de los Convenios Económicos.

A) DEL BURGO⁸¹⁹, con base en el Convenio de 1969, recogió los principios de la autonomía tributaria de Navarra que se plasmaban en el mismo. Estos han venido plasmándose en los posteriores con las precisiones derivadas de los cambios de circunstancias. Por ello, a partir de aquellos, se recogen en su versión histórica y en sus actualizaciones:

1. Reconocimiento del sistema tributario navarro.

La disposición única del Título preliminar del Convenio de 1969 declara que “la Diputación de Navarra tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente”.

El artículo 45.3 LORAFNA recogió los términos del Convenio de 1969 al disponer: “Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”. El artículo 1 del Convenio Económico de 1990 dispuso:

“En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el ejercicio de su actividad financiera, corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra”⁸²⁰.

2. Límites de la autonomía tributaria navarra.

Invocando la misma disposición, que establece los límites de la autonomía tributaria pactados con el Estado, que también afectan a su propia potestad: los pactos internacionales del Estado español, las normas del Convenio de 1969, y las contribuciones, rentas e impuestos propios del Estado. Respecto a la última limitación, que tienen su ori-

819. DEL BURGO, J. I., “La autonomía fiscal de Navarra”. En *Hacienda Pública Española*, 92, 1985, pp. 211-216.

820. El artículo 1 del Convenio de 2003 lo reitera en los mismos términos.

gen en el Convenio de 1927, entiende que “la autonomía foral no debe afectar a los tributos propios del Estado que se exaccionan en virtud del Convenio en territorio navarro. Pero, en tal caso, nos encontramos con un precepto innecesario, pues el respeto al Convenio excluye cualquier actuación contraria a las competencias del Estado”.

El artículo 2 del Convenio de 1990 estableció los límites de la “potestad tributaria” de Navarra por el establecimiento de los ámbitos a respetar:

a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este Convenio Económico.

b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio Económico, correspondan al Estado

c) Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas⁸²¹.

d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 LORAFNA.

e) Las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2 LORAFANA”.

3. Cooperación del Estado.

El Convenio Económico de 1969 contempló la cooperación prevista en cuanto que la Diputación “podrá recabar la cooperación de los funcionarios del Estado que ejerzan sus cargos en Navarra para la aplicación y administración de dicho régimen tributario, reclamándoles al efecto los datos y análisis que juzgue necesarios”.

El artículo 5 del Convenio de 1990 dispuso: “El Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias”.

La Ley 18/98, de 15 de junio, añadió un nuevo apartado que dice: “El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de

821. Este apartado fue ampliado por el artículo 2.1.c) del Convenio de 2003 con el texto que se ha incorporado.

la Comunidad Foral de Navarra en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Convenio Económico”.

El instrumento de coordinación es la Comisión Coordinadora del Título Tercero con las competencias que se asignan en el artículo 61, modificado por la Ley 19/98 como veremos más adelante.

El artículo 5 del Convenio de 2003 ha introducido los principios de coordinación y cooperación propios del Estado autonómico, recogidos por la Ley 30/1992:

“1. El Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

2. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de la Comunidad Foral de Navarra en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente convenio económico”.

4. Facultades de la Hacienda Navarra iguales a las de la Hacienda Pública Estatal.

La disposición citada del Convenio de 1969 reconoció a la Diputación “para la fiscalización y exención de los tributos establecidos por ella, las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública, pero limitándose estas atribuciones a su propio territorio”. Se trata de las reconocidas por la Ley General Tributaria como son la reglamentaria, la de interpretar las normas, la de gestión tributaria y las jurisdiccionales, conforme a sus principios y normas generales (art. 1). Dentro de la gestión tributaria se incluyen la liquidación de los tributos, la recaudación de las cuotas, la comprobación e investigación, la imposición de sanciones, la concesión de aplazamientos de pago, la condonación de deudas y otras actuaciones de gestión tributaria. Por su parte el artículo 4 del Convenio de 1990 reiteró que “para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tienen reconocidas la Hacienda Pública del Estado”⁸²².

822. Recogido en los mismos términos por el artículo 4 del Convenio de 2003.

5. Alta inspección del Estado.

La expresión “Alta Inspección” trae causa del Convenio de 1927 y fue reiterada en la Disposición única del Convenio de 1969: “En todo caso queda siempre a salvo la Alta Inspección de la Administración del Estado, conducente al cumplimiento de sus fines propios y a los de Este Convenio”.

El artículo 3.2 del Convenio de 1990, tras reconocer en el apartado 1 las competencias del Estado, dispuso: “Quedará siempre a salvo la alta inspección del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el presente Convenio Económico”⁸²³.

6. Inalterabilidad unilateral del Convenio Económico.

Por lo dispuesto en el Título preliminar del Convenio de 1969 en cuanto a que las “modificaciones, totales o parciales, del régimen establecido en el presente Convenio deberán hacerse, llegado el momento, por el procedimiento guardado para su adopción”. El artículo 6 del Convenio de 1990 reguló la modificación tanto como la armonización, disponiendo:

“Cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación. El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro”⁸²⁴.

Por su parte la Disposición Adicional Tercera estableció:

“En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revi-

823. En los mismos términos se expresa el artículo 3.2 del Convenio Económico de 2003. El art. 6-3ª del Concierto (Ley 38/1997) concreta la Alta Inspección en que “los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación” (del Concierto Económico).

824. Se expresa en los mismo términos el artículo 6 del Convenio de 2003.

sión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma”.

7. Armonización fiscal.

Entre los objetivos del Convenio Económico de 1969 se hallaba la armonización fiscal “para el logro de los criterios distributivos, sociales y económicos en que se inspira la política nacional”.

El artículo 7 del Convenio de 1990 reguló en su Título Primero la “armonización tributaria”, estableciendo en el artículo 7 los “criterios generales de armonización” y en los sucesivos los relativos a los impuestos directos (arts. 8-26), los indirectos (arts. 27-33), las tasas, los precios públicos y las exacciones reguladoras de precios (arts. 34-36), las normas de gestión y procedimiento (arts. 37-41) y las Haciendas locales (arts. 42-44). En el artículo 45 se dispone la constitución de una Junta Arbitral que entenderá de los conflictos entre Administraciones sobre la interpretación y aplicación del convenio a las relaciones individuales.

La mayor parte de las modificaciones introducidas por la Ley 19/98 está referida a dicho Título Primero tanto a los criterios generales de armonización como a los particulares de las distintas imposiciones⁸²⁵.

B) Por su parte, J. A. RAZQUIN, siguiendo al mismo Convenio Económico de 1969, realizó una conceptualización buscando los elementos sustanciales que, precisamente por ello, pudieran ser considerados auténticos principios. Señaló cómo propios de la autonomía fiscal de Navarra los siguientes⁸²⁶:

1. Sistema tributario propio.

En cuanto reconocimiento del derecho histórico de Navarra, está dotada de amplia autonomía tributaria para mantener o establecer un

825. Como se expondrá, el Convenio de 2003 entra en una mayor precisión de algunos de los criterios generales de la armonización tributaria, pero sobre todo en la relativa a cada uno de los impuestos.

826. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A.: “Comentario al artículo 45 LORAFNA”. En SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Comentarios a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*, Madrid: MAP, 1992, pp. 458-462.

régimen fiscal propio con las mismas facultades que asisten a la Hacienda Pública.

2. Régimen de autonomía y, por consiguiente, limitado.

La autonomía tributaria está limitada por la unidad constitucional, concretada en los Convenios Económicos, en el respeto de los pactos internacionales, del propio convenio y de las contribuciones, rentas e impuestos propios del Estado. El límite “constituido por las ‘contribuciones, rentas o impuestos propios del Estado’ es problemático y ha de ser entendido como ‘sistema fiscal estatal’”⁸²⁷.

3. Carácter pactado.

Todos los elementos del convenio son pactados y así se reconoce en el mismo. De tal modo que la armonización de los sistemas tributarios, la fijación o actualización de la aportación económica de Navarra al sostenimiento de las cargas generales del Estado, y la interpretación y aplicación del Convenio Económico ha de hacerse de común acuerdo entre Navarra y el Estado. El carácter pactado impide la modificación unilateral por el Estado, porque “la necesidad de convenir con el Estado es una limitación al dinamismo de la autonomía fiscal de Navarra, que se ve aprisionada o encorsetada por el propio Convenio”⁸²⁸.

4. El sistema de Convenio Económico.

El Convenio Económico pactado entre Navarra y el Estado articula las relaciones entre dos sistemas fiscales distintos dentro del mis-

827. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Comentario...”, cit., p. 459: “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. Precisamente el instrumento para preservar este límite es la armonización fiscal, a cuyo través se coordinan ambos sistemas tributarios, pero por referencia al sistema estatal, permitiendo así la preservación de la unidad jurídica superior en la que se integra la autonomía financiera de Navarra. Pero además, a pesar del carácter amplio y completo del Convenio Económico, como instrumento de relación en materia tributaria entre el Estado y Navarra, quedan fuera de él algunos campos específicos que pueden ser ocupados por el Estado. Y así, mientras que el Convenio constituye un límite para Navarra, el Estado, respetando el contenido del Convenio, ha podido establecer tributos con aplicación en todo el territorio nacional, incluida Navarra, al margen del Convenio, lo que ha tenido que ser respetado por Navarra”.

828. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Comentario...”, cit., p. 460.

mo Estado, los armoniza en la unidad constitucional y hace efectivo el principio de solidaridad fijando la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado.

5. Inalterabilidad unilateral del Convenio.

Cualquier modificación del Convenio ha de efectuarse mediante acuerdo entre el Estado y Navarra; lo que es consecuencia de su naturaleza pactada. Así lo viene demostrando la literalidad de los términos y la práctica⁸²⁹.

6. Aportación económica.

La aportación económica es la concreción cuantificada de lo que el artículo 46 del Convenio de 1990 denomina “la contribución de Navarra al Estado [...] como participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado”. Su carácter pactado e inalterable unilateralmente colocan a Navarra

“en una situación ventajosa para negociar con el Estado; lo que compensa, siquiera sea parcialmente, la posición preeminente del Estado en la negociación, en razón a que la armonización no sólo es necesaria para preservar los límites de la autonomía fiscal navarra, sino que esta armonización toma como punto de referencia el régimen fiscal estatal”⁸³⁰.

5.5.3. *La potestad tributaria.*

El contenido del autogobierno materializado por la LORAFNA se plasma en el artículo 39.1, al reconocer, conforme al artículo 2, que corresponden a Navarra

“a) Todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce al amparo de la ley de 1841 y disposiciones complementarias.

829. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Comentario...”, cit., p. 461: “la inalterabilidad unilateral se predica con referencia directa al Convenio Económico, por lo que el Estado respetando el mismo puede incidir tributariamente en Navarra y, en cambio, ésta ve delimitada su autonomía por el marco del Convenio, que tampoco puede ella alterar unilateralmente”.

830. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Comentario...”, cit., p. 462

b) Todas las facultades y competencias que, expresamente, se le integran por la presente ley orgánica.

c) Todas aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue con carácter general a las comunidades autónomas o a las provincias”.

Estas competencias se pueden ampliar según el artículo 39.2:

“Corresponderán asimismo a Navarra todas aquellas facultades y competencias no comprendidas en el apartado anterior que a iniciativa de la Diputación le atribuya, transfiera o delegue el Estado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente ley”.

Por tanto, se reconocen las facultades y competencias que ejercía Navarra; las que se le integran como constatación de sus derechos en 1982, que no tuviese reconocidas o ejercitadas; las que tengan con carácter general todas las Comunidades por vía estatutaria, delegación o transferencia, más las que por delegación o transferencia específica pueda negociar Navarra cuyo límite se hallará en la unidad constitucional.

A las competencias previstas en el Amejoramiento se les reconoce distinta naturaleza. J. A. RAZQUIN las clasificó en las siguientes tres categorías⁸³¹:

a) Las competencias históricas o forales (arts. 2.2, 3.3 y 39.1.a), que son las ya ejercidas por Navarra e integrantes del régimen foral, cuyo techo no es el estatutario, sino el de la unidad constitucional.

b) Las competencias llamadas autonómicas (arts. 3.1 y 39.1.c), que se asumen *ex novo* en el Amejoramiento por la combinación de los artículos 148 y 149 de la Constitución; estas competencias colocan a Navarra en la misma situación que las comunidades de máximo techo competencial (históricas), que son las del artículo 151 CE.

c) Las competencias mixtas, en las que se combinan ambos criterios; se garantiza un contenido competencial mínimo, que es el preexistente dentro del régimen foral, ampliado por el nuevo ámbito autonómico.

831. RAZQUIN LIZARRAGA, J. A., “Organización y competencias de la Comunidad Foral de Navarra en el Amejoramiento del Fuero”. En *RJN*, 7, 1989, pp. 63-95.

Las competencias históricas o forales se identifican en el Amejoramiento con los términos “en virtud de su régimen foral” (arts. 45, 49, 50) o “que actualmente ostenta” (arts. 46, 51 y 53). Incluso la asignada como “exclusiva” sobre el Derecho civil (art. 48). Así se destaca, precisamente, que su origen es preconstitucional y que su existencia no está vinculada al régimen estatutario, sino a la Disposición Adicional Primera y a la unidad constitucional (art. 3.1)⁸³². Es el modo de justificar su especificidad y excepcionalidad respecto al sistema competencial del Título VIII de la Constitución⁸³³.

A) La competencia financiera y tributaria reconoce la potestad tributaria:

Una de las competencias históricas más relevantes es la relativa a la actividad financiera y tributaria que ha venido realizando Navarra como contenido de su autogobierno. Está en directa relación con los derechos históricos y supone una excepción al marco competencial de la Constitución, exponente de que la DA 1ª tiene entidad propia al margen del Título VIII. Conforme al artículo 149.1.14ª CE, en relación con los artículos 133 y 156 CE, la Hacienda y el establecimiento de tributos es una potestad originaria del Estado, pudiendo actuar las Comunidades Autónomas como delegados o colaboradores para la recaudación, la gestión y la liquidación. El establecimiento y exigencia por las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales se hará de acuerdo con la Constitución y las leyes. En el caso de Navarra le está reconocida históricamente por el Estado la potestad originaria para establecer, recaudar,

832. ALLI ARANGUREN, J. C. y RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., “Facultades y competencias de Navarra”. En MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho Público...*, cit., pp. 463-534.

833. La STC 140/1990, de 20 de septiembre, refiriéndose al art. 39.1.a) LORAFNA dijo: “Este precepto realiza una clasificación de todas las competencias que corresponden a Navarra dentro de la cual la referida encaja inequívocamente en su primer apartado (todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce, al amparo de los establecido en la ley paccionada de 1841 y disposiciones complementarias)”, lo que remite a los denominados “derechos originarios e históricos” (art. 1.1. LORAFNA): Nos hallamos pues, frente a la atribución de una competencia en favor de la Comunidad Foral que entraña asimismo el reconocimiento de un derecho histórico” (FJ 3).

gestionar, inspeccionar, sancionar, etc. los tributos, en los sucesivos convenios económicos⁸³⁴. Si los derechos históricos tuvieran como límite el Título VIII no podía sostenerse la autonomía tributaria de Navarra, que la LORAFNA reitera con base en la citada disposición adicional de la Constitución. Es aquí clara la función adicional a la Constitución que representan los citados derechos.

B) Su plasmación en el Convenio Económico:

El Artículo 45 LORAFNA incorporó el Convenio Económico como el instrumento que regularía la actividad tributaria y financiera que, como competencia histórica, desarrollase la Comunidad Foral de Navarra: “En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del convenio económico”⁸³⁵. Enumeró los elementos sustantivos de la competencia

834. GARCÍA AÑOEROS, J., *Manual...*, cit., p. 31, afirmó: “La potestad tributaria de Navarra es de naturaleza equivalente a la del Estado; tiene las limitaciones derivadas de la Constitución y de los tratados internacionales suscritos por España; y, además, se ejerce, necesariamente, en los términos del Convenio con el Estado; lo cual, por supuesto, supone una limitación para Navarra, pero también para el Estado, que no puede ejercer su potestad tributaria más que en el marco del acuerdo con Navarra”.

835. DE LA HUCHA, F., “Introducción al Derecho Presupuestario de la Comunidad Foral de Navarra”. En *RJN*, 24, 1997, p. 13: “la remisión al Convenio Económico prevista en el art. 45 de la LORAFNA [...] resulta completamente estéril para examinar la materia objeto de nuestro estudio, puesto que la Ley de 1990 [el Convenio de esa fecha] regula únicamente la distribución del poder tributario entre el Estado y Navarra, así como el método para determinar la aportación económica de la Comunidad Foral al Estado como compensación por los servicios públicos que éste presta en el territorio de aquélla. En suma, el convenio no constituye norma válida –pese a la omnicompreensiva redacción del art. 45 LORAFNA– para disciplinar las competencias financieras de la Comunidad Foral de Navarra en materia presupuestaria, puesto que su eficacia queda reducida a regular la distribución del poder tributario en relación con las materias imponibles susceptibles de gravamen conforme el diseño efectuado por el legislador estatal”. Sin embargo, el Convenio acredita con el rango que le corresponde, la existencia de la competencia histórica de Navarra, su articulación con la estatal y su ejercicio respecto a las condiciones de la aportación y al régimen fiscal. Por tanto, del mismo que los anteriores, confirma el reconocimiento estatal del régimen”.

foral en la materia, que el Convenio articula en relación con la competencia estatal en el mismo ámbito material:

a) Recoge el contenido de los convenios económicos:

“en los convenios se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario, con el régimen general del Estado”.

b) Constata que Navarra dispone de potestad tributaria:

“potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el convenio económico”⁸³⁶.

c) Se insiste en el carácter paccionado del Convenio y su posterior formalización para darle el rango normativo preciso:

“Dada la naturaleza paccionada de los convenios económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria”.

Se trata de una de las competencias en la que ha sido manifiesta la evolución y, al mismo tiempo, más clara su vigencia. Navarra tuvo soberanía tributaria como parte de su soberanía política. A partir de la Ley Confirmatoria de los Fueros de 1839 y de su articulación en la ley de 1841, la soberanía tributaria se transformó en una autonomía tributaria plenamente ejercida en los distintos convenios económicos, hasta alcanzar, en los de 1924, 1941, 1969 y 1990 un claro reconocimiento para construir un sistema fiscal propio y diferenciado, del

836. La STS de 29 de diciembre de 2001 (RJ 2210) invocó la doctrina dictada en relación con las normas fiscales de las Diputaciones forales del País Vasco (SSTS 18 de septiembre de 1987, RJ 6285; 21 de mayo de 1988, RJ 3933, 3934, 3935; y 13 de noviembre de 1989, RJ 7969), precisando que “régimen tributario no es sinónimo de orden o sistema normativo y que, además, es competencia exclusiva del Estado la aplicable cuando la actividad de un Grupo de empresas rebasa el ámbito territorial de la Comunidad, o están sujetos a distinto régimen foral”.

ejercicio de esta autonomía en relación con el régimen fiscal estatal, y de su carácter pactado.

El Convenio Económico es un acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral sobre unos principios y un contenido material concretos, dentro del pacto institucional general sobre el ejercicio de los derechos históricos, que implica la existencia y vigencia del sistema que lo hace posible⁸³⁷. Ya no son convenios como los de la época liberal sobre la cuantía del cupo, sino que articulan técnicas más precisas de concreción de la aportación a las cargas generales y, sobre todo, de reconocimiento de la autonomía tributaria, con el establecimiento de las de interrelación y armonización entre los regímenes fiscales existentes dentro del mismo Estado.

El artículo 45.4 LORAFNA diferencia las fases del acuerdo entre el Gobierno y la Diputación, imprescindible por su “naturaleza paccionada”, y su posterior formalización por medio del sometimiento al Parlamento de Navarra y a las Cortes Generales “para su aprobación mediante ley ordinaria”. El acuerdo obliga a las partes que lo negocian y acuerdan, pero la fuerza normativa general la recibe “mediante el

837. La STS de 3 de diciembre de 1986 (RJ 7106) expuso que el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969 “contiene el texto también paccionado, según indica su denominación, donde se establece la participación del antiguo Reino en las cargas generales de la Nación y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el común. En esta norma, precisamente por su carácter bilateral, se configura un procedimiento arbitral y una Junta de este nombre y carácter, estructuralmente paritaria, para resolver las discrepancias de criterio surgidas en el curso de la aplicación del convenio entre las partes contratantes”. Para la introducción de un nuevo tributo es preciso “el acuerdo de las dos partes interesadas, en virtud del propio pacto, para determinar el encuadramiento armónico del sistema, cualquiera que haya de ser la adscripción final (Título Preliminar, 3º y 2º). Este procedimiento bilateral es inexcusable en todos los supuestos por razones formales pero aun sin ellas la configuración del canon [sobre la producción de energía eléctrica] como exacción finalista lo exigiría igualmente”. La STC 27/2000, invocando la STC 76/1988, declaró que “el sistema de concertos, que implica un elemento acordado o paccionado, integrante del núcleo del régimen foral (y en forma casi exclusiva desde la Ley de 21 de julio de 1876) y que constituye, por tanto, parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse pervivencia de la foralidad” (FJ 5).

instrumento normativo correspondiente” (STC 179/1988, de 2 de noviembre).

La exigencia de utilizar el instrumento legal excluye la posibilidad de hacerlo con otro que no sea la ley formal, como pudiera ser el Decreto-Ley. Una norma de rango orgánico exige que sea una ley, y la Constitución limita la fórmula de dictarlo cuando pueda afectar al régimen de las Comunidades Autónomas (art. 86.1 CE). Como expresó la STC 23/1993, de 21 de enero, la posibilidad de utilizar los Decretos-Leyes no cabe cuando la regulación pueda

“atribuir competencias o delimitar positivamente la esfera de competencias de las Comunidades Autónomas. Ciertamente el ejercicio de las competencias de un ente puede afectar en alguna medida a la del otro. Pero cuando la CE veda al Decreto-ley ‘afectar’ al régimen de las Comunidades Autónomas, se refiere a una delimitación indirecta y positiva de las competencias mediante tal instrumento normativo y no a cualquier regulación que indirectamente ‘incida’ en las competencias autonómicas”.

Por otra parte, no se producirían las exigencias constitucionales de extraordinaria y urgente necesidad (art. 86.1 CE), teniendo en cuenta la vigencia indefinida del Convenio y la cláusula de aplicación directa de la normativa estatal sobre determinada imposición indirecta, conforme a la DA 4ª del Convenio Económico.

La aprobación del Convenio Económico mediante ley utiliza la fórmula de la lectura única en el procedimiento parlamentario (arts. 150 del Reglamento del Congreso y 129 del Reglamento del Senado). La STC 76/1988, de 26 de abril, avaló esta fórmula y su compatibilidad con la representatividad parlamentaria⁸³⁸.

838. La STC 27/2000, invocando la STC 76/1988, afirmó “la naturaleza negociada y paccionada de los Proyectos de Ley que establecen las aportaciones económicas de las Diputaciones Forales a la Hacienda General del País Vasco o, en su caso, las que fijan la metodología para su determinación por periodos plurianuales [...] explica y justifica la previsión, en los arts. 22.8 y 29 LTH de un procedimiento legislativo de lectura única en el que no se admite, en consecuencia, la presentación de enmiendas al Proyecto de Ley” (FJ 5). Añadió que “en materia de aportaciones económicas de los Territorios Históricos y de metodología para su determinación,

C) Contenido de la potestad tributaria reconocida a la Comunidad Foral:

Esta competencia está en directa relación con los derechos históricos que supone una excepción al marco competencial autonómico de la Constitución, conforme a la disposición adicional 1ª CE, con entidad propia al margen del Título VIII. Conforme al artículo 149.1.14ª CE, en relación con los artículos 133 y 156 CE, la Hacienda y el establecimiento de tributos es una potestad originaria del Estado, pudiendo actuar las Comunidades Autónomas como delegados o colaboradores para la recaudación, la gestión y la liquidación. En el caso de Navarra le está reconocida históricamente por el Estado la potestad originaria para establecer, recaudar, gestionar, inspeccionar, sancionar, etcétera los tributos, en la Ley de 1841 y por numerosas disposiciones posteriores invocadas, así como por los sucesivos convenios económicos. Si los derechos históricos tuvieran como límite el Título VIII no podía sostenerse la autonomía tributaria de Navarra, que la LORAFNA reitera con base en la citada DA 1ª CE. Es aquí clara la función y el contenido adicionales a la Constitución que representan los derechos históricos de los territorios forales, como el relativo al régimen fiscal y tributario de Navarra por medio del Convenio y de los territorios históricos vascos por medio del Concierto.

En este sentido el artículo 1 del Convenio lo afirma sin ambages:

“En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el ejercicio de su actividad financiera corresponde a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra”.

la naturaleza negociada del proyecto de Ley [...] hace razonable que se pueda acudir para su tramitación parlamentaria al procedimiento de lectura única sin presentación de enmiendas. [...] no puede admitirse que la prohibición de presentar enmiendas en el asunto que nos ocupa (justificada por la naturaleza paccionada y negociada del contenido del Proyecto de Ley de referencia) suponga una limitación o restricción ilegítima y desproporcionada, desde la perspectiva del art. 23 CE, al derecho de participación de los parlamentarios en la discusión del Proyecto de Ley” (FJ 6)

Lo reiteró la Exposición de Motivos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, cuando afirmó:

“Navarra no es solamente titular de unos poderes concretos para regular los distintos tributos sino que tiene potestad para mantener y regular un régimen tributario propio, un ordenamiento jurídico tributario, de manera que forme una unidad y un sistema, con capacidad de autointegración y con vocación de complitud”⁸³⁹.

De este modo se reconoce el fundamento histórico de la potestad tributaria y del régimen fiscal de Navarra, basados en su capacidad de establecer los tributos por sí, muy distinta del supuesto de ser mera aplicadora de los impuestos estatales que se “concertaran” con el Estado, como ocurrió en las provincias a partir de la Ley de 21 de julio de 1876.

Así lo confirma el artículo 2.2. del Convenio al reconocer a la Comunidad Foral la capacidad para poder “establecer tributos distintos de los convenidos” con el Estado. Por tanto, en Navarra podrán existir los siguientes tipos:

a) Los tributos establecidos por sus instituciones, como lo reconoció la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838)⁸⁴⁰:

“Navarra ha tenido antes y después de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, un régimen tributario propio autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, acordado en uso de su ‘fuero tributario’, que le confiere la facultad política de establecer su propio sistema tributario y su propia Hacienda Pública, de conformidad con el Convenio vigente en cada época, que paccionadamente determina la aplicación espacial de los respectivos tributos del Estado y de Navarra, comprometiéndose a entregar al Estado el cupo correspondiente de los servicios comunes prestados por éste y como aportación solidaria con el resto de los españoles”.

b) Los tributos “convenidos conforme al Convenio”, por coincidir con impuestos que también están vigentes en el resto del territorio nacional, y

839. Esta autonomía tiene el condicionamiento de moverse en el ámbito de los principios y normas generales del sistema fiscal, como establece el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

840. Se expone detalladamente en el Capítulo V, apartado 8.

c) Los tributos propios que ni están ni precisan ser “convenidos”.

Esta potestad innovadora del ordenamiento tributario la confirma la regla general de la DA 3ª del Convenio, que, en caso de “reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado”, no establece su vigencia inmediata en Navarra. Por el contrario, será precisa la “adaptación” realizada “por ambas Administraciones de común acuerdo”. Por tanto, sólo cuando se produzca y en las condiciones en que se realice, se introducirán las reformas en el ordenamiento tributario foral, sin que exista una aplicación directa de la normativa estatal. La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838) declaró:

“en materia tributaria no rigen en Navarra las leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de la Nación (Reales Decretos Leyes, etc.) sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las instituciones competentes de Navarra”.

La excepción a esa regla general se halla en la DA 4ª que afecta, exclusivamente, a la aplicación en Navarra de las normas estatales de determinados impuestos indirectos. Sólo cuando la Comunidad Foral no dictase las normas correspondientes que, como se expone, están dictadas y vigentes. Por tanto, las normas estatales no se aplican en ningún otro caso, ni se les atribuye valor supletorio⁸⁴¹.

5.5.4. *Su naturaleza jurídica.*

Hasta la entrada en vigor de la LORAFNA se podía discutir el carácter convencional del Convenio Económico del mismo modo y con similares argumentos del debate sobre la Ley Paccionada de 1841, de la que traía causa⁸⁴². Sobre todo en la medida en que su formalización se realizaba por una norma estatal de rango adecuado. Sin embargo, el artículo 45.4 LORAFNA ha establecido los elementos que determinan

841. Por el contrario, la DA 1ª del Concierto dispone: “Hasta tanto se dicten por las instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio”.

842. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 76-79.

la naturaleza jurídica del Convenio Económico en el marco jurídico vigente al disponer:

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

Las notas que definen la naturaleza jurídica de los Convenios Económicos son su carácter paccionado y su formalización como ley estatal ordinaria. Como ha reconocido la STC 179/1989, de 2 de noviembre:

“Desde los inicios del sistema del Convenio Económico, en el procedimiento de su elaboración y aprobación se han distinguido dos fases: por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente: Real Decreto en el Convenio de 1877, RD-Ley en 1927, Ley de la Jefatura del Estado en 1941 y DLey en 1969. Sólo, evidentemente, a partir de la emisión de la norma estatal cabría considerar al Convenio como una norma vinculante [...] La intervención del Parlamento de Navarra (prevista por el art. 45 LORAFNA) no se configura como la emisión de norma alguna, sino como un requisito necesario para la ulterior tramitación del Convenio Económico como Ley por las Cortes Generales, y eventual aprobación –y efectiva creación de una norma– por éstas” (FJ 9).

A) Carácter paccionado.

A partir de la Ley de 1841 se elaboró el principio de la naturaleza pactada o “paccionada” de la misma y, en consecuencia, de todo el régimen foral como garantía de su mantenimiento e inmodificabilidad. A la realidad normativa y de autogobierno se le dotó de una fundamentación jurídica que la protegiera frente a modificaciones y ataques desde el exterior, tanto por parte del Estado como de quienes, desde concepciones ideológicas centralistas y uniformistas, lo calificaban de privilegio⁸⁴³.

843. Es un lugar común en la doctrina foralista rechazar la calificación de los fueros de Navarra como privilegio. Sirva por todos lo dicho por el polígrafo Arturo

Se ha expuesto como la ley de 1841 es producto del acuerdo entre el Gobierno y la Diputación, que trae causa de la Ley de 1839 y esta del Convenio de Vergara. En todo momento y ocasión se presenta el pacto y acuerdo como la base del régimen propio de autogobierno de Navarra y su forma de relación con el Estado. De tal modo que el autogobierno limitado de carácter administrativo del régimen foral liberal fue consecuencia de los sucesivos pactos para acomodar la soberanía política histórica del Reino durante el Antiguo Régimen a los distintos escenarios políticos e institucionales. Con el cambio del modelo político estatal establecido por la Constitución de 1978, la LORAFNA ha consagrado el pactismo como referente del sistema político-institucional, con base en el reconocimiento de los derechos históricos que establece la DA 1ª CE, tal y como recogen el Preámbulo y el artículo 71.1 del Amejoramiento⁸⁴⁴.

La “naturaleza paccionada de los Convenios Económicos” del artículo 45.4 LORAFNA aparece recogida en el Título Preliminar de los mismos. Se invocó en el primer párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 25/2003, de 15 de julio, al afirmar:

“En tanto que norma pactada el vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, es susceptible de ser modificado en cualquier momento por acuerdo de ambas partes dentro del marco conformado por la

CAMPIÓN, en una obra que trató de demostrar cómo los carlistas no eran defensores de los fueros, sino que lo hacían los burgueses liberales, por lo que estos no podían ser castigados con su pérdida como efecto de la sublevación carlista: *Consideraciones acerca de la cuestión foral y los carlistas en Navarra*, Madrid, 1876, p. 9: “Navarra no es una parte del territorio español al que los Reyes de Castilla concedieran privilegios como recompensa de su ayuda a la obra de la Reconquista, sino un Estado con propia y completa personalidad, poseedor de la plena y absoluta soberanía, creado por el esfuerzo de los valerosos montañeses en los riscos del Pirineo y emergido de manera de isla salvadora sobre las revueltas aguas de la invasión agarena”.

844. Lo hizo la STC 179/1989, de 2 de noviembre, al aludir a “una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes”, que se formalizaba posteriormente con rango legal por las cortes, previo el “requisito necesario para la ulterior tramitación del convenio Económico como ley por las Cortes Generales”.

disposición adicional primera de la Constitución y el artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. Además, la disposición adicional tercera del convenio económico prevé que, 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 referido convenio a las modificaciones que hubieran experimentado los tributos convenidos. [...] Por todo ello, ambas Administraciones, de común acuerdo, han procedido a la reforma del convenio económico, habiéndose adoptado el correspondiente Acuerdo por la Comisión Negociadora del Convenio Económico el 22 de enero de 2003”.

El Anejo a la Ley lleva por título “Acuerdos de la comisión negociadora del Convenio Económico”, cuyo punto primero es “aprobar la reforma” en los términos que recoge. El artículo 6 reitera la expresión ya plasmada en los anteriores sobre la modificación y armonización, que “deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación”. También lo hace la Disposición adicional 3ª, sobre su adaptación a las modificaciones sustanciales del ordenamiento jurídico tributario del Estado, a lo que “se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo”.

Este régimen convencional, tan claramente reconocido al máximo rango normativo, produce, entre otros, los siguientes efectos:

a) Por una parte su inmodificabilidad unilateral, al disponer en su artículo 6 que “cualquier modificación de este Convenio Económico, deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación”. Siendo la armonización del régimen tributario uno de los elementos más importantes del Convenio, “el mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro”, y cuando se produzca una “reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado” (DA 3ª)⁸⁴⁵.

845. Ha venido siendo recogida desde el Convenio de 1927 (Disposición general 6ª) en los de 1941 (Base 3ª) y 1969 (Disposición preliminar). En este último dispuso: “El mismo procedimiento se seguirá para armonizar el citado régimen especial con los nuevos impuestos que el Estado pueda establecer en el futuro”, según la disposición única del Título Preliminar.

De tal modo que cualquier modificación del mismo deberá ajustarse al procedimiento que, para su elaboración y aprobación, establece el artículo 45.4 LORAFNA: “Una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria”.

b) Su vigencia indefinida, hasta tanto el Convenio no sea sustituido total o parcialmente por otro.

El Convenio Económico reconoce su carácter normativo en su propia vigencia indefinida hasta que se acuerde su derogación o modificación⁸⁴⁶. Sin embargo, prevé la modificación en la citada Disposición Adicional Tercera.

B) Consideración de Ley estatal.

Los Convenios Económicos de 1927 y 1969 fueron aprobados por Decreto-Ley. En este último caso por razones de “elevación de rango de la norma que se promulga, máxime teniendo en cuenta los precedentes históricos” y “a fin de evitar cualquier clase de distorsión en nuestro sistema fiscal, que podrían producirse de no aplicarse de manera inmediata las nuevas normas de armonización tributaria que en esta disposición se establecen”. La referencia al rango en el Convenio de 1941 fue de Ley de prerrogativa del Jefe del Estado. El Convenio de 1969 fue formalizado por el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio.

El Amejoramiento establece en su artículo 45.5 que los Convenios Económicos entre Navarra y el Estado “serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante Ley ordinaria”⁸⁴⁷. Los posteriores y sus modificaciones lo han sido por las

846. Al contrario de lo que ocurría con el Concierto, en el que se establecía su vigencia por un plazo determinado como dispuso el artículo 1 del Anejo a la Ley 12/1981, de 13 de mayo: “durará hasta el día 31 de diciembre del año 2001”. La Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprobó el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, modificó en su Disposición Final el régimen anterior, sin limitar su vigencia a un periodo determinado.

847. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio...”, cit., p. 224: “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 ese sentido el convenio es un complemento y desarrollo de la Constitución, y en él se coordinan y

leyes 12/1993, de 13 de diciembre, 19/1998, de 15 de junio, 25/2003, de 15 de julio, y 48/2007, de 19 de diciembre.

C) Carácter financiero y tributario:

Históricamente la actividad de las instituciones de Navarra en el orden económico, financiero y tributario han sido inherentes en su origen a su soberanía histórica y posteriormente a la autonomía del régimen foral. Precisamente ha sido el elemento más sustantivo de este último, junto con las relativas al régimen local. Siempre se ha entendido, por estar en la misma naturaleza de las cosas, que el autogobierno del orden económico institucional incluía tanto la obtención de los ingresos como las decisiones del gasto.

Así se plasmó en el artículo 45.1 LORAFNA al disponer que “en virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico”. El precepto incluye, mezclándolas, ambas materias como objeto del Convenio:

a) Forman parte del orden tributario:

- “los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado” (art. 45.2, in fine).
- la “potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”, con los límites de los principios del Título Preliminar del Convenio de 1969 y del principio de solidaridad (art. 1 LORAFNA) (art. 45.3).

b) En el orden financiero se emplazan:

- La aportación de Navarra a las cargas generales del Estado que, aunque se pacten en su cuantía y procedimiento de actualización, se conceptúan como ‘gastos’ en los Presupuestos de la Comunidad Foral, que son el instrumento financiero típico. Si no estuviesen

compatibilizan los principios contrapuestos del artículo 133.1 y la Disposición Adicional 1ª 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 Autónomas”.

incluidos no estaría habilitado y no sería posible la realización del gasto con el abono consiguiente (art. 45.2).

- Las emisiones de Deuda Pública y títulos valores emitidos por la Comunidad Foral son medios para la obtención de recursos, previstos en su emisión y abono en los Presupuestos para la obtención de recursos y financiación del déficit. Su volumen y características de las emisiones se establecerán en coordinación con el Estado conforme al artículo 67 (art. 45.5)
- El patrimonio de Navarra al que se refiere el artículo 45.5 LORAFNA, tiene también un contenido financiero como generador de ingresos y productor de gastos presupuestarios.

Se ha discutido si el artículo 45 LORAFNA tiene un contenido tributario y financiero en cuanto al gasto público, directamente relacionado con el ingreso, y ambos propios de la autonomía. El Tribunal Constitucional en la STC 148/2006, de 9 de mayo, afirmó que, a partir de la STC 63/1986, de 21 de mayo, FJ 11,

“una de las facetas menos controvertidas de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas es, efectivamente, su capacidad para decidir sus gastos en los correspondiente presupuestos. Pero ello no excluye, como advertíamos a continuación, que dicha autonomía esté limitada materialmente por los principios de coordinación con la hacienda estatal y de solidaridad en todos los españoles”.

Invocando la aplicación de esa doctrina a Navarra, afirmó que

“el convenio económico tiene un contenido esencialmente tributario, sin que en sus diversas versiones vigentes desde la entrada en vigor de la Constitución (Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, Ley 28/1990, de 26 de diciembre, y sus sucesivas reformas parciales) se hayan previsto normas especiales relativas a su autonomía de gasto”.

Aduce como a partir de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, no se han introducido cambios,

“puesto que las alusiones contenidas en ambos casos a que su aplicación en la Comunidad Foral de Navarra se llevará a cabo conforme

a lo establecido en el art. 64 LORAFNA no se traducen en una vinculación menos intensa a las obligaciones derivadas de ambos textos, sino en una participación más directa de la Comunidad Foral (básicamente a través de la Comisión Coordinadora integrada por representantes de la Administración del Estado y la Administración Foral) en su aplicación. Prueba de ello es la reforma del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral llevada a cabo a través de la Ley 25/2003, de 15 de julio, que ha atribuido nuevas funciones a este órgano de colaboración”.

Concluye afirmando que

“ni el texto del Convenio ni una investigación histórica sobre las competencias ejercidas de forma continuada por las instituciones forales con el reconocimiento del Estado (criterios estos reconocidos en las SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6, y 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 4), permiten reconocer a la Comunidad Foral de Navarra mayores ámbitos de autonomía de gasto que a las restantes Comunidades Autónomas”⁸⁴⁸.

848. La STC 148/2006, de 9 de mayo, se dictó en cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra respecto a la DA 1ª de la Ley foral 1/1997, de 31 de enero, de Presupuestos Generales de Navarra por vulneración de los artículos 149.1.13ª y 156.1 CE, sobre retribuciones de los funcionarios de la Comunidad Foral, actualizadas por encima del porcentaje establecido con carácter básico por la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1997. Afirmó que los límites retributivos formaban parte de la “política económica general del Estado (STC 96/1990, de 24 de mayo), por cuanto se trata de una medida dirigida a contener la expansión relativa de uno de los componentes esenciales del gasto público (STC 63/1986, de 21 de mayo) y su cobertura competencial a partir del principio de coordinación con la Hacienda estatal reconocido en el art. 156.1 CE, puesto que la incidencia en la autonomía financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas está directamente relacionada con la responsabilidad del Estado de garantizar el equilibrio económico general (SSTC 171/1996, de 30 de octubre, y 103/1997, de 22 de mayo), nos han llevado tradicionalmente a analizar las disputas sobre el cumplimiento de dichos límites desde la perspectiva de los dos primeros preceptos constitucionales”. La STC 103/1997, de 22 de mayo, había atribuido carácter básico a la nivelación de la cuantía de las retribuciones en las Administraciones públicas, y forman parte de la política económica general (SSTC 63/1986, de 21 de mayo; 96/1990, de 24 de

La sentencia pudo quedarse en establecer el condicionamiento que suponía el carácter básico de la norma presupuestaria estatal, conforme a las competencias estatales (arts. 149.1.13ª y 156.1 CE) “a partir del principio de coordinación con la hacienda estatal [...] directamente relacionada con la responsabilidad del Estado de garantizar el equilibrio económico general (SSTS 171/1996, de 30 de octubre, FJ 2, y 103/1997, de 22 de mayo, FJ 1)”. Pero entró a buscar más argumentos, consciente de la debilidad de su postura por cuanto la competencia de la Comunidad Foral sobre la función pública es histórica “respetando los derechos y obligaciones esenciales que la legislación básica del Estado reconozca a los funcionarios públicos” (art. 49.1.b LORAFNA).

El argumento de la autonomía del gasto y de la competencia histórica en materia financiera está plenamente avalada por la realidad histórica y por la lógica institucional del régimen foral, reconocidas por el mismo artículo 45 LORAFNA. Además, por el acuerdo bilateral realizado para el cumplimiento del escenario de consolidación presupuestaria 1994-1997, y por la propia modificación que hubo de introducirse en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria invocada, con el fin de respetar la autonomía de la Comunidad Foral y mantener la bilateralidad exigida para que la política financiera y presupuestaria de Navarra se dictase en coordinación con la estatal, como se expone en 7.2.3.

Precisamente la atribución de competencia a la Comisión Coordinadora sobre la estabilidad presupuestaria se formuló para garantizar la bilateralidad, desde el reconocimiento de la autonomía financiera. De modo que no se imponía a Navarra, como se hacía con las demás Comunidades Autónomas y había pretendido hacer la citada Ley, sino que se pactaban los términos en que se aplicaría. Lo que hasta entonces había sido un acuerdo entre el Gobierno de Navarra y el del Estado, al margen de la Comisión Sectorial de Política Fiscal y Financiera, se articulaba legalmente en un órgano paritario (art. 67.2.1 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, de modificación y nuevo texto del Convenio Económico).

mayo), para garantizar el equilibrio económico general (SSTC 171/1996, de 30 de octubre; 103/1997, de 22 de mayo). Fue invocada por las SSTC 195/2006, de 22 de junio, y 297/2006, de 11 de octubre.

5.6. El Convenio Económico en la reforma de la LORAFNA.

El marco normativo vigente en la Comunidad Foral de Navarra está constituido como elemento constitucional por la Ley Orgánica 13/1982, de 16 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA). Desde su entrada en vigor sólo se ha producido un cambio que afectó a sus artículos 29 y 30, respecto al procedimiento para la elección del Presidente del Gobierno o Diputación Foral de Navarra, por medio de la Ley Orgánica 1/2001, de 26 de marzo. Este inmovilismo sólo fue cuestionado, sin resultado, a partir de la creación en 2003 de una Ponencia en el Parlamento de Navarra, cuyo alcance se expandirá.

El 17 de diciembre de 2009 se celebró una reunión en Madrid entre las delegaciones del Gobierno de Navarra y del Estado para negociar determinadas reformas, algunas directamente relacionadas con las propuestas por la Ponencia en las que hubo consenso entre los grupos parlamentarios⁸⁴⁹.

La dinámica reformista de los Estatutos de Autonomía, que inició el Plan IBARRETXE, tuvo su reflejo en Navarra a partir de una iniciativa parlamentaria de Izquierda Unida de Navarra-Nafarroako Ezker Batua⁸⁵⁰, que dio lugar a la creación el 6 de noviembre de 2003 de una Ponencia sobre el “estudio, valoración y propuestas en materia de autogobierno en Navarra. Sería su objeto realizar un informe sobre la situación actual de nuestro autogobierno, así como de sus posibilidades para avanzar en el desarrollo del autogobierno de Navarra”⁸⁵¹. Los grupos parlamentarios designaron sus representantes y presentaron sus

849. ALLI ARANGUREN, J. C., “Propuestas de cambio normativo en la Comunidad Foral de Navarra”. En *VIII Simposio de Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia. “Sociedades plurinacionales y cambio constitucional”*. Donostia-San Sebastián, 22 de noviembre de 2009.

850. Había sido elaborado por D. Miguel IZU y formulada por medio de una moción presentada el 6 de octubre de 2003, acompañada de un anexo con la propuesta titulada “Profundizando el autogobierno de Navarra en un marco federal”. IZU, M., “Ideas para mejorar el Amejoramiento”. *Diario de Noticias*, 2 y 3 de diciembre de 2009, p. 5.

851. Sobre el proceso seguido en la Ponencia: TAMAYO SALABERRÍA, V., *Vasconia. La reivindicación política pendiente*. Donostia-San Sebastián: Erein, 2008, pp. 249-271.

propuestas, se contó con la participación de terceros y el trabajo debía concluir con un documento⁸⁵².

El 20 de diciembre de 2004 el vocal designado unánimemente como relator señor IZU presentó un detallado y sistemático borrador de “Informe” de la Ponencia⁸⁵³. Lo configuró en conclusiones sobre la estructuración territorial del Estado, y la inserción de la Comunidad Foral en el Estado autonómico. Incorporó un anexo sobre la asunción de las competencias (I), y otro sobre la actividad legislativa del Parlamento de Navarra desde su constitución (II). Realizó propuestas sobre el ámbito competencial de Navarra (1ª)(sistema de distribución competencial, y proceso de transferencias a Navarra); la participación ciudadana en las decisiones sobre su futuro (2ª), por medio de la democracia directa, el protagonismo del Parlamento, la reforma constitucional y la DT 4ª CE; el reforzamiento de la participación de Navarra en las instituciones comunes del Estado (3ª), por las Conferencias Sectoriales, Conferencia de Presidentes, Senado y otros órganos del Estado; la cooperación con otras Comunidades Autónomas (4ª): conforme a las previsiones de los artículos 145.2 CE y 70 LORAFNA, y las previsiones comunitarias de cooperación interregional; la participación en las instituciones de la Unión Europea (5ª); la mejora del funcionamiento de las instituciones (6ª): facultad de disolución del Parlamento, superar los límites al número de sesiones; establecer un pacto local; regular los decretos-leyes forales, y política lingüística.

852. Así lo acordó la Comisión de Régimen Foral en sesión del 6 de noviembre de 2003, BOPN 20, de 13 de noviembre. Por acuerdo de la Mesa de la Cámara de 9 de febrero de 2004 se designaron miembros integrantes: por UPN la señora SALANUEVA, por Aralar el señor ZABALETA, por el PSN el señor LIZARBE sustituido posteriormente por el señor PURAS, por IU-NEC el señor IZU, por EA la señora ERRAZTI, por el PNV el señor ETXEGARAI, y por el CDN el señor ALLI. La Ponencia se constituyó el 17 de febrero de 2004. Los grupos propusieron diversas comparencias. Se hizo necesario prorrogar el plazo inicial de cuatro meses por sucesivos acuerdos de la Mesa, que alcanzaron desde marzo del 2004 hasta el mismo mes del 2007. JIMENO ARANGUREN, R., “Los derechos históricos en la renovación del régimen autonómico de Navarra (2004-2006)”. *Ius Fugit. Revista de Estudios Histórico-Jurídico de la Corona de Aragón*, 15, 2007-2008, pp. 339-367, pp. 345-346.

853. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 824-851. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Vasconia. La reivindicación...*, cit., pp. 253-254.

En enero de 2005 la Ponencia acordó trasladar el documento a los distintos grupos para que formularan sus propuestas⁸⁵⁴. Además de las realizadas por los grupos, hicieron aportaciones la Defensora del Pueblo con respecto a la institución y su reconocimiento en la Ley Orgánica⁸⁵⁵, y el Presidente de la Cámara de Comptos sobre el artículo 18 del Amejoramiento⁸⁵⁶. En octubre de 2005 el Letrado-Secretario de la Ponencia elaboró un cuadro sinóptico de las propuestas de los grupos susceptibles de tratamiento para lograr un consenso o respaldo mayoritario, así como de sus posiciones.

Con fecha 8 de noviembre el relator señor IZU realizó un nuevo Informe de la Ponencia, que esta consideró como posible borrador, dando un plazo de enmiendas de supresión, modificación o adición conforme al método legislativo, hasta el 30 de enero de 2006. Las formularon todos los grupos. Tras su estudio, el Letrado-Secretario elaboró con fecha 1 de marzo de 2006 un Borrador de Informe recogiendo el estado del debate, las posibles conclusiones y la posición de cada uno de los grupos respecto a ellas.

El portavoz de IU-NEB y relator de la Ponencia señor IZU remitió una propuesta con ocho conclusiones, de las que se conoció en la sesión de 20 de marzo de 2006. A lo largo de todo el proceso, la Ponencia fue solicitando de la Mesa sucesivas prórrogas, que fueron acordadas fijándose como plazo final el 31 de marzo de 2007.

En sesión de la Ponencia de 19 de marzo de 2007 se constató por unanimidad de los Grupos Parlamentarios “la imposibilidad de realización de un Informe mínimamente satisfactorio para todos ellos, acordando concluir los trabajos sin proceder a la elaboración del Informe sobre la materia que le fuera encomendado por la Comisión del Régimen Foral mediante acuerdo de 10 de noviembre de 2003”. Habían transcurrido tres años y cuatro meses, prácticamente toda la legislatura.

854. Inicialmente previsto hasta el 15 de febrero, que fue prorrogado por la Mesa del Parlamento hasta el 30 de junio de 2005, por sus acuerdos de 21 de junio y 13 de diciembre de 2004; 14 de febrero, 21 de marzo, 16 de junio y 21 de octubre de 2005, y 20 de febrero de 2006.

855. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 888-902.

856. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 935-940.

El Borrador del Informe de la Ponencia de 20 de diciembre de 2004, entre las propuestas sobre el ámbito competencial, se refirió que las “competencias pendientes ofrecen una mayor complejidad de gestión, como es el régimen económico de la Seguridad Social o las prestaciones de desempleo, en las que hay que salvaguardar el principio de solidaridad” (Propuesta 1^a.2)⁸⁵⁷. Para hacerlo posible, frente a los que afirman que se rompería la caja única, afirmó que

“Navarra tiene la experiencia, a través del sistema de Convenio Económico, de conciliar la autonomía con la solidaridad, y un sistema de carácter concertado podría salvar las dificultades también en esas materias. En todo caso, es necesario que la Junta de Transferencias apruebe un calendario que contemple todos los traspasos aplazados y que ponga fin al proceso en un tiempo razonable” (Idem).

Sobre el necesario protagonismo del Parlamento de Navarra en la vida institucional de la Comunidad expuso el protagonismo del Gobierno y como, según el artículo 45 LORAFNA, “el único papel del Parlamento es aprobar el texto pactado por los dos ejecutivos, el foral y el central. Debiera otorgarse al Parlamento, como mínimo, la capacidad de iniciativa del procedimiento” (Propuesta 2^a.2).

Destacó la importancia de de la bilateralidad en el régimen foral, manifestada en varios órdenes sustantivos del estatus de la Comunidad Foral, como el Convenio Económico:

“Dada la naturaleza del régimen foral de Navarra, un elemento esencial del mismo es la relación bilateral con el Estado, que se manifiesta en el propio mecanismo pactado de aprobación y reforma del Amejoramiento del Fuero, en el sistema del Convenio Económico o en la existencia de la Junta de cooperación” (Propuesta 3^a).

La importancia de la participación en el espacio comunitario está directamente relacionada con la autonomía fiscal y la necesaria armonización fiscal:

“A Navarra le interesa especialmente garantizar su presencia en los centros de decisión de la Unión Europea. La legislación europea no sólo

857. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 824-851.

entra en materias en las cuales tanto Navarra como el resto de las Comunidades Autónomas tienen competencias exclusivas, como son agricultura o medio ambiente, sino cada vez más en materia de armonización fiscal, incidiendo de modo directo en uno de los núcleos esenciales del régimen foral como es la autonomía tributaria y financiera a través del sistema de Convenio Económico” (Propuesta 5^a).

En las aportaciones realizadas por los grupos parlamentarios a la ponencia se aludió al Convenio Económico como uno de los elementos fundamentales del autogobierno de Navarra, con algunas propuestas sobre el mismo:

a) En las de Unión del Pueblo Navarro se afirmó que para la defensa de los “hechos diferenciales constitucionalizados” sólo debían utilizarse los cauces del Amejoramiento: la Junta de Cooperación, la Junta Arbitral del Convenio Económico y el Tribunal Constitucional, sin atribuírsela al Senado.

b) El Partido Socialista de Navarra, en relación con la democracia, propuso potenciar la participación, y reconocer al Parlamento la iniciativa para la reforma de la LORAFNA, elaborando las bases de la misma y seguir su negociación. Otro tanto respecto al Convenio Económico, con iniciativa para instar el procedimiento para su reforma. Calificó el Convenio de instrumento de la “autonomía financiera solidaria con todos los ciudadanos y ciudadanas de España”. En las relaciones con la Unión Europea destacó la importancia de participar en las delegaciones estatales:

“A Navarra le interesa especialmente garantizar su presencia en los centros de decisión de la Unión Europea. La legislación europea no sólo entra en materias en las cuales tanto Navarra como el resto de las Comunidades Autónomas tienen competencias exclusivas, como son agricultura o medio ambiente, sino cada vez más en materia de armonización fiscal, incidiendo de modo directo en uno de los núcleos esenciales del régimen foral como es la autonomía tributaria y financiera a través del sistema de Convenio Económico.” (Propuesta 6).

Entre las enmiendas a la Ponencia, formuló una relativa a introducir la necesidad de la “consolidación de una autonomía financiera solidaria con todos los ciudadanos y ciudadanas de España a través del

Convenio Económico”⁸⁵⁸. También lo hizo sobre la participación en las instituciones comunitarias, reiterando los términos anteriores⁸⁵⁹.

c) Para Izquierda Unida profundizar en la democracia exigía “mayor protagonismo del Parlamento en la negociación del Convenio Económico” (5.2)⁸⁶⁰. Propuso la “defensa del Convenio Económico, de nuestra potestad tributaria y presupuestaria como instrumento indispensable de nuestro autogobierno. Rechazo la aplicación de la Ley de Estabilidad Presupuestaria” (5.3.G).

d) El Grupo Parlamentario de Convergencia de Demócratas de Navarra (CDN), sobre la ampliación de las competencias de Navarra, destacó la necesidad de

“partir de la culminación de las pendientes, porque es una de las partes que pactaron el Amejoramiento, el Estado español, quien incumple claramente sus compromisos con Navarra. Tras veinticinco años de vigencia de la Ley Orgánica, la Comunidad Foral sigue sin recibir competencias tan importantes como las enumeradas anteriormente. Los argumentos dados por el Estado para justificar el incumplimiento de sus compromisos demuestran la falta de rigor y voluntad de hacerlo, porque el gestionar Navarra el régimen económico de la Seguridad Social no conduce necesariamente a la insolidaridad, como lo demuestra el Convenio Económico; ni el ejercicio de la competencia en tráfico implica que los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, cuya presencia y papel en Navarra no se cuestiona y apoya, pierdan su capacidad operativa en la lucha contra la delincuencia y el terrorismo”⁸⁶¹.

e) En la propuesta de texto para un nuevo Amejoramiento del grupo Aralar⁸⁶², se dispuso en el artículo 49 que en el procedimiento de asunción de competencias se valorara su repercusión en las cuentas del Convenio Económico. Dentro del régimen de las competencias se incluyeron las “relaciones directas con la Unión Europea”, previéndose la

858. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 986.

859. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 992.

860. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 852-862.

861. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 982.

862. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 862-884.

regulación de las económico-financieras “mediante Convenio Económico bilateral en los términos establecidos en el Título V de esta Norma”. Incorporó un Título Quinto, sobre los Convenios Económicos. El artículo 56 regula los Convenios Económicos, en cuanto a su naturaleza, contenido y adecuación a los tiempos actuales, así como los Convenios Económicos con Europa y con el Estado Español (art. 57). En el Título Sexto, sobre el Patrimonio de Navarra, se establecía el régimen del sistema financiero y monetario (art. 58), del Patrimonio o Tesoro Público de Navarra (art. 59), de la competencia originaria en materia fiscal (art. 60), de los presupuestos de Navarra (art. 61), de la Cámara de Comptos (art. 62), del cupo (art. 63), y de la participación en las estructuras de la Unión Europea de armonización fiscal y planificación económica (art. 64).

Entre las enmiendas a la Ponencia sostuvo que “el Parlamento de Navarra ostentará las competencias y capacidad para la iniciativa y desarrollo de la negociación del Convenio Económico, régimen fiscal y económico de Navarra con el Estado”⁸⁶³.

f) El grupo de Eusko Alkartasuna (EA) propuso la “revisión del Convenio Económico para el reconocimiento pleno de la soberanía tributaria de Navarra en plano de igualdad con la del Estado en territorio común” (3.12)⁸⁶⁴. En las enmiendas al borrador de la Ponencia, formuló una relativa al proceso de transferencias de la gestión de la Seguridad Social:

“Algunas de las competencias pendientes ofrecen una mayor complejidad de gestión, como es el régimen económico de la Seguridad Social o las prestaciones de desempleo, en las que hay que salvaguardar el principio de solidaridad. Navarra tiene la experiencia, a través del sistema de Convenio Económico, de conciliar la autonomía con la solidaridad, y un sistema de carácter concertado podría salvar las dificultades también en esas materias. En todo caso, es necesario que la Junta de Transferencias apruebe un calendario que contemple todos los traspasos aplazados y que ponga fin al proceso en un tiempo razonable”⁸⁶⁵.

863. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 1007.

864. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 885-887.

865. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 969.

Sobre el refuerzo del Régimen Fiscal de Navarra frente al Estado, propuso la siguiente enmienda⁸⁶⁶:

“Dada la naturaleza del régimen foral de Navarra, un elemento esencial del mismo es la relación bilateral con el Estado. Navarra tiene reconocido un régimen singular que debe ser respetado en todo momento por el Estado central. Las relaciones bilaterales entre ambos son una seguridad de ello, por lo que necesariamente debemos redefinir unas garantías de tal manera que nuestro régimen foral no puede ser ni minimizado ni cuestionado tal como hemos comprobado en últimos años. Se trata pues de establecer con el Estado un sistema de garantías en forma de Comisión bilateral para la interpretación, desarrollo de los derechos históricos y de las competencias que corresponden a Navarra. Proponemos que se eliminen todos los condicionamientos para el total ejercicio de la soberanía fiscal y financiera que nos corresponden. Así como una revisión del Convenio Económico para el reconocimiento pleno de la soberanía tributaria de Navarra en plan de igualdad con la del Estado en territorio común”.

En relación con la participación en las instituciones de la Unión Europea se refirió a como la armonización fiscal incide

“de modo directo en el núcleo esencial de nuestro régimen foral como es la autonomía tributaria y financiera a través del sistema del Convenio Económico, por lo que defendemos la exigencia al Estado central de que facilite y acepte la presencia de Navarra en los Órganos europeos en los que se tomen decisiones que nos afecten. Proponemos acordar y regular la participación de Navarra en las instituciones de la UE en materias de nuestra exclusiva competencia”⁸⁶⁷.

g) En el texto alternativo del Amejoramiento propuesto por el Partido Nacionalista Vasco, en la delimitación de las facultades y competencias de Navarra, se planteó detallar el alcance de la “autonomía fiscal y financiera” y su coordinación con la del Estado conforme al sistema tradicional de Convenio Económico, incorporando algunas

866. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 974.

867. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 975.

de las reglas contenidas en este (art. 45). En las enmiendas a la Ponencia se refirió a la “exclusividad financiera y tributaria”, proponiendo “mantener e incluso ampliar en su funcionalidad, para proporcionar a Navarra autonomía financiera y a la vez construir su solidaridad, por la figura tradicional del Convenio Económico con el Estado”⁸⁶⁸. Reiteró que

“La garantía de la defensa de los *hechos diferenciales constitucionalizados* tiene su cauce específico en el Amejoramiento: la Junta de Cooperación, la Junta Arbitral en el caso del Convenio Económico y, en su caso, el Tribunal Constitucional. El Senado, que es una Cámara de representación política sea cual sea su procedimiento de elección, no debe tener ni arte ni parte en las controversias que puedan suscitarse entre Navarra y el Estado”⁸⁶⁹.

En la Propuesta del Presidente de la Cámara de Comptos sobre la nueva redacción del artículo 18 LORAFNA⁸⁷⁰, realizó una descripción del régimen de autonomía financiera de Navarra y del control de las cuentas de las entidades públicas:

“Por lo que a la materia que nos ocupa se refiere, ha de señalarse que la autonomía financiera de Navarra, reconocida en los artículos 10 y 25 de la citada Ley Paccionada, ha permitido a Navarra, a través de la fórmula del Convenio Económico, establecer su propio régimen económico. Dentro de este régimen, ha correspondido a Navarra regular, gestionar y recaudar sus propios tributos, ordenar sus gastos y pactar con el Estado una cantidad o cupo a entregarle como compensación por las cargas generales del Estado no asumidas por Navarra.

Asimismo, en virtud de su régimen foral, Navarra se mantuvo al margen de la fiscalización del Tribunal de Cuentas. Esta exención se extendía también a los Ayuntamientos que sólo estaban sujetos, conforme a la Ley Paccionada, a la tutela de la Diputación. En consecuencia, el Tribunal de Cuentas nunca fiscalizó las cuentas y la gestión económica de las entidades públicas de Navarra”.

868. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 1000.

869. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., p. 1005.

870. TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno...*, cit., pp. 936-940.

6. LA REFORMA FISCAL EN NAVARRA.

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, dispuso en su Disposición Final Segunda, que su aplicación en Navarra se realizaría conforme “a lo dispuesto en el vigente Convenio Económico respecto a la armonización de los regímenes fiscales común y foral. La armonización prevista en el citado Convenio deberá ser realizada en el plazo de dos meses a contar desde la publicación de esta Ley”⁸⁷¹.

La negociación del nuevo régimen fiscal de Navarra se inició por la Diputación y el Parlamento Foral elegidos conforme al RD 121/1979, de 26 de enero. Al amparo de las previsiones del Convenio de 1969 se introdujeron reformas en el mismo, tendentes a aplicar en Navarra la nueva fiscalidad democrática de la reforma tributaria de 1977-1978. Su artículo 3.2 dispuso que la Diputación sometiese a la aprobación del Parlamento, entre otras materias, los presupuestos y cuentas anuales, la emisión de deuda, la constitución de garantías, “las normas relativas al sistema fiscal de Navarra” (art. 3.2.4), y “los pactos y convenios que hayan de formalizarse por la Diputación Foral con el Estado o con cualquiera de sus organismos autónomos” (art. 3.2.6)⁸⁷².

871. Se publicó en el BOE 274 de 16 de noviembre de 1977. Respecto a la incorporación de esa disposición, DEL BURGO, J. I., “¿De qué lado he estado?”. En *Diario de Navarra*, 6 de enero de 2003, afirmó: “logré incorporar un texto que reconocía sin reserva alguna el régimen de Navarra al que se calificaba de ‘convenio económico’ sin ninguna renuencia por parte del Estado”. Al no tener UCD mayoría se le pidió que lo gestionara con el PSOE, logrando la aceptación, aunque fue una cuestión preocupante por la actitud del Secretario General de los socialistas navarros, señor URRALBURU, quien “defendía, ni más ni menos, que debíamos renunciar a nuestra autonomía fiscal para que fuera el Estado quien recaudara todos los impuestos en nuestra Comunidad, reservando un porcentaje de la recaudación obtenida a favor de las arcas forales. [...] Años más tarde, el PSOE navarro aceptaría en el Amejoramiento del Fuero, sin reserva alguna, el régimen del Convenio Económico al considerarlo pilar básico de la autonomía de Navarra”.

872. Tras la Ley de 1841, las disposiciones, reglamentos y acuerdos generales que promulgaron la Diputación y el Consejo Foral Administrativo eran de naturaleza reglamentaria (SSTS de 10 de diciembre de 1968, RJ 1969/1312; 29 de octubre

Mientras tanto, la Diputación tomó iniciativas normativas de carácter reglamentario, para adaptar progresivamente la imposición foral, establecida conforme al Convenio de 1969, a los principios del nuevo régimen tributario estatal. Esta política implicaba mantener la armonización fiscal y mejorar de un modo importante la recaudación⁸⁷³. Las remitía para su aprobación como “norma” reglamentaria por el Parlamento Foral, como lo había previsto el artículo 3.2.4º del RD 121/1979, de 26 de enero, al encomendarle la aprobación de las normas relativas al sistema fiscal.

Tuvo que llegar la LORAFNA en 1982 y el Parlamento de Navarra para negociar el nuevo Convenio Económico de 1990 y dictar las leyes pertinentes.

6.1. La aplicación de la reforma tributaria.

Tras la publicación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, la Diputación había iniciado su introducción por los acuerdos de 18 de noviembre de 1977, sobre el

de 1969, RJ 4845). De esta misma naturaleza fueron las normas emanadas por el Parlamento Foral democrático, hasta que la entrada en vigor de la LORAFNA permitió constituir el Parlamento de Navarra con la plena potestad legislativa que le atribuye su artículo 11 (SSTS de marzo de 1997, RJ 5887; 30 de septiembre de 1995, RJ 6856): la denominación de Parlamento Foral “no corresponde a un órgano con potestad legislativa, sino a uno de carácter administrativo al que se atribuyen, junto a la específica competencia relativa a la posible incorporación al Consejo General del País Vasco [...] las consultivas que antes correspondían al Consejo Foral de Navarra, además de, por lo que aquí interesa, la de aprobar las normas relativas al sistema fiscal de Navarra que le sometiera la Diputación Foral de este territorio [...] Así pues, ni las normas fiscales elaboradas por la Diputación adquieren el rango de ley por la aprobación de ese Parlamento Foral, como ya ha declarado esta Sala en Sentencias de 26 de enero de 1985 y 3 de diciembre de 1986 (RJ 7106), ni puede exigirse a aquéllas el mismo grado de concreción respecto a los elementos esenciales de cada figura tributaria que sería necesario tras la promulgación de la LORAFNA de 10 de agosto de 1982”.

873. El diputado ponente del área de Hacienda era don Ángel LASUNCIÓN GONZÁLEZ.

Impuesto de Lujo⁸⁷⁴. Por el de 24 de noviembre de 1977, adoptó medidas similares a las del Estado sobre regularización voluntaria de la situación fiscal, para los defraudadores de renta; el establecimiento del delito fiscal; la elusión fiscal mediante sociedades, respecto a la evasión en el impuesto de sociedades; el secreto bancario⁸⁷⁵, y la colaboración en la gestión tributaria, y reformas en el régimen del Impuesto de Sociedades. Invocó su compromiso programático de 11 de julio y su voluntad de

“dictar normas tributarias inspiradas en su constante deseo de colaborar con la política económico-fiscal del Gobierno, con el fin de asegurar en Navarra la realización de los criterios distributivos, sociales y económicos que demanda la coyuntura nacional y teniendo presentes los principios de armonización del régimen fiscal común con el especial de Navarra, contenidos en el vigente Convenio Económico”.

En este proceso hubo una interlocución y acuerdo con el Estado, actuando la Diputación con total lealtad. Se negociaron y acordaron el 26 de febrero de 1978 unas “Normas de armonización de los regímenes fiscales común y foral de Navarra sobre medidas urgentes de reforma fiscal”, que fueron aprobadas el 2 de marzo de 1978, recogidas en el RD 839/1978, de 30 de marzo⁸⁷⁶. También se pactaron las normas de adaptación del IRPF y el Impuesto de Sociedades, plasmadas en el RD 2655/1979, de 19 de octubre, y la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta.

874. SIMÓN ACOSTA, E., *Código de las Leyes Financieras y Tributarias de Navarra*. Madrid: Edersa, 1990. *Obra legislativa del Parlamento Foral de Navarra (1979-1983)*. Pamplona: Parlamento de Navarra, 1984. *Recopilación de disposiciones generales de la Administración Foral de Navarra (1977-1978)*. Pamplona: Cámara de Comercio e Industria de Navarra. Pamplona, 1979. DIPUTACIÓN FORAL DE NAVARRA, *Repertorio de legislación de Navarra. Año 1979*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1979.

875. Fue desarrollado por las normas aprobadas en sesiones de 24 de noviembre de 1977 y 9 de febrero de 1978.

876. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990*. Pamplona: Cámara de Comercio e Industria de Navarra, 1991, pp. 147-148.

Las “Normas de armonización de los regímenes fiscales” afectaron al

a) Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas:

Se reconoció a la Diputación la imposición y cobranza de este impuesto excepcional y transitorio, cuando las personas debieran tributar en Navarra por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su carácter era de imposición personal, cualquiera que fuera el lugar donde radicasen sus bienes o ejercitasen los derechos que constituyeran el objeto del Impuesto.

b) Impuesto Extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal:

Su exacción correspondería a la Administración común o foral donde estuvieran sujetas dichas rentas por el Impuesto de Rendimientos del Trabajo Personal, según las normas del artículo 3 del Convenio Económico. Si los rendimientos debieran ser gravados por ambas Administraciones, la diferencia por la acumulación de retribuciones a efectos del máximo exento, reducciones de base y tarifa, correspondería a la Administración donde debiera tributar la mayoría de los rendimientos, excepto si lo fueran por actividades de agentes de seguros y comisionistas en que se estaría a su domicilio.

c) Fomento Fiscal al empleo:

Las deducciones por este concepto en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, se practicarían conforme a las reglas del artículo 7.10.1º y 2º del Convenio Económico, cualquiera que fuera el territorio, común o foral, donde se promovieran los puestos de trabajo.

d) Delito Fiscal:

Cuando se tratase de contribuyentes que tributasen por la misma figura impositiva a la Hacienda común y foral, se estableció el deber de comunicación de las actuaciones, una vez agotada la vía administrativa.

e) Elusión Fiscal mediante Sociedades:

Las transmisiones onerosas de acciones o participaciones sociales que debieran liquidarse por las tarifas de transmisiones de inmuebles, tributarían a una u otra Administración, conforme al artículo 11.A).1ª del Convenio. Los activos inmobiliarios radicados en ambos territorios, serían liquidados por cada Administración en proporción al valor de los inmuebles.

Siguiendo el compromiso anterior, la Diputación incorporó dentro del sistema fiscal las medidas urgentes de reforma fiscal, como

a) Nuevos gravámenes: el Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las personas físicas (acuerdos de 25 de noviembre de 1977 y 9 de febrero de 1978), el Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas del trabajo personal para el año 1978 (acuerdos de 28 de diciembre de 1977 y 9 de febrero de 1978), el recargo al Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas (acuerdos de 24 de noviembre de 1977 y 9 de febrero de 1978).

b) Se suprimieron: Cuota de beneficios del Impuesto de Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales (acuerdo de 28 de diciembre de 1978); el Impuesto sobre Rendimiento del Trabajo Personal (acuerdo de 28 de diciembre de 1978), el Impuesto sobre las Rentas de Capital (acuerdo de 28 de diciembre de 1978), Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (acuerdo de 28 de diciembre de 1978), Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas y Gravamen especial del 4% (acuerdo de 28 de diciembre de 1978).

c) Nuevos Impuestos con vigencia a partir del 1 de enero de 1979: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (acuerdos de 28 de diciembre de 1978 y 27 de diciembre de 1979), Impuesto sobre el Patrimonio Neto, Impuesto sobre Sociedades (acuerdo de 28 de diciembre de 1978).

Se observa como en la sesión de 28 de diciembre de 1978 se adoptaron importantes medidas de renovación del sistema fiscal, dejando sin efecto, de acuerdo con el Estado, normas dictadas conforme al Convenio de 1969, para implantar las reformas tributarias de 1977-1978. Se establecieron las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades; se dispuso la supresión de los Impuestos a cuenta que afectó a los de Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales-Cuota de Beneficios establecido por acuerdo de 16 de enero de 1970, Rendimientos del Trabajo Personal establecido por acuerdo de 13 de febrero de 1970, y Rentas del Capital establecido por acuerdo de 6 de febrero de 1970. También se atribuyeron a los municipios las Contribuciones Territorial Rústica, Urbana y sobre Actividades Diversas.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades se negociaron con el Estado las normas provisionales para su adaptación en los territorios de régimen común y de Navarra. Fueron aprobadas por el RD 2655/1979, de 19 de octubre⁸⁷⁷. El Reglamento lo aprobó la Diputación por acuerdo de 27 de diciembre de 1979.

Por acuerdo del Pleno del Parlamento Foral de 26 de junio de 1980 se le autorizó para dictar normas provisionales conforme a lo establecido por el artículo 18 del Convenio, referidas a la exacción de los Impuestos General sobre el Tráfico de las Empresas, Lujo, Especiales y Tasas Fiscales, en los que se “aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imposables, exenciones, devengos, bases, tipos, tarifas, vigentes en cada momento en territorio común” (art. 18.1).

Durante este periodo previo a la renovación del Convenio Económico de 1969, la Diputación Foral desarrolló, de acuerdo con el Estado, una intensa actividad en la adopción de la fiscalidad navarra a la modernización experimentada por la estatal con la reforma de 1977-1978. Se destacan, sin carácter exhaustivo, algunos aspectos parciales de las reformas que incidieron en la misma finalidad como fueron:

a) Contribución Catastral:

La Diputación aprobó el 9 de diciembre de 1977 las Normas para la exacción de la Contribución Territorial Urbana, con un nuevo régimen jurídico-administrativo para “lograr la actualización de las bases imposables de la Contribución, así como una distribución más equitativa de la carga tributaria”.

En sesión de 28 de diciembre de 1978 se dispuso que, a partir del 1 de enero de 1979, la Contribución Territorial Rústica, la Contribución Urbana y la Contribución sobre Actividades Diversas tuvieran carácter municipal, dejando de ser “tributos a cuenta”.

Se efectuó una nueva regulación de la Contribución Territorial Urbana por la norma aprobada por el acuerdo del Parlamento Foral de

877. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 149-157.

24 de mayo de 1982, desarrollada por el Reglamento aprobado por el Decreto Foral 216/1984, de 10 de octubre.

El régimen de exacción de la licencia fiscal fue establecido por norma del Parlamento Foral de 24 de mayo de 1982. Su Reglamento y tarifas fueron aprobadas por el Decreto Foral 13/1982, de 7 de octubre.

Las actividades agrícolas y pecuarias fueron reguladas por la Ley Foral 12/1983, de 25 de febrero.

b) Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales:

Se excluyó el sistema de estimación objetiva en la forma de evaluación global a sociedades y otras entidades jurídicas, reduciendo el límite de la cuantía, por acuerdo de 22 de septiembre de 1977. Hubo otras reformas sobre la designación de los representantes de los contribuyentes en las Juntas de Evaluación (acuerdo de 19 de enero de 1978), sobre autoliquidación (acuerdo de 22 de diciembre de 1977) hasta que se dispuso la supresión de los impuestos a cuenta (acuerdo de 28 de diciembre de 1978).

c) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades:

La Diputación había aprobado el 28 de diciembre de 1978 la Norma del Impuesto. El acuerdo de 31 de enero de 1979 estableció normas transitorias para su exacción, acercándolo a las de la reforma tributaria estatal. En sesión plenaria del Parlamento Foral de 10 de marzo de 1980 se instó a la Diputación para que remitiera un proyecto de normas sobre el mantenimiento de las deducciones en la cuota que se habían establecido en el acuerdo anterior.

En sesión del Parlamento de 2 de julio de 1980 se aprobó una norma sobre la modificación de las deducciones complementarias de la cuota del Impuesto. En la de 4 de julio se amplió el alcance de las exenciones previstas en la DT 2ª de las Normas sobre el Impuesto respecto a los tributos municipales y concejiles que afectasen a operaciones de disolución de sociedades.

El 9 de abril de 1981 se modificó el régimen de las deducciones previstas por la Norma del Impuesto que había aprobado la Diputación en sesión de 28 de diciembre de 1978.

El régimen de bonificación de las cuotas sobre renta y sociedades en razón de determinados rendimientos se aprobó el 8 de febrero de 1982. El régimen fiscal de las fusiones de empresas se estableció por el acuerdo del Parlamento de la misma fecha⁸⁷⁸.

El Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Personas Jurídicas se suprimió por acuerdo de 28 de diciembre de 1978.

La Ley Foral 26/1985, de 27 de diciembre, reformó parcialmente los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades⁸⁷⁹. El Texto Refundido de las disposiciones sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo aprobó la Diputación por Decreto Foral Legislativo 212/1986, de 3 de octubre. El Texto Refundido de las disposiciones sobre el Impuesto sobre Sociedades se aprobó por el Decreto Foral Legislativo 153/1986, de 13 de junio.

d) Impuesto sobre el Patrimonio:

Se había establecido por el acuerdo de la Diputación de 28 de diciembre de 1977, como Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Las normas para su exacción lo fueron en sesión de 9 de febrero de 1978.

El nuevo Impuesto sobre el Patrimonio y el que gravaba de modo extraordinario las rentas de trabajo personal se incorporó por acuerdo de 28 de diciembre de 1978.

e) Impuesto sobre el Tráfico de Empresas:

El acuerdo del Parlamento Foral de 27 de septiembre de 1979, del régimen transitorio de la imposición indirecta, invocando la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, introdujo modificaciones en elementos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, devengo, tipos impositivos, exenciones y bonificaciones) de los Impuesto de Trá-

878. El Parlamento en sesión de 31 de mayo de 1982 dictó una resolución instando a la Diputación la remisión de un Proyecto de Norma sobre la necesidad de presentar la declaración del IRPF para solicitar y/o percibir subvenciones, ayudas o percepciones no retributivas a cargo de los presupuestos forales o municipales.

879. ARAMBURU URTASUN, M., "La corrección de la progresividad en la acumulación de rendimientos del trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas". En *RJN*, 2, 1986, pp. 127-139.

fico de Empresas y sobre el Lujo⁸⁸⁰. Lo justificó en el Convenio de 1969 y en la “conveniencia de evitar las distorsiones económicas de mercado que se derivarían en el supuesto de dilación de las actuaciones de la Administración Foral”⁸⁸¹. La Diputación aprobó provisionalmente las Normas para la exacción del Impuesto el 2 de octubre de 1980, haciéndolo definitivamente el Parlamento el 3 de noviembre.

Los tipos del gravamen se modificaron por acuerdo de 17 de marzo de 1981. La modificación de los artículos 20 y 21 de la Norma para su exacción la aprobó el Parlamento el 26 de noviembre de 1982, elevando a definitiva la realizada provisionalmente por la Diputación el 27 de mayo de 1982.

e) Impuestos Especiales:

Las normas para la exacción de los Impuestos Especiales se aprobaron el 8 de enero de 1980, una vez vigente la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, que estableció su nueva regulación estatal. Incluía los Impuestos sobre Alcoholes Etilicos y Bebidas Alcohólicas⁸⁸², el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre el Petróleo, sus derivados y similares. Se cumplía la previsión del artículo 18.1 del Convenio de 1969 sobre aplicación en estos impuestos de los mismos principios básicos, normas sustantivas, hechos imponible, exenciones, devengo, bases, tipos y tarifas vigentes en cada momento en territorio común. Se suprimió el régimen de Convenios por acuerdo de 15 de marzo de 1979.

La Ley Foral 25/1985, de 23 de diciembre, los reguló, siendo aprobado su Reglamento por el Decreto Foral 62/1986, de 21 de febrero.

880. Por acuerdo de 4 de marzo de 1980 se introdujeron modificaciones en las normas para la exacción de estos impuestos, conforme al RD 2951/1979, de 21 de diciembre, y al RD-L 2/1980, de 11 de enero. Por acuerdo del Parlamento de 21 de febrero de 1983 se aprobaron las modificaciones tributarias en la imposición indirecta aprobadas por la Diputación el 30 de diciembre de 1982.

881. La norma fue modificada por los acuerdos de 19 de noviembre de 1979 y 27 de octubre de 1980.

882. Por acuerdo de 31 de enero de 1980 se estableció la norma reguladora del precio de determinados alcoholes etílicos, adaptando lo previsto por el RD 2879/1979, de 29 de diciembre.

f) Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

El acuerdo de la Diputación de 10 de abril de 1970 había aprobado las normas para su exacción, complementando algunos aspectos en acuerdos posteriores.

Por acuerdo de 24 de noviembre de 1977 se dictaron medidas para evitar la elusión fiscal del impuesto por sociedades, que fue desarrollado por el de 9 de febrero de 1978. El artículo 16 de las Normas para la exacción del Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (acuerdo de 26 de junio de 1990); la tributación de las letras de cambio (art. 11.B.6ª del Convenio) por acuerdo de 5 de julio de 1980.

Las normas del Impuesto fueron aprobadas por el acuerdo de 17 de marzo de 1981. Su reglamento lo fue por Decreto foral 27/1982, de 23 de diciembre.

g) Impuesto sobre el Lujo:

Por acuerdo del Parlamento Foral de 27 de septiembre de 1979, del régimen transitorio de la imposición indirecta, invocando la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, se introdujeron modificaciones en elementos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, devengo, tipos impositivos, exenciones y bonificaciones) del Impuesto sobre el Lujo. La Diputación aprobó en sesión de 8 de enero de 1981 la modificación de los tipos de gravamen, que ratificó el Parlamento por acuerdo de 17 de marzo de 1981, así como las normas para su exacción. Se introdujeron las reformas derivadas de la aplicación de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, por acuerdo de 18 de noviembre de 1977. Se suprimió el régimen de Convenios por el acuerdo de 15 de marzo de 1979. En sesión de 26 de abril de 1982 se aprobó una modificación del artículo 13.9º de las Normas para su exacción.

h) Impuesto sobre el Valor Añadido:

Había sido regulado por la Ley Foral 24/1985, de 11 de diciembre, invocando la incidencia que en la imposición indirecta había tenido la adhesión a la CEE, configurándolo como “el pilar básico de la imposición indirecta”. Ponderó sus ventajas: neutralidad, generalidad, tratamiento de los bienes de inversión y mayor dificultad al fraude, de modo que “se

constituirá en el eje de la futura imposición indirecta y supondrá la desaparición de un numeroso grupo de tributos que actualmente se hallan establecidos como gravámenes sobre la cifra de negocios”. Su Reglamento fue aprobado por el Decreto Foral 236/1985, de 18 de diciembre.

La Ley 18/1986, de 5 de mayo, articuló las relaciones entre Navarra y el Estado respecto a la imposición indirecta, regulando este impuesto en su Capítulo I, estableciendo los puntos de conexión⁸⁸³.

i) Otras normas sobre la imposición indirecta:

El régimen transitorio de la imposición indirecta se estableció por el acuerdo de la Diputación de 27 de septiembre de 1979.

Se introdujeron reformas en la regulación de los activos empresariales y los incentivos fiscales para el fomento del empleo (acuerdo de 28 de diciembre de 1979), y se reguló el canon sobre la producción de energía eléctrica (acuerdo de 24 de noviembre de 1981).

El régimen de los aplazamientos de pago por los sujetos pasivos de los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas, Lujo y Especial se aprobó en sesión plenaria de 23 de junio de 1982.

j) Tasas:

Fueron reguladas por el Decreto Foral Legislativo 144/1987, de 24 de julio, que aprobó el Texto Articulado de la Ley Foral de Tasas, Exacciones Parafiscales y Precios de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos.

k) Hacienda local:

El acuerdo del Parlamento Foral de 8 de junio de 1981, aprobó la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, que derogó el régimen del Reglamento de Administración Municipal de Navarra de 1928. Por acuerdo de la Diputación de 17 de diciembre se aprobó el Reglamento de las Haciendas Locales de Navarra.

Cuanto se ha expuesto confirma que se puso en práctica el compromiso de la Diputación y el Parlamento de adecuar, dentro del marco del Convenio de 1969, la fiscalidad de Navarra a las nuevas pautas marca-

883. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 159-167.

das por la reforma tributaria estatal de 1977-1978. Fue un periodo de amplia actividad normativa, en formas reglamentaria o legislativa, de modo que al llegar el Convenio de 1990, estaba establecido el sistema fiscal de Navarra conforme a los nuevos principios democráticos de la imposición. Esta actitud ayudó a demostrar que la autonomía fiscal de Navarra no suponía ni un vacío ni un paraíso fiscal.

6.2. La Ley 18/1986, de 5 de mayo.

En los RRDD 839/1978, de 30 de marzo, y 2655/1979, de 19 de octubre, se habían plasmado los acuerdos entre la Diputación y el Gobierno sobre medidas urgentes de reforma fiscal y las normas de adaptación del IRPF y el Impuesto de Sociedades. Sin embargo, el régimen de la imposición indirecta afectada por las nuevas disposiciones europeas, exigía una modificación del Contenido del Convenio Económico de 1969.

Fue negociada por las representaciones del Gobierno de Navarra y el Gobierno de la Nación y aprobada por el Parlamento de Navarra en sesión de 10 de diciembre de 1985⁸⁸⁴. Se formalizó en la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta⁸⁸⁵.

Se estableció el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 1-3), los Impuestos Especiales (art. 4), la Junta Arbitral (art. 5), el ajuste de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 6)⁸⁸⁶ y la Compensación por Impuestos Indirectos (art. 7). Aquel quedaba en suspenso hasta que se actualizara el Convenio Económico de 1969 (DT 1ª).

884. La Orden Foral 351/1985, de 16 de diciembre, fue publicada en el BON 135.

885. Publicada en el BOE 109, de 7 de mayo de 1986. Su precedente fue la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, que recogió el acuerdo entre la Comunidad Autónoma Vasca y el Estado, publicado en el BOE de 30 de diciembre de 1985. MURUZÁBAL LERGA, J., "El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta". En *RJN* 2, 1986, pp. 81-101.

886. ARAMBURU URTASUN, M., "El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra". En *Crónica Tributaria*, 55, 1985, pp. 47-52. "La armonización del IVA: El ajuste de la recaudación". En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 413-426.

El ajuste de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 6) adquirió gran relevancia para la negociación del Convenio Económico de 1990, como saldo acreedor de Navarra que compensara el previsible incremento de la aportación a las cargas generales del Estado y a los costos de las transferencias de nuevas competencias de alto coste como la Educación y la Sanidad. Se inspiró en los principios de

“1. La territorialidad como criterio delimitador del ámbito competencial.

2. El respeto a la autonomía de la gestión y la atribución de su resultado a la Administración que lo origina.

3. Ajuste de la recaudación al consumo de los residentes en función de parámetros del ingreso tributario atribuible y del obtenible según el campo competencial, y de forma independiente de la recaudación real obtenida.

4. Ajuste de la recaudación por razón del tratamiento fiscal al comercio internacional”⁸⁸⁷.

7. EL CONVENIO ECONÓMICO DE 1990.

Desde la entrada en vigor del Convenio Económico de 1969 se habían producido en España y Navarra los importantes cambios políticos y económicos que se han expuesto. También la fiscalidad se había visto afectada por las reformas de 1977 y 1978, que la modernizaron. La Constitución con el reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales (DA 1ª) y la LORAFNA garantizaban la continuidad “amejorada” del régimen foral, de la autonomía de Navarra y del Convenio Económico. Era preciso proceder, como había ocurrido anteriormente, a la adaptación del sistema fiscal navarro a los principios constitucionales y a los de la fiscalidad establecida en España. Estas fueron las razones que movilizaron la negociación de un nuevo Convenio Económico, el del régimen del Estado social y democrático de Derecho (art. 1 CE), una vez que se habían democratizado plenamente las instituciones forales.

887. ARAMBURU URTASUN, M., “El ajuste...”, cit., p. 50.

El Decreto 2655/1979, de 19 de octubre, aprobó las normas provisionales de adaptación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades en los territorios de régimen común y foral de Navarra, consensuado entre el Estado y la Diputación Foral. Previó en su Disposición Final Primera que “en el plazo de tres meses [...] se procederá a iniciar la actualización del Convenio Económico, mediante la correspondiente negociación”. Dicho intento no fructificó, porque la representación navarra alegó la conveniencia de esperar a la aprobación de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, que haría referencia a las competencias que asumiría Navarra en todos los ámbitos, incluso en materia tributaria y fiscal, directamente afectada por aquellas⁸⁸⁸.

7.1. Negociación.

Vigente la LORAFNA y dentro del proceso de transferencias se negoció el Convenio Económico, imprescindible para articular las nuevas relaciones económico-financieras con el Estado, así como para conocer las repercusiones de las transferencias en la capacidad económica de la Comunidad Foral. Convenio y transferencias formaron un binomio en el proceso de la ampliación del autogobierno de Navarra, que debía realizarse de un modo distinto al de las Comunidades Autónomas en cuanto a su financiación.

Tras la aprobación de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra por el Parlamento de Navarra hubo nuevos intentos para revisar el Convenio, que se paralizaron hasta que se puso en funcionamiento la nueva administración socialista en el Gobierno Central. En la primavera de 1983 se nombraron las Comisiones Negociadoras, y tras la celebración de la sesión constitutiva, se suspendieron las reuniones por la celebración de las elecciones forales.

En 1984 se inició el proceso de transferencias a la Comunidad Foral, previéndose que, hasta tanto no se aprobase el nuevo Convenio Econó-

888. MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Fiscalidad y Foralidad...*, cit., pp. 142-157.

mico, la Comunidad Foral asumiría la financiación de los servicios que le fuesen transferidos. Esta situación era ventajosa para Navarra, ya que la aportación a las cargas estatales, aunque superior a la pactada en 1969 con los mecanismos de revisión anual de las compensaciones (7.212 millones en 1985 frente a los 700 de 1970), había quedado desfasada. Ante las críticas surgidas dentro y fuera de Navarra por esta situación claramente insolidaria, y debido a la inminente negociación de las transferencias de educación y sanidad, con el gran coste económico que implicaban, se diseñó por la Junta de Transferencias el 18 de octubre de 1988, un sistema de negociación paralela del nuevo Convenio Económico y de esas transferencias, de modo que su importante costo para Navarra se asumiera en el nuevo Convenio. Así lo planteó el Gobierno, a través del Ministro de Administraciones Públicas señor ALMUNIA, a la Junta de Transferencias el 18 de octubre de 1988, aceptándose la negociación conjunta⁸⁸⁹.

La Comisión negociadora de Navarra se constituyó el 12 de diciembre de 1988. Estaba integrada por representantes de todos los partidos políticos presentes en el Parlamento de Navarra, salvo Herri Batasuna, señores OTANO (PSN-PSOE), AIZPÚN (UPN), GARCÍA TELLECHEA (CDS), CIÁURRIZ (EA), DEL BURGO (UDF), URQUÍA (AP) y OSTÉRIZ (EE), junto con el Director General de Economía y Hacienda, señor MURUZÁBAL. En la metodología acordada se estableció, en primer lugar, el estudio de la potestad tributaria de Navarra para delimitar su alcance y límites; la armonización del régimen tributario con el estatal; finalmente, la determinación de la aportación a las cargas generales del Estado. La experiencia de los convenios anteriores había sido positiva dejando este último aspecto al final, como cierre, una vez acordados los aspectos de la fiscalidad que, como se había comprobado, eran los de mayor interés de futuro.

En reunión de la Comisión mixta de 24 de enero de 1989 se entregó por los delegados navarros un borrador del Título preliminar,

889. Sobre el proceso negociador, entrevista de J. A. MONTÓN con el Consejero de Economía y Hacienda, señor ASIÁIN. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 18-28. BIDEGAIN, M., "Crónica de la negociación". *Ibidem*, pp. 30-37. ASIÁIN, J. A., "La experiencia de la Comunidad Foral de Navarra". En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 37-48.

sobre los principios forales y la competencia tributaria de Navarra. No hubo mayores dificultades, porque no sólo se habían reconocido en los Convenios anteriores a partir de 1927, sino que estaban explicitadas en el artículo 45 LORAFNA. La representación estatal lo hizo, a su vez, con otro texto sobre la imposición indirecta. Se comentó la nueva situación que el ingreso en la Comunidad Europea planteaba respecto al Impuesto sobre Hidrocarburos y las posibilidades de futuro sobre su recaudación, teniendo en cuenta que quienes refinaban, distribuían y facturaban eran empresas de ámbito estatal y ninguna de ellas estaba domiciliada o tenía sus centros de producción en Navarra.

La interlocución se reanudó el 3 de abril de 1989, alcanzándose acuerdos sobre el criterio territorial en el IRPF de la residencia habitual del contribuyente en Navarra para hacerlo a la Hacienda Foral, sin exigir la condición civil. Ese había sido uno de los objetivos no conseguidos en el Convenio de 1969, fuente de conflicto para demostrar dicha condición. Respecto al Impuesto de Sociedades se tributaría por el volumen de ventas con independencia de la condición del dueño del capital, modificando el régimen de 1969. En cuanto al Impuesto de sucesiones se aplicaría la residencia habitual del causante en Navarra. La experiencia negativa para ambas Haciendas del Convenio de 1969 llevó a sustituir las exigencias vinculadas a la condición civil de las personas físicas o jurídicas por las que había reclamado Navarra, que era la aplicación del principio de territorialidad⁸⁹⁰. Respecto a los Impuestos especiales, el régimen de los alcoholes sería el del domicilio de las fábricas, en tabacos e hidrocarburos se establecería en relación con el consumo. A efectos del cálculo de la aportación de Navarra se tendría en cuenta las cargas no asumidas por el Estado, las cargas del Estado dentro de Navarra y las transferencias pendientes. Para realizar la imputación de los gastos del Estado se utilizaría

890. “Entrevista con José Ángel ZUBIAUR”..., cit., p. 139, explicó como se intentó en el Convenio de 1969 “cambiar el sistema personal en las sociedades por el sistema de radicación, porque nos parecía mucho más claro y más simple, y porque no afectaba nada a la soberanía fiscal de Navarra. Pero había que convencer a la gente, sabíamos que esto podía sonar raro. [...] Pero no se pudo conseguir que saliera adelante en el Convenio. Si ahora lo han conseguido, en el de 1990, pues bien”.

como criterio de referencia el de la renta de Navarra en relación con la renta nacional.

En sesión de 26 de junio de 1989 se estableció que, a efectos de la tributación por IRPF, la residencia en Navarra fuera al menos de seis meses anuales. Se cerró lo relativo a la participación de Navarra en los impuestos de hidrocarburos que gestionase el Estado, importe que se descontaría del cálculo del cupo. Se pidió que en el cálculo de los gastos estatales asumidos por la Comunidad se tuviera en cuenta el gasto de la nueva Universidad pública, por ser un servicio estatal en el resto de las Comunidades. Se rechazó la pretensión del Secretario de Estado señor BORRELL de que se aplicase en Navarra el régimen estatal respecto a las sucesiones y donaciones, incluso a las herencias entre padres e hijos, del mismo modo que se había planteado en 1969, porque constituía una excepción dentro del Estado. Se negaron a esta reforma los representantes navarros.

Las negociaciones quedaron interrumpidas durante el verano de 1989 y siguieron paralizadas hasta marzo de 1990. En una reunión celebrada por los miembros de la Comisión negociadora de Navarra el 22 de enero de 1990, se establecieron las líneas fundamentales de las propuestas para las nuevas sesiones con los representantes del Ministerio de Hacienda:

a) Se consideró que la parte relativa al reconocimiento de los principios estaba resuelta, y que la relativa a la armonización tributaria estaba prácticamente ultimada, a reserva de concretar el régimen de las sociedades que actuasen en ambos territorios, defendiéndose el criterio del domicilio fiscal.

b) Respecto al cálculo del cupo se admitía el establecimiento de una fórmula, que tuviera la misma vigencia indefinida del Convenio, aplicándola cada cinco años, revisándola anualmente en función de las previsiones presupuestarias estatales. Se rechazaba la pretensión ministerial de que cada cinco años se revisase por ley la propia fórmula que, por tanto, tendría vigencia limitada a ese plazo; a partir de ella se procedería a aplicarla con un nuevo cálculo.

c) Debía calcularse la repercusión del IVA proporcionalmente a la recaudación del Estado por Aduanas y por la obtenida en otras provincias y consumos en Navarra, cuya aplicación había quedado en sus-

penso hasta el nuevo Convenio (DT 1ª Ley 18/1986, de 5 de mayo). El “ajuste de la recaudación del IVA” y la “compensación por Impuestos Indirectos” (arts 6 y 7 de la Ley 18/1986, de 5 de mayo) fueron uno de los aspectos más relevantes de la negociación, particularmente el primero, porque su importe podría equilibrar el incremento del cupo, realizar inversiones y aportar recursos para asumir las transferencias de sanidad y educación. Se estimaba que podía oscilar entre los 10.000 y los 20.000 millones de pesetas, aunque oficiosamente se estimaba en una cuantía muy superior, que no convenía invocar públicamente para no crear conflictos en la negociación.

El 23 de marzo de 1990 se reanudaron las negociaciones con la aceptación de los representantes ministeriales de la propuesta de los navarros sobre el cálculo del cupo, quedando pendiente el cálculo de la aportación. Esto y lo relativo a los Impuestos de Sociedades y Sucesiones se resolvieron en sesiones posteriores.

El debate más importante fue el relativo al criterio que determinase la aportación de Navarra al Estado como “índice de imputación”. El criterio del porcentaje de participación de la renta de Navarra en la nacional era del 1,62%, que se intentó rebajar entre el 1,35% y el 1,50%, con todos los argumentos posibles, como la poca población y su participación en el conjunto total española, su dispersión, las mayores inversiones en infraestructura de todo tipo, etcétera. Los representantes ministeriales fueron inflexibles, quedando al final en el 1,60%, que mejoró algo, pero sin la reducción pretendida.

Una vez acordado el “índice de imputación”, quedaba la cuestión de la vigencia del nuevo cupo, que era relevante en cuanto que la cuantía derivada del régimen del Convenio de 1969 era muy favorable para la Hacienda foral. Desde Navarra se pretendió demorarla al máximo, mientras que el Ministerio quería darle efectos retroactivos al 1 de enero de 1990, entrando en vigor el régimen de la armonización tributaria al 1 de enero de 1991. Esta última era la fecha que la representación foral consideraba debía ser la de entrada en vigor de todo el convenio⁸⁹¹.

891. Según la estimación que hacía la representación del Estado en 1990 la aportación debía ser de más de 61.000 millones de pesetas, mientras que, una vez transfe-

El Consejero señor ASIÁIN propuso la fecha intermedia del 1 de junio de 1990, que fue la fecha de encuentro.

El 19 de julio se celebró una reunión en el Ministerio de Hacienda entre el Ministro señor SOLCHAGA, el secretario de Estado señor BORRELL, el Presidente de la Comunidad Foral señor URRALBURU, y el Consejero señor ASIÁIN. En ella se establecieron los puntos de acuerdo para cerrar el Convenio antes del periodo estival y las vacaciones oficiales. La cuantía del cupo sería de 28.000 millones de pesetas, que, una vez transferidas la Educación y la Sanidad, daría lugar a un saldo positivo para Navarra de entre 1.000 y 11.000 millones que se fijó en 8.000 millones de pesetas. La compensación por el ajuste del IVA se cifró en 24.000 millones de pesetas y la aportación estatal a la financiación de la Seguridad Social en 12.000 millones de pesetas. Este acuerdo fue aceptado por los representantes navarros en sesión del 20 de julio.

Quedaba pendiente al acuerdo sobre el Impuesto de Sociedades, aceptando los representantes ministeriales la propuesta de los navarros sobre la tributación conforme a la normativa correspondiente al territorio del domicilio fiscal. Las que desarrollaran el 75% de sus operaciones en territorio de la competencia del Ministerio de Hacienda estarían sometidas a las normas estatales. El acuerdo sobre este último aspecto se alcanzó el 24 de julio de 1990, formalizándose el día 31 de julio de 1990 en el acto protocolario de firma del nuevo Convenio Económico⁸⁹².

Fue aprobado por el Pleno del Parlamento de Navarra el 20 de septiembre de 1990 y ratificado por las Cortes Generales en sesión del Congreso de 29 de noviembre y del Senado de 17 de diciembre de 1990 por el procedimiento de lectura única, como Ley 28/1990, de 26 de diciembre⁸⁹³. Este procedimiento es el ordinario para la aprobación de los convenios económicos en toda la tramitación parlamentaria del Congreso, el Senado y el Parlamento de Navarra.

ridas las competencias de Sanidad y Educación, en 1991 se reduciría a 28.000 millones aproximadamente.

892. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 171-174. JIMENO ARANGUREN, R., *Nafarroa eta estatuaren...*, cit., pp. 203-343.

893. BOE 310, de 27 de diciembre de 1990, y 23, de 26 de enero de 1991.

7.2. Modificaciones.

El Convenio Económico de 1990 fue modificado parcialmente por nuevos Convenios parciales, que introdujeron las reformas necesarias para proceder a su adaptación a los cambios fiscales. Fueron formalizadas por las Leyes 12/1993, de 13 de diciembre; 19/1998, de 15 de junio; 25/2003, de 15 de julio⁸⁹⁴, y 48/2007, de 19 de diciembre⁸⁹⁵.

7.2.1. *Ley de 2/1993, de 13 de diciembre.*

El texto inicial del Convenio hubo de adaptarlo a la armonización fiscal derivada de la abolición de las fronteras interiores de la Comunidad Europea, de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las “adquisiciones intracomunitarias”, y de la implantación de la nueva normativa de los Impuestos Especiales a partir del 1 de enero de 1993. Tuvo lugar por la Ley 2/1993, de 13 de diciembre, que modificó los artículos 28, 29, 30 y 31 y la Disposición Transitoria primera de la Ley 28/1990.

7.2.2. *Ley 19/1998, de 15 de junio.*

De todas las modificaciones una de las más relevantes por su contenido fue la de la Ley 19/1998, de 15 de junio de 1998. Se negoció para superar los problemas planteados por los criterios de armonización del Impuesto sobre las primas de seguros, así como para ampliar la competencia y establecer ajustes sobre los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Labores de Tabaco, asumir competencias normativas sobre las Tasas de juego y tributación de los no residentes, determinar la competencia en la exacción del Impuesto de Sociedades y sobre el Valor Añadido, y actualizar la cifra del cupo.

894. A efectos de su incidencia en la legislación estatal presupuestaria, fue completada por la Ley 10/2003, de 15 de julio.

895. Se invocan en este punto por que se incorporaron al contenido material del Convenio vigente. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 153-205.

Al tratarse de cuestiones eminentemente técnicas se celebraron varias reuniones por altos funcionarios del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y del Ministerio de Hacienda, que concretaron las cuestiones señaladas y su regulación. Las representaciones oficiales celebraron sesiones de trabajo en las que fueron informados y dieron su conformidad a los acuerdos técnicos⁸⁹⁶. En sesión conjunta celebrada el 28 de octubre de 1997 se acordó la aprobación de la reforma de los artículos pertinentes incorporándolos al texto del Convenio.

Afectó a los artículos 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 37, 38, 45, 50, 59, 60, 61 y DA 4^a. Se añadieron las Disposiciones transitorias 6^a, 7^a, 8^a, 9^a y 10^a.

El texto acordado fue publicado por Orden Foral 206/1997, de 10 de diciembre⁸⁹⁷. La Ley 19/1998, de 15 de junio de 1998, se publicó en el BOE. núm. 143, de 16 de junio de 1998. Entró en vigor con efectos al 1 de enero de 1998, excepto los artículos 17.3.c), 31 y 32, que lo tuvieron retroactivo al 1 de enero de 1997⁸⁹⁸.

896. La representación de la Administración del Estado estaba formada por el Ministro señor RATO, los Secretarios de Estado señores COSTA y FERNÁNDEZ DÍAZ, los Directores Generales señores GARCÍA MARTÍN, LACASA, GIMÉNEZ-REYNA y señora GONZÁLEZ GARCÍA, y el Subdirector General señor HUIDOBRO. La representación de la Comunidad Foral la integraban el Presidente señor SANZ, el Consejero señor ARACAMA, y los representantes de los partidos presentes en el Parlamento, señores DEL BURGO (UPN), LÓPEZ MAZUELAS (PSN), ALLI (CDN), NUIÑ (IU) y CIÁURRIZ (EA), y el Director General señor ARMENDÁRIZ.

897. BON 157, de 31 de diciembre de 1997. BOPN 4, de 13 de enero de 1998.

898. Al final del año 1998 se produjo una de esas polémicas habituales en relación con el Convenio Económico y la aportación de Navarra al Estado. En un artículo titulado "España, una asignatura pendiente", firmado por la periodista Isabel SAN SEBASTIÁN, publicado en el *ABC* del 7 de diciembre, se refirió a "un cupo vergonzoso y vergonzante", y a los tópicos habituales, producto de una ignorancia culpable, afirmando: "Tan escandalosas son las cifras del cupo vasco y de la aportación navarra, que así se llama lo que paga la Comunidad Foral a las arcas del Estado, que el Gobierno se resiste a hacerlas públicas y, sobre todo, se niega a comparar este cociente con los correspondientes a las restantes Comunidades Autónomas". Hizo referencia a la aportación de Navarra en 1990 (26.000 millones de pesetas) y en 1997 (18.500 millones). Le replicó en el mismo diario J. I. DEL BURGO con el artículo titulado "Ni vergonzoso ni vergonzante", demostrando la falta de fundamento de lo afirma-

7.2.3. *Ley 25/2003, de 15 de julio.*

El estudio de las cuestiones pendientes dio lugar a muchas reuniones de trabajo entre los técnicos de ambas partes. La representación de Navarra se reunió el 13 de diciembre de 2002 analizándose la relativa a la estabilidad presupuestaria, que establecía el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que no podía imponer sus decisiones a la Hacienda de Navarra, aunque lo hiciese para las Comunidades Autónomas. Si hasta entonces la Comunidad Foral se había acomodado a los objetivos comunitarios y nacionales lo había hecho con interlocución directa con el Ministerio de Hacienda. Se acordó incorporar a la competencia de la Comisión Coordinadora la referida a la colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria, que informaría al Consejo de Política Fiscal y Financiera. La aplicación de la estabilidad a las entidades locales sería competencia de la Comunidad Foral. Hubo coincidencia en mantener los objetivos comunes con el Estado, pero desde el compromiso bilateral y el acuerdo negociado. También se conoció que en el Ministerio no se quería asumir el coste de la Policía Foral más allá que para el nuevo periodo del cupo y a los costes de la Policía Nacional.

En una nueva reunión del día 3 de enero de 2003, conocieron del texto acordado hasta la fecha. Se había avanzado en la proclamación de

do, explicando la fundamentación histórica, el contenido del convenio, las cuantías y la incidencia de las transferencias asumidas como cargas propias de la Comunidad, concluyendo: “No comparto la idea de que España sea una asignatura pendiente. [...] No incurramos en el error de confundir la nación con un determinado sistema de financiación autonómica. La foralidad navarra, al igual que la vasca, no es ningún privilegio, sino fruto del ser histórico de esa España plural que los constituyentes, hace veinte años, acertaron a recuperar con el respaldo de la inmensa mayoría de los españoles”. Su comparación de las cuantías de las aportaciones y la disminución experimentada no tuvo en cuenta que la asunción de nuevas competencias disminuía los gastos del Estado y aumentaba los de Navarra en su financiación directa; el mayor costo que implicaba para Navarra la Sanidad, ni la disminución de los porcentajes de cuotas de los trabajadores y empresarios en la financiación del INSALUD, que suponía incrementar su financiación por las aportaciones estatales y la parte a aminorar de la Aportación, disminuyendo el volumen de transferencias directas de la Tesorería de la Seguridad Social. En 1997 la aportación definitiva había sido superior a la dicha (21.599, 40 millones).

los principios respecto al Convenio de 1998, siendo relevante el contenido del artículo 2 sobre la potestad tributaria, con el reconocimiento expreso de la capacidad de establecer tributos. Se mejoraron los puntos de conexión en el IRPF respecto a las rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero; se actualizó el régimen de retenciones y pagos a cuenta en los rendimientos del capital mobiliario y sus puntos de conexión. La exacción del Impuesto de Sociedades e IVA correspondería exclusivamente a la Comunidad Foral respecto a los sujetos con domicilio fiscal en Navarra, adaptándose el régimen de los grupos de sociedades a las modificaciones del Impuesto. En los Impuestos Especiales la instalación de depósitos fiscales no sería objeto de autorización por la Comisión Coordinadora, sino de comunicación previa. Se convino el tratamiento de las ventas minoristas de los Hidrocarburos, aunque estaba pendiente de una consulta a la CEE; en tanto se dictasen las normas forales, se aplicarían las estatales y se asumió que lo recaudara la Comunidad, compensado la realizada en Navarra por la Agencia Tributaria.

Respecto a la estabilidad presupuestaria se mantenía el reconocimiento de la autonomía presupuestaria y la interlocución directa con el Estado. Sobre el cupo se conservaba el índice de imputación del 1,6% y la neutralidad financiera, estableciendo la cuantía del año base 2000. Se planteó incorporar el coste de la Policía Foral, que se había estimado en 4.000 millones de pesetas, pretendiéndose se computase todo el coste en los cierres de 1998 y 1999. Se ampliaría la competencia de la Comisión de Coordinación respecto a la aplicación de los puntos de conexión y evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio antes de su aprobación, con el fin de evitar que pudieran producirse conflictos que obligase a acudir a la Junta de Cooperación, como había ocurrido con la Ley Foral General Tributaria. No se consiguió un tratamiento específico de la presencia de la Comunidad en el ECOFIN.

El régimen de la Junta Arbitral fue modificado para darle mayor operatividad. Se eliminaba la figura del Presidente-Magistrado del Tribunal Supremo, reduciendo el número de vocales de ocho a tres designados de común acuerdo entre las partes, y elaborando un reglamento de procedimiento para dictar las resoluciones.

En sesión de la Comisión negociadora de 22 de enero de 2003 se acordó aprobar las reformas que se enumeraron y su incorporación a

un nuevo texto íntegro del Convenio, que se adjuntaba al acta como Anejo I y así acompañaría a la Ley⁸⁹⁹.

La Ley 25/2003 dio nueva redacción a los artículos 2, 3, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 38, 40, 45, 48 y 61. Disposiciones Adicionales 1ª, 2ª, 4ª y 6ª. Disposiciones Transitorias 1ª, 3ª, 4ª, 5ª, 6ª y 8ª. Disposición final y disposición derogatoria.

Añadió los artículos 62 (antiguo 56), 63 (antiguo 57), 64 (antiguo 58), 65 (antiguo 59), 66 (antiguo 60) y 67; y las disposiciones adicionales séptima y octava;

Dio la nueva numeración de los artículos 18, 20, 27, 33, 37, 39, 41, 42, 43, 44, 46, 47, 49, 50, 51, 52, 53, 54 y 55 que pasaron, respectivamente, a 20, 22, 32, 39, 42, 44, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 55, 56, 57, 58, 59, 60 y 61; de la disposición transitoria cuarta que pasó a transitoria segunda y la supresión de las disposiciones transitorias novena y décima. Como recoge el acuerdo 2º de la Comisión negociadora, “como consecuencia de la incorporación de las modificaciones recogidas en el número anterior, el texto íntegro del convenio económico resultante figura en el documento anejo I a la presente acta”.

Su Disposición adicional única dio nueva redacción a la disposición final quinta de la Ley 18/2001, de 13 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, en los siguientes términos:

“1. En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Foral de Navarra de lo dispuesto en esta Ley se llevará a cabo, según lo establecido en el artículo 64 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, en los siguientes términos:

899. La Comisión Negociadora estuvo formada por parte del Estado por el Ministro de Hacienda, señor MONTORO, los Secretarios de Estado señores RODRÍGUEZ-PONGA y ELORRIAGA, el Secretario General señor BETETA, los directores Generales señores DE FUENTES y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, la Directora General señora BENZO, y la Jefa de la Asesoría Tributaria señora NAVARRO. Los representantes de la Comunidad Foral eran el Presidente señor SANZ, el Consejero señor IRIBARREN y los representantes de los partidos políticos en el Parlamento de Navarra señores CATALÁN (UPN), LIZARBE (PSN), TABERNA (IU), ALLI (CDN) y CIÁURRIZ (EA), y el Director Gerente de la Hacienda Tributaria señor ARMENDÁRIZ.

ramiento del Régimen Foral de Navarra, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra”.

Para su plena adecuación al rango normativo de esa disposición se dictó la Ley Orgánica 10/2003, de 15 de julio, complementaria de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprobó la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, modificando la Disposición final primera de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁹⁰⁰, sobre el endeudamiento de la Comunidad Foral. Como consecuencia de la Ley 10/2003, se recogió que las relaciones económicas entre Navarra y el Estado se regulaban por el Convenio Económico, conforme a los artículos 64 LORAFNA y 67.2.1) del Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

La Disposición final única le dio vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, que tuvo lugar en el número 169, de 16 de julio de 2003⁹⁰¹.

La Ley 25/2003, de 15 de julio introdujo tan importantes modificaciones que fue necesario un nuevo texto íntegro anejo a la ley⁹⁰². Ese es el que se utiliza, con las variaciones realizadas por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, que afectaron a los artículos 5, 19, 33, 34, 35, 36, 60, DDAA 1^a, 2^a, 9^a, 10^a, DDTT 1^a, 3^a 4^a, 9^a, 10^a, 11^a, 12^a y 13^a, y Anexo I. El alcance de las modificaciones en relación con los textos anteriores se expondrá en su momento.

900. Publicada en el BOE de 16 de julio.

901. Conforme a la Disposición Transitoria Sexta del Convenio Económico incorporado a esa Ley, “los tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Convenio Económico se regirán por los puntos de conexión vigentes en el momento de su devengo. Esta misma regla se aplicará respecto de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados cuando el nacimiento de la obligación de retener, ingresar a cuenta o de realizar el pago fraccionado se hubiera producido, asimismo, con anterioridad a la entrada en vigor del presente Convenio económico. Los procedimientos no finalizados a la entrada en vigor del presente Convenio económico se regirán por la normativa vigente en el momento de su inicio”.

902. Publicado en el BOE 169, de 17 de julio, 264 de 4 de noviembre, y 296 de 11 de diciembre. BOPN 11, de 14 de febrero de 2003.

7.2.4. *Ley 48/2007, de 19 de diciembre.*

Para esta nueva negociación de reforma del Convenio, el Gobierno de Navarra por acuerdo de 22 de octubre de 2007 nombró los miembros de la Comisión⁹⁰³, así como al equipo de asesores⁹⁰⁴.

Los miembros de la Comisión Asesora del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra fueron estudiando con los técnicos del Ministerio de Hacienda las cuestiones que era necesario reformar, principalmente por efecto de los cambios legislativos. La Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 del Convenio había venido celebrando las reuniones necesarias para la interpretación de sus términos y la cuantificación de la aportación al Estado para 2003 con un saldo favorable a Navarra de 2,4 millones de euros, y 2004 con un saldo favorable al Estado de 38,8 millones de euros. Con ello se cerró el quinquenio 2000-2004. Manteniéndose el mismo índice de imputación del 1,6% de la renta relativa de Navarra, conforme al artículo 58 del Convenio, se estableció la cifra base de 2005 en 553,5 millones de euros, que se actualizaría durante el quinquenio 2005-2009 conforme al artículo 59. Con carácter provisional se consideraron las estimaciones de aportación para el año 2006 con 606,2 millones de euros, para 2007 con 657,6 millones de euros, y para 2008 en 704 millones de euros. Además, deberían determinarse los parámetros para los ajustes del IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación.

Los representantes de la Comunidad Foral celebraron una sesión el 30 de octubre de 2007⁹⁰⁵. Conocieron los términos en que se ha-

903. Estaba integrada por el Consejero señor MIRANDA y los representantes de los partidos políticos en el Parlamento señores DEL BURGO (UPN), CIÁURRIZ (NABAI), CHIVITE (PSN), ARCHEL (IU), ALLI (CDN); Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, señor PÉREZ DE ALBÉNIZ.

904. Formado por la los directores Generales señora ARANGUREN y señor MARTÍNEZ YOLDI, el Secretario General Técnico señor UGALDE, los Directores NIEVES, ESAIN, ZABALETA, LOS ARCOS y RAZQUIN.

905. Los señores DEL BURGO y CHIVITE fueron sustituido por los señores CATALÁN y JIMÉNEZ.

bían establecido por la Comisión Coordinadora las interpretaciones del Convenio, las liquidaciones de 2003 y 2004, la fijación de la cifra base del cupo y la provisional de los años siguientes. Se estudiaron las cuestiones sobre la aplicación de la Ley de Dependencia y los gastos sanitarios extraordinarios derivados de la Conferencia de Presidentes de 2005. Se participaría con el índice de imputación como si se tratara de cargas asumidas. En la citada Ley las prestaciones básicas minorarían la aportación de Navarra según el número de beneficiarios, aplicándose el índice de imputación a las prestaciones acordadas. En el futuro será la Comisión Coordinadora quien cuantificase los créditos adicionales en situaciones semejantes. Este aspecto se incorporaría al Convenio como Disposiciones Adicionales 9ª y 10ª.

Respecto a la aplicación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria, se estableció que los acuerdos fueran bilaterales en la Comisión Coordinadora, fuera del marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Se previó para el periodo 2008-2011 con un crecimiento del PIB del 3% y un superávit presupuestario del 0,25%, con posible compensación por un déficit del mismo porcentaje por inversiones productivas y destino a I+D+i.

Sobre los aspectos fiscales se habían acordado los siguientes aspectos principales, más algunas modificaciones que se incorporarían, junto con los anteriores, al texto del convenio:

a) El modo de aplicar la Directiva sobre el pago de intereses, y de la obligación de remitir la información entre los Estados miembros. Se debía garantizar que Navarra dispusiera de la información de sus residentes preceptores de intereses, y de establecer el deber de las entidades financieras de proporcionarla. En cuanto a su percepción se estableció hacerlo con el índice de imputación, ya que se desconocía el perceptor.

b) La aplicación de los beneficios fiscales por el consumo de biocarburantes y biocombustibles, se realizaría con un reparto equitativo entre ambas Administraciones según los establecimientos situados en ambos territorios.

c) La devolución de los Impuestos sobre venta minorista de hidrocarburos a empresas de transporte, se compensaría entre las Adminis-

traciones cuando la devolución la efectúe una Administración distinta a aquella en que se ingresó la cuota del Impuesto.

d) Las redes de oleoductos y gaseoductos se configuraría como un único depósito fiscal, aunque la administración y control la realizara la Administración de la Comunidad Foral en su territorio.

e) Se crearía la subcomisión prevista en el artículo 67 del Convenio para agilizar las consultas tributarias sobre la aplicación del Convenio.

Todas las cuestiones que se habían negociado y acordado en la Comisión Coordinadora, se traducían en modificaciones en el texto del Convenio que afectaban a su articulado:

- Art. 5.3: Intercambio de información para el cumplimiento de los acuerdos internacionales y de la normativa comunitaria para luchar contra el fraude fiscal.
- Arts. 19 y 33: elevación a 7 millones de euros el volumen de competencia exclusiva de Navarra en los Impuestos de Sociedades y Valor Añadido, con la previsión de una DA 2ª para su actualización quinquenal.
- Art. 38.4: establecimiento de un régimen especial de sociedades que les permitiera compensar las cantidades a ingresar del IVA con los saldos negativos de otras sociedades del mismo grupo, de modo que el régimen fuera neutral. Se limitaría la compensación de empresas que tributasen a otra Administración.
- Art. 35: elevación del 10% al 15% el límite para aumentar los tipos del Impuesto sobre determinados tipos de transporte.
- Art. 36: Posibilidad de elevar el tramo autonómico hasta 4,8 céntimos de euro en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y declarar la exención de los profesionales del transporte.
- DT 9ª: elevación en 1 millón de euros la cifra de 6 millones de euros de los artículos 19 y 33, a partir de 1 de enero de 2008.
- DDTT 10ª y 11ª: Sobre devoluciones del Impuesto sobre Hidrocarburos a profesionales del transporte, agricultores y ganaderos.
- DT 12ª: Aplicación del artículo 10 en la transformación de organismos autónomos o entidades públicas estatales.

– DT 13^a: la vigencia del régimen especial del IVA a grupos de sociedades sería a partir del 1 de enero de 2008.

La representación navarra aprobó, con una abstención⁹⁰⁶, los extremos acordados y las modificaciones a introducir en el Convenio, trasladándolo al Gobierno para su conocimiento.

Aprobados internamente los términos negociados y las nuevas modificaciones al Convenio Económico, se reunió la Comisión negociadora en sesión celebrada en Pamplona el 5 de noviembre de 2007, entre la representación de la Administración del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra⁹⁰⁷. Se aprobó la reforma del Convenio en cuanto a las modificaciones a introducir en su articulado, que se incorporaron como anexo I, elevándolo a las instituciones competentes para su tramitación.

La Ley 48/2007, de 19 de diciembre, modificó la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprobó el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra⁹⁰⁸. Introdujo modificaciones respecto a los artículos 5, 19, 33, 34, 35, 36, 60, DDAA 1^a, 2^a, 9^a, 10^a, DDT 1^a, 3^a, 4^a, 9^a, 10^a, 11^a, 12^a y 13^a, y Anexo I.

906. El señor CIÁURRIZ (NA-BAI), que se abstuvo en la votación, realizó dos observaciones. La primera sobre la falta de previsión respecto a la presencia de Navarra en la UE con el fin de “incardinar el Convenio en el marco jurídico europeo, para lo que debería instarse al Estado a que realice las oportunas actuaciones que permitan la presencia de la Comunidad Foral en las instituciones europeas”. A continuación afirmó que “la negociación del Convenio Económico por parte de Navarra se ha efectuado tras la llevada a cabo por el País Vasco en relación con el concierto, lo que en la práctica fuerza a Navarra a aceptar las mismas modificaciones acordadas previamente”. El Presidente de la Comisión y Consejero de Economía le informó que se había planteado a la representación del Estado lograr una efectiva presencia de Navarra en las instituciones de la UE, pero que era a aquel a quien correspondía articular el procedimiento para ello.

907. La representación del Estado estaba integrada por los Secretarios de Estado señor OCAÑA y señora BEATO, los Directores Generales señor PEDROCHE y señoras URBANOS y LÓPEZ RIBAS, y la Subdirectora General señora SANTIUSTE.

908. Publicada en el BOE de 20 de diciembre; las correcciones en el BOE de 28 de enero de 2008.

7.3. Contenido.

El Título Preliminar del Convenio reconoció la potestad tributaria de Navarra, armonizó los distintos impuestos que percibirían cada una de las dos Haciendas, el régimen de las tasas, precios públicos y exacciones, las normas de gestión y procedimiento, las Haciendas Locales y la Junta Arbitral⁹⁰⁹.

El Título Segundo fijó el régimen de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado que, con las normas de armonización fiscal, constituían el objeto esencial del Convenio. Estableció el “método de determinación de la aportación”, el “procedimiento de cuantificación, actualización y periodificación de la aportación” y los “ajustes a la recaudación tributaria”.

En el Título Tercero se reguló la Comisión Coordinadora para informar y resolver cuantas dudas y controversias pudieran surgir por la aplicación del Convenio.

En la exposición que del Convenio Económico realizó el consejero señor ASIÁIN ante el Pleno del Parlamento de Navarra en la sesión de aprobación, resumió su contenido esencial:

“en primer lugar reafirma los principios fundamentales de nuestra potestad y de nuestra autonomía tributaria notablemente más beneficiosos para Navarra que los actualmente vigentes tanto desde el punto de vista político, como desde el punto de vista económico: y en tercer lugar, establece un método de determinación de nuestra aportación a las cargas generales del Estado que, además de ser técnicamente coherente, es justo y solidario con los demás pueblos de España, y además va a contribuir a completar el autogobierno de nuestra Comunidad con la asunción de los servicios pendientes”⁹¹⁰.

909. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 117-245. ZABALETA ARREGUI, I., *Sistema fiscal, régimen tributario de Navarra*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra, 2008. Un estudio comparativo entre los Convenios Económicos de 1969 y 1990 en MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 49-89. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp.47-56.

910. *Diario de Sesiones del Parlamento de Navarra*, 20 de septiembre de 1990, p. 64. Recogido en *Boletín Economía Navarra*, 1, 1991, pp. 5-11.

7.4. Los principios generales.

El Título Preliminar establece los principios generales que rigen el Convenio Económico, directamente relacionados con los propios de la foralidad y los derechos históricos, que se han venido incorporando desde el Convenio de 1927⁹¹¹.

7.4.1. *La autonomía tributaria y sus límites.*

A) Sobre el alcance del principio de autonomía:

La Constitución en su art. 2 “reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las su nacionalidades y regiones”, como medio “para la gestión de sus respectivos intereses” (art. 137 CE). De este modo se configura el principio de autonomía como principio general de la organización del Estado. Además, consagra los principios de unidad y solidaridad (arts. 2, 138.1 y 158.2 CE), como límites al derecho a la autonomía⁹¹². El principio de unidad supone una nueva concepción del Estado desde el modelo descentralizado en el que los distintos ámbitos del poder político actúan solidariamente al servicio del interés general colectivo⁹¹³.

Los Estatutos, “como norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma” (art. 147 CE), configuran un ordenamiento jurídico⁹¹⁴, que se integra en el conjunto del ordenamiento derivado de la Constitución, ya que “en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido”⁹¹⁵. De este modo el ordenamiento jurídico

911. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 23-25, referidos el texto de 1990.

912. Tales principios se hallan expresamente proclamados por los artículos 2 y 138.1 CE (SSTC 4/1982, de 2 de febrero, y 64/1982, de 4 de noviembre).

913. ROMANO, S., *Fragmentos de un Diccionario Jurídico*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa-América, 1964, pp. 41-44.

914. ROMANO, S.: *El ordenamiento jurídico*. Madrid: IEP, 1966, pp. 110, 111, 192.

915. STC 4/1981, de 2 de febrero. GONZÁLEZ NAVARRO, F., “Estructura y modelo de ordenamiento jurídico español”. En *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas*, II, Madrid: Ministerio de Hacienda, 1984, pp. 1.408 y ss.; *Derecho Administrativo Español*, I, Pamplona: Eunsa, 1987, pp. 265 y ss.

co general está integrado por subordenamientos parciales y territoriales de aplicación preferente en las materias y territorios.

Uno de los preceptos constitucionales que debe coordinarse con la Disposición Adicional Primera de la Constitución es precisamente el artículo 133 CE, según el cual “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”, como se ha expuesto. Este precepto, literalmente entendido, sería incompatible con el régimen de Convenio y Concierto y por ello hay que interpretarlo conjuntamente con la Disposición Adicional Primera: la potestad originaria es exclusiva del Estado, salvo en Navarra y País Vasco, en los que dicha potestad es compartida con las instituciones forales. La calificación de “originario” que utiliza el artículo 133 de la Constitución española significa simplemente que ese poder está directamente otorgado por la Constitución y es inmodificable por la ley ordinaria. Esta misma característica puede ser predicada del poder tributario foral, reconocido como derecho histórico en virtud de la repetida Disposición Adicional Primera de la Constitución y de la LORAFNA. En sentido técnico el ordenamiento foral es un ordenamiento derivado, pero el poder tributario de las instituciones forales es histórico o preconstitucional, pero está expresamente constitucionalizado por ambas normas del bloque de la constitucionalidad, como lo está el de las instituciones que ostentan el poder central.

Cuando se invoca la autonomía se alude a la capacidad reconocida por un ordenamiento a un sujeto para que pueda dotarse de un ordenamiento derivado, a la que se añade la de decidir sobre un ámbito competencial (autarquía):

“En su significado más específico, que corresponde a su terminología [...] indica: subjetivamente, la potestad de darse un ordenamiento jurídico, y objetivamente, el carácter propio de un ordenamiento jurídico que individuos o entidades se construyen por sí, en contraposición al carácter de los ordenamientos que para ellos son constituidos por otros”⁹¹⁶.

Rechazó ROMANO la identificación de soberanía con autonomía, porque “está en crisis, no el concepto de soberanía, sino el de autonomía

916. ROMANO, S., *Fragmentos...*, cit., p. 38.

en cuanto se identifica con el primero”. La palabra autonomía queda de este modo reservada a los “ordenamientos no originarios, adquiriendo así un más preciso y claro relieve”, mientras que la soberanía es la suprema potestad que se manifiesta en las potestades legislativa, ejecutiva y jurisdiccional. Cuando potestades análogas a estas “se atribuyen a sujetos no soberanos por un ordenamiento originario como el estatal, asumen aquellas las figuras de la autonomía, la autarquía y la autotutela, que de este modo quedan perfectamente diferenciadas de las primeras”⁹¹⁷.

Siguiendo esta doctrina, el Tribunal Constitucional declaró en su sentencia 4/1981, de 2 de febrero de 1981, que

“resulta claro que la autonomía hace referencia a un poder limitado. En efecto, autonomía no es soberanía, y aún este poder tiene sus límites y, dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución”.

B) Los límites de la autonomía tributaria:

El texto consolidado del Convenio Económico de 31 de julio de 1990, modificado y con nuevo texto íntegro por la Ley 25/2003, de 15 de julio, con las modificaciones de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, contiene en su Título Preliminar las disposiciones generales que recogen los fundamentos de la autonomía tributaria de Navarra.

a) Reconocimiento de la potestad tributaria como principio general:

Había sido recogida en el Título Preliminar del Convenio de 1969, a la que se remitió el artículo 45.3 LORAFNA:

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

917. ROMANO, S., *Fragments...*, cit., pp. 43-44.

El artículo 1 del Convenio lo reitera añadiendo:

“En virtud de su régimen foral Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el ejercicio de su actividad financiera corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra”⁹¹⁸.

Esta potestad tributaria permite a Comunidad Foral de Navarra “establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este convenio” (art. 2.2.). Supone la admisión de una potestad originaria y plena, que habrá de ejercitarse dentro de los límites del apartado 1 del mismo precepto⁹¹⁹.

b) Límites de la autonomía (art. 2)⁹²⁰:

En el artículo 2.1 se establecen los límites a la potestad tributaria de Navarra que deberá respetar:

a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este convenio económico.

b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente convenio económico, correspondan al Estado.

c) Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales convenios y normas⁹²¹.

918. Supone una mayor precisión que la contenida en el artículo 1 del Convenio de 1990, porque se reitera el contenido de la autonomía: “En el ejercicio de su actividad financiera, corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra”.

919. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp.79-86.

920. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 289-418.

921. Algunos de los debates sobre el ejercicio de las potestades tributarias de Navarra se han producido invocándose la infracción del Derecho comunitario sobre libre concurrencia y circulación, o por considerar que se traba de “ayudas de Estado”.

d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

e) Las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra⁹²².

Estos límites son generales para toda la potestad tributaria, como se desprende del apartado 2, que los invoca tras reconocer que Navarra podrá “establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio”.

c) Límite derivado de las competencias estatales:

Otro límite a las competencias de Navarra se deriva de las competencias exclusivas del Estado que se concretan en el artículo 3 del Título Preliminar. Fue objeto de importantes modificaciones por la Ley 19/98, de 15 de junio, suprimiéndose la reserva de la exacción de los tributos que integraban la Renta de Aduanas, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. A partir de la citada Ley correspondían al Estado las que extensamente

Como se expondrá, han quedado desvirtuados por las SSTJCE de 6 de septiembre de 2006, Islas Azores, y 11 de septiembre de 2008, Diputaciones Forales, y por la STPI de 18 de diciembre de 2008, Gibraltar.

922. Por la invocación que el apartado 1 realiza de la Ley de 25 de octubre de 1839, cuyo artículo 1 confirmó los fueros de Navarra “salva la unidad constitucional de la Monarquía”. El apartado 2 de la LORAFNA dispone que el autogobierno reconocido a Navarra “no afectará a las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional”. SIMÓN ACOSTA, E., “El convenio...”, cit., pp. 228-229: “El carácter puramente retórico de este principio no se salva con la interpretación de que se refiere a los principios tributarios fundamentales que la Constitución consagra [...] 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 fundamentales rigen en Navarra en tanto en cuanto son principios inseparables de la noción de Estado Social de Derecho (art. 1 CE) y conforman la ‘imagen’ o esencia de la Constitución, pues el espaldarazo que la DA 1ª 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”.

describía el precepto⁹²³. El artículo 3 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, lo ha esquematizado precisando la actual competencia estatal sobre imposición indirecta y la alta inspección:

“Corresponderá, en todo caso, al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

d) Límites acordados en el Convenio:

Esta protestad normativa está limitada, no sólo por los puntos del artículo 2.1, sino por los establecidos de común acuerdo, en relación con algunos impuestos, fundamentalmente con la imposición indirecta, estableciendo una relación directa en el momento de su ejercicio con la normativa estatal, con distinto alcance:

- Como criterio general de armonización se utilizará “la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral” (art. 7.d).
- Aplicación de “idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición del grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo” (art. 27.2.1^a.2^o).

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

- Aplicación de “las mismas normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado” (arts. 28.1, 36.2.1º, 37.5, 47).
- Aplicación de “los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en el territorio del Estado” (arts. 32, 35.3).
- Establecer los “tipos de gravamen del impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común” (art. 36.2.2º).
- Establecer modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (arts. 28.1, 32, 35.3, 36.2.3º, 37.5.2º).
- Someter los hechos imposables a igual tributación que en territorio común (art. 38.1.C.2º y 38.2).
- La misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo (art. 40.3).
- La DA 4ª estableció la aplicación de las normas vigentes en territorio común, con carácter limitado hasta tanto se dictasen por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación del Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y las normas para la exacción de las tasas sobre el juego (art. 40).

e) Obligación en caso de reforma sustancial del sistema estatal:

El límite derivado del compromiso establecido por la DA 3ª cuando se produjera una reforma sustancial del sistema estatal, asumiendo Navarra la adaptación y la revisión, ambas negociadas, del sistema fiscal y de la aportación:

“En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que

corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma”⁹²⁴.

Estos principios generales suponen una concreción de la competencia histórica reconocida a Navarra por la DA 1ª CE y por los artículos 39, 40 y 45 LORAFNA. Cualquier conflicto que se pueda plantear en relación con los mismos ha de ser objeto del régimen previsto por el artículo 69 LORAFNA, debiendo plantearse y, en su caso, resolverse por la Junta de Cooperación. Si el conflicto es competencial con el Estado, esta vía debe ser previa a plantearlo ante el Tribunal Constitucional⁹²⁵.

f) Conclusión sobre los límites:

Las consecuencias de cuanto se ha expuesto las formula el artículo 2.2 del Convenio 1990, en su versión de 2003, al reconocer:

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

924. DE LA HUCHA, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. San Sebastián: Fundación para el Derecho Histórico y Autónomo de Vasconia, 2006, p. 51, sugiere que los nuevos impuestos los recaudara el Estado en tanto no se convinieren, minorando la aportación económica del Estado. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Económico y los impuestos...”, cit., p. 617, lo rechaza, defendiendo su inaplicación en tanto no se convinieran conforme a la previsión de la DA 3ª, aunque sus efectos serían “a partir del año en que entre en vigor la citada reforma”. Opinión esta última que comparto. Este régimen es distinto del previsto por la DA 1ª del Concierto que establece la aplicación de las normas vigentes en régimen común, que, en todo caso, serán supletorias, hasta tanto las instituciones forales dicten sus propias normas.

925. Así ocurrió en relación con algunos artículos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria. En sesión de la Junta de Cooperación de la Administración General del Estado-Comunidad Foral de Navarra de 11 de septiembre de 2001, se acordó modificar parcialmente la Ley Foral y dictar un Reglamento con un determinado contenido. El acta fue publicada por la Orden Foral 286/2001, de 12 de septiembre, publicada en el BON 113, de 17 de septiembre. En este caso se dio la circunstancia de que por cuestiones de plazo y vacaciones, el Gobierno tuvo que interponer el recurso ante el Tribunal Constitucional, desistiendo tras el acuerdo.

Por otra parte, la potestad tributaria ha de ejercerse dentro del marco del bloque de la constitucionalidad, respetando los principios tributarios constitucionales (art. 31. CE) y lo previsto por la LORAFNA.

Todo ello implica que la potestad para establecer los impuestos es propia de Navarra (art. 2.2.) y, cuando el Estado innova ha de concertarse (DA 3^a). Los que este establezca no se aplica de modo automático en Navarra, salvo el supuesto de vigencia de la normativa estatal prevista en la DA 4^a⁹²⁶. Al contrario de lo que ocurre en el régimen del Concierto (DA 1^a). Así lo ha confirmado la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838)⁹²⁷:

“en materia tributaria no rigen en Navarra las leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de la Nación (Reales Decretos-Leyes, Leyes, etc.) sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las instituciones competentes de Navarra”.

Lo confirma el que el Convenio tenga previsto el caso especial y exclusivo en el que la normativa estatal rige, en tanto no se dicten las normas forales, por afectar a un tipo de imposición concreta. Se trata de la DA 4^a del Convenio Económico, que prevé la aplicación inmediata y transitoria, hasta que la Comunidad Foral dicte sus propias normas, de las normas vigentes en régimen común de unos impuestos concretos y determinados: Impuestos Especiales, IVA, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y tasas de juego.

7.4.2. *La Alta Inspección del Estado.*

Además de los límites del artículo 2, la potestad tributaria de Navarra estará sujeta al derivado del artículo 3.2: “quedará siempre a salvo

926. Respecto a unos impuestos concretos y determinados (Impuestos Especiales, IVA, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y tasas de juego).

927. Se expone detalladamente en el Capítulo V, apartado 8.

la alta inspección del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el presente Convenio Económico”⁹²⁸.

La Alta Inspección del Estado no implica dependencia jerárquica de la Comunidad Foral respecto al Estado, ni la inspección ordinaria, ni la duplicación de la acción administrativa⁹²⁹. Supone un cierto seguimiento coordinado y la posibilidad de formular propuestas ante la Junta Arbitral prevista en el Convenio para tratar de resolver los conflictos que pueden surgir como consecuencia de la interpretación o aplicación a casos concretos. El Tribunal Constitucional ha establecido al alcance de la alta inspección estatal prevista en numerosas normas del bloque de la constitucionalidad⁹³⁰, como medio de relación con las Comunidades Autónomas:

a) En las SSTC de 2 de febrero de 1981, 6/1982, de 22 de febrero⁹³¹, 32/1983, de 28 de abril, y 42/1983, de 20 de mayo, se consagró la supervisión estatal por medio de la “Alta Inspección” como “procedimiento de verificación o fiscalización que puede llevar en su caso a instar la actuación de los controles constitucionales establecidos en relación con las Comunidades Autónomas, pero no a sustituirlos, con-

928. El artículo 6 de la Ley 12/1981 sobre el Concierto vasco alude a la “alta inspección de la aplicación del presente Concierto, a cuyo efecto los órganos del Estado encargados de la misma emitirán anualmente, con la colaboración del Gobierno vasco y de las Diputaciones Forales, un informe sobre los resultados de la referida aplicación”. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 245-252. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 86-87.

929. Para RAZQUIN, J. A., “Comentario...”, cit., p. 460, se trata de una “expresión concretizada de la unidad constitucional e instrumento de supervisión del cumplimiento por la Diputación de los límites de su autonomía financiera”.

930. La Alta Inspección del Estado no aparece en la Constitución, pero se incorporó en los Estatutos de Autonomía en relación con la educación: art. 16 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18/12/79, Estatuto de Autonomía del País Vasco; art. 15 de la Ley Orgánica 4/1979, de 18/12/79, Estatuto de Autonomía de Cataluña, y todos los demás. En la LORAFNA la prevé el artículo 47.

931. Reconocimiento constitucional del RD 480/81, de 6 de marzo, sobre la Alta Inspección en relación con País Vasco y Cataluña, que concretó las actividades propias de la misma. El RD 1330/1997, de 1 de agosto, de integración de los servicios periféricos y estructura de las delegaciones, creó en ellas las áreas funcionales de la Alta Inspección.

virtiendola) [...] en un nuevo y autónomo mecanismo directo de control”. Constituye

“una competencia estatal de vigilancia, pero no un control genérico e indeterminado que implique dependencia jerárquica de las Comunidades Autónomas respecto a la Administración del Estado, sino un instrumento de verificación o fiscalización que puede llevar en su caso a instar la actuación de los controles constitucionales, establecidos en relación con las Comunidades Autónomas, pero no a sustituirlos, convirtiendo a dicha alta inspección en un nuevo y autónomo mecanismo directo de control”⁹³².

b) La alta inspección constituye un control de legalidad sobre los criterios generales de aplicación de las leyes estatales respecto al interés general:

“La alta inspección aparece revestida de un carácter jurídico no sólo en lo que concierne a su ejercicio, sino en cuanto a su contenido, pues recae sobre la correcta interpretación de las normas estatales, así como de las que emanan de las asambleas comunitarias, en su indispensable interrelación. [...] se trata de facultades de un contenido estrictamente normativo que no cabe –por vía de inspección– extender a otras competencias ejecutivas que no sean las de fiscalización del cumplimiento de los contenidos normativos (es decir, la Alta Inspección) y las inherentes a dicha fiscalización” (STC 6/1982, de 22 de febrero).

c) Conforme a las SSTC 134/1992, de 5 de octubre, y 96/1996, de 30 de mayo, “la potestad de controlar o verificar si se cumplen las disposiciones vigentes es inherente a la competencia de ejecución, que no vulnera el bloque de la constitucionalidad si su ejercicio no impide o dificulta el ejercicio de sus competencias por parte de otro poder público”. Según la STC 54/1990, de 28 de marzo,

“la alta inspección consiste en una función de garantía y verificación del cumplimiento de las competencias estatales y de las Comunidades

932. La STC 131/1996, de 11 de julio, reconoce la necesidad de la alta inspección para el “cumplimiento y garantía” de lo dispuesto por la Constitución y las Leyes Orgánicas, aunque la Comunidad Autónoma tenga reconocida competencia plena en la materia, sin perjuicio de dicha legislación.

Autónomas [...] pero dicha función no comprende el ejercicio de competencias de inspección y control directo [...] sustituyendo la competencia ejecutiva directa de la Comunidad Autónoma”.

La alta inspección no puede perfilarse genéricamente, haciendo abstracción de la naturaleza de las actividades sobre las que ha de proyectarse. Pero, en cualquier caso, y como principio interpretativo básico

“no pueden vaciarse, so pretexto de la alta inspección, las competencias transferidas (SSTC 6/1982, 13/1982, 35/1982, 48/1982, 574/1989) [...] al amparo de esta genérica noción y sin matiz o condicionamiento alguno, inspección o control se han hecho equivaler indebidamente a asunción directa y exclusiva por el Estado de una competencia de ejecución que incumbiría desarrollar a la Comunidad Autónoma” (STC 194/1994, de 28 de junio).

7.4.3. *Facultades y prerrogativas.*

Reconocida la potestad tributaria de Navarra y sus límites, el artículo 4 se refiere a las facultades y prerrogativas de su Hacienda Pública:

“Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado”.

Se asume por el Estado que la Comunidad Foral dispone de una potestad tributaria histórica, que tiene su reconocimiento y fundamento jurídico en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por lo que 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”⁹³³. No es identificable, por su distinto origen, naturaleza y entidad, con lo dispuesto por el artículo 133.2 CE al reconocer a las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales la posibilidad de establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. En el caso de la Comunidad

933. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio...”, cit., p. 218.

estamos ante el ejercicio de un derecho histórico reconocido desde el siglo XIX y articulado en un instrumento que es el Convenio Económico. Por tanto, corresponden a Navarra, sobre los tributos integrantes de su régimen tributario tanto potestades normativas como gestoras:

a) La potestad legislativa, ejercida por el Parlamento de Navarra (art. 11 LORAFNA).

b) La potestad reglamentaria del Gobierno (art. 23 LORAFNA)⁹³⁴.

c) Las facultades de interpretar las normas tributarias, la gestión de los tributos (liquidación, recaudación, comprobación e investigación, imposición de sanciones, concesiones de aplazamientos de pago, condonación de deudas y demás actuaciones) y la función revisora en la vía administrativa (resolución de recursos) (art. 23 LORAFNA).

Las facultades y prerrogativas que enumera el artículo 4 son de orden ejecutivo y gestor, propios de una Administración tributaria, que se identifican con las correlativas de la Hacienda Pública del Estado. Implica el pleno reconocimiento por el Estado de la Hacienda Pública de Navarra, además de lo que los preceptos anteriores y todo el conjunto supone de asunción de la existencia en el Estado de un sistema fiscal distinto al estatal, aunque armonizado con el mismo.

7.4.4. *Coordinación.*

El Convenio prevé la coordinación entre la Hacienda de Navarra y la del Estado y la eleva a la categoría de principio básico, conforme al texto de la Ley 25/2003, con el apartado 3 adicionado por la Ley 48/2007:

“1. El Estado y la Comunidad Foral de Navarra colaborarán en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios y, a tal fin, se facilitarán mutuamente las informaciones y ayudas necesarias.

2. El Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de la Comunidad Foral de Navarra en los Acuerdos Internacionales que incidan en la aplicación del Convenio Económico.

934. Artículos 55-63 de la LF 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y su Presidente.

3. El Estado y la Comunidad Foral arbitrarán los procedimientos de intercambio de información que garanticen el adecuado cumplimiento de los Tratados y Convenios Internacionales del Estado y, en particular, de la normativa procedente de la Unión Europea, en materia de cooperación administrativa y asistencia mutua”.

Bajo el título del precepto (“coordinación”) se establecen mecanismos de cooperación por medio de información, ayudas, colaboración y asistencia mutua para la aplicación de los respectivos regímenes fiscales, los acuerdos internacionales y la normativa comunitaria.

Según el Tribunal Constitucional los principios de cooperación y colaboración, “con el de solidaridad, pueden reconducirse al deber de lealtad constitucional” (STC 237/1992, de 15 de diciembre). Son “constanciales al Estado de las Autonomías” (SSTC 18/1982, de 4 de mayo, 11/1986, de 28 de enero, 96/1986, de 10 de julio, 64/1990, de 5 de abril, 132/1998, de 18 de junio). La actitud de lealtad constitucional “no sólo debe atenerse al respeto estricto de las competencias ajenas, incluida, en su caso, la de coordinación de la actividad económica, sino también a los principios de colaboración y solidaridad” (STC 152/1988, de 20 de julio). La STC 64/1990, de 5 de abril, calificó al principio de solidaridad como “manifestación de comportamiento leal entre los poderes territoriales del Estado”. Para la STC 181/1988, de 13 de octubre, el

“principio de colaboración y la lealtad constitucional postulan la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo, para la concreción normativa en temas de tanto relieve para la puesta en marcha del Estado de las Autonomías, como son las medidas necesarias para la regulación del alcance y condiciones de la cesión de los tributos [...]”.

Implica una actitud de colaboración en la información y comunicación, que, “como concreción de un deber general de fidelidad a la Constitución [...] es exigible tanto al Estado como a la Comunidad como medio para hacer viable y facilitar el ejercicio o el mejor fin de las competencias ajenas”. “La colaboración implica que lo que puede realizar uno de los entes colaboradores no lo debe hacer el otro, de manera que sus actuaciones no son intercambiables, sino complementarias” (STC 11/1986, de 28 de enero). Según la STC 152/1988, de 20 de julio,

“las exigencias de información recíproca sobre el funcionamiento del régimen de ayudas a la vivienda responde a estos principios (colaboración y solidaridad), consustanciales al modelo de Estado de las Autonomías. [...] no puede suponer obstáculo al ejercicio de las competencias autonómicas, convirtiéndose en una forma encubierta de control de su actividad”⁹³⁵.

La STC 201/1988, de 27 de octubre, afirmó que las competencias estatal y autonómica entran en un marco necesario de cooperación y colaboración, en cuanto se orientan a una acción conjunta. Doctrina anteriormente sostenida en las SSTC 1/1982, de 28 de enero, 179/1985, de 19 de diciembre, 146/1986, de 25 de noviembre, y 152/1988, de 20 de julio. En la STC 214/1989, de 21 de diciembre, aludió a “esa articulación orgánica del principio de colaboración o, más precisamente, del principio de cooperación interadministrativa”.

Por cuanto se refiere a la “coordinación”, el Tribunal Constitucional ha diferenciado entre la coordinación formal y la material, como técnicas dirigidas a “flexibilizar y prevenir disfunciones derivadas del propio sistema de distribución de competencias, aunque sin alterar [...] la titularidad y el ejercicio de las competencias propias de los entes en relación” (STC 214/1989, de 21 de diciembre)⁹³⁶. Partió del carácter sinónimo de los términos e identificó la cooperación con la coordinación voluntaria y formal, y dio a la coordinación material su significado propiamente dicho: “No haría falta, en principio, advertir que la cooperación, consistente en aunar esfuerzos, y la coordinación, cuya esencia es la unidad de actuaciones, no significan dirección o gestión, ni tampoco, por tanto, ejecución, por moverse en una dimensión formal, no mate-

935. Según la STC 38/1992, de 23 de marzo, la solicitud de información por parte de la Administración del Estado a las Comunidades Autónomas no constituye “un control improcedente [...] sobre éstas, sino que se encuentra plenamente justificada en orden al seguimiento y evaluación de las experimentaciones ya aprobadas, con vistas a una generalización de la experiencia educativa”.

936. La existencia de dos tipos de coordinación, material y formal, fue recogida por la Exposición de Motivos de la Ley 8/1987, de 15 de abril, de Régimen Local de Cataluña, cuando afirma que “la aplicación del principio de cooperación tiene una dimensión diferente, si se considera como una técnica de relación voluntaria o si se considera como una competencia o función que el mismo ordenamiento atribuye a una Administración para que la ejerza en beneficio de otras”.

rial, y en un plano horizontal, ajeno a cualquier tentación de jerarquía o verticalidad” (STC 102/1995, de 26 de junio). La STC 214/1989, de 21 de diciembre, aludió a “las técnicas de cooperación o, si se quiere, de coordinación voluntaria”. En la STC 33/1993, de 12 de noviembre, se refirió a la “diferencia existente entre las técnicas de cooperación y las de coordinación, voluntariedad en la primera frente a imposición en la segunda”.

Examinado el Convenio Económico entre Navarra y el Estado a la luz de esta doctrina constitucional y de sus principios, hemos de considerarlo como un instrumento de cooperación interadministrativa. Es el modo, como se expondrá, de articular las relaciones para el ejercicio de las respectivas competencias y potestades tributarias. Esta es la función de los Convenios de Cooperación.

Esta realidad cooperadora está expresamente prevista en la DA 5ª respecto a la financiación conjunta de inversiones:

“El Estado y la Comunidad Foral podrán acordar la financiación conjunta de inversiones a realizar en Navarra, o en otros territorios, cuando la naturaleza o características de las mismas aconseje este tipo de financiación”.

Esta posibilidad fue articulada en relación con inversiones como el Pantano de Itoiz-Canal de Navarra, AVE, etcétera.

7.4.5. *Modificaciones.*

El Título Preliminar concluye ratificando el principio de la foralidad plasmado en el artículo 71.1 LORAFNA, “dada la naturaleza jurídica del régimen foral [...] es inmodificable unilateralmente”. Principio ya reconocido en anteriores Convenios al plasmar su carácter paccionado, tanto en su elaboración como en su modificación:

“Cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación. El mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer” (art. 6).

De este modo se reiteran los términos del artículo 45.4 LORAFNA, que recoge “la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación”⁹³⁷.

Ante la posibilidad de que por el Estado se establezcan nuevos tributos que hayan de armonizarse con el régimen tributario de Navarra, el artículo 6.2 se remite al “mismo procedimiento” de elaboración, aprobación y modificación.

Por tanto, el poder innovador del sistema tributario está reconocido tanto a Navarra (art. 2.2) como al Estado (art. 6.2º). Para este último supuesto prevé la Disposición Adicional 3ª un proceso de modificación del Convenio y la correspondiente revisión de la aportación económica de Navarra al Estado:

“En el caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos y a la revisión, en su caso, de la aportación líquida del año base del quinquenio que corresponda, en la forma y cuantía procedentes, con efectos a partir del año en que entre en vigor la citada reforma”⁹³⁸.

937. La STC 179/1988, de 2 de noviembre, reconoció que en el procedimiento de aprobación del convenio existe una fase de negociación y otra de formalización del texto acordado en la norma del rango adecuado, para “la prestación de fuerza normativa a ese texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente”. La violación de las reglas ha sido considerada por el TC como un vicio de inconstitucionalidad en relación con un trámite de informe del Parlamento, que no de acuerdo, que se prevé en el régimen especial de Canarias (SSTC 35/1984, de 13 de marzo; 16/2003, de 30 de enero; 62/2003, de 27 de marzo; 237/2003; 109/2004, de 30 de junio; 134/2004).

938. Así lo acredita la Ley 18/1986, de 5 de mayo, sobre adaptación del Convenio Económico al nuevo régimen de la imposición indirecta por la implantación del IVA. Para SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio...”, cit., p. 221: “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”. Esta última valoración no es exacta en los términos del actual Convenio, que reconoce a Navarra la posibilidad de “establecer tributos distintos de los convenidos” (art. 2.2), aunque debe respetar los principios-límites del apartado 1 del mismo artículo y los criterios de armonización generales del artículo 7.

7.5. Las normas comunes de la armonización tributaria.

El artículo 45.2 LORAFNA encomienda a los Convenios Económicos determinar “los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado”⁹³⁹. Ejecutando tal mandato el Título I del Convenio Económico establece las normas de la armonización tributaria, que constituye una parte sustantiva del Convenio (arts. 7-51). La armonización tributaria y la determinación de la cuantía de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado constituyen la razón de ser y los elementos esenciales del Convenio. Se divide en los siguientes capítulos:

- El Capítulo I establece las normas generales o comunes de la armonización fiscal (arts. 7 y 8), fija las especiales de los distintos tipos de imposición.
- En el Capítulo II se regulan las normas de armonización respecto a los Impuestos directos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (arts. 9-16), Impuesto sobre el Patrimonio (art. 17), Impuesto sobre Sociedades (arts. 18-27), Impuesto sobre la Renta de no Residentes (arts. 28-30) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 31).
- En el Capítulo III las de los Impuestos indirectos: Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 32-34), Impuestos Especiales (art. 35), Impuestos sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. 36), Impuesto sobre las Primas de Seguros (arts. 37), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (arts. 38-39), Tributos sobre el Juego (art. 40).
- El Capítulo IV se refiere a las Tasas (art. 41).

939. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual de Derecho Tributario de Navarra*. Pamplona, Gobierno de Navarra, 2005, pp. 47-52. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización tributaria en el Convenio de 1990”. En *Boletín Economía Navarra*, 1, 1991, pp. 17-89. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 27-31, referidos al texto de 1990. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 419-447.

- El Capítulo V regula la armonización con relación a las normas de gestión y procedimiento, con relación al delito fiscal (art. 42), las discrepancias y el cambio del domicilio fiscal (art. 43), la colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos (art. 44), las actuaciones de la Inspección de tributos (art. 45), las obligaciones de información (art. 46), y las fusiones y escisiones de empresas (art. 47).
- Las Haciendas Locales son objeto del Capítulo V, estableciendo el principio general de la competencia foral (art. 48), lo relativo a los tributos locales (art. 49) y la participación de las Entidades Locales de Navarra en los tributos del Estado (art. 50).
- El Capítulo VII dicta el régimen de la Junta Arbitral (art. 51).

Las normas de armonización que se establecen en el Convenio constatan que la autonomía normativa tributaria reconocida es, como toda autonomía, limitada, con “delimitaciones intrínsecas y connaturales, derivadas del propio juego armónico y coordinado, sin discriminaciones legalmente injustificadas, de todas las normas del territorio estatal español”. Se establecen entre sistemas fiscales diferentes e interrelacionados, cuya

“articulación de los límites (o delimitaciones) respectivos [...] no pueden ser traspasados ni por las normas estatales ni por las de los Territorios Históricos, y que están conectadas al principio de legalidad reseñado por el artículo 31.1 CE. Normas a las que se superponen las del ordenamiento jurídico europeo, a partir del 1 de enero de 1986, fecha de la entrada en vigor de la Adhesión de España a la entonces denominada Comunidad Económica Europea” (STS de 22 de octubre de 1998, RJ 7929).

Como se ha expuesto, la Constitución ha establecido unos principios tributarios comunes en el artículo 33.1 CE, y las competencias autonómicas se han de acomodar a las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman en Estado entendido en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales, de modo que

“el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigen-

cia indeclinable de la igualdad de los españoles (STC 19/1987) y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas” (STC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5º)⁹⁴⁰.

Armonización del ejercicio de la autonomía financiera no significa igualdad, y menos uniformidad, porque la diversidad armonizada es inherente a la autonomía financiera y al derecho histórico foral. Tal y como ha sido entendida por el Tribunal Constitucional, deberá existir una identidad básica de derechos y deberes, aunque las cargas fiscales sean diferentes (ATC 182/1986, de 26 de febrero). Alude a la igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite la configuración de sistemas fiscales privilegiados dentro del territorio nacional (STS 9 de diciembre de 2004, RJ 2005/130). En la STC 150/1990, de 4 de octubre, invocando la STC 37/1987, FJ 10) afirmó que la Constitución

“no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias ‘de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes’. Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguran una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas. La autonomía –dejaríamos en la citada ocasión– significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución

940. La STC 116/1994, de 18 de abril, se pronunció sobre la inaplicación en Navarra del segundo inciso del artículo 134.7 CE del que “no puede inducirse un principio general de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva”. Tampoco estaba previsto ni en el Convenio Económico de 1969 ni en el de 1990, “ni en las ulteriores leyes de adaptación del Convenio, como la Ley 12/1993, de 13 de diciembre, se proclama, directa o indirectamente, la prohibición de modificar tributos por ley de presupuestos”. Tampoco constaba en la LO 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las CCAA. Concluyó: “En definitiva, pues, en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos”. Reiterada en la STC 149/1994, de 12 de mayo.

y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.^a de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13.^a, cabe añadir ahora) ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales” (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7).

La autonomía tributaria armonizada tampoco contradice el principio de solidaridad, como puso de relieve la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005/130), porque

“no es exigencia de uniformidad ni tampoco proscribire toda diferencia. Es precisamente la constancia de notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras las que entran en contradicción con dicho principio (STC 64/1990, de 5 de abril); de tal manera que resulta posible una cierta competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas, con diferentes ofertas de incentivos, siempre que, por su importancia, no deban calificarse de auténticas ‘Ayudas de Estado’, sometidas a un régimen especial por el Derecho Europeo”.

7.5.1. Principios.

La armonización del régimen tributario de Navarra con el general del Estado responde, igual que ocurre en el caso del Concierto Económico de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma Vasca, a un supuesto que no tiene parangón en el Derecho comparado, por cuanto dos regímenes tributarios integrales se incardinan en una misma unidad política y económica estatal⁹⁴¹, que hace necesario articular

941. Como han constatado la jurisprudencia comunitaria, existen otros países de la Unión Europea con diferentes regímenes fiscales parciales dentro de su territorio. Es el caso de las Islas Azores (STJCE de 6 de septiembre de 2006) y de la colonia británica de Gibraltar (STPI de 18 de diciembre de 2008).

una armonización equivalente a la que se establece entre Estados independientes, como ocurre en la Unión Europea, pero, como se expondrá, con un mayor contenido sustantivo que el actualmente existente en la fiscalidad comunitaria. Las normas de armonización implican límites pactados a la autonomía tributaria de Navarra en cuanto a elaboración de normas y al régimen tributario, con la finalidad de articular las relaciones de cooperación, evitar los vacíos tributarios y los paraísos fiscales, así como que se puedan producir distorsiones que beneficien a determinados contribuyentes, en perjuicio de las respectivas Haciendas.

La armonización establecida en el Convenio de 1990 y en sus reformas tiene una diferencia fundamental con la de Convenios anteriores: los criterios de distribución de la recaudación entre ambas Administraciones se han determinado en todos los tributos teniendo en cuenta, como objetivo principal, que los mismos deben conllevar un reparto equitativo de la recaudación entre las Administraciones de acuerdo con la naturaleza de cada tributo. Es decir, que Navarra recaude lo que le corresponde con arreglo a las rentas producidas en Navarra o satisfechas desde Navarra en el caso de los impuestos personales, al consumo en el caso del IVA y, en general, a los hechos imposables que se produzcan en Navarra. De modo que, si ello no es posible conseguirlo de forma directa, se realizará un ajuste final y, si por determinadas circunstancias, existen hechos imposables producidos en Navarra que van a ser gravados por el Estado, se establece la correspondiente compensación por la vía de la deducción en la aportación a satisfacer por Navarra para atender a las cargas generales del Estado.

Esta solución, idéntica a la planteada en el Concierto, resulta novedosa en la historia de los Convenios. Así, la armonización establecida en el Convenio de 1969 en el Impuesto sobre Sociedades, que provenía de Convenios anteriores, era una mezcla entre un criterio personal y un criterio territorial, ya que se exigía para tributar a Navarra, en primer lugar, que la sociedad tuviese su domicilio social en Navarra y, en segundo lugar, que la mayoría del capital perteneciera a personas de condición navarra y que, o la mayoría de los negocios se realizasen en Navarra, o que la mayoría de las inmobilizaciones de la sociedad radicasen en territorio navarro. Este criterio, conceptualmente, no tenía sentido alguno, dado que la tributación de la sociedad dependía, en primera instancia, de la voluntad de los socios. Algo similar ocurría en

el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en que el criterio de armonización exigía para tributar a la Hacienda Foral la vecindad foral civil navarra y la residencia efectiva⁹⁴².

El Convenio es riguroso con el criterio de que el reparto de la recaudación de los tributos sea justo y equitativo de forma que, al igual que en el Concierto, establece dos clases de redistribuciones de la recaudación: las compensaciones y los ajustes fiscales. Adquirieron relieve a partir de la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta, que los previó respecto a la recaudación del IVA y la “compensación por Impuestos Indirectos” (arts 6 y 7).

7.5.2. *Criterios armonizadores.*

Para el Diccionario de la Lengua Española armonización es la “acción y efecto de armonizar”, y esta “poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”⁹⁴³. En este caso, los sistemas fiscales estatal y foral de Navarra, que deben concurrir al mismo fin dentro de la unidad del Estado. Implica el establecimiento de unas reglas para coordinar las potestades tributarias que ambas tienen reconocidas por el ordenamiento jurídico. Hoy el alcance de la armonización trasciende del ámbito estatal para alcanzar al comunitario (art. 93 TCEE)⁹⁴⁴.

SIMÓN ACOSTA entiende por armonización “el paralelismo, concordancia o armonía de contenidos que debe haber entre dos sistemas tributarios que tienen cada uno de ellos su propio ámbito”. Define los criterios o principios de armonización como “esas normas básicas que

942. RIBAS ALGUERÓ, I.: “La vecindad civil en su proyección tributaria (Criterios o puntos de conexión de las personas a las leyes tributarias en el Estado de las Autonomías)”. En *Hacienda Pública Española*, 101, pp. 271-285.

943. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid: 2001.

944. En el Glosario Comunitario se define la armonización fiscal como “la coordinación de los regímenes fiscales de los países europeos para evitar modificaciones no acordadas y la competencia entre las políticas fiscales nacionales, que pudieran perjudicar al mercado interior”.

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”. En el convenio se confunden y mezclan los principios de armonización con los puntos de conexión o criterios de sujeción a uno u otro poder tributario, que implica reconocer también a estos un valor de criterios de armonización⁹⁴⁵.

Sin perjuicio de la existencia de criterios armonizadores particulares en cada uno de los tributos, se establecen unas normas comunes. El artículo 7 del Convenio contiene los criterios generales de armonización referidos a la normativa tributaria (art. 7). El artículo 8 lo realiza respecto al domicilio fiscal y las residencia habitual de las personas físicas y jurídicas (art. 8)⁹⁴⁶.

Aun cuando no aparecen mencionados como criterio armonizador es lo cierto que existen unos principios comunes, como se ha recogido en el epígrafe anterior.

A) Criterios generales de armonización normativa (art. 7):

En la elaboración de la normativa tributaria la Comunidad Foral:

a) Adecuación a la Ley General Tributaria (art. 7.1.a):

Tendrá en cuenta un criterio de armonización conceptual y terminológica a la norma general estatal, porque “se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Convenio”.

La derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, según su Exposición de Motivos, “aspira a informar con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario” regulando

“tanto el sistema tributario del Estado como los de las Corporaciones locales y los de las provincias con regímenes fiscales especiales [que] no resultan, en consecuencia, alterados en sus fundamentos, ya que la Ley no

945. SIMÓN ACOSTA, E., “El Concierto...”, cit., pp. 228 y 230.

946. MURUZÁBAL, J., “La armonización tributaria en el Convenio Económico”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 54-62. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 23-24. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 96-103.

afecta a su estructura ni a sus respectivas facultades, sino que, al contrario, el establecimiento de un orden general, común para todos los tributos, proporcionará a las entidades citadas una consolidación y fortalecimiento en su actual actividad fiscal, dentro de un cuadro igualmente general de garantías para el contribuyente”⁹⁴⁷.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, delimita el ámbito de aplicación (art. 1), como Ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, conforme a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución. Conforme a la STC 116/94, de 18 de abril, el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles. El Estado es competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado (arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE) (STC 192/2000, de 13 de julio). Así lo dispone el artículo 1, respecto al objeto y ámbito de aplicación:

“1. Esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 de la Constitución.

947. Esta norma, por su propia naturaleza y vigencia, fue aplicada como código de los principios generales del sistema fiscal estatal en Navarra, dentro de la dinámica de la supletoriedad del derecho estatal que se había venido estableciendo desde 1841 en materias propias de la competencia histórica, como en montes y de fiscalidad, o por remisión a las normas estatales, como lo hizo el Reglamento de Administración Municipal de Navarra de 1928 (arts. 62, 62, 104, 210, etc.). A veces expresamente reconocida y declarada por la Diputación por los acuerdos de 17 de febrero y 21 de agosto de 1950, sobre la vigencia en Navarra del Estatuto de Recaudación de 1948, y sobre el procedimiento de apremio. YUDEGO ORTIZ, J. M., “Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra”. En *RJN*, 5, 1998, pp. 137-147. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 157-159.

2. Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”.

Por tanto, el artículo 1 establece el objeto y ámbito de aplicación de la LGT, que lo fija en “los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español”, de “aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1, 8, 14 y 18 CE”. El apartado 2 los extiende, “sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”. Implica y alcanza a la definición de las clases de tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales y exacciones parafiscales y otros conceptos como hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etcétera, han de acomodarse a la terminología y conceptos de la LGT. De este modo se armonizan los conceptos, los términos y el significado, produciendo una homologación que hace identificables las categorías conceptuales de ambos sistemas.

Actualmente en Navarra, conforme a la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de la Comunidad Foral. En su Exposición de Motivos se hizo constar que pretendía “llenar un vacío importante en el sistema normativo de la Comunidad Foral ya que resulta sorprendente que un ordenamiento jurídico tributario carezca precisamente de su piedra angular, de su anclaje básico, características ambas que deben predicarse de una Ley General Tributaria”. Se pronunció sobre la cuestión de la supletoriedad directa del ordenamiento estatal o de la integración del foral en sus propios principios. Invocó la supletoriedad del Derecho estatal (arts. 149.3 CE y 40.3 LORAFNA), para afirmar que

“la citada supletoriedad no es automática con base en que el ordenamiento tributario navarro no es una yuxtaposición de normas sino que se trata de un régimen jurídico y, antes de acudir a la normativa estatal, debemos proceder a una integración normativa”⁹⁴⁸.

948. Con esta norma se zanjó el debate sobre la aplicación directa en Navarra de la Ley General Tributaria, desde la consideración de que una Ley ordinaria estatal no

b) La presión fiscal efectiva global equivalente (art. 7.2.b):

El resultado final de la vigencia y aplicación de la normativa foral será conseguir una forma peculiar de armonización por medio de la presión fiscal: “Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”⁹⁴⁹.

puede invadir el ámbito propio de una competencia histórica, invocando la doctrina de la STC 214/1989, de 21 de diciembre. Como se ha expuesto, la supletoriedad sólo actuaría en ausencia total de norma o principios dentro del propio ordenamiento foral. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio...”, cit., pp. 237-239, afirmó: “El poder estatal del artículo 133.1 CE no se extiende a Navarra, por obra de la Disposición Adicional 1ª de la CE. En conclusión, las normas de Derecho material tributario de la Ley General Tributaria no son de aplicación directa en Navarra. [...] la norma estatal no regirá directamente, 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. [...] si Navarra dictara una norma contraria a las bases, esta norma sería nula y su vacío sería completado por el derecho estatal supletorio. [...] las normas sobre infracciones y sanciones de la LGT son el modelo a seguir por las normas forales, del que no pueden separarse arbitraria o desproporcionadamente. La LGT se aplicará supletoriamente en los casos en que exista laguna en el ordenamiento navarro”. Esta laguna por falta de una LGT propia fue superada por la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre.

949. Fórmula diferente a la establecida en el artículo 4.12 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, del Concierto Vasco: “La aplicación del presente Concierto no podrá implicar una presión fiscal efectiva global inferior a la que exista en territorio común”. El concepto ha sido incorporado por el artículo 19 modificado de la LOFCA, respecto a las competencias normativas sobre los tributos cedidos asumidas por las Comunidades Autónomas: “en el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, la procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. En el trienio 1990-1992 la presión fiscal efectiva global fue superior en el territorio navarro (16,9%) frente al territorio común (16,8%), utilizando los VAB de la Contabilidad Regional de España del INE. Con los datos del PIB de la Fundación FIES eran, respectivamente, del 15,8% y 14,8%. Se calcularon las recaudaciones homogéneas a ambos territorios, que no se efectúan por una sola Administración. En un contexto de reparto tributario desigual entre las Administraciones estatal y foral, como ocurre con los no residentes que compete al Estado, conforme a los criterios de armonización del Convenio, como con las retenciones de capital vinculadas a la Deuda Pública. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 87-96.

Se ha modificado la expresión del Convenio de 1990, sustituyendo la “presión fiscal efectiva global no inferior” de aquel, por “equivalente”. Así se había realizado en el artículo 4-b) del Concierto por la Ley 38/1997, de 4 de agosto⁹⁵⁰. Constituye un concepto jurídico y económico indeterminado, con dificultad técnica para su determinación y prueba que, no obstante, puede realizarse y, de hecho, se realiza, aunque no siempre con una adecuada metodología que comprenda toda la imposición (local, regional y estatal), que permite calcular la presión efectiva real en un territorio.

Con esta medida se persigue que, a pesar de las diferencias, puede hablarse de una realidad fiscal práctica común en el Estado articulado por la presión fiscal, evitando los paraísos fiscales y las desigualdades. Ha de entenderse referida al conjunto del sistema tributario foral, no de modo individualizado en cada uno de los impuestos que lo integran. No impide las distintas regulaciones en cada uno de los Impuestos, siempre que el conjunto responda a la norma armonizadora. Para la STS 19 de julio de 1991 (RJ 6227):

“el hecho de que en unos impuestos determinados la Norma Foral conceda bonificaciones superiores a las establecidas por la legislación estatal, no determina, sin más, que la presión efectiva global sea inferior en territorio común. La norma [...] puede ser interpretada de varias maneras [...] en el sentido de que la presión fiscal a considerar sea la que afecte 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. [...] la norma del concierto se refiere a ‘presión efectiva’ y ‘global’, lo que está indicando que la presión a tener en cuenta es la producida por todo un sistema tributario, no por uno sólo o por varios tributos [...] 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 menor presión fiscal. Esta es la interpretación que esta Sala entiende debe darse a la norma del Concierto”.

950. DE LA HUCHA, F., *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Madrid, 1995, pp. 47 y ss. SIMÓN ACOSTA, E., *El Convenio...*, cit., p. 241. ZUBIRI, I., “La presión fiscal efectiva (Análisis jurídico-económico)”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 167-177.

La STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005/130) reconoció “la dificultad de acreditar procesalmente la magnitud de las respectivas presiones fiscales efectivas”, y las vinculó a la idea global de la “equivalencia financiera” entre los modelos común y foral, que se traduce en la aportación al Estado y al régimen comunitario de las “Ayudas de Estado”:

“entendiendo que para que tal exigencia se cumpla es preciso que resulte equivalente la aportación al Estado de las comunidades forales, con el saldo neto que se hubiera producido con la Hacienda central de aplicarse en estas Comunidades las reglas tributarias comunes; esto es, las Comunidades forales deben contribuir en igual proporción que las demás Comunidades al sostenimiento de las cargas generales. De otra, precisamente el parámetro europeo [...] la contradicción con el Derecho europeo, a través del régimen de las ‘Ayudas de Estado’, es también indicio suficiente para apreciar una falta de ‘equivalencia financiera’ globalmente considerada entre los sistemas financieros” (FJ 11º).

La sentencia está mezclando conceptos que tienen en el Convenio y el Concierto distinto alcance. Una cosa es la “presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, que se relaciona directamente con el conjunto de la imposición, y otra la equivalencia financiera entre las cuentas públicas, en las que entran otros conceptos. Así lo confirma el hecho de que en el cálculo de la aportación tienen un gran peso los costes de los servicios y de las competencias, según estén o no asumidas, y otros ingresos no fiscales. Factores como las inversiones públicas, propias o ajenas, incluidas las del Estado y la UE. El criterio de armonización sólo puede estimarse con base en lo que el mismo establece, que no es la equivalencia financiera, sino un concepto tan claro y conocido, de posibilidades reales de determinación, como es la “presión fiscal efectiva” de un territorio, comparable con la de otros y el resto del Estado.

c) Libertades económicas (art. 7.1.c):

Dispone al artículo 7.1.c) que en la elaboración de las normas tributarias, 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”.

Sin citar las fuentes, se refiere a los principios de libertad de empresa, libre competencia y libertad de circulación y establecimiento previstos por la Constitución (arts. 38, 139.2 y 157.2 CE) y el Derecho comunitario (arts. 92-94 del Tratado de Roma, 52 TCEE)⁹⁵¹. La unidad del mercado se apoya en los principios de libre circulación de bienes y personas en todo el territorio del Estado, sin que se pueda obstaculizar, directa o indirectamente, así como en la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica (SSTC 88/1986, de 1 de julio; 64/1990, de 5 de abril). Esta última se refiere a la llamada “constitución económica”,

“como conjunto de normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica, resaltando la importancia que, especialmente en estados como el nuestro de estructura territorial compuesta, adquiere la exigencia de que los principios básicos del orden económico sean unos y los mismos en todo el ámbito nacional, como proyección concreta del más general principio de unidad que el art. 2 de la Constitución consagra” (SSTC 1/1982, FJ 1; 11/1984, FJ 5; 29/1986, FJ 4).

Las normas de armonización exigen “respetar y garantizar” los principios del orden económico nacional que persiguen la unidad de mercado, que es un límite constitucional a la autonomía (STC 96/1984, de 19 de octubre), porque

“la efectiva unicidad del orden económico nacional requiere la existencia de un mercado único y que la unidad de mercado descansa, a su vez, como han señalado las SSTC 96/1984, FJ 3 y 88/1986, FJ 6, sobre dos supuestos irreductibles, la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español, que ninguna autoridad podrá obstaculizar directa o indirectamente (art. 139.2 C. E.), y la igualdad de las condiciones básicas

951. El artículo 92 del Tratado de Roma (87 del Tratado) dispone que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el Mercado Común, en la medida que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las Ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio...”, cit., pp. 242-246.

de ejercicio de la actividad económica (arts. 139.1, 149.1.1.º), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone” (STC 96/2002, de 25 de abril).

Estos principios y el de libre competencia, que se imponen como armonizadores, limitan las posibilidades del ejercicio de la autonomía tributaria, de modo que la normativa no podrá

“implicar menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsionar la asignación de recursos y el libre movimiento de capitales y mano de obra. Pero resulta, precisamente, que esos mismos principios de libre competencia y libertad de establecimiento que resultan centrales en la Unión Europea, son los que servirán, de acuerdo con la doctrina del TJCE y el criterio de las propias instituciones europeas, para diferenciar de modo individualizado los preceptos de las Normas Forales que, al ser encuadrables en el concepto de ‘Ayudas de Estado’, son susceptibles de incidir en las libertades de competencia y establecimiento” (STS de 9 de diciembre de 2004, RJ 2005/130).

Ha sido invocado en las impugnaciones contra las medidas fiscales de fomento e incentivo de la inversión industrial, calificándolas de “ayudas de Estado”⁹⁵². Toda la amplia doctrina del Tribunal de Justicia sobre ellas es aplicable como criterio de armonización.

Por otra parte, el hecho de que la Unión Europea centre su acción sobre la imposición indirecta, no le impide controlar a los Estados miembros en su regulación de la imposición directa, que también puede afectar a los objetivos comunes y constituir “ayudas de Estado”. Así lo ha reconocido la STS de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005/130), declarando que la regulación de la imposición directa ha de

“respetar las disposiciones del derecho comunitario; [...] las que consagran la libertad de circulación de capitales claramente contrarias a medidas fiscales discriminatorias. Así las instituciones comunitarias resultan legitimadas para emprender una acción armonizadora en aquellos aspectos de la

952. SSTS 19 de julio de 1991 (RJ 6227), 7 de febrero de 1998 (RJ 1111), 13 de octubre de 1998 (RJ 7912), 22 de octubre de 1998 (RJ 7929), 17 de noviembre de 2004 (RJ 7841), 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005/130), 9 de julio de 2007 (RJ 4838).

imposición cuya divergencia provoque distorsiones a las condiciones de libre concurrencia u obstaculicen el ejercicio de las libertades fundamentales. Y es indudable que los impuestos directos operan sobre los costes de producción pudiendo crear ventajas y desventajas artificiales, especialmente por su reflejo en los costes de capital, en las operaciones de reestructuración y concentración empresarial, incidiendo sobre la libre competencia y la libre circulación de capital y sobre la libertad de establecimiento”.

d) Clasificación de actividades:

Dispone el artículo 7.1.d):

“Utilizará la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral”.

B) Domicilio fiscal y residencia habitual:

La reforma del Convenio por la Ley 19/98 precisó detalladamente los supuestos de la residencia habitual de las personas físicas para superar las deficiencias observadas en el Convenio de 1990, que provocaron problemas en su determinación (art. 7.2 y 3). El Convenio de 2003 dio nueva redacción al anterior artículo 7, convertido en artículo 8, con nuevo orden y aportaciones.

a) Se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra (art. 8.1):

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio navarro.
- Las personas jurídicas que tengan en Navarra su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- Los entes sin personalidad jurídica cuando su gestión y dirección se efectúe en Navarra. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

– Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa y la dirección de sus negocios se efectúen en Navarra. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

b) Se entenderá que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en territorio navarro, aplicando sucesivamente las siguientes reglas (art. 7.2):

1ª. Cuando permanezcan en dicho territorio el mayor número de días:

a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual.

2ª. Cuando tengan en este territorio su principal centro de intereses⁹⁵³, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor

953. Según la resolución de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda de 27 de abril de 1992: “el núcleo de intereses del contribuyente puede entenderse como el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde se administren sus bienes. Puede asimismo admitirse como el lugar en que se obtenga la mayor parte de sus rentas”. DE ARESPACOHAGA, J., *Planificación Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 134: “la noción de centro de intereses vitales encierra referencias a relaciones personales y a relaciones económicas, pudiendo consistir en solo una de ellas. Las relaciones personales se refieren a circunstancias relativas a la forma de vida del interesado, comprendiendo tanto las que afectan a sus relaciones familiares, sociales o de amistad como a sus actividades políticas o culturales y, en general, aquellas en las que el inte-

parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluyéndose, a estos efectos, los rendimientos e incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

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

c) Se considerará que tienen su residencia habitual en territorio navarro (art. 7.3):

- Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, cuando en Navarra radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.
- Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Navarra su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Las normas comunes de armonización del artículo 8 la realizan, como regla general, en relación con el domicilio y la residencia habitual. Por tanto, aplicando el “principio de territorialidad”⁹⁵⁴, que era una antigua reivindicación foral. Es el territorio el que legitima el ejercicio de la potestad tributaria sobre las rentas producidas en el mismo:

“de un lado, se habla del principio de territorialidad en el marco fiscal, cuando se hace referencia a un impuesto que grava un hecho, acto o negocio por su conexión con el territorio; por otro, se habla también de territorialidad con el significado de que se aplica siempre la Ley fiscal del foro; y, por último, también recoge la idea del criterio territorial en

resado invierte el tiempo [...] Las relaciones económicas comprenden las actividades que constituyen la fuente de recursos del interesado. La sede de sus negocios o el lugar donde administra sus bienes, son circunstancias a tomar en consideración”.

954. La STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7, lo invoca en relación con el deber general del artículo 31.1 CE: “el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario”.

contraposición al criterio personal, o gravamen en atención a la fuente o renta mundial”⁹⁵⁵.

C) Límites a la potestad tributaria:

Además de los recogidos en el artículo 2.1, se han invocada en 7.4.1., y ahora precisa en relación con los Impuestos, como “límites acordados en el Convenio”, los recogidos en diversos preceptos, que se reiteran, en cuanto son, también, criterios de armonización en el ejercicio del poder tributario de Navarra, en cuanto que lo limitan y exigen una adecuación entre ambos sistemas en aspectos normativos sustantivos y formales, principios, bases, tipos e, incluso, modelos:

a) Criterio general de armonización:

Se utilizará “la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del desglose que de las mismas pueda llevar a cabo la Comunidad Foral” (art. 7.1.d).

b) Identidad normativa:

Aplicación en el Impuesto de Sociedades de “idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición del grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo” (art. 27.2.1^a.2^o).

c) Identidad normativa sustantiva y formal:

Aplicación de “las mismas normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado” en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 28.1), Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. 36.2.1^o),

955. SERRANO ANTÓN, F., *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Madrid: IEF, 2004, p. 12. Lo diferencia del “principio de tributación sobre la renta mundial (*World Wide Income Taxation*)” que ejerce “la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal” (p. 11). Supone el gravamen por el principio de residencia por la totalidad de la renta, con independencia del país donde se origine. Se contrapone al principio de territorialidad, por el que se tributa en el país en el que se obtienen las rentas, por su fuente u origen.

Impuesto sobre las Primas de Seguros (art. 37.5) y Normas de gestión y procedimiento (art. 47).

d) Principios básicos, normas sustantivas y formales:

Aplicación de “los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en el territorio del Estado” en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 32) y los Impuestos especiales (art. 35.3):

e) Tipos de gravamen:

Establecer en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos los “tipos de gravamen del impuesto dentro de los límites vigentes en cada momento en territorio común” (art. 36.2.2º).

f) Modelos de declaración e ingresos y plazos:

Establecer modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 28.1), en el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 32), en los Impuestos Especiales (art. 35.3) en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (art. 36.2.3º), en el Impuesto sobre las Primas de Seguros (art. 37.5.2º).

g) Igual tributación:

Someter los hechos imponible a igual tributación que en territorio común en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 38.1.C.2º y 38.2).

h) Identidad normativa:

La misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo en los Tributos sobre el juego (art. 40.3).

i) Aplicación de la misma normativa de régimen común:

La DA 4ª estableció la aplicación de las normas vigentes en territorio común, con carácter limitado hasta tanto se dictasen por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación del Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y las normas para la exacción de las tasas sobre el juego (art. 40).

7.5.3. *Los puntos de conexión.*

Dentro de las finalidades del Convenio Económico la armonización tributaria es relevante, en cuanto supone el reconocimiento en la Comunidad Foral de una potestad y de un ordenamiento tributario distinto del estatal. Ocupa una parte sustancial del mismo. Para realizarla se invoca el concepto de “punto/puntos de conexión”, con los que se determina el criterio para que un tributo sea normado/exaccionado por la Administración estatal o por la Administración de la Comunidad Foral.

El primer criterio de armonización está establecido en los puntos de conexión referidos al alcance de la capacidad normativa de la Comunidad Foral. En 7.4.1. se ha expuesto el alcance y límites de la autonomía tributaria, detallando las condiciones que para su ejercicio establece el Convenio. En algunos supuestos alcanza a toda o parte de la normación, mientras que en otros afecta a los procedimientos y modelos de gestión.

Es consustancial con la aplicación del “principio de territorialidad” en el marco fiscal, concretar como en un impuesto que grava un hecho, acto o negocio, se produce su conexión con el territorio. Para ello se establecen los “puntos de conexión”, cuya importancia radica en que determinan cual sea el poder y el régimen tributarios que rijan un hecho imponible, con las ventajas o desventajas que suponga⁹⁵⁶.

Las normas comunes de armonización del artículo 8 del Convenio aplican como criterio de armonización, como regla general, el domicilio y la residencia habitual⁹⁵⁷, concretando su régimen como un hecho

956. DE LA PEÑA AMORÓS, M. DEL M., “Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”. En *Revista Jurídica de Castilla y León*, 17, 2009, pp. 241-311. YUSTE JORDÁN, A., “La imposición directa...”, cit., pp. 169-196, expone los criterios de sujeción contenidos en los convenios: territorialidad, lugar de ejercicio de la actividad, vecindad y residencia, capital, negocios e inmovilización.

957. CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (coord.), GONZÁLEZ GARCÍA, E. (coord.), RAMALLO MASSANET, J. (coord.), LEJEUNE VALCARCEL, E. (coord.), YÁBAR STERLING, A. (coord.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, pp. 167-186.

que exige la concurrencia de algunas circunstancias también puramente fácticas, como un hecho objetivo que excluye su definición conforme a conceptos civiles⁹⁵⁸. Este es el criterio que en régimen común se establece para los impuestos de la Renta de las Personas Físicas, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones, Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Constituye un punto de conexión propio de la imposición personal⁹⁵⁹. El Convenio Modelo de la OCDE dispone en su artículo 4.1 que es residente “cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, de su residencia, de su sede de dirección efectiva o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Manteniendo el mismo criterio, se establece el domicilio fiscal como punto de conexión de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad jurídica, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios⁹⁶⁰. En otro caso, cuando se realice en Navarra dicha gestión y dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (art. 8.1).

Otro punto de conexión está relacionado con el lugar donde se realice la actividad empresarial, profesional o sus intereses económicos (art. 8.3.a; 28.1.3º; 29.)

958. El Tribunal Económico Administrativo Central por resolución de 27 de diciembre de 1998 consideró que la residencia habitual implica la permanencia de una persona de modo continuo y usual en un lugar, con presencia física, duración y frecuencia, que no se producen en otros lugares. La STSJN de 31 de julio de 2002 (RJ 2003/220603), en relación con la liquidación del Impuesto de Sociedades, afirmó que la residencia habitual en el territorio navarro se definía por la permanencia en el mismo de más días del año como parámetro objetivo, que excluía los conceptos civiles.

959. SOLER ROCH, M. T., “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario”. En *Presente y futuro de la Imposición directa en España*. Madrid: AEDAF/Lex Nova, 1998.

960. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E., “El concepto de residencia fiscal de las entidades en el ámbito de la Unión Europea: La necesidad de su reforma como punto de conexión entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes”. En *Nueva Fiscalidad*, 10, 2004, pp. 143-165.

Se establecen puntos de conexión en relación con

a) Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, que aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado (art. 18.2)⁹⁶¹. Estos preceptos se refieren al domicilio fiscal (art. 19), al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20, 21 y siguientes (art. 19.2), al territorio en que haga entrega de bienes o prestaciones de servicios (art. 20).

b) La tributación en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes (art. 33.2).

c) Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen en estas normas, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios (33.5: 5), conforme a las reglas del punto 6.

d) En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el año anterior en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral (34.7^a.b. 2^a).

961. Conforme a la STS de 26 de mayo de 2009 (RJ 4402) se entiende por “territorio de régimen común” del art. 18.2 del Convenio “todo el territorio español que no es Navarra”. Invocó el acuerdo de la Comisión Coordinadora del Concierto de 7 de abril de 1995: “en relación con el País Vasco se ha acordado con los representantes de dicha Comunidad que a efectos del Concierto el territorio de Navarra se debe considerar como territorio común. [...] en el caso de Navarra debe aplicarse el mismo criterio, de forma que a efectos del Convenio con la Comunidad Foral el territorio del País Vasco se considere como territorio común” (FJ 5^o).

e) El índice de consumo se aplica en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en relación con las importaciones y adquisiciones intracomunitarias cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en Navarra (art. 36.1.b). También para el ajuste por impuestos indirectos (art. 65.1).

f) Se encomienda a la Junta Arbitral resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra, y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 51.1.b)⁹⁶².

g) Compete a la Comisión Coordinadora resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico (art. 67.2.g).

También en el régimen transitorio existen referencias a los puntos de conexión:

a) Los tributos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del Convenio económico se registrarán por los puntos de conexión vigentes en el momento de su devengo (DT 6^a).

b) Las cantidades devengadas con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras, se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de estos tributos (DT 7^a.3^a).

c) Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas o que hubieran debido practicarse, con anterioridad a la fecha desde la que se entienden convenidos los tributos a que se refiere la disposición, serán realizadas por la Administración que hubiera sido

962. Según la STSJN de 16 de marzo de 2001 (RJ 985) es la Junta Arbitral la competente para resolver las discrepancias entre las Administraciones estatal y foral sobre la aplicación del IVA, no siendo procedente su resolución por los órganos jurisdiccionales.

competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de estos tributos (DT 7ª.4ª):

7.6. La armonización tributaria de los Impuestos directos

En el sistema fiscal de la Comunidad Foral la Imposición directa está integrada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales. Todos ellos son producto de la potestad normativa foral, aunque están “convenidos”, en cuanto son objeto de medidas armonizadora en el Convenio Económico⁹⁶³, salvo el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales, creado por la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre⁹⁶⁴.

7.6.1. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

El Convenio Económico aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, estableció las siguientes previsiones armonizadoras⁹⁶⁵:

A) Regla general: la residencia habitual en Navarra (art. 9):

El artículo 9.1 declaró que “corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los suje-

963. La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838), recordó que “el régimen foral navarro no utiliza hasta 1990 la expresión ‘tributos convenidos’ y lo ha hecho [con] un carácter distinto del que corresponde a los tributos ‘concertados’ [en el Concierto Económico]. Sin embargo, se utilizó en el Convenio de 1990 para distinguir los que exaccionaba la Diputación conforme a la armonización establecida, de los que lo hacía directamente el Estado (Aduanas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco)”.

964. BON 148, de 7 de diciembre de 2001, con entrada en vigor al día siguiente. Fue impugnado por el Gobierno ante el Tribunal Constitucional donde está pendiente de resolución.

965. UGALDE, P., “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 64-70. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 24-29. DEL BURGO AZPIROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 447-480.

tos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra”⁹⁶⁶. Reconoció a la Comunidad Foral un amplio margen de maniobra en cuanto a la normativa a aplicar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que no impuso ningún límite específico a la potestad normativa en esta materia distinto a lo dispuesto con carácter general en el artículo 8. La exacción del impuesto por la Comunidad Foral tienen como punto de conexión la residencia habitual en Navarra.

Se contempla el supuesto de que no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro y optasen por la tributación conjunta. En tal caso corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto si en su territorio reside el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa (art. 9.2)⁹⁶⁷.

B) Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo (art. 10):

El artículo 10 establece dos supuestos respecto a cual sea la Administración que los exija, así como su cómputo en la aportación económica:

– Administración de la Comunidad Foral (art. 10.1):

Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Perso-

966. La STSJN de 7 de abril de 2003 (RJ 2003/1107) relacionó y diferenció los conceptos de residencia habitual y vivienda habitual, de modo que una vez adquirida aquella no se pierde por el hecho de que el sujeto pasivo se vea obligado a residir por motivos laborales o profesionales en distinto lugar del de la vivienda, porque constituye una condición subjetiva que le acompaña aunque cambie de residencia, siempre que no adquiera otra vivienda en la que resida como habitual, manteniendo la residencia fiscal. Las SSTSJN de 6 de marzo de 2001 (RJ 2001/788) y 25 de septiembre de 2007 (RJ 2008/320) declararon la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio, que deberá entenderse realizada por la declaración conforme al artículo 45.3 del Convenio.

967. La STSJN de 22 de febrero de 2002 (RJ 2002/116866) invocó la Ley 18/1991, de 6 de junio, respecto a la responsabilidad solidaria de la unidad familiar y las actuaciones con uno de los cónyuges, sin que la audiencia del otro invalidase ni la liquidación ni el procedimiento sancionador. En la STSJN de 18 de febrero de 2002 (RJ 2002/446) se contempló la incidencia del fallecimiento de uno de los cónyuges antes de finalizar el ejercicio, produciéndose un primer devengo al día de aquel.

nas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra.

Cuando los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las entidades locales de Navarra y de sus organismos autónomos.

c) Los rendimientos de los trabajadores de empresas de transporte que realicen su trabajo en ruta, cuando la empresa pagadora tenga su domicilio fiscal en Navarra.

d) Las pensiones, incluidas aquellas cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, y haberes pasivos, abonados por la Comunidad Foral y entidades locales de Navarra.

e) Las pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, Entidades de Previsión Social Voluntaria, así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en Navarra.

f) Las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades, cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades.

Cuando la entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 del Convenio. Estas retenciones se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de

aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

– Administración del Estado (art. 10.2):

Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, del Estado. Se exceptúan los funcionarios y empleados de organismos autónomos y entidades públicas empresariales.

Este régimen de competencias se aplicará, conforme a la Disposición Transitoria 13ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, cuando, conforme a la Disposición Adicional Quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia.

– Cómputo en la aportación (art. 10.3):

El importe de las retenciones que, en virtud de lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 1 y en el apartado 2, correspondan a una u otra Administración será tenido en cuenta a efectos de la aportación económica.

C) Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de actividades empresariales y profesionales

El artículo 11 reconoce a la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, la exigencia de las retenciones e ingresos a cuenta relativos a actividades empresariales y profesionales cuando la persona o entidad obligada a efectuar la retención o ingreso a cuenta tenga su domicilio fiscal en territorio navarro.

En cualquier caso, estas retenciones e ingresos a cuenta se exigirán por la Administración del Estado o por la de la Comunidad Foral cuando corresponda a rendimientos por ellas satisfechos.

D) Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario

El artículo 12 los regula en cuanto correspondan a la Comunidad Foral o al Estado.

– Exigencia por la Comunidad Foral (art. 12.1 y 2):

Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, cuando la retención o el ingreso a cuenta se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que tributen a Navarra o por entidades que tributen exclusivamente a ella por el Impuesto sobre Sociedades.

Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y por la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este convenio. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad retenedora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción.

Corresponderán a la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, las retenciones e ingresos a cuenta de los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por la Comunidad Foral, entidades locales y demás entes de la Administración territorial e institucional de Navarra.

b) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y demás entidades o instituciones financieras, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito, cuando el perceptor del rendimiento tenga su domicilio fiscal en Navarra.

c) Los derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso de rescate tenga su domicilio fiscal en Navarra.

d) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en Navarra.

e) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando no sea sujeto pasivo el autor, así como en cualquier caso los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en Navarra.

f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio navarro.

– Administración del Estado (art. 12.3):

Corresponderán, en todo caso, a la Administración del Estado las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos satisfechos por la misma, así como por las Comunidades Autónomas, corporaciones de territorio común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales.

E) Otros pagos a cuenta

Dispone el artículo 13 respecto a las retenciones e ingresos a cuenta:

a) Las correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal en Navarra (art. 13.1).

b) Las correspondientes a cantidades abonadas a entidades y que, en virtud del régimen de imputación de rentas, deban imputarse a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del territorio en el que el obligado a retener o ingresar a cuenta tenga su domicilio fiscal (art. 13.2).

F) Retenciones e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio:

Distingue el artículo 14 dos supuestos sobre las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio:

a) Los derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se exigirán, conforme

a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en Navarra.

b) Los correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el pagador de los mismos tenga su domicilio fiscal en territorio navarro. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por la Comunidad Foral cuando correspondan a premios por ellas satisfechos.

G) Pagos fraccionados

Los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración que resulte competente para la exacción de dicho impuesto, de acuerdo con las normas del artículo 9 del convenio (art. 14).

H) Eficacia de los pagos a cuenta. Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ambas Administraciones.

Está regulada por el artículo 16 en los siguientes términos:

a) A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del receptor, tendrán validez respecto de éste los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno u otro territorio, sin que ello implique, caso de que los mismos se hubiesen ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a la percepción de la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado indebidamente (art. 16.1).

b) Cuando, a tenor de lo establecido en los artículos 10, 12, 25 y 30 del convenio, las retenciones y los ingresos a cuenta correspondan a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones, se aplicará la proporción determinada en la última declaración-liquidación efectuada por el Impuesto sobre Sociedades, sin que proceda realizar regularización final.

No obstante lo anterior, en el primer ejercicio de la actividad, la distribución que, en su caso, proceda entre ambas Administraciones se efectuará en función de las operaciones que se prevean realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente (art. 16.2).

7.6.2. *Impuesto sobre el Patrimonio.*

La Ley 25/2003, de 15 de julio de modificación del Convenio Económico, reguló en su artículo 17 su exacción por la Comunidad Foral en las siguientes condiciones⁹⁶⁸:

a) En los mismos supuestos en los que sea competente para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con independencia del lugar donde radiquen los bienes o puedan ejercitarse los derechos (art. 17.1).

b) Tratándose de sujetos pasivos por obligación real de contribuir, cuando el mayor valor de bienes y derechos corresponda a los que radiquen en territorio navarro o hayan de ejercerse o cumplirse en dicho territorio.

c) Cuando el no residente que hubiera tenido su última residencia en Navarra, opte por tributar conforme a la obligación personal, podrá hacerlo en territorio común o foral conforme a su respectiva normativa.

Como se ha hecho constar, el Impuesto sobre el Patrimonio ha sido suprimido en régimen común por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. En Navarra se ha dejado en suspenso por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, con una bonificación general de la cuota íntegra del 100% (art. 33 bis).

7.6.3. *Impuesto sobre Sociedades.*

El Convenio Económico aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, establece las siguientes previsiones armonizadoras para el ejercicio de la potestad tributaria de la Comunidad Foral sobre la materia⁹⁶⁹:

968. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 29-30. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit. 479-480.

969. La STSJN de 4 de febrero de 2005 (RJ 2005/649) declaró la inaplicación en Navarra de los beneficios fiscales de las Leyes 20/1991, de 7 de junio, y 19/1994, de 6 de julio, cuyo carácter básico se invocaba.

A) Normativa aplicable⁹⁷⁰:

Dispone el artículo 18 que la normativa aplicable a los sujetos pasivos estará regulada por lo dispuesto por el artículo 19 para la exacción del impuesto:

a) Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios del artículo 19, aplicarán la normativa foral navarra (art. 18.1).

b) Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado.

B) Exacción y puntos de conexión del impuesto (art. 19)⁹⁷¹:

– Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos (art. 19.1):

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra, y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de siete millones de euros⁹⁷².

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de

970. Conforme a la DT 5ª las normas serían aplicables a los ejercicios que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2003. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 30-36. GARDE, J., “Impuestos sobre Sociedades y el Valor Añadido”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 72-81 y 85-91. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 480-508.

971. Conforme a la modificación introducida por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

972. La DA 2ª dispuso que la cifra de seis millones de euros a que se refieren los artículos 19 y 33 será actualizada, al menos, cada cinco años, conforme a lo dispuesto en el artículo 67 del presente Convenio económico. Así lo hizo la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, que elevó la cuantía a siete millones de euros, reiterando, a su vez, los mismos términos en su DA 2ª.

siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

- Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes (art. 1.2).
- A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el ejercicio inicial. Hasta que se conozcan el volumen y lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad (art. 19.3).
- En el supuesto de que el ejercicio tuviese una duración inferior al año, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros, las operaciones realizadas se elevarán al año (art. 19.4).
- Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad (art. 19.5).

C) Operaciones en uno u otro territorio

Dispone el artículo 20 que, a los efectos previstos en el artículo 19, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

D) Lugar de realización de las operaciones:

El artículo 21 regula detalladamente el régimen del lugar donde se realizan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios, entendiendo realizadas en Navarra las operaciones siguientes:

a) Entregas de bienes:

1. Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2. Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación.

3. Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4. Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5. Las entregas de bienes inmuebles cuando estén situados en territorio navarro.

b) Prestaciones de servicios.

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en Navarra cuando dichos bienes radiquen en territorio navarro.

3. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 37 del Convenio Económico.

c) No obstante lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, se entenderán realizadas en Navarra las operaciones que a continuación se especifican, cuando el sujeto pasivo que las realice tenga su domicilio fiscal en territorio navarro:

1. Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3. Los arrendamientos de medios de transporte.

d) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero se atribuirán, en su caso, a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

e) Las entidades que no realicen las operaciones previstas en el artículo anterior tributarán a Navarra cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro.

E) Gestión del impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones

En relación con la gestión del impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, el artículo 22 dispone que se aplicarán las siguientes reglas:

1. El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y de Navarra en proporción al volumen de operaciones realizadas en uno y otro territorio, en cada período im-

positivo, de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y 21 de este convenio.

2. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

3. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda.

F) Inspección:

Conforme al artículo 23 la inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

1. La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas.

2. La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes.

2ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en

los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.

3ª Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda.

4ª Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

5ª Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.

G) Pago a cuenta del impuesto en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

Dispone el artículo 24

1. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará la proporción determinada en la última declaración liquidación del impuesto. No obstante lo

dispuesto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este número.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

2. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a cada una de ellas.

H) Retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Serán de aplicación a las retenciones en la fuente e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los criterios establecidos a tal efecto en el convenio para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como lo previsto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración (art. 25).

I) Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas

Conforme al artículo 26.1, a las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en los artículos anteriores. Para la exacción del Impuesto correspondiente a las rentas imputadas a sus socios se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades, según el impuesto por el que tributen.

En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal. Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no

Residentes o del Impuesto sobre Sociedades, según el impuesto por el que tributen (art. 26.2).

J) Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos fiscales.

El régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas corresponderá a Navarra cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sometidas a normativa foral⁹⁷³. Estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones (art. 27.1).

Para determinar la tributación de los grupos fiscales se aplicarán las reglas establecidas por el artículo 27.2:

1ª El régimen de consolidación fiscal será el correspondiente al de la Comunidad Foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual. A estos efectos, la sociedad dominante podrá excluir del grupo a las dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, las cuales tributarán individualmente a todos los efectos conforme a lo señalado en los artículos anteriores. En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2ª En los demás casos, incluyendo los supuestos en los que los grupos fiscales a que se refiere la regla anterior no excluyan las sociedades dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, el régimen de tributación consolidada será el correspondiente al de la Administración del Estado.

973. La DT 8ª dispuso que “el régimen tributario aplicable a las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas constituidas con anterioridad a la entrada en vigor del presente Convenio económico será el correspondiente a la Comunidad Foral, cuando no superen el ámbito territorial de la misma y estén sujetas a la legislación fiscal foral”.

Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales que tributen a ambas Administraciones se seguirán las reglas siguientes (art. 27.3):

1ª Las sociedades integrantes del grupo fiscal presentarán, de conformidad con las normas generales, la declaración establecida para el régimen de tributación individual. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

2ª El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio. A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan⁹⁷⁴.

7.6.4. *Impuesto sobre la Renta de No Residentes.*

El Convenio Económico aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, estableció las siguientes previsiones armonizadoras respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes⁹⁷⁵:

A) Normativa aplicable y exacción del Impuesto (art. 28):

Dispuso el artículo 28.1 que en la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada

974. La STS de 29 de diciembre de 2001 (RJ 2210) invocó la doctrina dictada en relación con las normas fiscales de las Diputaciones forales del País Vasco (SSTS 18 de septiembre de 1987, RJ 6285; 21 de mayo de 1988, RJ 3933, 3934, 3935; y 13 de noviembre de 1989, RJ 7969), precisando que era competencia exclusiva del Estado la aplicable cuando la actividad de un Grupo de empresas rebasa el ámbito territorial de la Comunidad, o están sujetos a distinto régimen foral”.

975. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 252-300.

momento por el Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

A los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.

Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional será tomada en cuenta la normativa foral, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales obtenidos en territorio navarro representen la mayor parte de la renta total obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución ésta será satisfecha por la Comunidad Foral, con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.

Respecto a la exacción del Impuesto se ajustará a las reglas del artículo 28.2:

a) Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral en el supuesto de que las rentas se entiendan obtenidas o producidas en Navarra por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 29 de este convenio económico.

b) Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración, o a ambas conjuntamente, conforme a las normas contenidas en el artículo 19.

c) La exacción del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes corresponderá a la Administración del Estado o a la de la Comunidad Foral, según que el bien inmueble gravado radique en territorio común o navarro.

B) Rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero (art. 29):

Se considerarán rentas obtenidas o producidas en territorio navarro por residentes en el extranjero las siguientes:

a) Las rentas, cualquiera que sea su clase, obtenidas mediante establecimientos permanentes, conforme a las reglas contenidas en el artículo 19 del presente convenio económico.

b) Las rentas de explotaciones económicas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades se realicen en territorio navarro.

c) Las rentas derivadas de prestaciones de servicios tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio navarro. Se entenderán utilizadas en territorio navarro las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en dicho territorio o se refieran a bienes situados en el mismo. Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.

d) Los rendimientos del trabajo:

1º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio navarro.

2º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración de la Comunidad Foral.

3º Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio navarro.

4º Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.

e) Las rentas derivadas, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio navarro, de artistas o deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se atribuyan a persona o entidad distinta del artista o deportista.

f) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas navarras, así como los de-

rivados de la participación en fondos propios de entidades privadas, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.

g) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, cuando sean satisfechos por personas físicas con domicilio fiscal en Navarra o entidades públicas navarras, o por entidades privadas o establecimientos permanentes conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo, siempre que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio navarro. En los demás supuestos se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

h) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio navarro o de derechos relativos a los mismos.

i) Los incrementos de patrimonio derivados de valores emitidos por personas o entidades públicas navarras, así como los derivados de valores emitidos por entidades privadas conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.

j) Los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles situados en territorio navarro o de derechos que debieran cumplirse o hubieran de ejercitarse en dicho territorio. En particular se consideran incluidos en este párrafo:

1º Los incrementos de patrimonio derivados de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio navarro.

2º Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio navarro.

k) Los incrementos de patrimonio derivados de otros bienes muebles situados en territorio navarro o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio

l) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio navarro, no afectos a actividades empresariales o profesionales.

m) Los incrementos de patrimonio cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio navarro o dere-

chos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

Cuando con arreglo a los criterios anteriores una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su tributación corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando el pagador, si es persona física, tenga su domicilio fiscal en Navarra; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente se atenderá a lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

En los supuestos a que se refieren el punto 4º del párrafo d), y los párrafos f), g) e i) del apartado 1 anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio navarro en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente a Navarra, la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra.

No obstante, en los supuestos a que se refiere este párrafo, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

C) Pagos a cuenta (art. 30):

1. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones 1ª y 3ª anteriores.

2. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente, se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

En los supuestos a que se refieren de el punto 4º del párrafo d), y párrafos f), g) e i) del apartado 1, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, ambos del artículo anterior, se exigirán por la Comunidad Foral en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3ª anterior.

3. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

7.6.5. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

El artículo 31 del Convenio Económico establece el régimen para la exacción del impuesto con las siguientes reglas⁹⁷⁶:

A) Supuestos en los que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra (art. 31.1):

1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los siguientes supuestos:

976. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 36-40. VIGURIA, F., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 72-81. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 508-531.

a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra⁹⁷⁷.

b) En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito

977. Para la STSJN de 9 de enero de 2002 (RJ 2002/420) en las transmisiones *mortis causa* el devengo se produce en la fecha del fallecimiento del causante, no en la de aceptación de la herencia, determinando aquella el valor del caudal. La STSJN de 14 de junio de 2002 (RJ 2002/1376) se remitió a la norma del IRPF para la determinación de la residencia por la acreditación de la permanencia mínima del causante en Navarra de 283 días, que suponía la competencia de la Hacienda Foral. La STSJN de 17 de diciembre de 2002 (RJ 2003/172) declaró que el punto de conexión del Impuesto era la residencia habitual del causante, que estaba fuera de Navarra, respecto a la extinción de un usufructo, siendo improcedente la consideración de la fecha de adquisición de la nuda propiedad vigente el Convenio Económico anterior. Sobre la residencia habitual y su acreditación: STS de 2 de abril de 2008 (RJ 2716) y SSTSJN de 26 de septiembre de 1998 (RJ 181) y 11 de septiembre de 2009 (RJ2009/240). La STSJN de 31 de julio de 2002 (RJ 2003/220603), en relación con la liquidación del Impuesto de Sociedades, afirmó que la residencia habitual en el territorio navarro se definía por la permanencia en el mismo de más días del año como parámetro objetivo, que excluía los conceptos civiles. En las SSTSJN de 21 de diciembre de 2001 (RJ 2002/317) y 21 de febrero de 2003 (RJ 2004/17696) se vinculó el punto de conexión del Impuesto de Sucesiones con la residencia habitual del causante, que no se acredita por el empadronamiento y arrendamiento poco antes del fallecimientos sin nexos de unión de carácter económico o vinculación personal que confirmen aquella. La residencia habitual se puede acreditar por el empadronamiento en un municipio y el expediente de recuperación de la condición foral navarra (STSJN de 22 de junio de 2000, RJ 2000/1615), aunque este último es insuficiente si está acreditada la falta de residencia desde hace varios años (STSJN 9 de abril de 1999, RJ 1999/987). La presunción *iuris tantum* de residencia que se deriva de la inscripción en el Padrón municipal quedó invalidada por los numerosos indicios de no residencia en el lugar de empadronamiento y no presentar pruebas adicionales (STSJN de 30 de julio de 1999, RJ 1999/1438) y por presentación por el causante de sus declaraciones de IRPF, IVA y Patrimonio en la Delegación de Hacienda del Estado en Navarra (STSJN de 20 de julio de 2001 (RJ 1335).

e *inter vivos*, cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio⁹⁷⁸.

A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él.

B) Bienes y derechos en ambos territorios (art. 31.2):

Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes, derechos y cantidades, y por aplicación de los criterios especificados en el apartado 1 anterior, la adquisición deba entenderse producida en territorio común y navarro, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuya adquisición se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

C) Acumulación de donaciones (art. 31.3):

Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a Navarra la cuota que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio, que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

978. La STSJN de 8 de abril de 2003 (RJ 2003/1108) determinó la incompetencia de la Administración Foral respecto a la adquisición en un acto de la nuda propiedad y el usufructo, respecto a la obligación tributaria nacida en el momento de la adquisición y no en la anterior desmembración de ambos derechos. Para la STSJN de 12 de diciembre de 2002 (RJ 2003/194) la renuncia de la herencia no se considera como una compraventa de cuota hereditaria, sino como una donación.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

7.7. La armonización de la tributación de los impuestos indirectos.

El sistema tributario de la Comunidad Foral está formado por los siguientes impuestos indirectos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre el Valor Añadido; Impuestos Especiales y sobre Determinados Consumos, que incluye los impuestos sobre la cerveza, el vino y las bebidas fermentadas, los productos intermedios, el alcohol y las bebidas derivadas, y sobre determinados medios de transporte; las Tasas y Precios públicos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus Organismos Autónomos, la Contribución especial por establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios y salvamento, el Canon de saneamiento de aguas residuales de Navarra, y el Recurso cameral permanente de la Cámara Oficial de Comercio.

El régimen que sobre esta imposición se establece en el Convenio Económico se expone conforme al orden que aparece en el mismo⁹⁷⁹.

7.7.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Convenio Económico aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, estableció las siguientes previsiones armonizadoras:

A) Normativa aplicable (art. 32)⁹⁸⁰:

En la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos,

979. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual de Derecho Tributario de Navarra*. Pamplona, Gobierno de Navarra, 2005, pp. 63-68.

980. Conforme a la DT 5ª las normas serían aplicables a los ejercicios que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2003. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 40-42. GARDE, J., “Impuestos sobre Sociedades y el Valor Añadido”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 82-84. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 531-549.

normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

B) Exacción del impuesto (art. 33)⁹⁸¹:

Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros⁹⁸².

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.

Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice.

981. Conforme a la redacción dada por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

982. La DA 2ª dispuso que la cifra de seis millones de euros a que se refieren los artículos 19 y 33 será actualizada, al menos, cada cinco años, conforme a lo dispuesto en el artículo 67 del Convenio Económico. Así lo hizo la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, que elevó la cuantía a siete millones de euros, reiterando, a su vez, los mismos términos en su DA 2ª.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural.

Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año.

La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda.

Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen en estas normas, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro⁹⁸³.

Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación.

983. La STSJN de 22 de enero de 2001 (RJ 2001/82485) reconoció como punto de conexión y armonización tributaria el lugar de realización y entrega de los bienes muebles corporales objeto del transporte para su puesta a disposición del adquirente, faltando acreditar el lugar de expedición en las facturas del transporte.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación.

3º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.

4º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

5º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.

B) Prestaciones de servicios:

1º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.

2º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos bienes.

3º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 37 de este convenio.

C) No obstante lo dispuesto en las reglas A) y B) anteriores será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:

1ª Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.

2ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.

3ª Los arrendamientos de medios de transporte.

En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:

a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.

b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1ª del artículo siguiente.

c) Los criterios establecidos en los párrafos a) y b) anteriores también serán de aplicación en relación con los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación en los anteriores, cuyo destinatario hubiese comunicado al prestador de los servicios un número de identificación atribuido en España, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La exacción del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o navarro en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 7 anterior será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:

a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho

a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior.

En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan.

Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio.

Los sujetos pasivos que no realicen las operaciones previstas en este artículo tributarán a la Comunidad Foral cuando tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. En particular, se entenderán incluidos en este apartado los sujetos pasivos que, habiendo iniciado su actividad empresarial o profesional, no hayan comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios.

C) Gestión e inspección del impuesto (art. 34)⁹⁸⁴:

En relación con la gestión del impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y Navarra en proporción al volumen de

984. Redactado conforme a la Ley 48/2007, de 19 de diciembre.

las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas, así como las exentas que originen derecho a la deducción y se entiendan realizadas en los territorios respectivos durante cada año natural.

2ª Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente.

La proporción provisionalmente aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural de ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según las operaciones que prevea realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en los dos párrafos anteriores podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 de este convenio económico, una proporción provisional distinta de la anterior en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en uno u otro territorio, que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en los párrafos anteriores.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

3ª En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la correspondiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

4ª Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y, en su caso, las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, las proporciones provisional o definitivamente aplicables y las cuotas o devoluciones que resulten frente a las dos Administraciones.

5ª En el supuesto de que el importe de las cuotas impositivas devengadas en cada período de liquidación supere la cuantía de las cuotas deducibles durante el mismo período, los sujetos pasivos deberán efectuar el ingreso de las cuotas resultantes a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la Delegación de Hacienda que corresponda, en la proporción resultante.

6ª Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en cada período de liquidación por exceder la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor, en los casos que proceda, con arreglo a la normativa del impuesto.

Corresponderá a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y a la del Estado realizar las devoluciones procedentes, en la parte proporcional respectiva.

7ª La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.

b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y navarro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

Primera. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes.

Segunda. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el año anterior en territorio de régimen común el 75% o más de sus operaciones

totales, de acuerdo con los puntos de conexión, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral.

Tercera. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a las normativas de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores.

Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos, se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda.

Cuarta. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Quinta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

8ª Las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 1ª, con las siguientes especialidades⁹⁸⁵:

Primera. Se considerarán excluidas del grupo de entidades dependientes cuya inspección, de acuerdo con las reglas contenidas en la regla

985. Dispuso la DT 13ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, que esta regla 8ª se aplicase con efectos de 1 de enero de 2008.

7ª anterior, se encuentre encomendada a los órganos de una Administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante.

Segunda. Las entidades integrantes del grupo de entidades presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Convenio, la declaración establecida para el régimen de tributación individual conteniendo los importes que resulten de la aplicación individual de las normas reguladoras del impuesto, incluyendo, en su caso, las propias del régimen especial del grupo de entidades.

Cada entidad integrante del grupo calculará de forma individual el resultado de la declaración imputable a cada Administración aplicando el resto de reglas establecidas en la presente Sección 1ª.

Tercera. Los importes a computar en las declaraciones-liquidaciones agregadas del grupo de entidades serán la suma de los resultados calculados conforme a la regla anterior correspondientes a la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, sin que quepa la agregación de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas.

Cuarta. Las obligaciones específicas de las entidades dominantes habrán de ser cumplidas ante las Administraciones tributarias en cuyo territorio operen las entidades que integran el grupo.

Quinta. El régimen especial del grupo de entidades no alterará en ningún caso las reglas previstas en este Convenio y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones en cada territorio.

9ª. Las declaraciones recapitulativas de entregas y adquisiciones intracomunitarias y las de operaciones con terceras personas se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación de los sujetos pasivos.

7.7.2. *Impuestos Especiales.*

El artículo 35 del Convenio Económico de 2003 dictó las reglas para la exacción de los Impuestos Especiales⁹⁸⁶:

986. Conforme a la redacción de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 42-43. ARAMBURU, M., “Sobre

A) Impuestos Especiales de fabricación (art. 35.1):

Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción de los Impuestos Especiales de fabricación cuando el devengo de los mismos se produzca en territorio navarro.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

El control, así como el régimen de autorización de los establecimientos situados en Navarra, corresponderá a la Comunidad Foral. No obstante, para la autorización de los depósitos fiscales será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado.

B) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (art. 35.2):

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio navarro.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal.

Las devoluciones de las cuotas de este impuesto serán efectuadas por la Administración en la que las mismas fueron ingresadas.

No obstante lo dispuesto en el apartado 4, la Comunidad Foral podrá incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15% de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

C) Impuesto Especial sobre el Carbón (art. 35.3):

El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando el devengo del mismo se produzca en Navarra.

Impuestos Especiales, Haciendas Locales y Tasas: un apunte". En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 114-117. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 549-552.

Se considerará producido el devengo en el momento de la puesta a consumo o autoconsumo.

Se entiende producida la puesta a consumo en el momento de la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción, importación o adquisición intracomunitaria.

Tendrán asimismo la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa cuando les haya sido aplicable en la adquisición la exención por destino a reventa.

Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere el párrafo anterior.

En la exacción de los Impuestos Especiales que correspondan a la Comunidad Foral, ésta aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

7.7.3. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El artículo 36 del Convenio Económico de 2003 establece la normativa aplicable y la exacción del Impuesto⁹⁸⁷.

987. Se ha incorporado al Convenio tras su creación por el artículo 9 de la Ley 24/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con el fin de cederlos con competencias normativas a las Comunidades Autónomas como medio de financiación de las transferencias de los servicios sanitarios. Fue objeto de estudio en el dictamen del Consejo de Navarra 5/2000, de 31 de enero. Las SSTTS-JN de 25 de abril de 2007 (RJ2007/1213), 4, 8, 23 y 25 de mayo de 2007 (RJ 2007/1321, 1396, 338236 y 338225), 5 y 26 de noviembre de 2007 (RJ 2008/274 y 110033) y 14 de febrero de 2008 (RJ 2008/484) declararon que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no estaba implantado en Navarra hasta la Ley 25/2003, de 15 de julio, por lo que eran nulas las liquidaciones giradas anteriormente.

Corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en los siguientes casos:

a) Ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados en territorio navarro, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en Navarra.

b) Importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto, cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio situado en Navarra.

El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos de gravamen del Impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Las Disposiciones Transitorias 10ª y 11ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, han incorporado el régimen de las devoluciones de determinados tipos o destinos de hidrocarburos

a) Las devoluciones parciales en el Impuesto sobre Hidrocarburos derivadas del establecimiento del tipo reducido especial al gasóleo utilizado como carburante para fines profesionales que autoriza la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se

reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones DT 10^a).

b) Las devoluciones extraordinarias del Impuesto sobre Hidrocarburos para agricultores y ganaderos derivadas de la aplicación de medidas para paliar el incremento de costes de los insumos en la producción sufridos en el sector agrario, se efectuarán por la Administración correspondiente al domicilio fiscal del beneficiario de dichas devoluciones DT 11^a)⁹⁸⁸.

7.7.4. *Impuesto sobre las Primas de Seguros.*

Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre las Primas de Seguros cuando la localización del riesgo o del compromiso, en las operaciones de seguro y capitalización, se produzca en territorio navarro.

A estos efectos, se entenderá que la localización del riesgo se produce en territorio navarro, de acuerdo con las reglas siguientes:

1^a) En el caso de que el seguro se refiera a inmuebles, cuando los bienes radiquen en dicho territorio. La misma regla se aplicará cuando el seguro se refiera a bienes inmuebles y a su contenido, si este último está cubierto por la misma póliza de seguro. Si el seguro se refiere exclusivamente a bienes muebles que se encuentran en un inmueble, con excepción de los bienes en tránsito comercial, cuando el citado inmueble radique en dicho territorio.

988. STSJN de 14 de febrero de 2008 (RJ 2008/483) sobre la devolución de ingresos indebidos por cuotas tributarias de repercusión obligatoria por parte del vendedor sujeto pasivo del impuesto, que declara imposibles por el carácter indeterminado de los sujetos repercutidos: Devengarán intereses de demora tanto si los ingresos se producen por exigencia de la Administración, como si son consecuencia de error que aquella no detectó, porque existe en ambos casos un perjuicio por el funcionamiento de los servicios públicos (SSTSJN 20 de octubre de 2000, RJ 2000/1834; 5 de marzo de 2001, RJ 2001/843).

Cuando en un mismo seguro se cubra el riesgo de inmuebles ubicados en territorio común y navarro, se localizará en cada uno de ellos en función del valor de los inmuebles radicados en uno y otro territorio.

2ª) En el caso de que el seguro se refiera a vehículos de cualquier naturaleza, cuando la persona o entidad a cuyo nombre se encuentre matriculado tenga su domicilio fiscal en Navarra.

3ª) En el caso de que el seguro se refiera a riesgos que sobrevengan durante un viaje o fuera del domicilio habitual del tomador del seguro, y su duración sea inferior o igual a cuatro meses, cuando se produzca en territorio navarro la firma del contrato por parte del tomador del seguro.

4ª) En todos los casos no explícitamente contemplados en las reglas anteriores, cuando el tomador del seguro tenga su residencia habitual en Navarra, o, si fuera una persona jurídica, cuando el domicilio social o sucursal de la misma a que se refiere el contrato se encuentre en dicho territorio.

En el caso de seguros sobre la vida, se entenderá que la localización del compromiso se produce en territorio navarro, cuando el tomador del seguro tenga en el mismo su residencia habitual, si es una persona física, o su domicilio social o una sucursal, en caso de que el contrato se refiera a esta última, si es una persona jurídica.

En defecto de normas específicas de localización de acuerdo con los apartados anteriores, se entienden realizadas en territorio navarro las operaciones de seguro y capitalización cuando el contratante sea un empresario o profesional que concierte las operaciones en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

En la exacción del Impuesto la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos de ingreso, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

7.7.5. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

El Convenio Económico aprobado por la Ley 25/2003, de 15 de julio, establece las siguientes previsiones armonizadoras para su exacción por la Comunidad Foral (art. 38) y de la elusión fiscal mediante sociedades (art. 39)⁹⁸⁹.

A) Exacción por la Comunidad Foral de Navarra:

El artículo 38 regula su exacción por la Comunidad Foral de Navarra, conforme a las siguientes reglas:

Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los siguientes supuestos:

A) Transmisiones patrimoniales onerosas:

En la transmisión onerosa y arrendamientos de bienes inmuebles, así como en la cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando aquéllos radiquen en Navarra.

A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

En la transmisión onerosa de bienes muebles, semovientes y créditos, así como en la cesión onerosa de derechos sobre los mismos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en la transmisión de acciones, derechos de suscripción, obligaciones y títulos análogos y

989. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 43-45. VIGURIA, F., “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 104-112. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 552-559.

demás valores, así como de participaciones sociales, cuando la operación se formalice en Navarra⁹⁹⁰.

En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes inmuebles, incluso de garantía, cuando éstos radiquen en Navarra.

En la constitución onerosa de derechos de toda clase sobre bienes muebles, semovientes y créditos, cuando el adquirente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en la constitución de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, cuando la garantía sea inscribible en territorio navarro.

En la constitución de préstamos, cuando el prestatario, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.

Sin embargo, si se trata de préstamos con garantía real, cuando los bienes inmuebles hipotecados radiquen en Navarra o sean inscribibles en ésta las correspondientes hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitos en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

En la constitución de fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, cuando el acreedor afianzado, arrendatario o pensionista, respectivamente, siendo persona física, tenga su residencia habitual en Navarra y, siendo persona jurídica o ente sin personalidad, tenga en ella su domicilio fiscal.

990. La STSJN de 19 de septiembre de 2007 (RJ 2008/428) entendió sujeta al impuesto una operación de transmisión de acciones adquiridas en pago de una aportación de bienes inmuebles a dos ampliaciones de capital social por no estar acreditada la existencia de error al realizarla antes del transcurso de un año.

En las concesiones administrativas de bienes cuando éstos radiquen en Navarra, y en las ejecuciones de obra o explotaciones de servicios cuando se ejecuten o presten en Navarra. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

Tratándose de concesiones de explotación de bienes que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto en proporción a la extensión que ocupen en el territorio navarro.

Tratándose de concesiones de ejecución de obras que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto en proporción al importe estimado de las obras a realizar en territorio navarro.

Tratándose de concesiones de explotación de servicios que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el impuesto en función de la media aritmética de los porcentajes que representen su población y su superficie sobre el total de las comunidades implicadas.

Tratándose de concesiones mixtas que superen el ámbito territorial de Navarra, se exigirá el Impuesto mediante la aplicación de los criterios recogidos en los tres párrafos anteriores a la parte correspondiente de la concesión.

En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de Navarra, la inspección del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral cuando el domicilio fiscal de la entidad concesionaria radique en dicho territorio.

B) Operaciones societarias:

Cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

1ª) Que la entidad tenga en Navarra su domicilio fiscal.

2ª) Que la entidad tenga en Navarra su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

3ª) Que la entidad realice en Navarra operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situadas en el ámbito territorial de otra Administración tributaria

de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Actos jurídicos documentados:

En las escrituras, actas y testimonios notariales, cuando se autoricen, otorguen o expidan en Navarra.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en territorio navarro el registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos.

Si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre bienes inmuebles sitios en territorio común y foral o con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en ambos territorios, tributará a cada Administración en proporción a la responsabilidad que se señale a unos y otros y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura, en proporción a los valores comprobados de los bienes.

En las letras de cambio y documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, cuando su libramiento o emisión tenga lugar en Navarra y, si hubiesen sido expedidos en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en Navarra, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad. La Comunidad Foral de Navarra someterá los hechos imposables señalados a igual tributación que en territorio común.

En los resguardos o certificados de depósito transmisibles, cuando el domicilio fiscal de la entidad que los emita o expida radique en Navarra.

En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a rembolsar al vencimiento, cuando se emitan en Navarra.

En las anotaciones preventivas, cuando se practiquen en los Registros públicos sitios en Navarra.

Si una misma anotación afecta a bienes sitios en Navarra y en territorio común se satisfará el Impuesto a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene.

Se someterán a igual tributación que en territorio común la transmisión de valores a que se refiere el párrafo segundo del número 2º de la letra A) del apartado 1 anterior, así como las operaciones societarias.

B) Elusión fiscal mediante sociedades (art. 39):

A los efectos de la aplicación de las normas relativas a la elusión fiscal mediante sociedades, será competente para la práctica de las liquidaciones la Administración del Estado cuando los bienes inmuebles estén situados en territorio de régimen común y la de la Comunidad Foral cuando radiquen en territorio navarro.

En los supuestos en que las aportaciones o los activos de las sociedades comprendiesen inmuebles ubicados en ambos territorios, cada Administración practicará la liquidación que corresponda en función de los valores de los inmuebles radicantes en su respectivo territorio.

7.7.6. Tributos sobre el juego.

El Convenio en su artículo 40, se refiere a la exacción de los tributos y a la normativa aplicable.

La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Comunidad Foral cuando el hecho imponible se realice en Navarra.

La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Comunidad Foral cuando su autorización deba realizarse en Navarra.

En los tributos que recaen sobre el juego, cuando su autorización deba realizarse en Navarra, la Comunidad Foral aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

7.8. Tasas.

Dispone el artículo 41 del Convenio Económico que corresponde a la Comunidad Foral la exacción de las tasas exigibles por la utiliza-

ción o aprovechamiento especial de su propio dominio público, por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público efectuados por aquella⁹⁹¹.

7.9. Normas de gestión y procedimiento.

En el Capítulo V del Convenio Económico se regulan diversas cuestiones sobre el delito fiscal (art. 42), el domicilio fiscal (art. 43), la colaboración de las entidades financieras (art. 44), la inspección de tributos (art. 45), las obligaciones de información (art. 46), y las fusiones y escisiones de empresas (art. 47).

A) Delito fiscal (art. 42):

En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

B) Discrepancias y cambio de domicilio fiscal (art. 43).

Las personas físicas residentes en territorio común o en el foral que pasen de tener su residencia habitual en uno a tenerla en el otro, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el número siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las perso-

991. La ley 25/1998, de 13 de julio, modificó el Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales del Carácter Público. En el artículo 34 atribuyó a Navarra la exacción cuando su autorización, celebración u organización se realice en ella. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 45-46. DEL BURGO AZPIROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 559-560.

nas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

A efectos del cambio de residencia se establecen dos presunciones:

a) Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: en primer lugar, que en el año en el cual se produzca el cambio de residencia o en el siguiente la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50% a la del año anterior al cambio; en segundo lugar, que en el año en el cual se produzca dicha situación la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio y, en tercer lugar, que se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

b) Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando en el ejercicio anterior o en el siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir el impuesto.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del impuesto⁹⁹².

992. La STSJN de 25 de septiembre de 2007 (RJ 2008/320) declaró la obligación de comunicar a la Administración el cambio de domicilio, que deberá entenderse realizada por la declaración conforme al artículo 45.3 del Convenio. La STSJN de 28 de junio de 2004 (RJ 244416) constató que no se había producido un cambio de domicilio al no haberse demostrado suficientemente, tras una investigación administrativa sobre el declarado por el contribuyente.

El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que hayan de retrotraerse los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad, podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el número siguiente de este artículo.

Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral, que se contempla y regula en el artículo 51 de este Convenio económico.

C) Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos (art. 44):

Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral.

Cuando las actuaciones de obtención de información a que se refiere el apartado anterior hayan de practicarse fuera del territorio navarro, se estará a lo dispuesto en el artículo siguiente.

D) Actuaciones de la Inspección de tributos (art. 45)⁹⁹³:

Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el Convenio a la Comunidad Foral

993. La STSJN de 7 de octubre de 2005 (RJ 2006/335) entendió aplicable supletoriamente en Navarra el artículo 31.4 RGIT por la inexistencia de una norma similar en Navarra. Las SSTSJN de 6 de marzo de 2003 (RJ 2003/273577), 11 de octubre de 2005 (RJ 2006/334), 1 y 3 de marzo de 2006 (RJ 2006/154702 y 154593) declararon las limitaciones a la actividad inspectora en sentido estricto, conforme al artículo 31.4 RGIT, al no estar prevista en Navarra la competencia liquidadora de la Inspección.

de Navarra, deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la inspección de los tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral.

Cuando la inspección tributaria del Estado o de la Comunidad Foral conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicarán a ésta en la forma que se determine.

E) Obligaciones de información (art. 46):

Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que de acuerdo con la normativa correspondiente vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta deberán efectuar la misma, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 10.1.f) y 12.1 del presente Convenio económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.

Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Comunidad Foral, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades empresariales y profesionales, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la inspección de dichas actividades.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y, además, ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Convenio económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- a) Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
- b) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- c) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d) Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

F) Fusiones y escisiones de empresas (art. 47):

En las operaciones de fusión o escisión de empresas en las que los beneficios tributarios que, en su caso, procedan hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones, Navarra aplicará idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de aquéllas.

7.10. Haciendas Locales.

El Convenio Económico establece el principio general sobre la competencia de la Comunidad Foral para establecer el régimen de las Haciendas Locales (art. 48)⁹⁹⁴, la exacción de los tributos locales (art. 49)

994. Constituye una de las leyes expresamente prevista en la LORAFNA, que precisan de un quórum reforzado (art. 20.2). La STSJN de 31 de diciembre de 2001 (RJ 2002/370) estudio su naturaleza reconociéndoles el mismo rango que a las ordinarias, pero una diferencia competencial en razón de las materias que se les reservan, aplicando la doctrina constitucional sobre las leyes orgánicas. Se ha de aplicar esa exigencia a los tributos locales conforme al artículo 58.1 de la LF 2/1995, de 10 de marzo, pero no es extensible a otras normas de impuestos que tangencialmente incidan en los tributos locales.

y la participación de las Entidades Locales de Navarra en los tributos del Estado (art. 50)⁹⁹⁵.

A) Principio general (art. 48):

Corresponden a la Comunidad Foral en materia de Haciendas Locales las facultades y competencias que ostenta al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias⁹⁹⁶.

B) Tributos Locales (art. 49):

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, corresponde a las Haciendas Locales de Navarra la exacción de los siguientes tributos:

a) Los que recaigan sobre bienes inmuebles sitos en Navarra.

b) Los que graven el ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas, cuando se ejerzan en Navarra, salvo en los supuestos en que el pago del impuesto faculte para el ejercicio de la actividad correspondiente en todo el territorio nacional, en cuyo caso la exacción corresponderá a la Administración de la residencia habitual o del domicilio fiscal, según se trate de persona física o de persona jurídica o ente sin personalidad, respectivamente.

c) Los que graven la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cuando el domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo radique en Navarra.

995. MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La armonización...”, cit., pp. 46-47. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 560-572.

996. El artículo 260 de la LF 6/1990, de 2 de julio, contempló la compensación a los Ayuntamientos por las exenciones y bonificaciones que afectasen a los tributos locales. Las SSTSJN de 12 y 15 de junio de 1999 (RJ 1999/1017 y 1124), 27 de septiembre de 1999 (RJ 1999/1617), 14 de enero de 2000 (RJ 2000/262) y 26 de abril de 2001 (RJ 2001/989) declararon que no era una norma directamente aplicable que precisaba su desarrollo por otra de rango legal y la correspondiente previsión presupuestaria, sin que tuviera trascendencia constitucional el que el legislador no lo hiciera.

d) Los que recaigan sobre la realización de obras, construcciones e instalaciones para las que sea exigible la obtención de la correspondiente licencia, cuando las mismas tengan lugar en Navarra.

C) Participación de las Entidades Locales de Navarra en los tributos del Estado (art. 50):

Las entidades locales de Navarra participarán en los ingresos tributarios del Estado, en la parte correspondiente a aquellos tributos cuya exacción no corresponda a la Comunidad Foral, según las normas del presente Convenio.

D) Estabilidad presupuestaria:

La DA 7ª reconoce a la Comunidad Foral competencia de tutela financiera sobre las entidades locales, sin menoscabo de su autonomía, que no será inferior a la que tuvieran en régimen común:

“Las facultades de tutela financiera respecto a las entidades locales que en cada momento desempeñe el Estado en relación con la aplicación de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, corresponderán a la Comunidad Foral, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las entidades locales Navarras inferior al que tengan las de régimen común”.

E) Reforma de la financiación local:

La DA 10ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, introdujo una posible variante en el cálculo de la aportación, en relación con la reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales:

“En el caso de que se produjese una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado o una modificación sustancial en los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales, se reunirá la Comisión Coordinadora para analizar y determinar, si procede, la revisión de la Aportación líquida del año base del quinquenio y/o del índice de actualización del mismo, surtiendo en su caso la revisión efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma”.

No parece previsible que esta disposición pueda tener importancia real para Navarra, salvo que el Estado aporte mayores medios para la financiación y se puedan beneficiar de ellos los entes locales navarros, con base en el Convenio Económico.

Desde la entrada en vigor del Reglamento de Administración Municipal de Navarra de 1928, en desarrollo del RD-L de 4 de noviembre de 1925, el sistema tributario local ha seguido en sus líneas principales al modelo general o sistema común. Sin embargo, la imposición local en Navarra no tiene por qué seguir la estructura general del sistema tributario local de régimen común y los principios que la inspiran, ni debe adoptar respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles idéntica definición del hecho imponible, ni utilizar los mismos criterios para la valoración de los bienes que los establecidos para el territorio común. Esta libertad reconocida respecto a los criterios de valoración es lo que ha permitido a Navarra establecer un avanzado sistema de Contribución Territorial.

El margen de actuación autónoma que tiene la Comunidad Foral en esta materia, hace que la actual imposición municipal esté regulada por la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, con el siguiente esquema impositivo: Contribución Territorial, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de tracción mecánica, Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, Impuesto sobre gastos suntuarios e Impuesto sobre viviendas desocupadas⁹⁹⁷.

Su desarrollo se ha producido por medios de los Decretos Forales 270 y 271/1998, de 21 de septiembre, en materia de presupuestos y gasto público, y de estructura presupuestaria, respectivamente.

997. DE LA HUCHA, F., "Autonomía local y competencias de Navarra en materia de Haciendas Locales: su plasmación en la Ley Foral 2/1995". En *RJN*, 19, 1995, pp. 15-43. YABAR, A., *La actividad financiera de los Municipios de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 1979.

7.11. Junta Arbitral.

7.11.1. *Evolución.*

La Junta Arbitral fue creada por la base 2ª del Convenio de 1927, con el objeto de resolver las discrepancias entre la Diputación de Navarra y la Dirección General de Rentas Públicas del Ministerio de Hacienda sobre la asignación a una empresa de la cifra relativa de negocios y con cualquiera de los fines del Convenio. Tenía carácter arbitral, residía en Madrid y era renovable cada tres años. Estaba formada por un funcionario del Estado, un representante de la Diputación Provincial y era presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado por el Gobierno.

La base 3ª, disposición 5ª, del Convenio de 1941 encomendó a la Junta Arbitral conocer de todas las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación del Convenio.

El artículo 19 del Convenio de 1969 encomendó a una Junta arbitral, residente en Madrid, formada por dos representantes del Ministerio de Hacienda y otros dos de la Diputación, y presidida por un Magistrado del Tribunal Supremo, designado cada dos años por el Presidente del citado Alto Tribunal, las siguientes funciones⁹⁹⁸

a) La revisión de todas las cuestiones expresamente previstas en la disposición, así como las que surjan de su interpretación y aplicación. La Diputación de Navarra y la Administración del Estado podrán pedir, dentro del plazo de tres meses, a contar de la fecha del acuerdo que haya motivado la discrepancia.

998. La STS de 3 de diciembre de 1986 (RJ 7106) expuso que el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969 “contiene el texto también paccionado, según indica su denominación, donde se establece la participación del antiguo Reino en las cargas generales de la Nación y se armoniza su peculiar régimen fiscal con el común. En esta norma, precisamente por su carácter bilateral, se configura un procedimiento arbitral y una Junta de este nombre y carácter, estructuralmente paritaria, para resolver las discrepancias de criterio surgidas en el curso de la aplicación del convenio entre las partes contratantes (art. 19) Ahora bien, por una parte, esta vía de autocomposición es potestativa, según muestra el verbo empleado, ya que tanto la Diputación como el Gobierno ‘podrán pedir...su revisión’. Por otra parte, tal mecanismo tiene un plazo preclusivo, el de los ‘tres meses a contar desde la fecha del acuerdo que haya motivado la controversia”, plazo de caducidad...”

b) La revisión en los casos del número 4, párrafo tercero, del artículo 18, contra los acuerdos o faltas de acuerdo de las Comisiones coordinadoras que se crean por el convenio.

El artículo 5 de la Ley 18/1986, de 5 de mayo, sobre adaptación del Convenio Económico al nuevo régimen de imposición indirecta, encomendó a la Junta Arbitral entender en los términos del artículo 19 del Convenio Económico “de todas las cuestiones relativas al contenido del presente acuerdo de adaptación del convenio económico”.

El Convenio Económico de 1990 en su artículo 45.1⁹⁹⁹, modificado por la Ley 19/98, de 15 de junio, atribuyó a la Junta Arbitral competencia sobre los siguientes asuntos:

a) “discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes”, previa audiencia de estos (art. 38.1 de la Ley 19/98).

b) “conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales” (art. 45.1.1º).

c) “conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral o entre ésta y la de la Administración de una Comunidad autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido” (art. 45.1.2º).

La Junta Arbitral estaba legitimada para recabar informes de la Comisión Coordinadora conforme a lo dispuesto por el artículo 61.1.d) del Convenio.

La presidía un Magistrado del Tribunal Supremo e integraban ocho vocales, cuatro de los cuales eran representantes de la Administración del Estado designados por el Ministerio de Economía y Hacienda, y

999. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 85-88.

otros cuatro representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra. Cuando el conflicto afectase a la Administración de una Comunidad Autónoma, el Ministerio de Economía y Hacienda sustituiría uno de sus representantes por otro designado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad afectada.

La Junta Arbitral se dotaría de sus propias normas de procedimiento, legitimación y plazos inspirándose en los principios de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 45.4). Sus acuerdos, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo (art. 45.5).

En los supuestos de conflictos de competencias y hasta tanto se resuelvan

“la Administración que viniere gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre ellas, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral” (art. 45.6).

7.11.2. *Régimen.*

Dispone el artículo 51 Convenio Económico de 2003 (Ley 25/2003, de 15 de julio), que se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones¹⁰⁰⁰:

a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

1000. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual de Derecho Tributario de Navarra*. Pamplona, Gobierno de Navarra, 2005, pp. 54-58. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 62-67.

b) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰⁰¹.

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

La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años. En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado para la parte del período de mandato que faltaba por cumplir al sustituido. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística.

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

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados. Por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo, se aprobó el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico¹⁰⁰².

1001. Sería la institución competente para resolver los conflictos con otras Comunidades Autónomas, incluida la Vasca y sus Territorios Históricos que son los competentes en la materia, al no existir otros mecanismos de cooperación horizontal, ni siquiera los previstos por los artículos 145. 2 CE y 70 LORAFNA. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales”. En *Revista Española de Derecho Financiero*, 123, 2004, pp. 559-601.

1002. BOE 83, de 7 de abril de 2006.

Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Dispone el artículo 51.3 que la Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución. Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

A pesar de este mandato, la Junta no tiene carácter de órgano jurisdiccional o cuasijurisdiccional. Su ámbito se limita a los conflictos que legitiman su actuación (art. 5.1.1.), sin función revisora de los actos de las Administraciones que los motivan. La exigencia del precepto es que la resolución del conflicto sea motivada en Derecho, justificando las razones de su pronunciamiento. La revisión de los actos sólo cabe conforme al régimen general previsto por la Ley Foral General Tributaria (arts. 140 y ss.)¹⁰⁰³.

7.12. Aportación económica.

Se ha expuesto como la aportación económica de Navarra al Estado, superado el Antiguo Régimen y el donativo al Rey de las Cortes del Reino, tuvo su origen en el artículo 25 de la Ley de 1841. Todos los convenios posteriores se han producido en relación con el incremento de la cuantía, aunque algunos de ellos fueron incorporando medidas de

1003. El artículo 23.7 de la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, dispone que “cuando se hayan practicado liquidaciones definitivas por cualquiera de las administraciones afectadas, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de practicar la revisión de oficio prevista en la Ley General Tributaria”. Texto mantenido por la reforma introducida por la LO 7/2001, de 27 de diciembre.

orden fiscal. La cuantía ha ido evolucionando desde el 1.500.000 reales (1.800.000 menos los 300.000 de gastos de cobranza) de la Ley de 1841, a los 2.000.000 pesetas del RD de 19 de febrero de 1877, los 6.000.000 pesetas del RD de 15 de agosto de 1927 y los 21.000.000 pesetas de la Ley de 8 de noviembre de 1941. El DL 16/1969, de 24 de julio, estableció un cupo fijo de 230.000.000 pesetas y las compensaciones variables por los rendimientos del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y la desgravación fiscal a las exportaciones.

La cuantía de la aportación se vio afectada por la Ley 18/1986, de 5 de mayo, de adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta. Se estableció la compensación por los impuestos indirectos (IVA y especiales) que incidía en la cuantía del cupo. Estaba formado por los 230.000.000 pesetas del convenio de 1969 y la compensación por impuestos indirectos y el Impuesto Especial por Hidrocarburos.

Se ha recogido anteriormente que la Constitución establece, como un deber social de las Comunidades Autónomas, que el derecho a la autonomía garantice la solidaridad (art. 2 CE), de modo que su autonomía financiera ha de hacerla posible (art. 156.2 CE). Para “corregir los desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión” (art. 158.2 CE). Todo ello teniendo en cuenta el deber de acción directa de los poderes públicos para “promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas” (art. 9.2 CE) y “las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa” (art. 40.1 CE).

El artículo 1 LORAFNA declara a la Comunidad Foral “integrada en la Nación española y solidaria con todos sus pueblos”. La contribución de Navarra a la solidaridad se instrumenta por medio de los Convenios Económicos con el Estado (art. 45.2 LORAFNA). Estos determinan, entre otros, las “aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización”. El principio de solidaridad se invoca como límite de la potestad tributaria de Navarra por el artículo 2-d) del Convenio Económico.

Tras regular en el Título Primero la armonización tributaria, el Convenio dedica su Título segundo (arts. 52-66) a la aportación económica de Navarra, que “consistirá en una aportación anual, como participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado” (art. 52)¹⁰⁰⁴.

7.12.1. Método de determinación.

La metodología establecida para determinar la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado se ha ido objetivando hasta llegar a formularse y representarse con parámetros de matemática financiera, sobre elementos objetivos cuantificados y cuantificables. En esta evolución se ha seguido el precedente del concierto vasco, cuyos planteamientos se han asimilado¹⁰⁰⁵. Esta fue la propuesta del *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas* de 1981¹⁰⁰⁶:

“finalizadas las negociaciones que actualmente se celebran para el ‘Amejoramiento del Fuero’, es preciso proceder a la revisión y actualización de la aportación económica de Navarra al Estado, para ajustar su determinación al esquema metodológico del cupo del País Vasco, del que no debe diferir sustancialmente, dadas las características similares de los mecanismos de financiación de ambos Territorios Forales”.

En su conclusión-recomendación 26 afirmaron: “La lógica subyacente en la determinación del cupo debería ser la misma aplicable para el caso de Navarra, cuya aportación precisa actualizarse”.

1004. LOS ARCOS, B., “La financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico”. En *Herri-Ekonomiaz/Economía Pública*, 13, 1991, pp. 167-187. “El modelo financiero definido en el Convenio Económico. La aportación a las cargas generales del Estado”. En *Boletín Economía Navarra*, 1, 1991, pp. 91-111. “Análisis de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 120-132. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 89-101. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera...*, cit., pp. 583-612.

1005. La Ley 29/2007, de 25 de octubre, aprobó la metodología para el señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011.

1006. *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Madrid: CEC, 1981, pp. 11-12.

Esta era, por otra parte, la actitud de las instituciones navarras, desde la idea de la solidaridad, pero para ello era preciso conocer cuales iban a ser las nuevas competencias asumidas en la LORAFNA y posteriormente transferidas. Sólo así se podría calcular el valor de los servicios prestados por el Estado y de los que lo hiciera Navarra.

El método establecido trata de compatibilizar la autonomía tributaria de Navarra y la suficiencia financiera para atender las necesidades colectivas, con la indispensable solidaridad derivada de la pertenencia a un Estado que, además, presta unos servicios comunes como parte de sus competencias propias y exclusivas.

Para la determinación de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado es preciso aplicar “el índice de imputación al importe total de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral y de las correspondientes compensaciones” (art. 53). Dispone el artículo 57 que “el índice de imputación [...] se determinará básicamente en función de la renta relativa de Navarra”. Se calculó a partir del cociente entre el Valor Añadido Bruto al coste de los factores de Navarra y nacional referidos al último año disponible según la Contabilidad Regional del Instituto Nacional de Estadística. La Disposición Transitoria Primera lo ha venido estableciendo para los sucesivos quinquenios en el 1,60 %.

A efectos de la aportación son

a) Cargas asumidas por la Comunidad y, por tanto, excluidas de la aportación, las que corresponden a las competencias que ejerce Navarra en virtud de sus derechos históricos y régimen foral, conforme a la LORAFNA y a los Decretos de traspaso de servicios.

b) Cargas generales del Estado, que han de imputarse, las competencias no asumidas por la Comunidad Foral (art. 54): “Se consideran cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral todas las que correspondan a competencias que no sean ejercidas efectivamente por la misma” (art. 54.1). Para determinar el importe de las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral

– “se deducirá del total del Presupuesto de Gastos del Estado el importe íntegro, a nivel estatal, de los créditos que se refieran a competencias ejercidas por la Comunidad Foral, tanto en virtud de los correspondientes Reales Decretos de traspaso de servicios, como al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de

agosto de 1841 y disposiciones complementarias” (art. 54.1.2º). Por tanto, su importe económico no es el del gasto real que realiza la Comunidad Foral, sino el que corresponde a la imputación de sus costes conforme a los Presupuestos Generales del Estado.

– Se considerarán, en cualquier caso, como cargas no asumidas por la Comunidad Foral, conforme al artículo 48.2, entre otras, las siguientes (art. 55.2):

- Las cantidades con que se doten los Fondos de Compensación Interterritorial, a que se refieren los artículos 138.1 y 158.2 CE, conforme a lo dispuesto por la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, que son el de Compensación y el Complementario.
- Las transferencias o subvenciones que figuren en los Presupuestos Generales del Estado en favor de entes públicos, en la medida en que las competencias desempeñadas por los mismos no sean ejercidas por la Comunidad Foral.
- Los intereses y cuotas de amortización de todas las deudas del Estado¹⁰⁰⁷.

En su momento se habrá de tener en cuenta, además de lo anterior, los siguientes supuestos, incorporados por medio de disposiciones adicionales, que constituyen disposiciones específicas para computar o valorar estas cargas asumidas:

– La DA 6ª de la Ley 25/2003, de 15 de julio, dejó abierta la posibilidad de que se financiase como coste asumido el correspondiente a la Policía Foral:

“Ambas Administraciones, de común acuerdo, establecerán anualmente, mediante la aplicación de un conjunto de módulos, la valoración del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía, teniendo en cuenta su ejercicio efectivo”¹⁰⁰⁸.

1007. Aspecto discutible al computar como carga no asumida el servicio de la deuda, que en parte puede corresponder a competencias que Navarra ha asumido, teniendo en cuenta que también Navarra tiene su deuda, que ha servido para financiar las mismas competencias una vez asumidas.

1008. Se incluye en la cuantía que se pacta en relación con los costes acreditados, aunque sin alcanzarlos, que se calcularon para 2005 en 42,8, para 2006 en 57,1, y para 2007 en 70,3 millones de euros.

- La DA 8ª de la Ley 25/2003, de 15 de julio, estableció la regla a futuro de la financiación de la sanidad y los servicios sociales: A partir del año 2002, la financiación de las funciones y servicios traspasados a la Comunidad Foral de Navarra en materias de asistencia sanitaria y servicios sociales tendrá el mismo tratamiento que el resto de cargas asumidas, sustituyendo así el régimen presupuestario establecido en los Reales Decretos 1680/1990, de 28 de diciembre, y 1681/1990, de 28 de diciembre.
- La DA 9ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, recogió unos compromisos de futuro sobre la financiación de un nuevo servicio social a la dependencia y la educación:

“La aplicación a Navarra de las disposiciones de carácter financiero para la configuración del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, el desarrollo de la Ley Orgánica de Educación y las acordadas en la Conferencia de Presidentes celebrada el 10 de septiembre de 2005 para la financiación de la sanidad, se determinará por aplicación de lo previsto en los Acuerdos de la Comisión Coordinadora”¹⁰⁰⁹.

Considerando todas ellas, constituirá la aportación íntegra “la cantidad que resulte de aplicar a las cargas del Estado no asumidas por la Comunidad Foral el índice de imputación a que se refiere el artículo 57 de este Convenio Económico” (art. 55). Como se ha dicho “se determinará básicamente por la renta relativa de Navarra”, que la Disposición Transitoria Primera fija en el 1,6%.

De dicha aportación íntegra, se restarán por compensación, y aplicando el índice de imputación, según el artículo 56, las siguientes cantidades:

- a) La parte imputable de los tributos no convenidos.
- b) La parte imputable de los ingresos del Estado de naturaleza no tributaria.
- c) La parte imputable del déficit que presenten los presupuestos generales del Estado.

1009. La financiación recibido por Navarra ha sido para 2007 de 3,6 millones de euros por el nivel convenido y 2,3 por el nivel mínimo, con un total de 5,9 millones de euros.

d) Las cantidades a que se refieren los artículos 10.3 y 12.3 del Convenio Económico, que son las correspondientes a retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajos satisfechos por la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas y las corporaciones del territorio común, que corresponden al Estado por los funcionarios y empleados de cada Administración, circunstanciales realizados fuera de Navarra, y las retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos por capital mobiliario (art. 11.3)

La aportación líquida de Navarra a las cargas generales del Estado es “la cantidad que resulte tras la práctica de las compensaciones reguladas en el artículo 56 de este Convenio Económico” (art. 58).

El esquema del proceso de cálculo lo detalla quien durante mucho tiempo ha sido el responsable de la materia en la Hacienda de Navarra, señor LOS ARCOS¹⁰¹⁰:

$$\begin{aligned}
 & \text{Presupuesto total de gastos del Estado} \dots\dots\dots PG_E \\
 & \quad - \text{Consignaciones correspondientes a cargas ejercidas por Navarra} \dots CE_{TC} \\
 & \quad = \text{Cargas no ejercidas} \dots\dots\dots CNE_E \\
 \\
 & \text{Imputación cargas no ejercidas} = \dots\dots\dots i \times CNE_E \\
 & \quad - \text{Compensación por tributos no convenidos} \dots\dots\dots i \times ITNC_E \\
 & \quad - \text{Compensación por otros ingresos no convenidos} \dots\dots\dots i \times OINC_E \\
 & \quad - \text{Compensación por Déficit presupuestario} \dots\dots\dots i \times D_E \\
 & \quad = \text{Aportación líquida} \dots\dots\dots i \times (CNE_E - ITNC_E - OINC_E - D_E)
 \end{aligned}$$

7.12.2. *Procedimiento de cuantificación, actualización y periodificación de la aportación*

La determinación de la aportación líquida (art. 58) se fija por acuerdo entre ambas Administraciones cada cinco años a partir del primero de vigencia del Convenio de 1990. Se establece así la cuantía de la aportación líquida del año base del quinquenio (art. 59.1)¹⁰¹¹.

1010. LOS ARCOS, B., “El modelo financiero...”, cit., pp. 98-102.

1011. Conforme a la Disposición adicional primera se aprobó la aportación líquida definitiva de Navarra para el ejercicio 2000, año base del quinquenio 2000-2004, que figuraba en el anexo I del Convenio Económico, según la situación real de las competencias asumidas por la Comunidad Foral a 31 de diciembre de 2000. Se fijó

Para cada año restante del quinquenio se actualizará la aportación líquida del año base aplicando el índice de actualización del artículo 60.1, de modo que se calcule la aportación líquida anual, primero de modo provisional, para hacerlo después de modo definitivo (art. 59.2). Los años restantes del quinquenio se determinará una aportación líquida provisional mediante la aplicación, a la aportación líquida del año base, del índice de actualización provisional establecido en el artículo 60.2 (art. 59.3)¹⁰¹². La aportación líquida del año base y las aportaciones líquidas provisionales de los años restantes del quinquenio se incluirán en los Presupuestos Generales del Estado y en los de la Comunidad Foral de Navarra del respectivo ejercicio económico (art. 59.4).

El artículo 60 establece dos índices de actualización, referidos, respectivamente, a los dos supuestos de cálculo de la aportación líquida o provisional de los restantes años del quinquenio:

a) El índice de actualización del artículo 59.2 será el cociente entre la recaudación líquida obtenida por el Estado por los tributos convenidos¹⁰¹³, excepto los cedidos en su totalidad a las Comunidades Autóno-

en 60.055.602 millones de pesetas, equivalente a 360.941,44 euros. En su determinación se desglosaron los diversos conceptos.

1012. Dispuso la DT 2ª: “Si en cualquiera de los años que, durante la vigencia del presente Convenio económico, deban considerarse como año base de quinquenio no se aprobase en plazo oportuno la aportación líquida correspondiente al citado año base, se fijará, para dicho ejercicio y, en su caso, para los subsiguientes, una aportación líquida provisional, conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 59 de este Convenio económico. Las aportaciones líquidas provisionales así determinadas no serán objeto de liquidación definitiva y serán regularizadas una vez establecida la aportación líquida definitiva del año base del quinquenio correspondiente”.

1013. La STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838), dictada en el recurso 295/2005, interpuesto por la Administración General del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral de 25 de julio de 2005, sobre la competencia de Navarra en materia de IVA a la salida del régimen de depósito fiscal, declaró: “el término ‘tributos convenidos’, con que se califica el IVA por la Administración del Estado para excluir la competencia de la Junta Arbitral, no es propio de la tradición histórica del Convenio Económico, a diferencia de lo que ocurre con el País Vasco, donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados. Conforme a la investigación histórica, fundamental, según la doctrina del Tribunal Constitucional, para interpretar el Convenio Económico y el poder tributario navarro, el régimen foral navarro no utiliza hasta 1990 la expresión tributos convenidos y lo ha hecho [con] un carácter

mas, en el ejercicio al que se refiera la Aportación líquida y la recaudación líquida obtenida por el mismo, por iguales conceptos tributarios, en el año base del quinquenio (art. 60.1).

b) El índice de actualización provisional del artículo 59.3 será el cociente entre la previsión de ingresos por tributos convenidos, excepto los cedidos en su totalidad a las Comunidades Autónomas, que figure en los Capítulos I y II del Presupuesto de Ingresos del Estado del ejercicio al que se refiera la Aportación líquida provisional y los ingresos previstos por el mismo, por iguales conceptos tributarios, en el año base del quinquenio (art. 60.2).

La aportación estimada puede verse afectada por la variación de las competencias asumidas por la Comunidad Foral (art. 61)¹⁰¹⁴:

a) Si en cualquiera de los años del quinquenio se produjesen traspasos de servicios estatales a Navarra, cuyo coste anual figurado en los Presupuestos Generales del Estado se hubiese computado como carga no asumida por la Comunidad Foral a efectos de la determinación de la aportación líquida del año base, se procederá a reducir dicho coste anual en la proporción adecuada a la parte del año en que Navarra asuma efectivamente los citados servicios y, en consecuencia, a minorar la aportación líquida en la cuantía que resulte por aplicación del índice de imputación (art. 57)¹⁰¹⁵. La citada reducción proporcional deberá tener

distinto del que corresponde a los tributos concertados. Sin embargo, se utilizó en el Convenio de 1990 para distinguir los que exaccionaba la Diputación conforme a la armonización establecida, de los que lo hacía directamente el Estado (Aduanas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco)".

1014. LOS ARCOS, B., "El modelo financiero...", cit., pp. 103-104.

1015. La DA 6ª dejó abierta la posibilidad de que "ambas Administraciones, de común acuerdo, establecerán anualmente, mediante la aplicación de un conjunto de módulos, la valoración del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía, teniendo en cuenta su ejercicio efectivo". La DA 8ª estableció la regla a futuro de la financiación de la sanidad y los servicios sociales: A partir del año 2002, la financiación de las funciones y servicios traspasados a la Comunidad Foral de Navarra en materias de asistencia sanitaria y servicios sociales tendrá el mismo tratamiento que el resto de cargas asumidas, sustituyendo así el régimen presupuestario establecido en los Reales Decretos 1680/1990, de 28 de diciembre, y 1681/1990, de 28 de diciembre. Respecto a la DA 9ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, hasta la fecha el Gobierno del Estado ha incumplido los compro-

en cuenta la periodicidad real de los gastos corrientes y el efectivo grado de realización de las inversiones.

b) En el caso de que Navarra dejase de ejercer competencias que se hubiesen computado como asumidas a efectos de determinar la aportación líquida del año base, se incrementará la aportación líquida del ejercicio correspondiente en la cuantía que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior.

c) Para los ejercicios siguientes, la aportación líquida del año base a actualizar será la resultante de reducir o incrementar, según proceda, la aportación líquida fijada inicialmente en el importe que resulte de aplicar el índice de imputación (art. 57), al coste anual a nivel estatal del servicio o competencia traspasada o dejada de ejercer, previa aplicación del índice previsto en el artículo 60.

d) Cuando los servicios traspasados por el Estado estuviesen integrados en el sistema de la Seguridad Social, no será de aplicación lo establecido en los apartados 1 y 3 precedentes y se estará a lo que establezcan los respectivos Reales Decretos de traspaso a efectos de la incidencia del mismo en la aportación líquida del año en que el traspaso sea efectivo y en la del año base del quinquenio.

La DA 10ª de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, introdujo una posible variante en el cálculo de la aportación, en relación con la reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales:

“En el caso de que se produjese una reforma del régimen de cesión de tributos del Estado o una modificación sustancial en los Presupuestos Generales del Estado como consecuencia de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas o de los Entes Locales, se reunirá la Comisión Coordinadora para analizar y determinar, si procede, la revisión de la Aportación líquida del año base del quinquenio y/o del índice de actualización del mismo, surtiendo en su caso la revisión efectos a partir del año en que se produzca dicha reforma”.

misos asumidos sin satisfacer la financiación a que venía obligado, que se ha abonado en una mínima parte. Implica que el esfuerzo financiero de la Comunidad Foral en la materia es superior. Por otra parte, el Estado carecía de título competencial para establecer un régimen básico sobre la materia del Bienestar Social.

La liquidación definitiva (art. 62) se realizará:

- A partir de las aportaciones líquidas provisionales aplicando el índice de actualización del artículo 60.1 del Convenio Económico.
- La liquidación definitiva se realizará en el mes de marzo del ejercicio siguiente al que se refiera la aportación líquida provisional objeto de la misma, y las diferencias que resulten respecto de esta última se regularizarán en el ingreso que, conforme a lo establecido en el artículo siguiente, ha de efectuarse en dicho mes.

El ingreso de la aportación líquida provisional se realizará (art. 63):

- La Comunidad Foral de Navarra en cada ejercicio abonará a la Hacienda Pública del Estado en cuatro plazos de igual importe, en los meses de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio respectivo.
- Si al cumplirse alguno de los plazos en los que deba realizarse el ingreso de la aportación líquida provisional no hubiese sido posible fijar ésta, el ingreso se efectuará con arreglo a la última aportación líquida provisional fijada.
- Los pagos así efectuados tendrán el carácter de “a cuenta”, debiendo practicarse la liquidación e ingreso de las diferencias que pudieran existir en favor de una u otra Administración tan pronto sea conocida la aportación líquida correspondiente al ejercicio de que se trate.

7.12.3. *Ajustes a la recaudación tributaria.*

Los ajustes se introdujeron con una expresión matemática por la Ley 18/1986, de 5 de mayo, respecto al IVA, y por el Convenio de 1990 respecto a los Impuestos Especiales. Se incorporaron al Convenio en relación con los impuestos directos (art. 64) e indirectos (art. 65), detallando cada uno de estos¹⁰¹⁶.

1016. LOS ARCOS, B., “El modelo financiero...”, cit., pp. 105-109. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 291-30306.

A) Ajuste por impuestos directos (art. 64):

Para el perfeccionamiento de la estimación de los ingresos que por impuestos directos convenidos sean atribuibles a Navarra y al resto del Estado, ambas Administraciones efectuarán, de común acuerdo, un ajuste de los mismos.

B) Ajustes por impuestos indirectos (art. 65):

1. Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

$$\text{Ajuste} = cRR_{AD} + (c-d)H$$

Siendo:

$$H = RR_N/d \text{ si } RR_N/RR_{TC} \leq d/(1-d)$$

$$H = RR_{TC}/d \text{ si } RR_N/RR_{TC} \geq d/(1-d)$$

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

RR_N = Recaudación real anual de Navarra por IVA.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones.

c = Consumo residentes Navarra/Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)

$$d = (v-f-e+i)/(V-F-E+I)$$

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

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

f = Formación Bruta de Capital de Navarra.

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

e = Exportaciones de Navarra.

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

i = Importaciones de Navarra provenientes de la Unión Europea.

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

$$d' = (v-f-e+i)/(V'-F'-E'+I')$$

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

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- F' = Formación Bruta de Capital del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).
- E' = Exportaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).
- I' = Importaciones del Estado (menos País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.
- $d'' = (V'' - F'' - E'' + I'') / (V - F - E + I)$
- V'' = Valor Añadido Bruto del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).
- F'' = Formación Bruta de Capital del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).
- E'' = Exportaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla).
- I'' = Importaciones del Estado (menos Navarra, País Vasco, Canarias, Ceuta y Melilla) provenientes de la Unión Europea.

La cuantificación de estos parámetros se realizó por la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 25/2003, de 15 de julio. Dispuso que durante el quinquenio 2000-2004, a la recaudación real de Navarra por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirán:

a) El 1,699 por 100 de la recaudación estatal por el Impuesto sobre el Valor Añadido obtenida en las Aduanas.

b) El 0,314 por 100 de la recaudación real del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,92638, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,01385, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluido el País Vasco, sea superior o inferior, respectivamente, al 1,473 por 100.

Mantuvo la misma disposición la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, modificando el quinquenio para el de 2005-2009.

2. Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco.

A la recaudación real de Navarra por los Impuestos Especiales de Fabricación, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirá el resultado de las siguientes expresiones matemáticas:

a) Alcohol, Bebidas Derivadas y Productos Intermedios:

$$\text{Ajuste} = a \text{RR}_{\text{AD}} + (a - b) H$$

Siendo:

$$H = \text{RR}_{\text{N}}/b \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \leq b/(1 - b)$$

$$H = \text{RR}_{\text{TC}}/(1 - b) \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \geq b/(1 - b)$$

RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común, incluido País Vasco, por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios.

a = Consumo residentes Navarra/Consumo residentes Estado (menos Ceuta y Melilla)

b = Capacidad recaudatoria de Navarra/Capacidad recaudatoria del Estado (menos Ceuta y Melilla)

b) Cerveza:

$$\text{Ajuste} = a' \text{RR}_{\text{AD}} + (a' - b') H$$

Siendo:

$$H = \text{RR}_{\text{N}}/b' \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \leq b'/(1 - b')$$

$$H = \text{RR}_{\text{TC}}/(1 - b') \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \geq b'/(1 - b')$$

RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común, incluido País Vasco, por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial de Fabricación sobre la Cerveza.

a' = Consumo residentes Navarra/Consumo residentes Estado (menos Ceuta y Melilla)

b' = capacidad recaudatoria de Navarra/Capacidad recaudatoria del Estado (menos Ceuta y Melilla)

c) Hidrocarburos:

$$\text{Ajuste} = a'' \text{RR}_{\text{AD}} + (a'' - b'')H$$

Siendo:

$$H = \text{RR}_{\text{N}}/b'' \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \leq b''/(1-b'')$$

$$H = \text{RR}_{\text{TC}}/(1-b'') \text{ si } \text{RR}_{\text{N}}/\text{RR}_{\text{TC}} \geq b''/(1-b'')$$

RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común, incluido País Vasco, por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

RR_{AD} = Recaudación real anual por Importaciones por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

a'' = Consumo residentes Navarra/Consumo residentes Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)

b'' = Capacidad recaudatoria Navarra/Capacidad recaudatoria del Estado (menos Canarias, Ceuta y Melilla)

d) Labores de tabaco:

$$\text{Ajuste} = a''' \text{RR}_{\text{TC}} - [(1-a''')\text{RR}_{\text{N}}]$$

Siendo:

RR_{N} = Recaudación real anual de Navarra por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

RR_{TC} = Recaudación real anual del territorio común, incluido País Vasco, por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

a''' = Labores de Tabaco suministradas a expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en Navarra/Labores de Tabaco suministradas a expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en Territorio de aplicación del impuesto.

Las Disposiciones Transitorias Cuartas de las Leyes 25/2003 y 48/2007 concretaron, para los respectivos quinquenios 2000-2004 y 2005-2009, la adición a la recaudación real de Navarra de los siguientes elementos:

1. Durante el quinquenio 2005-2009, a la recaudación real de Navarra por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios, Cerveza, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, se le añadirán:

a) 1. El 1,60 por ciento de la recaudación estatal por los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y Productos Intermedios obtenida en las Aduanas.

2. Con signo negativo, el 4,30 por ciento de la recaudación real por los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Productos Intermedios, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,941, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,059, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 5,90 por ciento.

b) 1. El 1,60 por ciento de la recaudación estatal por el Impuesto Especial sobre la Cerveza obtenida en las Aduanas.

2. Con signo negativo, el 0,50 por ciento de la recaudación real del Impuesto Especial sobre la Cerveza, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,979, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,021, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 2,10 por ciento.

c) 1. El 2,00 por ciento de la recaudación estatal por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos obtenida en las Aduanas.

2. Con signo negativo el 0,71 por ciento de la recaudación real del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, excluida la de las Aduanas, obtenida en territorio común dividida por 0,9729, o de la recaudación real de Navarra dividida por 0,0271, según que el porcentaje de recaudación de Navarra con respecto a la total estatal, excluida la obtenida en las Aduanas, sea superior o inferior, respectivamente, al 2,71 por ciento.

d) La diferencia entre el resultado de aplicar a la recaudación real en el Territorio Común por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco el porcentaje que corresponda anualmente al valor de las labores suministradas a Expendedurías de Tabaco y Timbre situadas en Navarra, sobre el valor de las labores suministradas a dichos establecimientos en el territorio de aplicación de este Impuesto, y el resultado de aplicar el complementario a cien del porcentaje anteriormente definido a la recaudación real por el mismo concepto tributario en Navarra.

En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de este ajuste.

C) Cuantificación y liquidación de los ajustes (art. 66):

La cuantificación y liquidación de los ajustes previstos en los artículos 64 y 65 precedentes se efectuará, mediante acuerdo entre ambas Administraciones, conforme a un procedimiento similar al establecido en el capítulo segundo.

En el caso de que la recaudación real obtenida en Navarra difiera, por el Impuesto sobre Hidrocarburos, en más del 7 por ciento y, por los Impuestos Especiales sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, Productos Intermedios y Cerveza, en más del 10 por ciento de la cifra que resulte de aplicar los índices contenidos en el último inciso de los párrafos a) 2, b) 2 y c) 2 anteriores a la recaudación real del conjunto del Estado por cada uno de los mismos, se corregirán dichos índices para efectuar los ajustes del año en que se produzcan las diferencias citadas.

Dicha corrección se realizará por aplicación del porcentaje de variación, positivo o negativo, que exceda sobre los respectivos límites establecidos en el párrafo anterior a los correspondientes índices contenidos en el último inciso de los párrafos a) 2, b) 2 y c) 2 anteriores.

7.12.4. *Determinación de la aportación.*

La Disposición adicional primera incorporó la aprobación de la aportación líquida definitiva de Navarra, que había sido cuantificada inicialmente en los años 1990 y 1995. Se fijó la correspondiente al ejercicio del 2000, año base del quinquenio 2000-2004, que figuraba en el anexo I del Convenio Económico. El importe de 60.055.602 pesetas, o 360.942,44 euros se había fijado según la situación real de las competencias asumidas por la Comunidad Foral a 31 de diciembre de 2000. El Anexo I determinó cuantitativamente los conceptos que se utilizaron para el cálculo, que se concretaron en una aportación líquida del año base de 60.055.620 pts. o 360.941,44 euros.

La Ley 48/2007, de 19 de diciembre, de modificación del Convenio Económico, estableció en su Disposición adicional primera la aportación líquida definitiva de Navarra para el ejercicio 2005, año base del quinquenio 2005-2009, que figuraba en el Anexo I, fijada según la situación real de las competencias asumidas por la Comunidad Foral el 31 de diciembre de 2005. Su importe líquido fue de 553.491.70 euros, conforme a los siguientes conceptos y cuantías:

**Aportación de la Comunidad Foral de Navarra
para el año base 2005**

Concepto	Miles de euros
Presupuesto del Estado. Gastos	162.378.911,85
Cargas asumidas por la Comunidad Foral:	
Ministerios y Entes Territoriales (*)	65.258.368,17
Total cargas no asumidas	97.120.543,68
Imputación del índice a las cargas no asumidas 97.120.543,68 * [0,0160]	1.553.928,70
Compensaciones y ajustes a deducir	- 1.000.437,00
Por tributos no convenidos 3.633.520,50 * [0,0160]	- 58.136,33
Por otros ingresos no tributarios 7.132.909,84 * [0,0160]	- 114.126,56
Por déficit presupuestario 44.081.441,45 * [0,0160]	- 705.303,06
Por impuestos directos convenidos	- 122.871,05
Aportación líquida	553.491,70

(*) Este importe incluye 2.674.305 miles de euros como valoración en materia de policía.

7.13. Comisión Coordinadora.

La Comisión Coordinadora estará integrada por seis representantes de la Administración del Estado y seis representantes de la Comunidad Foral designados por el Gobierno de Navarra (art. 67.1)¹⁰¹⁷.

Conforme al artículo 67.2 del Convenio son competencia de la Comisión Coordinadora:

a) Realizar los estudios que se estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen foral con el marco fiscal estatal.

b) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniformes, planes y programas de informática.

c) Examinar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral.

d) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Economía y Hacienda, el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y por la Junta Arbitral.

e) Examinar los problemas de valoración a efectos tributarios.

f) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Convenio Económico con carácter previo a su aprobación. A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas, se efectuasen observaciones en relación con las propuestas contenidas en ellos, cualquiera de ambas Administraciones podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta comisión, con el fin de alcanzar un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación con el contenido de la normativa tributaria.

g) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico. Estas consultas se trasladarán por la Administración receptora a la otra Administración para su análisis, junto con la propuesta de resolución, en el plazo de dos meses desde su recepción. En el caso de que en los dos

1017. ARANBURU URTASUN, M., *Provincias exentas...*, cit., pp. 57-62. DEL BURGO, J. I., *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990...*, cit., pp. 103-104.

meses siguientes no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, y en caso de que no sean admitidas en el plazo de quince días por la otra Administración, se procederá a la convocatoria de la Comisión Coordinadora, quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.

h) Determinar la aportación económica, tanto del año base como de los restantes de cada quinquenio, a la que se refiere el artículo 59 a fin de elevarla a ambas Administraciones para la adopción del correspondiente acuerdo.

i) Fijar la actualización de la cifra a que se refiere la disposición adicional segunda para su aprobación por ambas Administraciones.

j) Establecer el método para la cuantificación y liquidación de los ajustes por impuestos indirectos regulados en los artículos 65 y 66 del presente Convenio económico.

k) Cuantificar la valoración anual, provisional y definitiva, del coste de las competencias ejercidas por la Comunidad Foral de Navarra en materia de policía.

l) Acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

A tal efecto, determinará el objetivo de estabilidad presupuestaria para la Comunidad Foral de Navarra en el plazo de un mes desde la aprobación por parte del Gobierno del objetivo de estabilidad presupuestaria en las condiciones establecidas en el artículo 8.1 de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, dando traslado del mismo al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas para su conocimiento.

Con anterioridad al 1 de junio de cada año analizará el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria del ejercicio inmediato anterior.

Dentro de los plazos establecidos en el artículo 8 de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre (RCL 2001, 3031), comprobará la idoneidad de las medidas contenidas en los planes de saneamiento elaborados por la Comunidad Foral de Navarra para la corrección de las situaciones de desequilibrio que, en su caso, pudieran presentarse.

La Comisión Coordinadora se reunirá, al menos dos veces al año, durante los meses de marzo y septiembre y, además, cuando así lo solicite alguna de las Administraciones representadas.

La Comisión Coordinadora podrá crear Subcomisiones para delegar en ellas el ejercicio de las competencias contenidas en los párrafos a), b), c), d), e), f) y g) del apartado 2 de este artículo. Dichas Subcomisiones estarán formadas por tres representantes de cada Administración, y los acuerdos por ellas adoptados tendrán eficacia desde el momento en que se tomen, sin perjuicio de su posterior ratificación por la Comisión Coordinadora.

La Comisión es mixta y no arbitral, por lo que sus acuerdos se adoptarán por consenso entre los representantes de ambas Administraciones.

La Comisión Coordinadora resulta poco operativa como órgano de coordinación y colaboración entre ambas Administraciones, dado que entre sus miembros no hay ningún representante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por lo que las cuestiones de colaboración y coordinación entre Administraciones en el ámbito de gestión e inspección tributaria se desarrollan fuera de su seno. Cuando se han producido conflictos de competencias la Comisión no ha sido el espacio de encuentro para su resolución antes de acudir ante el Tribunal Constitucional, sino que en la misma se ha expuesto la decisión de impugnar, cuando no la efectiva impugnación, convirtiendo a la Comisión en un espacio sin validez para afrontar el conflicto.

8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JULIO DE 2007.

El Tribunal Supremo dictó el 9 de julio de 2007 (RJ 4838) una importantísima sentencia sobre el régimen fiscal de Navarra y el Convenio Económico, en el recurso contencioso-administrativo 296/2005, interpuesto por el Abogado del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral entre el Estado y la Comunidad Foral (art. 51 del Convenio Económico), de 15 de julio de 2005, adoptada en el conflicto núm. 1/2004, relativa a la determinación de la competencia para regular, apli-

car y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías¹⁰¹⁸.

El recurso fue estimado sustancialmente, anulando la resolución de la Junta Arbitral declarando en su lugar que,

“en los términos establecidos en la actual redacción del artículo 19.5º) LIVA, corresponde al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA, que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas”.

Sin embargo, a pesar del resultado, la sentencia contiene pronunciamientos que merecen destacarse dentro de la jurisprudencia que se ha referido a dichas materias, porque trasciende de la cuestión debatida y valora el sistema del Convenio Económico.

En este sentido destaca el profundo análisis histórico que realiza del origen y evolución del Convenio, a partir de la Ley de 1841, marcando las diferencias con los Concierdos de las provincias, tanto en su origen en la Ley de 26 de julio de 1977, como en cuanto al contenido. En este aspecto establece la diferencia entre la plena capacidad tributaria para el establecimiento de impuestos que tenía Navarra, con la extensión a aquellas de los impuestos estatales, cuya recaudación concierta el Estado con sus Diputaciones. De este modo el impuesto era creación estatal, lo concertaba en su gestión y percibía una cantidad alzada.

Por el contrario, en Navarra no se concertaban los impuestos estatales, sino que, en virtud de su “fuero tributario”, sus instituciones los establecían y convenían con el Estado una aportación a sus cargas generales. En una etapa posterior, a partir del Convenio de 1927, se armonizaban con el Estado por medio del Convenio Económico, La

1018. SIMÓN ACOSTA, E., “El desarrollo del sistema foral de financiación en Navarra”. En *XXV Aniversario de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Parlamento de Navarra, 2008, pp. 69-83. “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”. En *Nuevas perspectivas y retos en el XXV Aniversario del Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2008, pp. 601-656.

sentencia constata que “en materia tributaria no rigen en Navarra las leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de la Nación sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las instituciones competentes de Navarra”.

8.1. El acuerdo de la Junta Arbitral.

En sesión de 15 de julio de 2005, la Junta Arbitral adoptó un acuerdo y la fórmula para su ejecución, en los siguientes términos:

“Estimamos parcialmente la reclamación de competencia formulada por la Comunidad Foral de Navarra y, de conformidad con los términos expresados en el cuerpo de esta resolución, declaramos que la competencia para regular, aplicar y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías que han ingresado en el mismo con ocasión de una entrega de bienes o una adquisición intracomunitaria exentas, corresponde a la Administración competente para gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito”

Respecto a la fórmula de ejecución del acuerdo, dispuso:

“La Administración del Estado sólo podrá continuar los procedimientos de comprobación que dimanen del presente conflicto con el fin de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava el abandono de depósitos no aduaneros en la medida en que resulte competente en los términos expresados en acuerdo precedente. Los restantes expedientes deberán ser archivados o concluidos sin liquidación del impuesto salvo que quede acreditado, de acuerdo con las reglas generales sobre la carga de la prueba, que han existido adquisiciones interiores o intracomunitarias que, de no haber estado exentas por tratarse de productos destinados a depósito fiscal no aduanero, habrían sido liquidadas por el Estado”.

De este modo la Junta Arbitral resolvió un conflicto sobre la interpretación de los puntos de conexión del Convenio Económico, con los siguientes fundamentos:

a) Normativos:

Invocó la Ley 28/1990, de 16 de diciembre, y sus modificaciones posteriores sobre el Convenio Económico; la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, sobre el IVA, y sus sucesivas modificaciones; el Reglamento del Impuesto sobre el Valor, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y su Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el RD 1625/1992.

b) Los “tributos convenidos”:

La Administración del Estado había calificado el IVA como “tributo convenido” para excluir la competencia de la Junta Arbitral, que esta rechazó por que

“no es propio de la tradición histórica del Convenio Económico, a diferencia de lo que ocurre con el País Vasco, donde ha existido siempre una diferencia clara entre impuestos concertados y no concertados. Conforme a la investigación histórica, fundamental, según la doctrina del Tribunal Constitucional (TC), para interpretar el Convenio Económico y el poder tributario navarro, el régimen foral navarro no utiliza hasta 1990 la expresión tributos convenidos y lo ha hecho con un carácter distinto del que corresponde a los tributos concertados. El carácter convenido o no convenido no determina ni condiciona la competencia estatal o Navarra sobre el mismo. La distinción no se refiere a la competencia tributaria sino al cálculo de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, también conocida como cupo contributivo”.

c) La inexistencia en Navarra de “tributos convenidos”:

Invocando el método histórico para determinar el alcance del poder tributario del Estado y Navarra, sobre un impuesto no incluido en el Convenio y para dilucidar a la cuestión de a quien pertenece un impuesto establecido por el Estado y por Navarra, como es el IVA sobre el abandono de depósitos fiscales, en caso de silencio del Convenio sobre los puntos de conexión a aplicar a dicho hecho imponible, invocó la diferente historia del Convenio de Navarra y del Concierto vasco:

“A diferencia del Concierto del País Vasco, el Convenio de Navarra nace de la Ley ‘paccionada’ de 16 de agosto de 1841, en la que no hay tri-

butos convenidos porque el principio general ‘no es la extensión a Navarra de los tributos estatales, sino el reconocimiento del poder tributario de Navarra para seguir manteniendo su propio régimen tributario’. La potestad de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos que no se hayan previsto en el Convenio Económico (que reciben la denominación de ‘tributos no convenidos’) se encuentra expresamente reconocida en el artículo 2.2 del Convenio Económico. Y es, también, regla general, jurisprudencialmente aceptada, a partir de dicho Convenio, la integridad del régimen tributario foral de Navarra”.

d) Inaplicación en Navarra de los tributos estatales:

De ello dedujo la Junta Arbitral, de acuerdo con el convenio y la tradición foral, la inaplicación en Navarra de los tributos estatales mientras no hayan sido establecidos y regulados por la Comunidad Foral o se establezcan expresamente su vigencia inmediata en el propio Convenio Económico:

“A diferencia del País Vasco, en que se aplican las disposiciones de derecho común, en Navarra debe tenerse en cuenta lo establecido en la Disposición Adicional cuarta del Convenio Económico, según la cual la aplicación inmediata y transitoria –hasta que la Comunidad Foral dicte sus propias normas– de las normas de régimen común se refiere a unos impuestos concretos y determinados (Impuestos Especiales, IVA, Impuesto sobre las Primas de Seguros, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos e Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y tasas de juego). A *sensu contrario*, las demás normas estatales relativas a tributos no expresamente contemplados por la citada disposición adicional, no son aplicables a Navarra. La diferencia entre Convenio y Concierto y, por tanto, entre tributos concertados y tributos convenidos, se encuentra en las previsiones de ambos textos sobre su adaptación a las reformas fiscales que el Estado efectúe. Esta integridad del ordenamiento tributario ha sido reconocida por sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra (SS. de 17 de noviembre de 1997, RJ 1092¹⁰¹⁹, y 9 de febrero de 1998, RJ 595)”.

1019. Como se ha expuesto anteriormente, la STSJN de 17 de noviembre de 1997 (RJ 1092), afirmó que “el régimen tributario foral lejos de ser un mero conglomerado de norma en el que cualquier hueco queda automáticamente cubierto por la

e) Normas a aplicar ante un vacío normativo:

Ante la falta de punto de conexión en el supuesto estudiado, la Junta Arbitral optó por la integración normativa:

“El silencio del Convenio sobre el punto de conexión en relación con el hecho imponible del IVA no quiere decir que no exista norma de reparto, sino que tal vacío debe integrarse con los métodos jurídicos de integración admitidos: principios generales, derecho supletorio, analogía *legis* y analogía *iuris*”.

Aplicando la regla integradora anterior y realizando el estudio de los fundamentos legales en otras normas y los puntos de conexión posibles, la Junta Arbitral afirma que:

“ha de tenerse en cuenta que los problemas de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se resuelven con los preceptos del Convenio y no con otras normas jurídicas, salvo por remisión de aquél a éstas. No se trata, por tanto, de establecer un concepto teórico de importaciones o de trasponer el concepto de importación que pueda existir en otro sector del ordenamiento jurídico, sino de interpretar el artículo 3.1.a) del Convenio que atribuye al Estado el gravamen a la importación en el IVA. Ni el Estado ni Navarra pueden por sí solos modificar ni alterar el Convenio”.

Deduce que el contenido y alcance del Convenio no puede hacerse depender del contenido que dé cualquiera de las partes. La Junta Arbitral rechazó la pretensión de que se calificasen como importaciones las operaciones de abandono de depósitos fiscales no aduaneros por el mero hecho de que el Estado les hubiera dado esta caracterización en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del IVA, por que el contenido de la norma estatal no puede predeterminar por sí solo el contenido o interpretación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

norma estatal, constituye un ordenamiento jurídico completo y unitario, cuyas lagunas deben llenarse sin salirse del mismo a través de las técnicas jurídicas de integración de normas”. Fue reiterada en la STJN de 9 de febrero de 1998 (RJ 595), ambas contradichas por la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838).

A partir de estas premisas analizó el hecho concreto de a cual de ambas Administraciones correspondía la exacción, llegando a la conclusión de que debía ser la de la Comunidad Foral.

8.2. Objeto del recurso.

La representación del Estado interpuso el recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de la Junta Arbitral, con la pretensión de que se

“declare que corresponde al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA que grava el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisiciones intracomunitarias inicialmente exentas”.

Por tanto, se trataba de determinar cual era la Administración competente –la del Estado o la de la Comunidad Foral de Navarra– para la regulación, gestión y recaudación del IVA que grava la desvinculación, abandono o salida de los depósitos fiscales de mercancías que ingresan en los mismos al amparo del régimen suspensivo con ocasión de una entrega de bienes o de una adquisición intracomunitaria exenta. La Junta Arbitral había resuelto que la competencia correspondía a la Administración competente para gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en dicho régimen de depósito especial, que era la de Navarra.

8.3. Origen histórico del sistema fiscal navarro.

Tras exponer el procedimiento que dio lugar al acuerdo impugnado (FD 1º), el contenido de la controversia (FD 2º) y la postura del Abogado del Estado (FD 3º), entró la sentencia a exponer los fundamentos en los que apoyaría el fallo.

Con este mismo título el fundamento quinto de la sentencia realiza una detallada exposición histórica, a partir de la afirmación de que el

sistema del Convenio navarro, como el Concierto vasco “aparece en el siglo XIX como consecuencia de la contraposición entre la ideología progresista uniformadora e igualitaria del constitucionalismo liberal y la defensa de las singularidades del antiguo reino de Navarra y de ciertos territorios que habían logrado sobrevivir a los Decretos de Nueva Planta de FELIPE V”.

Invocó los principios de la Constitución de Cádiz de 1812 sobre el principio fiscal de igualdad (art. 339) y la Tesorería general y única de toda la Nación (art. 345). Recordó la STS de 14 de julio de 1997 (RJ 6691) y su exposición histórica desde el Convenio de Vergara, la Ley de 25 de octubre de 1839, sobre la que observó que la confirmación de los fueros quedaba supeditada a la unidad constitucional, pues la Constitución es norma suprema y de vigencia nacional; y que la Ley necesitaba ser desarrollada para determinar los fueros que quedaban modificados o suprimidos. Este fue el camino seguido por Navarra que,

“a diferencia de las Provincias Vascongadas, Navarra aceptó rápidamente la modificación de sus fueros, en la llamada Ley ‘paccionada’ de 16 de agosto de 1841, que terminó con su régimen político peculiar al suprimirse su carácter de Reino y sus Cortes, que se habían reunido a lo largo del siglo XVIII y principios del siglo XIX, pero conservó su régimen económico y tributario peculiar, si bien se habían suprimido previamente (Decreto de la Regencia de 15 de diciembre, de 1840) las Aduanas situadas en los llamados ‘puertos secos (río Ebro) y trasladadas por fin a la frontera con Francia, a la vez que se había aplicado el estanco del tabaco y de la sal”.

Describió a continuación el contenido de la Ley de 1841 en sus artículos 6, 10 y 25, de modo que

“En definitiva, la Ley ‘paccionada’ de 16 de agosto de 1841 reconoció a Navarra una amplísima autonomía tributaria y financiera, no solo respecto de la Hacienda estatal, sino también de la Hacienda Local, y no solo en el orden de gestión y de recaudación, sino lo que es más importante, en orden a su capacidad normativa”.

Vinculó aquellas disposiciones con la invocación que realiza la Exposición de Motivos de la LO 13/1982, de 10 de agosto, con base en la DA 1ª CE.

Contrapuso la actitud de Navarra con la de las Vascongadas que no aceptaron la Ley de 1839 y se negaron a la actualización de los fueros. Tras la segunda guerra carlista se promulgó la Ley de 21 de julio de 1876, cuyo contenido expone. Su artículo 5º autorizó al Gobierno para “para hacer las modificaciones de forma que reclamen las circunstancias locales y la experiencia aconseje, a fin de facilitar el cumplimiento del art. 3º de esta Ley”. Fue el origen de los Conciertos económicos con las Diputaciones vascas.

Recordó el intento uniformizador del artículo 24 de la Ley de Presupuestos de 1876 y el Convenio de 19 de febrero de 1887. Destacó la importancia del Convenio Económico de 1927 por el reconocimiento en su Disposición General 1ª de las facultades tributarias de Navarra para “mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente, siempre que no se oponga a los pactos internacionales, al presente Convenio ni a las Contribuciones, Rentas o Impuestos propios del Estado”. Fórmula que se reprodujo en los convenios de 1941 y 1969. Supuso

“el reconocimiento explícito de la autonomía normativa de Navarra, pero al mismo tiempo establece los puntos de conexión o criterios de sujeción para delimitar la extensión de las normas del Estado y de Navarra, lo que significa una cierta armonización fiscal, pues indirectamente supone la obligación de establecer un sistema tributario similar al del Estado”.

Tras citar el Convenio de 1941, la reforma tributaria realizada por el Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, y el RD 2655/1979 de adaptación de la Reforma Fiscal, recoge las previsiones de la Constitución de 1978 que afectan a Navarra: la DA 1ª CE y la Disposición Derogatoria. El artículo 45 LORAFNA reconoce las potestades tributarias históricas de la Comunidad Foral, así como la Ley 18/1986, de 5 de mayo, respecto al IVA, y el convenio de 1990 y las modificaciones posteriores. De todo ello formuló dos conclusiones:

1ª. La conclusión clara y rotunda que se deduce de todas las disposiciones legales citadas es que Navarra ha tenido antes y después de la Ley ‘paccionada’ de 16 de agosto de 1841, un régimen tributario propio autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, acordado en uso de su ‘fuero tributario’, que le confiere la

facultad política de establecer su propio sistema tributario y su propia Hacienda Pública, de conformidad con el Convenio vigente en cada época, que paccionadamente determina la aplicación espacial de los respectivos tributos del Estado y de Navarra, comprometiéndose a entregar al Estado el cupo correspondiente como contrapartida de los servicios comunes prestados por éste y como aportación solidaria con el resto de los españoles.

2ª. La segunda conclusión que se deduce de la normativa expuesta, es que en materia tributaria no rigen en Navarra las Leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de La Nación (Reales-Decretos Leyes, etc.) sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las Instituciones competentes de Navarra”.

A continuación se refirió a la evolución producida en el régimen del País Vasco a partir de la Ley de 21 de julio de 1876:

“El País Vasco se apartó de la negociación por su oposición al traslado de las aduanas; de manera que puede sostenerse que el Concierto Económico no fue una solución convenida o consensuada, sino más bien el resultado de una laxa interpretación efectuada por el Gobierno de las facultades extraordinarias que le otorgaba la Ley de 21 de julio de 1876 para establecer excepciones y modificaciones”.

En este distinto origen radica la existencia de “una diferencia histórica entre Convenio y Concierto, pues mientras aquél es considerado como fruto de un acuerdo para la aplicación de la Ley de 1839, el segundo es el resultado de la aplicación y desarrollo de una ley”.

Expuso la existencia de otras diferencias y singularidades con respecto al País Vasco, como

“a) la duración, el Convenio ha sido siempre y sigue siendo una norma de duración ilimitada, mientras que el Concierto se vino aprobando históricamente para períodos de tiempo determinados;

b) la institución competente para regular y aplicar el sistema tributario, que en Navarra coincide con la Comunidad Foral, y en el País Vasco son los territorios históricos o instituciones de las Juntas Generales y Diputaciones Forales de las tres provincias; y

c) mientras que las normas que regulan los tributos a que se refiere el Convenio Económico son normas con rango de Ley formal, las normas tributarias de desarrollo y aplicación del Concierto no tienen dicho rango sino una naturaleza propia y específica, con las consecuencias derivadas en orden a su respectiva impugnabilidad”.

8.4. El fundamento constitucional del sistema fiscal navarro.

En el Fundamento de Derecho 5º considera que “una cosa es el origen histórico y el carácter paccionado del régimen del Convenio” y otra diferente el “actual fundamento y límites del poder tributario foral de Navarra, que proceden de la Constitución española de 1978”.

Invocó la STS de 19 de diciembre de 2003 (RJ 9543) que lo hizo refiriéndose a la DA 1ª CE, que es

“el fundamento actual de los regímenes forales, y, por tanto, del de Navarra, pues ha sido el Pueblo español, como poder constituyente originario, el que ha reconocido dichos derechos históricos, subordinándolos y actualizándolos como no podía ser menos a la Constitución, al Estatuto de Autonomía de Navarra y a la situación política, social y económica de la España actual”.

De tal modo que “el arraigo histórico de la potestad tributaria foral no puede llevar al error de considerar que el fundamento del sistema de Convenio está exclusivamente en la Historia”. Invocó la STC 76/1988, de 26 de abril, que

“señala que la Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino que la norma del poder constituyente se impone con fuerza vinculante general, sin que queden fuera de ella situaciones históricas anteriores. En este sentido, y desde luego, por la actualización de los derechos históricos se produce la supresión o no reconocimiento de aquellos que contradigan los principios constitucionales. Pues es desde la misma Disposición Adicional Primera de la Constitución, y no de su legitimidad histórica, desde la que los derechos históricos obtienen y conservan su validez y vigencia”.

Invocó la garantía institucional de la foralidad que supone la DA 1ª CE, aunque

“ninguna competencia que pudiera legítimamente calificarse de histórica que desbordara este marco quedaría amparada por la Disposición Adicional 1ª (SSTC 16/1984, 123/1984, 94/1985, 76/1988, 86/1988, y 159/1993). En definitiva, la Disposición Adicional de que se trata no constituye un título competencial autónomo del que puedan deducirse especiales competencias, pues ella misma manifiesta que la actualización general del régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución (RCL 1978\2836) y de los Estatutos de Autonomía”.

Recogió la STC 76/1988 sobre “el carácter de norma suprema de la Constitución” que

“imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales, lo que supone que la actualización de los derechos históricos supone la supresión o no reconocimiento de aquellos que contradigan los preceptos constitucionales. [...] 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”.

La garantía institucional y el párrafo segundo de la DA 1ª CE garantizan la existencia de un régimen foral, es decir,

“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 sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional [...] es al proceso de actualización previsto en la Disposición Adicional primera CE al que corresponde precisar cuál es el contenido concreto que, en el nuevo marco constitucional y estatutario, se da al régimen foral de cada uno de los territorios históricos, garantizado por la Constitución”.

Ni la garantía institucional ni el amparo y respeto por parte de la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales “puede

estimarse como una garantía a toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica”. Ahora bien,

“ello no impide el reconocimiento de la posibilidad de exceptuar la aplicación, respecto de Navarra, de algunas normas estatales que a partir de las previsiones del artículo 149 CE, tienen la condición de básicas en el resto de las Comunidades Autónomas (SSTC 214/1989, y 140/1990)”.

La LORAFNA ha sido el instrumento legal de actualización en el caso de Navarra. De su artículo 45

“resulta el reconocimiento de la siguiente prioridad normativa, cuyo conjunto constituye lo que se ha denominado el ‘bloque de constitucionalidad’:

1º.- La Constitución Española, fundamento de las disposiciones que siguen.

2º.- Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Mejoramiento del Régimen Foral de Navarra

3º.- El Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

En cualquier caso, en nuestro sistema constitucional, la vigencia de los derechos históricos, en su vertiente financiera, se basa en la propia Constitución; o, dicho en otros términos, las prerrogativas fiscales de origen fiscal tienen, en la actualidad, una legitimación constitucional”.

8.5. Caracterización del sistema fiscal navarro.

El fundamento 6º estudia el carácter del sistema fiscal navarro, con el mismo origen constitucional en la atribución del poder tributario al Estado y a Navarra sobre el mismo espacio territorial. Desde un punto de vista general, el sistema tributario foral de Navarra puede resumirse en los siguientes puntos:

a) El Convenio es un límite recíproco de los poderes tributarios del Estado y de la Comunidad Foral. Las normas tributarias estatales y forales no están ordenadas con arreglo a un principio de jerarquía o subordinación, sino que cada una de ellas tiene su propio ámbito de competencias y es el Convenio el que establece los límites de los poderes respectivos. Si Navarra, de acuerdo con el artículo 45.3 de la LORAFNA tiene potes-

tad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, el Estado no puede establecer en Navarra tributos que el Convenio no le autorice expresamente.

Al mismo tiempo, la Comunidad Foral de Navarra tiene un poder limitado por las competencias que el Convenio reconoce al Estado, tal como establece el artículo 2.b).

b) El sistema de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral se realiza mediante criterios de sujeción personal o territorial similares a los que delimitan el hecho espacial del hecho imponible de los gravámenes.

Después de la reforma de la Ley 19/1998, y, más tarde, de la reforma efectuada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, corresponde al Estado, en todo caso, la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y el IVA, quedando, siempre a salvo la alta inspección del Estado, en garantía de las facultades que se le reservan en el propio Convenio.

c) El poder tributario en Navarra está, además limitado por:

1º) los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado;

2º) las competencias que, según el Convenio, corresponden al Estado;

3º) los tratados o convenios internacionales, en especial los firmados para evitar la doble imposición¹⁰²⁰, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea;

4º) el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de la LORAFNA; y

5º) las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional (art. 2 del Convenio Económico).

d) El artículo 7 del Convenio Económico hace, además referencia a unos criterios armonizadores:

1020. CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 43-707.

1º) adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos¹⁰²¹, sin perjuicio de las peculiaridades del propio Convenio;

2º) establecimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente;

3º) respeto y garantía a la libertad de circulación y establecimiento; y

4º) establecimiento de la misma clasificación de actividades que se enumera, sin perjuicio del mayor desglose que de las misma pueda llevar a cabo la Comunidad Foral

e) La modificación del Convenio Económico debe ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación (art. 6 y Dis. Adic. 3 del Convenio Económico).

8.6. Metodología o criterios de interpretación del sistema fiscal.

El fundamento 7º está dedicado a exponer y valorar la metodología o los criterios de interpretación del sistema fiscal navarro de Convenio Económico. Lo hace por entender que el método histórico tiene alcance jurídico, pero es preciso valorar el sistema actual, por que “la Historia sólo es título competencial en la medida en que es aceptado por la Constitución”.

Afirma que la Disposición Adicional 1ª CE debe entenderse e interpretarse conjuntamente con el artículo 133 CE, que reconoce al Estado exclusivamente la potestad originaria de establecer tributos mediante Ley. Se contrapondría a un derecho histórico originario de la Comunidad Foral reconocido por aquella. Los plantea en tres consideraciones.

a) En primer lugar, desde una interpretación sistemática de ambas normas que

“nos lleva a considerar que el poder tributario del Estado es un poder calificado de originario, aunque el de la Comunidad Autónoma de Nava-

1021. Se ha de recordar que el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece su objetivo y vigencia, de modo que sus principios y normas generales se aplican al Convenio Económico de la Comunidad Foral.

rra, que es poder tributario derivado, sea también, como el del Estado, un poder directamente atribuido por la Constitución”.

b) En segundo lugar, utilizando los restantes criterios o elementos interpretativos reconocidos por la hermenéutica jurídica y mencionados por el artículo 3.1 CC, teniendo en cuenta, no solo los antecedentes históricos y legislativos, sino también la realidad social y la finalidad de la norma, que, en el presente caso, se traduce en una atención preferente a la naturaleza del Impuesto de que se trata, el IVA, que no sólo se introduce en España en 1985, sino que, también, es un impuesto genuinamente europeo.

c) Por último, debe tenerse en cuenta, la indudable supletoriedad del Derecho estatal, que formula el artículo 149.3 CE.

Contiene no sólo las reglas sobre distribución de competencia (dispositiva y residual), sino también de relación entre ordenamientos, estatal y autonómicos, como son las reglas de prevalencia y de supletoriedad. Respecto a esta última, el TC ha mantenido dos criterios:

– El inicial que culminó en la STC 103/1989, de 8 de junio, según la cual la regla de supletoriedad no es una norma competencial sino ordenadora de la preferencia en la aplicación; de manera que la normación estatal sólo nacería viciada de inconstitucionalidad si pretendiera por sí una aplicación incondicionada en el respectivo territorio autonómico. La STC 56/1989, de 18 de marzo, diría que una norma, en su calidad de derecho supletorio, nunca podría ser anulada por motivos competenciales.

– La posterior, consagrada en la STC 118/1996, de 27 de junio, lleva, sin embargo, a las siguientes conclusiones:

1º la cláusula de supletoriedad no es una regla atributiva de competencia, por lo que la normas estatales caracterizadas como supletorias y dictadas sin competencia son nulas; y

2º) la cláusula constitucional de supletoriedad es una regla para la aplicación del Derecho. De manera que sus destinatarios son quienes interpretan y aplican la norma. De la invocada doctrina del TC dedujo:

“Por consiguiente, la función de la supletoriedad no es atribuir competencias, pero sí relacionar el ordenamiento del Estado con los ordena-

mientos autonómicos, con la finalidad de colmar en última instancia las lagunas que estos ordenamientos autonómicos tengan”.

La supletoriedad de la normativa estatal resulta también de los precedentes inmediatos:

a) La mención al respeto de los principios inspiradores del Convenio Económico 1969, vigente en 1982, que realiza el artículo 45.3 LORAFNA. Lo hizo para establecer el alcance, los límites y los puntos de conexión de la aplicación espacial del régimen tributario foral existentes en 1969¹⁰²²:

“Por consiguiente, es necesaria una interpretación que tenga en cuenta la supletoriedad de la normativa estatal y la integración sistemática con el Convenio aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, ya de conformidad con la LORAFNA, en cuyo artículo 7º, apartado 1, se dispone: 1. La Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributaria: a) Se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Convenio (...)”.

b) La Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, reconoce en su Exposición de Motivos que existía un vacío en el sistema normativo de la Comunidad Foral al carecer de una Ley General Tributaria. Pero, al mismo tiempo reconoce que la carencia se había superado con la plena aplicación de la Ley General Tributaria común invocada por el Convenio de 1969, incluso mucho antes de que el ar-

1022. Se inspiró en la DT 8ª del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, que preceptuó: “El primer Concierto Económico que se celebre con posterioridad a la aprobación del presente Estatuto, se inspirará en el contenido material del vigente Concierto Económico con la provincia de Álava, sin que suponga detrimento alguno para la provincia”. Según la STS, esta “disposición que trató de evitar una ruptura o cambio sustancial de lo que había sido la evolución normal y razonable de los Concierdos, y en el caso de Navarra de sus Convenios, a lo largo de su respectiva historia”, relacionando el Convenio de 1969 con la adecuación al régimen de la Ley 230/1963, General Tributaria, y a las Leyes de 27 de diciembre de 1957 y 11 de junio de 1964.

título 149.3 CE dispusiera que “el derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas”¹⁰²³.

c) El artículo 40 LORAFNA establece que el Derecho navarro, en las materias de competencia exclusiva de la Comunidad Foral y en los términos previstos en los apartados anteriores, es aplicable con preferencia a cualquier otro, pero establece también que, en defecto de Derecho propio, es aplicable supletoriamente el Derecho del Estado.

Por tanto, la STS opta por la “indudable supletoriedad del Derecho estatal”, que la deduce del bloque de la constitucionalidad (arts. 149.3, *in fine* CE y 40.3. *in fine* LORAFNA), así como de los precedentes inmediatos, frente a la opción de la integración en el propio sistema normativo¹⁰²⁴.

8.7. Tendencia armonizadora y regulación del IVA.

Destaca la sentencia en su fundamento 8º la función armonizadora de la legislación comunitaria que ha tenido el IVA, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 99 del Tratado de Roma (art. 93 TCE). Está armonizado por normas comunitarias por su

“capacidad para alterar la concurrencia empresarial, dado su impacto en los precios de los productos, y porque es uno de los impuestos que financian directamente el presupuesto comunitario, lo que exige una gran homogeneidad en la definición del hecho imponible, la base imponible y las exenciones”.

Se articula de acuerdo con las Directivas europeas, de las que destaca la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, objeto de múltiples

1023. Incluso una vez vigente la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, la jurisprudencia ha venido invocando la Ley General Tributaria sobre aspectos no regulados en aquella: STSJN de 6 de septiembre de 2005 (RJ 2006/185) sobre la prescripción y alcance del artículo 31.4 RGI.

1024. Contradice la doctrina de las SSTSJN de 17 de noviembre de 1997 (RJ 1092) y 9 de febrero de 1998 (RJ 595), expuestas.

modificaciones¹⁰²⁵. El sistema común del IVA implica la existencia de una normativa fiscal uniforme para un espacio fiscal comunitario, para la creación de un Mercado Común con una adecuada competencia.

Así lo prevé el artículo 27 del Convenio Económico, que establece la armonización normativa de la imposición indirecta con la legislación común y con las Directivas Europeas. Está regulado por los artículos 32-34, conforme a la Ley 25/2003, de 15 de julio, y en las Leyes Forales 19/1992¹⁰²⁶, de 30 de diciembre, y 2/2001, de 13 de febrero, con varias modificaciones.

Tras exponer los limitados ámbitos competenciales en la materia, concluye afirmando que

“el ámbito del poder normativo tributario foral de Navarra en el IVA es muy reducido, en la medida en que está obligada a aplicar los referidos principios básicos, sustantivos y formales, del régimen común, siendo especialmente evidente la supletoriedad de las normas estatales en este Impuesto. [...] y la posibilidad de entender que cuando la Ley Foral no transcribe determinadas previsiones que afectan a los elementos sustanciales del impuesto está implícitamente admitiendo, en relación con ellos, la competencia del Estado”.

8.8. Competencia para regular, aplicar y revisar el IVA en el supuesto de hecho.

El fundamento 9º analiza la competencia para regular, aplicar y revisar el IVA que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías, que fue el motivo del conflicto resuelto por la Junta Arbitral y objeto del recurso contencioso-administrativo.

1025. Se recogen en el epígrafe 6.3. del Capítulo siguiente.

1026. Ha sido modificada por el Decreto Foral Legislativo 3/2009, de 23 de noviembre.

A partir de las premisas establecidas en los fundamentos anteriores, analiza el contenido del artículo 19.5º de la Ley del IVA de 1992, sin compartir los criterios de la Junta Arbitral y la Comunidad Foral.

Expone como este supuesto no está regulado por el Convenio Económico ni por la Ley Foral del IVA, que lo fundamenta en los siguientes puntos:

a) “El origen histórico y el actual fundamento constitucional del sistema foral navarro no llevan a otra conclusión que a su naturaleza ‘paccionada’ y a la imposibilidad de una alteración unilateral del mismo, pero no comportan una utilización exclusiva del método de interpretación histórica, sino que, por el contrario, son válidos los restantes métodos de interpretación (gramatical, lógico, sistemático y teleológico), con una atención preferente a la específica naturaleza del IVA. Y, con base en tales criterios, puede decirse que es el propio sistema ‘paccionado’ el que conduce a la admisión de la competencia estatal, luego expresamente reconocida, como veremos, por el legislador navarro”.

b) El propio legislador en el Convenio “tiene presente la extensión del concepto de gravamen a la importación en el IVA, según la normativa estatal, y no introduce ninguna excepción para las operaciones asimiladas, como parece lógico si hubiera querido excluir a éstas de la atribución de competencias al Estado”. Esto excluye la consideración de que “se haya producido una modificación unilateral de la norma ‘paccionada’, ya que es esta la que determina la competencia estatal en los términos como aparecía ya en la LIV/1992”.

c) El IVA como impuesto europeo, objeto de armonización, está previsto en el artículo 28 del Convenio Económico, de modo que Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. Pero ni aquel ni la Ley Foral 19/1992 tienen previsiones expresas ni puntos de conexión para las “operaciones asimiladas a la importaciones”, ni para el hecho imponible del abandono de depósitos no aduaneros de mercancías. Por tanto,

“esta falta de previsión sobre un elemento esencial del Impuesto, si no resultara aplicable la normativa estatal que equipara las ‘operaciones asimiladas a importaciones’ a las ‘importaciones’ y por ende la consecuente competencia del Estado no sería conciliable con la proclamada identidad que se contiene en el citado artículo 28 paccionado”.

d) Aunque “es cierto que Navarra tiene, como se ha dicho, potestad derivada de la Constitución para establecer y regular su sistema tributario (DA 1ª CE, arts. 45.3 LORAFNA, y 1 del Convenio Económico), pero también lo es que ni el Convenio ni la Ley Foral 19/1992 han regulado el hecho imponible de que se trata en el IVA”. Por ello procede invocar la supletoriedad de la norma estatal:

“aunque el artículo 149.3 CE no es una regla atributiva de competencia, no es un título competencial específico, sí contiene una regla de supletoriedad que tiene como destinatarios a quienes interpretan y aplican el ordenamiento jurídico, incluido el tributario navarro. Supletoriedad de la normativa estatal derivada del referido precepto constitucional que se ve reforzada por la Disposición Adicional 4 del Convenio Económico. Al establecer que hasta tanto no se dicten las normas precisas, relativas, entre otros, al IVA, se aplicarán las normas vigentes en territorio común”.

De donde deduce que

“si se entendiera que el Convenio Económico y la Ley Foral 19/1992 sobre el IVA no hacen una recepción implícita del hecho imponible relativo a la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías como operación asimilada a la importaciones, en los términos a que se ha hecho referencia, ante la falta de una previsión propia, serían aplicables las disposiciones del IVA estatal, en razón a su supletoriedad”.

e) En un análisis integrador de las normas estatales y forales invocó la Ley Foral 2/2001, de 13 de febrero por la que se modificó parcialmente la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA; la Exposición de Motivos que invoca los artículos 27 y 30 del Convenio Económico establecen que, en la exacción de los Impuestos sobre el Valor Añadido y Especiales, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado.

Respecto al hecho imponible invocó la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó las leyes reguladoras en régimen común del IVA y de los Impuestos Especiales, para la adaptación de la normativa a lo dispuesto en la Sexta Directiva. El artículo 19.5º de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen común, define como operaciones asimiladas a las importaciones aquellas por las que se produce

la ultimación o el abandono de los regímenes aduaneros o fiscales, por lo que, en virtud del artículo 3.1.a) del Convenio Económico, resultan ser competencia exclusiva del Estado.

También invocó el contenido del Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto y de la Ley 9/1998, de 21 de abril, modifican la Ley 37/1992, mediante la adición a su artículo 19.5º de un segundo párrafo, excluyendo del concepto de operaciones asimiladas a las importaciones que tienen por objeto determinadas materias primas que se relacionan en el citado artículo. Asimismo, modifican el apartado Sexto del Anexo de la Ley 37/1992 estableciendo nuevas fórmulas para liquidar el Impuesto correspondiente a las mencionadas operaciones. De la minuciosa valoración de las distintas normas estatales y forales que regulan el IVA formuló la siguiente conclusión:

“Por tanto, según la regulación del propio legislador foral, sus previsiones sobre liquidación del impuesto (anexo octavo de la Ley Foral del IVA) sólo resultan aplicables con respecto a los bienes relacionados en el nuevo párrafo segundo artículo 19.5º LIVA, esto es aquellos cuya salida o abandono del régimen de depósito no aduanero ha dejado de estar asimilado a la importación por decisión del legislador estatal”.

De toda la argumentación expuesta, terminó concluyendo que debía estimarse el recurso, anulando la resolución de la Junta Arbitral, declarando en su lugar que, en los términos establecidos en la actual redacción del artículo 19.5º de la Ley del IVA, correspondía al Estado la competencia exclusiva para la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA, que gravaba el abandono de depósitos no aduaneros de las mercancías que han ingresado en los mismos con ocasión de entregas interiores o adquisición intracomunitarias inicialmente exentas. Sin expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las Administraciones que habían sido partes en el proceso.

9. EL SISTEMA TRIBUTARIO ARMONIZADO.

Se ha expuesto en la introducción como los cambios derivados de la globalización afectan al régimen jurídico y al sistema orgánico y competencial, y abren al Derecho estatal o infraestatal nuevos horizontes,

integrándolo en espacios normativos más amplios. Esto conduce a la homogeneización de los sistemas jurídicos con nuevos paradigmas y técnicas, que les hacen superar las concepciones anteriores.

La integración de los nuevos paradigmas permite construir el nuevo paradigma sistémico. En la Teoría General de Sistemas se concibe a un sistema como “un objeto dotado de fines u objetivos que, en un entorno bien delimitado, ejerce una actividad, a la vez que ve evolucionar su estructura interna a lo largo del tiempo sin perder por ello su identidad”¹⁰²⁷. Por ello podemos hablar de un sistema fiscal y de un ordenamiento fiscal concretos.

Un sistema fiscal participa, también de una naturaleza institucional. La institución es una unidad permanente, que no pierde su identidad, al menos necesariamente, cuando cambian sus elementos concretos. Las personas integrantes de la institución o destinatarios de su actividad, los medios de que dispone la institución, los intereses que tutela, las normas por las que se rige, etcétera, pueden renovarse y, sin embargo, mantener la institución su propia individualidad. De aquí que no se deba identificar la institución con aquello que, aunque pueda ser necesario para darle vida, se integra en ella. Como expresó ROMANO *institución y ordenamiento* resultan conceptos equivalentes, así como *ordenamiento* y *ordenamiento jurídico*, ya que el fin del Derecho es la organización social¹⁰²⁸.

A la hora de exponer los elementos que integran el sistema tributario de la Comunidad Foral, se ha de hacer constar que, como se desprende de lo anteriormente expuesto, constituye un sistema fiscal

1027. LE MOIGNE, J. L., *La théorie du système général*, Paris, 1990. Citado por SARABIA, A. A., *La Teoría General de Sistemas*. Madrid: ISDEFE, 1995, p. 82.

1028. ROMANO, S., *El Ordenamiento...*, cit., p. 131: “El Derecho no consagra sólo el principio de la coexistencia de los individuos, sino que se propone, sobre todo, vencer la debilidad y la limitación de sus fuentes singulares, superar su caducidad, *perpetuar ciertos fines más allá de su vida natural, creando para ello entes sociales más fuertes y más duraderos que ellos*. [...] reducen a sistemas y unifican una serie de elementos, ya suficientes *in se y per se*. Esto significa que la institución, en el sentido que nosotros le asignamos, es la manifestación primaria, original y esencial del Derecho, que a su vez no puede exteriorizarse sino en una institución, y ésta en tanto existe y puede decirse tal, en tanto en cuanto su vida es creada y mantenida por el Derecho”.

armonizado. Esta armonización es, a la vez, interna y externa; interna en relación con el sistema fiscal estatal, por medio del Convenio Económico; externa en cuanto se ha de armonizar con el sistema fiscal comunitario por exigencia de aquel y límite a su potestad tributaria, como se expondrá en el capítulo siguiente.

Para que esta exposición sistémica sea coherente, se deben considerar todos los aspectos de su estructura interna. Un sistema normativo tiene una norma cabecera del grupo que establece los principios del mismo. En este caso, esta función corresponde a la Constitución Española, a sus principios fiscales, así como a su reconocimiento y nueva legitimación de los derechos históricos; en este caso, de la potestad tributaria de Navarra.

A partir de ella, existen unas normas principales, en las que se desarrollan aquellos principios, dando cobertura al resto del conjunto normativo. Podemos hablar de un subsistema de “normas generales”, y de subsistemas específicos para las distintas categorías o grupos normativos referidos a los diversos ámbitos de la fiscalidad.

Para la clasificación de los tributos seguimos lo dispuesto por el artículo 19 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los más relevantes son los impuestos, definidos por el artículo 19.1.a) LGT como los

“tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”.

Participan de esta misma naturaleza, según el artículo 19.2 LGT “las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo”.

En la propia definición se establece la doble clasificación de los impuestos en directos o indirectos, según graven la renta o el consumo. En el orden jurídico la diferenciación se establece en función de que el sujeto pasivo pueda o no efectuar una traslación del impuesto a tercero. En los directos se grava la capacidad económica manifestada en renta, patrimonio o capital, que son índices directos de capacidad económica,

asumiendo la cuota tributaria el sujeto pasivo, sin poder repercutirlos, al menos directamente a otros. Sin embargo, en los indirectos se grava el consumo, bien o producto, como índices indirectos de capacidad económica, con lo que se repercuten directamente en el tercero, como lo ejemplifica el impuesto en cascada que es el IVA.

El sistema tributario de la Comunidad Foral está formado por un subsistema de normas de carácter general, que afectan a todos los tipos de tributos, diferenciando entre los directos e indirectos, las tasas y las contribuciones especiales. También forman parte del mismo las Haciendas Locales¹⁰²⁹.

Como se ha podido apreciar a propósito de la regulación armonizadora del Convenio Económico, existe distinto alcance entre el ejercicio de la potestad tributaria de Navarra entre la imposición directa y la indirecta. En esta última existen limitaciones a su ejercicio que obligan a aplicar la misma normativa material y formal, incluso en elementos burocráticos, directamente relacionadas con la unidad del mercado y la aplicación del Derecho comunitario. Esta armonización es paralela a la que se estudiará entre la normativa estatal y, por tanto, la convenida internamente, y el sistema fiscal de la Unión Europea.

9.1. Normas generales.

En el sistema fiscal de la Comunidad Foral existen diversas normas directamente relacionadas con la gestión y el procedimiento tributarios. Se pueden agrupar en los siguientes grupos normativos:

a) Norma General: LF 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

b) Normas sobre la aplicación de los tributos:

– Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria:

- DF 182/1990, de 31 de julio, regulador del Número de Identificación Fiscal (NIF).

1029. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 58-63.

- DF 124/1987, de 12 de julio, regula el Censo de Entidades.
 - DF 205/2004, de 17 de mayo, Reglamento de las obligaciones de facturación.
 - DF 265/1996, de 1 de julio, sobre la declaración anual de operaciones con terceras personas.
 - DF 333/1998, de 16 de noviembre, sobre declaración e ingreso de la tasa fiscal por explotación de maquinas de juego.
 - DF 129/2002, de 17 de junio, sobre procedimientos tributarios y efectos del silencio administrativo
 - DF 50/2006, de 17 de julio, sobre medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la Hacienda Tributaria¹⁰³⁰.
 - DF 334/2001, de 26 de noviembre, sobre valoración de inmuebles y comprobación de precios medios en el mercado a efectos de los Impuestos de sucesiones y donaciones, y Transmisiones Patrimoniales.
- Actuaciones y procedimientos de inspección:
- DF 152/2001, de 11 de junio, Reglamento de Inspección Tributaria.
- Actuaciones y procedimientos de recaudación:
- DF 177/2001, de 2 de julio, Reglamento de Recaudación.
 - DF 188/2002, de 19 de agosto, regulación de las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria¹⁰³¹.
 - DF 276/2002, de 30 de diciembre, de extinción por compensación de deudas tributarias.
- c) Potestad sancionadora:
- DF 153/2001, de 11 de junio, desarrollo de la LGT en materia de infracciones y sanciones tributarias.

1030. Por DF 352/1999, de 13 de septiembre, se estableció la estructura orgánica del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y se creó el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, adscrito a dicho Departamento. Por DF 119/2007, de 3 de septiembre, se aprobaron sus Estatutos, modificados por el DF 1/2010, de 11 de enero, en sus artículos 18, 21, 22, 24 bis, 25, 26, 27, 28, 29, 42, 42 bis, 42 ter, 71, 72, 74 y DA 11^a.

1031. La STSJN de 5 de diciembre de 2002 (RJ 2003/368), revisando una resolución administrativa del año 2000, declaró el carácter automático de la devolución de los ingresos indebidos, conforme a la normativa estatal, al no existir en Navarra normas propias.

d) Revisión administrativa:

- DF 178/2001, de 2 de julio, sobre el recurso de reposición y las impugnaciones económico-administrativas¹⁰³².
- DF 188/2002, de 19 de agosto, sobre rectificación, impugnación y controversias en las actuaciones de los obligados tributarios.

9.2. Imposición directa.

En el sistema fiscal de la Comunidad Foral la Imposición Directa está integrada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales. Todos ellos están convenidos, en cuanto son objeto de reglas de armonización en el Convenio Económico, salvo el Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales.

A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Está regulado por el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio¹⁰³³. Su Reglamento se dictó por el Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo¹⁰³⁴.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de

1032. La STSJN de 18 de septiembre de 2002 (RJ 2002/273039) declaró que la revisión de actos sobre la repercusión del IVA por un Ayuntamiento era competencia del Órgano de Informe y Resolución Tributaria, no del Tribunal Administrativo de Navarra.

1033. BON 80, de 30 de junio de 2008. Corrección de errores en el BON 91, de 25 de julio de 2008. DE LA HUCHA CELADOR, F. y AMATRIAIN CÍA, I., "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 72-146.

1034. BON 98, de 6 de agosto de 1999. Modificado por el DF 1/2010, de 11 de enero, por el que se modifican los Estatutos del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

las personas físicas en los términos previstos en esta Ley Foral (art. 2). Constituye su objeto la renta de las personas físicas, determinada de acuerdo con lo establecido en la Ley Foral, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que fuese la residencia del pagador (art. 3).

Respecto a su ámbito de aplicación, el impuesto será de aplicación a los sujetos pasivos que, conforme a lo previsto en el artículo 9 del Convenio Económico, tengan su residencia habitual en Navarra. Cuando no todos los sujetos pasivos integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio navarro y optasen por la tributación conjunta, el impuesto les será aplicable cuando resida en el citado territorio el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable (art. 4).

B) Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

Este impuesto personal grava la renta obtenida o producida en Navarra por personas físicas o jurídicas no residentes en España. Como se ha expuesto, el Convenio Económico obliga a aplicar las normas sustantivas estatales por proceder del Derecho comunitario. Navarra no ha dictado normas propias, aunque podría hacerlo conforme a la DA 4ª del Convenio.

C) Impuesto sobre Sociedades:

Está regulado por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁰³⁵. Su Reglamento fue aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre¹⁰³⁶.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, que grava la renta de las personas jurídicas y demás entidades, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley Foral (art. 2). El

1035. BON 159, de 31 de diciembre de 1996, con entrada en vigor el 1 de enero de 1997 y aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha. DE LA HUCHA CELADOR, F. y ÁLVAREZ ERVITI, M., "El Impuesto sobre Sociedades". En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 148-250.

1036. BON 133, de 5 de noviembre de 1997, con entrada en vigor al día siguiente.

Convenio Económico es determinantes de los criterios para su aplicación, del domicilio fiscal y de su ámbito (arts. 3 y 4).

D) Impuesto sobre el Patrimonio

Fue regulado por la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio¹⁰³⁷. La Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, entre ellas la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. Su artículo 2 reforma de manera fundamental la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos a partir de 1 de enero de 2008. Neutraliza completamente los efectos económicos del Impuesto sin abolirlo formalmente. Para ello se añade un nuevo artículo 33 bis, que establece una “bonificación general de la cuota íntegra del 100 por 100, a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir”. Se derogan los párrafos segundo y tercero del artículo 6.3, el apartado 2 del artículo 34, los artículos 36, 37 y 38 y la disposición transitoria segunda¹⁰³⁸.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en la Ley Foral. A estos efectos, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (art. 2).

Corresponde a la Comunidad Foral su exacción en los mismos supuestos en los que sea competente para la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 3).

E) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue aprobado por el Decreto Foral Legislativo

1037. BON 145, de 22 de diciembre de 1992, con vigencia al 1 de enero de 1993. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El Impuesto sobre el Patrimonio”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 302-339.

1038. BON 159, de 31 de diciembre, con efecto al 1 de enero de 2008.

250/2002, de 16 de diciembre¹⁰³⁹. Parcialmente modificado por el artículo 4 de la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre¹⁰⁴⁰. El Reglamento fue aprobado por el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero¹⁰⁴¹.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la Ley y cuando la competencia para su exacción corresponda a la Comunidad Foral de Navarra según lo establecido en el Convenio Económico. Los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este Impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades (art. 1).

Se ha señalar la importancia que en relación con el Impuesto tiene el Derecho civil en cuanto, a la calificación jurídica de las instituciones que delimitan civilmente su ámbito, para lo que se han de tener en cuenta las prescripciones de la legislación civil. En particular se atenderán a las contenidas en la Compilación del Derecho civil foral de Navarra, aprobada por la Ley 1/1973, de 1 de marzo. La calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, uso, destino o aplicación, se ajustará a lo dispuesto en el Libro II, Título I, del Código Civil o, en su defecto, en el Derecho administrativo (art. 2). Otro tanto, sobre los grados de parentesco, que son todos de consanguinidad y han de regularse, así como las demás circunstancias relativas a la condición y capacidad de las personas, por la legislación civil. A los efectos del Impuesto la adopción se equipara a la consanguinidad, y los parientes por afinidad, que no sean ascendientes ni descendientes, se asimilarán a los consanguíneos de grado inmediatamente posterior. Los miembros de una pareja estable serán equiparados a la situación de los cónyuges (art. 3).

1039. BON 157, de 30 de diciembre de 2002, en vigor a partir de 31 de diciembre de 2002. AMATRIAIN CÍA, I., “El Impuesto sobre Sucesiones y donaciones”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual...*, cit., pp. 341-388.

1040. BON 159, de 31 de diciembre.

1041. BON 24, de 25 de febrero.

F) Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales:

Impuesto sobre los Grandes Establecimientos Comerciales fue creado por la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre¹⁰⁴².

El impuesto grava la capacidad económica de las grandes superficies y establecimientos comerciales, que producen externalidades negativas al no asumir los costos económicos y sociales que afectan a la vida colectiva, particularmente en el tejido y actividades de los núcleos urbanos, en la ordenación del territorio, en el medio ambiente y en las infraestructuras (art. 2).

Los ingresos procedentes del impuesto se afectarán a la elaboración y ejecución de programas de actuación para la rehabilitación y potenciación de las actividades terciarias de los centros urbanos, para la introducción de mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras (art. 3).

9.3. Imposición indirecta.

El sistema tributario de la Comunidad Foral está formado por los siguientes impuestos indirectos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre el Valor Añadido; Impuestos Especiales y sobre Determinados Consumos, que incluye los impuestos sobre la cerveza, el vino y las bebidas fermentadas, los productos intermedios, el alcohol y las bebidas derivadas, y sobre determinados medios de transporte; las Tasas y Precios públicos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus Organismos Autónomos; la Contribución especial por establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios y salvamento; el Canon de saneamiento de aguas residuales de Navarra, y el Recurso cameral permanente de la Cámara Oficial de Comercio.

A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones sobre Transmisiones Patrimo-

1042. BON 148, de 7 de diciembre de 2001, con entrada en vigor al día siguiente. Fue impugnado por el Gobierno ante el Tribunal Constitucional.

niales y Actos Jurídicos Documentados¹⁰⁴³. Su Reglamento lo fue por el Decreto Foral 165/1999, de 17 de mayo¹⁰⁴⁴.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que gravará: las transmisiones patrimoniales onerosas; las operaciones societarias, y los actos jurídicos documentados. En ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias (art. 1).

B) Impuesto sobre el Valor Añadido:

El Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado por la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre¹⁰⁴⁵. Fue parcialmente modificada por el Decreto Foral Legislativo 5/2008, de 29 de diciembre, de Armonización Tributaria¹⁰⁴⁶. Su Reglamento fue establecido por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo¹⁰⁴⁷.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la Ley, las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes. c) Las importaciones de bienes (art. 2). Su exacción se realizarán conforme a los criterios establecidos por el Convenio Económico (art. 3).

C) Impuestos Especiales y sobre Determinados Consumos:

Están regulados en Navarra por la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre¹⁰⁴⁸. Fue parcialmente modificada por la Ley Foral 22/2008, de

1043. BON 76, de 18 de junio de 1999. AMATRIAIN CÍA, I., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual...*, cit., pp. 390-438.

1044. BON 83, de 5 de julio de 1999.

1045. BON 158, de 31 de diciembre de 1992. ÁLVAREZ ERVITI, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual...*, cit., pp. 440-524.

1046. BON 4, de 9 de enero de 2009.

1047. BON 45, de 14 de abril de 1993.

1048. BON 158, de 31 de diciembre de 1992. Modificada por el Decreto Foral Legislativo 2/2009, de 23 de noviembre. DE LA HUCHA CELADOR, F., “Los Impues-

24 de diciembre¹⁰⁴⁹, y por el Decreto Foral Legislativo 1/2009, de 12 de enero¹⁰⁵⁰. Están regulados los impuestos sobre la cerveza, el vino y las bebidas fermentadas, los productos intermedios, el alcohol y las bebidas derivadas y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Este último fue desarrollado por el Decreto Foral 1/1993, de 11 de enero¹⁰⁵¹.

Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de la Ley Foral. Tienen la consideración de impuestos especiales, los de fabricación regulados en el Título I, y el Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte del Título II.

9.4. Tasas y contribuciones especiales.

A) Tasas

Conforme al artículo 19.1. b) LFGT las tasas son

“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados¹⁰⁵². A estos efectos no se considera voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

tos Especiales”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 526-567.

1049. BON 159, de 31 de diciembre de 2008.

1050. BON 8, de 19 de enero de 2009.

1051. BON 9, de 20 de enero de 1993.

1052. La STSJN de 11 de marzo de 2005 (RJ 696) atribuyó naturaleza de tasa o exacción parafiscal a los honorarios de liquidación por prestación patrimonial obligatoria de carácter público, sometidos al principio de reserva de ley, no siendo suficiente su establecimiento por el DF 27/1982, de 23 de diciembre.

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”¹⁰⁵³.

La Ley Foral 7/2001, de 27 de marzo, regula las Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos¹⁰⁵⁴. Fue parcialmente modificada por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre¹⁰⁵⁵. Regula en sus artículos 40-43 las tasas derivadas de la actividad del juego, vinculadas al Departamento de Presidencia, Justicia e Interior del Gobierno de Navarra.

Conforme al artículo 1 de la Ley Foral, tiene por objeto la regulación del régimen jurídico de las tasas y de los precios públicos propios de la Administración de la Comunidad Foral y de sus Organismos Autónomos. Diferencia entre las tasas y los precios públicos:

a) Incluye como tasas propias: las recogidas en los Títulos IV a XII, correspondientes a los distintos Departamentos del Gobierno de Navarra; las que en el futuro establezca la Comunidad Foral, a las que, en virtud de lo dispuesto en el Convenio Económico, se ha de aplicar en su exacción idéntica normativa que la del régimen común; y las que el Estado o las Corporaciones Locales puedan transferir a la Comunidad Foral por estar afectadas a servicios o competencias transferidas a la misma (art. 1.2).

1053. La STSJN de 27 de enero de 2003 (RJ 2003/55321) negó el carácter de precio público y reconoció el de tasa a la contraprestación exigible por la venta de productos cartográficos del Departamento de Obras Públicas del Gobierno de Navarra.

1054. BON 86, de 16 de julio de 2001. DE LA HUCHA CELADOR, F., “El sistema tributario de la Comunidad foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 68-69. ÁLVAREZ ERVITI, M. y DE LA HUCHA CELADOR, F., “Tasas y contribuciones Especiales de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 569-580.

1055. BON 159, de 31 de diciembre de 2008.

b) Son precios públicos propios los establecidos con sujeción a lo dispuesto en la Ley Foral y los que puedan derivarse del último supuesto anterior (art. 1.3).

No será aplicable la Ley a la contraprestación por las actividades que realicen y los servicios que presten las entidades u organismos que actúen según normas de Derecho privado. Tampoco al recurso cameral permanente de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra, que se regulará por su legislación específica (art. 1.4).

B) Contribuciones especiales:

Las define el artículo 19.1.c) LFGT como

“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

La Ley Foral 8/2005, de 1 de julio, de Protección Civil y Atención de Emergencia de Navarra, reguló en su artículo 47 una contribución especial por el establecimiento y mejora del Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento, modificando el artículo 9 de la Ley 12/1992, de 20 de octubre, de modificaciones tributarias¹⁰⁵⁶.

Constituye el hecho imponible de esta contribución el beneficio derivado del mantenimiento del Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, al margen de la utilización que se realice del mismo. Son sujetos pasivos de la contribución especial los propietarios de los bienes protegidos frente al riesgo de incendio. No obstante, el pago de la contribución especial se exigirá, como sustitutos del contribuyente, a las empresas aseguradoras que cubran dicho riesgo.

La base imponible de la contribución especial será la totalidad del coste anual que suponga el Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento a la Administración de la Comunidad Foral.

1056. BON 81, de 8 de julio de 2005.

C) Canon de Saneamiento de las Aguas Residuales:

El Canon de Saneamiento de las Aguas Residuales de Navarra lo establecieron los artículos 8-21 y las Disposiciones Transitorias 1^a-4^a de la Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de Saneamiento de las Aguas Residuales de Navarra¹⁰⁵⁷. Fue modificada por la Ley Foral 21/2008, de 24 de diciembre¹⁰⁵⁸. El Decreto Foral 82/1990, de 5 de abril estableció el reglamento para la aplicación del canon¹⁰⁵⁹.

Su finalidad es la financiación de las obras e instalaciones de saneamiento de las aguas residuales, así como los gastos de explotación de los servicios (arts. 8 y 9). El canon de saneamiento se exigirá por los vertidos de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las Entidades Locales (art. 10). Están obligados al pago del canon de saneamiento las personas físicas o jurídicas y las instituciones que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado y realicen los vertidos a que se refiere el artículo anterior (art. 11)

D) Recurso Cameral Permanente:

Fue establecido por el Título V de la Ley Foral 17/1998, de 19 de diciembre, de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra¹⁰⁶⁰.

La Ley Foral 7/2001, de 27 de marzo, regula las Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos, lo excluye de la consideración de tasa o precio público (art. 1.4).

El Recurso Cameral Permanente tiene carácter de exacción parafiscal, asimilándose totalmente su régimen jurídico al de los tributos a que se refiere, en cuanto a gestión, recaudación y responsabilidades (art. 44 LF 17/1998). Se integra por las exacciones, de carácter porcentual, cuya base la constituirán las cuotas o los rendimientos de los siguientes tributos, conforme a lo dispuesto por el artículo 43 de la citada Ley:

1057. BON 159, de 30 de diciembre de 1988.

1058. BON 159, de 30 de diciembre de 2008.

1059. BON 48, de 20 de abril de 1990.

1060. BON 142, de 27 de noviembre de 1998.

Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de las Personas Físicas, y sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal.

9.5. Haciendas locales.

El artículo 46 LORAFNA regula la competencia de la Comunidad Foral en la materia, estableciendo la garantía institucional de la autonomía local al disponer en su apartado 3 que “los Municipios de Navarra gozarán, como mínimo, de la autonomía que, con carácter general, se reconozca a los demás Municipios de la Nación”. Esta garantía alcanza a todos los aspectos de la vida local, incluso al sistema económico-financiero, que obligaría a adoptar las medidas necesarias para hacer posible esta autonomía y la suficiencia financiera del artículo 142 CE.

Las Haciendas Locales de Navarra están reguladas por la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo¹⁰⁶¹, incluyendo como impuestos municipales la Contribución Territorial y los Impuestos sobre Actividades Económicas (IAE) o Licencia Fiscal, sobre Vehículos de Tracción Mecánica o de Circulación, sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o de Plusvalía, sobre Gastos Suntuarios y sobre Viviendas Desocupadas.

El Registro de la Riqueza Territorial y los Catastros de Navarra fueron regulados por la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre¹⁰⁶². El Decreto Foral 100/2008, de 22 de septiembre, aprobó su Reglamento¹⁰⁶³.

La Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, aprobó las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal¹⁰⁶⁴. Por Decreto Foral 614/1996, de 11 de noviembre, se dictaron las normas para su gestión¹⁰⁶⁵.

1061. BON 36, de 20 de marzo de 1995.

1062. BON 141, de 24 de noviembre de 2006.

1063. BON 124, de 10 de octubre de 2008.

1064. BON 70, de 10 de junio de 1996.

1065. BON 145, de 29 de noviembre de 1996.

CAPÍTULO VI

LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA COMUNITARIA

Sumario. 1. EL DERECHO COMUNITARIO Y SUS PRINCIPIOS. 1.1. El principio de primacía. 1.2. El principio de efecto directo. 2. LAS NORMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA. 3. LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS. 3.1. La libre concurrencia. 3.2. La no discriminación. 4. LAS LIBERTADES COMUNITARIAS. 4.1. La libre circulación de mercancías. 4.2. La libre circulación de personas. 4.3. La libertad de establecimiento. 4.4. La libre prestación de servicios. 4.5. La libre circulación de capitales. 4.6. Restricciones justificadas. 5. LAS AYUDAS DE ESTADO. 5.1. Concepto. 5.2. Tipos. 5.3. Sujetos. Otorgante y beneficiario. 5.4. Transferencia de recursos públicos y beneficios económico. 5.5. Especificidad de la ayuda. 5.6. Territorialidad. 5.6.1. La STJCE de 6 de septiembre de 2006. Islas Azores. 5.6.2. La STJCE de 19 de septiembre de 2008. Las Diputaciones Forales. 5.6.3. La STPI de 18 de diciembre de 2008. Gibraltar. 5.6.4. Aplicación en la Comunidad Foral. 6. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA. 6.1. Principios y tendencias. 6.2. Concepto y objetivos. 6.3. Imposición directa. 6.3.1. Imposición sobre las sociedades. 6.3.2. Imposición sobre la renta de las personas físicas. 6.3.3. Grupo normativo. 6.4. Imposición indirecta. 6.4.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido. 6.4.2. Impuestos Especiales. 6.4.3. Franquicias fiscales. 6.4.4. Régimen de la concentración de capitales. 6.4.5. Régimen de determinadas acciones y bienes. 6.5. La cooperación entre los Estados.

La potestad financiera de Navarra se ha ejercitado desde 1841, pero, sobre todo, a partir del Convenio Económico de 1927, con un paralelismo armonizado con el sistema fiscal estatal. En cada uno de los convenios posteriores se han ido perfilando las pautas, los criterios de armonización y los puntos de conexión de las figuras impositivas, incorporando aquellas innovaciones que los cambios socio-económicos y políticos de España han introducido. A partir de la anexión de España a la Comunidad Europea se ha abierto un espacio económico-financiero y tributario (AEEE), que produce la necesidad de establecer

un nuevo marco de armonización fiscal, tendente a conseguir el logro de los fines comunitarios. Se ha entendido que las Comunidades Europeas forman un orden con características federales desde el Tratado de Maastricht por disponer de órganos supranacionales, poder normativo creador de un orden jurídico autónomo, con aplicación directa, primacía del orden jurídico, función jurisdiccional del Tribunal de Justicia, etcétera¹⁰⁶⁶.

Se ha expuesto en la Introducción como la globalización e internacionalización de la Economía ha tenido consecuencias para los ordenamientos jurídicos nacionales. Esta realidad es más evidente cuando un Estado y sus instituciones infraestatales forman parte de un ámbito regional como la Unión Europea.

Con el ingreso del Reino de España en 1986 se incorporó al Derecho nacional español el acervo comunitario, con efectos en prácticamente todos los ámbitos jurídicos propios. Uno de ellos es el sistema tributario, en cuanto que el objetivo y razón de ser de la Unión es la creación de un espacio económico común (EEE). Para ello se van superando los obstáculos derivados de la configuración de Estados soberanos con sus fronteras, ordenamientos, hacienda y potestades tributarias.

Para avanzar en el cumplimiento de los objetivos comunes es preciso superar dificultades de todo orden, pero no son las menos relevantes las derivadas de los distintos regímenes fiscales, que inciden en la actividad económica, una vez hecha realidad la unidad económica y la libre circulación, con la desaparición de las fronteras y los aranceles aduaneros¹⁰⁶⁷. Para ello las instituciones comunitarias han ido dictando normas y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia creando la adecuada doctrina, con el fin de hacer realidad los objetivos económicos comunitarios:

1066. LEBEN, CH., "A propos de la nature juridique des Communautés Européennes". En *Droits*, 14, 1991, pp. 61-72. BEAUD, O., "L'Europe entre droit commun et droit communautaire". *Ibidem*, pp. 10-13, afirma que los elementos federales se hallan en las disposiciones sobre armonización legislativa, principalmente por las directivas, y la superioridad de las normas comunitarias que establece el Tribunal de Justicia; mientras considera propio de la confederación la existencia del derecho de veto que se derivaba de la necesidad de adoptar acuerdos por unanimidad.

1067. En el ámbito internacional regulados por el Acuerdo General del GATT.

la unión aduanera y un mercado interior con libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Todo ello sin que la fiscalidad lo impida o distorsione por falsear la libre competencia y circulación por medio de medidas fiscales que supongan una ayuda pública.

El grupo normativo comunitario tiene un importante contenido tributario que, para garantizar la unidad de mercado y las libertades comunitarias de libre circulación de personas, bienes y capitales, establecimiento y prestación de servicios, afecta a la imposición directa y, sobre todo, a la indirecta. Se establecen regulaciones respecto al trato fiscal de los residentes y no residentes, a los incentivos al establecimiento empresarial que distorsionen la competencia, a la prohibición de las “ayudas de Estado”, a la doble imposición, a la evasión fiscal, etcétera. Constituyen un conjunto de principios y reglas que afectan y condicionan a los sistemas tributarios de los Estados miembros, pero que no pretenden sustituirlos por un nuevo sistema comunitario. Precisamente para que la competencia estatal sea compatible con las normas comunitarias se establecen, por ahora, reglas de armonización fiscal de las legislaciones tributarias nacionales¹⁰⁶⁸. Sin embargo, como se expondrá, existen en el horizonte medidas más ambiciosas conducentes a una fiscalidad común, aunque sea limitada, respecto a los impuestos más directamente relacionados con las actividades con mayor incidencia en los principios comunitarios.

1. EL DERECHO COMUNITARIO Y SUS PRINCIPIOS.

La adhesión del Reino de España a la Unión Europea con efectos al 1 de enero de 1986, supuso la incorporación al Ordenamiento estatal

1068. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento financiero ‘bifronte’ o ‘dual?’”. En *REDF* 132, 2006, pp. 707-750. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español”. En PÉREZ ROYO, I. (dir.), *Curso...*, cit., p. 986. CORONA RAMÓN, J. F., “La fiscalidad en la Unión Europea”. En *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 38, 1997, pp. 36-55. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”. En *REDF*, 109/110, 2001, pp. 111-161.

del acervo comunitario formado por un cuerpo normativo integrado, entre otras, por las disposiciones de los Tratados, las Directivas y los Reglamentos.

La integración en el sistema jurídico comunitario produce un importante efecto en el Derecho interno, tanto por la trascendencia de su *corpus* como por el proceso de unificación jurídica que se desprende de la aplicación del acervo y la jurisprudencia comunitarios. En cuanto Derecho interno de los Estados miembros ha de aplicarse por todos sus poderes, sin que pueda ignorarse, si no se quiere producir un efecto antijurídico, revisable por las jurisdicciones nacional y comunitaria. Constituye, además, un Derecho elaborado con la participación directa de los Estados, para los que no puede ser ajeno el sistema interno de distribución de competencias que afecte a los ámbitos estatales y subestatales, como ocurre en los federales y descentralizados¹⁰⁶⁹. Como expuso la STC 165/1994,

“cuando España actúa en el ámbito de las Comunidades Europeas lo está haciendo en una estructura jurídica que es muy distinta de la tradicional de las relaciones internacionales. Pues el desarrollo del proceso de integración europea ha venido a crear un orden jurídico, el comunitario, que para el conjunto de los Estados componentes de las Comunidades Europeas puede considerarse a ciertos efectos como interno”.

El artículo 2 del Acta de Adhesión de España y Portugal, de 12 de junio de 1985, dispuso que

“desde el momento de la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios¹⁰⁷⁰ y los actos adoptados por las instituciones de las Comunida-

1069. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*. Madrid: DIJUSA, 2002, pp. 1389-1420, sobre la aplicación del Derecho comunitario por parte de las Comunidades Autónomas y la distribución de las funciones conexas con su ejecución.

1070. Los Tratados constitutivos históricos son los de CECA de 18 de abril de 1951, de EURATOM de 25 de marzo de 1957 y CEE de Roma de 25 de marzo de 1957 por el que se creó la Comunidad Económica Europea. El mayor desarrollo se ha producido en los últimos años del siglo XX: Acta Única Europea de Luxemburgo de 17 de febrero de 1986; el Tratado de la Unión Europea de Maastricht de 7 de febrero de 1992; el Tratado de Ámsterdam de 2 de octubre de 1997; el Tratado de Niza de 26 de febrero de 2001; el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007.

des antes de la adhesión obligarán a los nuevos Estados miembros y serán aplicables en dichos Estados en las condiciones previstas en estos Tratados y en la presente Acta”¹⁰⁷¹.

Como se desprende de los artículos 392 y 395 del Acta de adhesión se asumió el acervo comunitario constituido por todo el sistema de normas, principios, valores, objetivos y logros de la Comunidad¹⁰⁷². Dentro del mismo se integran los principios generales del Derecho comunitario que son “comunes a los Derechos de los Estados miembros” (art. 215.2º TCE). Según el Tribunal de Justicia se trata de “principios generales que son la base del sistema institucional de la Comunidad y que gobiernan las relaciones entre la Comunidad y los Estados miembros”¹⁰⁷³. Además del acervo comunitario, la adhesión implica la asunción de los Tratados internacionales, conforme al artículo 2.2 y las declaraciones, resoluciones y otras posiciones adoptadas por el Consejo, así como respecto de aquellas relativas a las Comunidades europeas adoptadas de común acuerdo por los Estados miembros; por consiguiente, respetarán los principios y orientaciones que se desprenden de ellas y adoptarán las medidas que puedan resultar necesarias para asegurar su aplicación (art. 3.3). Por tanto, desde el día 1 de enero de 1986, en que se produjo el pleno efecto de la integración, el Derecho comunitario forma parte del Derecho español, con la primacía y el efecto directo que le caracterizan¹⁰⁷⁴.

1071. Para la STJCE de 9 de diciembre de 1982 (As. 258/81, *Metallurgiki Halyps*) “el acta de adhesión está basada en el principio de la aplicación inmediata e íntegra de las disposiciones del Derecho comunitario a los nuevos Estados miembros, no admitiéndose derogaciones más que en la medida en que estén expresamente previstas por las disposiciones transitorias”.

1072. GARCÍA-VALDECASAS, R., “El *acquis* comunitario” En *Noticias CEE*, 12, 1986, pp. 119 y ss. PESCATORE, P., “Aspectos judiciales del acervo comunitario”. En *RIE*, 182, pp. 331 y ss.

1073. STJCE de 21 de septiembre de 1983 (As. 205 a 215, *Deutsches Milchkontor*).

1074. LOUIS, J. V., *El Ordenamiento jurídico comunitario*, Bruselas: CEE, 1980; pp. 125 y 126: “La doctrina del efecto directo y de la primacía subraya la subordinación normativa de los Estados, que no pueden hacer prevalecer una manifestación de su voluntad, cualquiera que ella sea, sobre las normas comunitarias. El Derecho comunitario confiere al juez nacional una responsabilidad considerable, y el control de

1.1. El principio de primacía.

El principio de primacía del Derecho comunitario lo declaró el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), invocando la superioridad de las fuentes de Derecho internacional, recogida en el artículo 27 de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. De modo que, en la relación entre el derecho interno y la observancia de los tratados, “Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46”¹⁰⁷⁵.

De tal modo que “la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional en cuyo beneficio los Estados han limitado, aunque de manera restringida, sus derechos soberanos”¹⁰⁷⁶. En el Dictamen del Tribunal de Justicia sobre el Acuerdo del Espacio Económico Europeo (EEE) reiteró la doctrina, aunque ha superado los espacios restringidos por los cada vez “más amplios”¹⁰⁷⁷. La mutación entre ambas posturas a favor de la mayor competencia de la Comunidad se fundamenta en la doctrina jurisprudencial de los poderes

conformidad del Derecho nacional que ejerce no difiere del que utiliza para asegurar el respeto de la jerarquía de las normas nacionales. En ciertos Estados, su poder es aún mayor, puesto que si bien no puede descartar una ley contraria a la Constitución, tiene el poder y el deber de hacerlo cuando esta misma ley es incompatible con el Derecho comunitario”. RITLENG, D., “Le principe de primauté du droit de l’Union”. En *RTDeur.*, 41, 2005, pp. 285-303. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 520-336.

1075. Artículo 46. Disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados. 1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifiesto en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno. 2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

1076. STJCE de 5 de febrero de 1963 (As. 26/62, *Van Gend en Loos*).

1077. Decisión 1/91, *Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo*, 1992, 1 CMLR 245, párrafo 21.

implícitos¹⁰⁷⁸, la prelación (*preemption*) o vaciamiento competencial¹⁰⁷⁹ y la extensión de la aplicación de las libertades fundamentales a ámbitos no contemplados originariamente por el Tratado de Roma¹⁰⁸⁰.

La sentencia de 15 de junio de 1964 (As. 6/64, *Costa c. Enel*), fundamentó la primacía del Derecho comunitario en el artículo 189 TCE, dando valor obligatorio a los reglamentos “directamente aplicables en cada Estado miembro [...] Esta disposición, que no contiene reserva alguna, no tendría alcance si un Estado pudiera, unilateralmente, anular sus efectos con un acto legislativo oponible a los textos comunitarios”¹⁰⁸¹. Afirma que

“es principio general reconocido del Derecho de gentes que, en las relaciones entre potencias contratantes en un Tratado, las disposiciones de una ley interna no pueden prevalecer sobre las del Tratado [...] un Estado no puede invocar frente a otro Estado su propia Constitución para sustraerse a las obligaciones que le impone el Derecho internacional o los Tratados en vigor”¹⁰⁸².

Además, hizo constar que el Derecho comunitario constituye un sistema jurídico propio y autónomo, distinto al de los Estados. Se trata de “un ordenamiento jurídico propio integrado en el sistema jurídico

1078. STJCE de 31 de marzo de 1971 (As. 22/70, *ERTA-AETR, Comisión/Consejo*). Dictamen 2/94, CEDH, 1996, Rec. I-1.759, párrafos 25-26.

1079. As. 804/79, *Comisión/Reino Unido*, 1981, Rec. 1.045, que niega al Reino Unido adoptar medidas sobre la pesca en el Mar del Norte por ser competencia de la Unión, siguiendo la doctrina norteamericana de que un área ocupada por la autoridad federal no puede regularse por la estatal.

1080. STJCE 3 de julio de 1974 (As. 9/74, *Casagrande*).

1081. La STJCE de 10 de octubre de 1973 (As. 34/73, *Variola*) afirmó que la aplicabilidad directa de los reglamentos excluía cualquier medida interna que pudiera considerarse de ejecución, promulgación, recepción o adopción.

1082. El Tribunal de Justicia europeo en la sentencia (As. 6/60, *Humblot c. Etat Belge*), sobre inmunidad de los funcionarios de la CEEA, declaró que “si el Tribunal constata que un acto legislativo o administrativo de las autoridades de un Estado miembro es contrario al Derecho comunitario, el Estado está obligado, en virtud del artículo 86 del Tratado CEEA, tanto a derogar el acto de que se trata como a reparar los efectos ilícitos que ha producido; esta obligación resulta del Tratado y del protocolo que tienen fuerza de ley para los Estados miembros desde su ratificación y que prevalece sobre el derecho interno”.

de los Estados miembros a partir de su entrada en vigor y que se impone a sus órganos jurisdiccionales”. Está basado en “poderes reales derivados de una limitación de la soberanía o de una transferencia de poderes de los Estados miembros a la Comunidad, [...] creando así un cuerpo aplicable a sus ciudadanos y a ellos mismos”.

Por tanto, además del principio de primacía (*higher law*), rige el de especialidad (*lex specialis*), que se basa en la “creación de un orden jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado que se impone a sus jurisdicciones”. Se ha configurado una Comunidad con “poderes reales nacidos de una limitación de competencias o de una transferencia de atribuciones de los Estados miembros a la Comunidad, estos han limitado, aun en campos restringidos, sus derechos soberanos, creando un cuerpo de Derecho aplicable a sus sometidos y a ellos mismos”. La integración en el Derecho de cada país miembro del Derecho comunitario tiene como consecuencia “la imposibilidad para los Estados de hacer prevalecer, contra un orden jurídico aceptado por los mismos sobre la base de la reciprocidad, una medida unilateral posterior que no se pueda oponer”.

La preeminencia del Derecho comunitario fue establecida por el artículo 189 TCE al atribuir a los reglamentos valor “obligatorio” y de norma “directamente aplicable a todo Estado miembro”¹⁰⁸³:

“la transferencia efectuada por los Estados de su orden jurídico interno en beneficio del Derecho jurídico comunitario, de los derechos y obligaciones correspondientes a las disposiciones del Tratado, entraña una limitación definitiva de sus derechos soberanos, contra la cual no puede prevalecer un acto unilateral posterior incompatible con la noción de Comunidad”¹⁰⁸⁴.

1083. La STJCE de 17 de mayo de 1972 (As. 93/71, *Leonisio*), declaró que “los reglamentos comunitarios, para imponerse con la misma fuerza a los ciudadanos de todos los Estados miembros, se integran en el sistema jurídico aplicable en el territorio nacional, el cual debe permitir que se ejerza el efecto directo prescrito en el artículo 189, de tal forma que los particulares puedan invocarlos sin que se les opongan disposiciones o prácticas de orden interno”.

1084. DE WITE, B., “Retour à ‘Costa’. La primauté du Droit communautaire à la lumière du droit international”. En *RTDE*, 1984, pp. 425 y ss.

Consecuencia de esta primacía del Derecho comunitario es la inaplicación del Derecho nacional anterior a la incorporación a la Comunidad Europea. Así lo puso de manifiesto la STJCE de 13 de julio de 1972 (As. 48/71, *Comisión/Italia*):

“El efecto del Derecho comunitario [...] implicaba para las autoridades nacionales competentes la prohibición de pleno derecho de aplicar una prescripción nacional reconocida incompatible con el Tratado y, en su caso, la obligación de tomar todas las disposiciones para facilitar la realización del pleno efecto del Derecho comunitario”.

La STJCE de 9 de marzo de 1978 (As. 106/77, *Simmenthal*), declaró que

“en virtud del principio de la primacía del Derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros, hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, toda disposición contraria de la legislación nacional existente”.

La primacía del Derecho comunitario sobre el interno, consecuencia de la adhesión de España fue reconocida por las SSTC 28 y 64/1991, 180/1993, 265/1994, 130/1995, 120/1998 y 58/2004, de acuerdo con la doctrina del TJCE. Así lo expuso en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre, a propósito del Proyecto de Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

1.2. El principio de efecto directo.

El Tribunal de Justicia expuso este principio en la STJCE de 13 de julio de 1972 (As. 48/71, *Comisión/República italiana*) al declarar que

“implicaba para las autoridades nacionales competentes la prohibición de pleno derecho de aplicar una prescripción nacional reconocida incompatible con el Tratado y, en su caso, la obligación de tomar todas las disposiciones para facilitar la realización del pleno efecto del Derecho comunitario”.

La STJCE de 9 de marzo de 1978 (As. 108/77, *Simmenthal, SpA*) formuló el principio del efecto directo:

“significa que las normas de Derecho comunitario han de desplegar la plenitud de sus efectos, de manera uniforme, en todos los Estados miembros, a partir de la entrada en vigor y durante toda la duración de su validez. [...] Las disposiciones del Tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el Derecho interno de los Estados miembros [...] hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, toda disposición contraria de la legislación nacional existente [...] impedir la adopción válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que estos sean incompatibles con normas comunitarias [...] El juez nacional encargado de aplicar en el marco de su competencia las disposiciones del Derecho comunitario tiene la obligación de asegurar el efecto de estas normas dejando inaplicada, si fuera necesario, toda disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que para ello tenga que pedir o esperar su previa eliminación por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional”¹⁰⁸⁵.

En las normas de aplicación directa, su vigencia es inmediata, una vez transcurrido el periodo de *vacatio*, pero en otras, como las Directivas, se precisa de su transposición al derecho interno, aun cuando tienen virtualidad propia y obligan a la consecución de objetivos. El Derecho comunitario no impone un determinado procedimiento legislativo o ejecutivo, la jurisprudencia comunitaria ha formulado el principio de la autonomía institucional y procedimental de los Estados miembros, de modo que, cuando una norma comunitaria confía a las autoridades nacionales la adopción de medidas necesarias para su aplicación, se toman por aquellas conforme a las formas y procedimientos del Derecho interno, que debe garantizar una vigencia precisa y clara¹⁰⁸⁶.

1085. CARRÉAU, D., “Droit communautaire et droits nationaux: concurrence o primauté. La Contribution de l’arrêt *Simmenthal*”. En *RDE*, 1978, pp. 381 y ss.

1086. La STJCE de 3 de marzo de 1988 (As. 116/86, *Comisión/Italia*) consideró que las meras prácticas administrativas “no pueden considerarse como constitutivas de una válida ejecución de la obligación que incumbe a los Estados miembros destinatarios de una Directiva en virtud del artículo 189 TCE”. También la de 28 de febrero de 1991 (As. 131/88, *Comisión/Alemania*).

En relación con el efecto directo de las Directivas, la STJCE de 26 de febrero de 1986 (As. 152/84, *Marshall*), consideró un sentido amplio de Estado, de modo que, “cuando los justiciables pueden invocar una Directiva contra el Estado, lo pueden hacer cualquiera que sea la calidad en que este actúa, ya como empresario, ya como entidad pública”¹⁰⁸⁷. En uno y otro caso es conveniente, en efecto, evitar que el Estado pueda sacar ventajas de haber ignorado el Derecho comunitario”. La STJCE de 20 de septiembre de 1988 (As. 31/1987, *Gebroeders Beentjes*) declaró que la noción de Estado “debe recibir una interpretación funcional”¹⁰⁸⁸.

A partir de esta doctrina, se ha considerado en sentido amplio el deber subjetivo de cumplir las Directivas por su efecto directo, como lo constató la STJCE de 12 de julio de 1990 (As. C-188/89, *Foster c. British Gas*), al declarar que

“entre las entidades a las que se pueden oponer las disposiciones de una Directiva que puedan tener efecto directo, figura, en cualquier caso, un organismo al que, cualquiera que sea su forma jurídica, le ha sido encomendado, en virtud de un acto de autoridad pública, el cumplimiento, bajo el control de esta última, de un servicio público y que dispone, a tal efecto, de facultades exorbitantes en comparación con las normas aplicables a las relaciones entre particulares”¹⁰⁸⁹.

1087. Para la STJCE de 23 de abril de 1991 (As. C-41/90, *Höfner y Elner/Macrotron*) constituye una empresa la “entidad que ejerce una actividad económica con independencia de su estatuto y de su modo de financiación”. La STJCE de 6 de junio de 1987 (As. C-118/85, *Comisión/Italia*) declaró como norma general que una actividad tiene carácter económico cuando es susceptible de ejercerse por un operador privado con fin lucrativo. La STJCE de 16 de noviembre de 1995 (As. C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurance*) consideró empresa a un organismo con fin no lucrativo que gestionaba un seguro de vejez para completar el régimen básico obligatorio.

1088. La STJCE de 17 de septiembre de 1998 (As. 323/96, *Parlamento flamenco*) entendió que entran en el concepto de Estado los órganos con poder legislativo, ejecutivo o judicial de carácter nacional o regional.

1089. Se ha incluido a la Administración fiscal por las SSTJCE de 19 de enero de 1982 (As. C-8/81, *Becker*) y 22 de febrero de 1990 (As. C-221/88, *CECA*), a las Corporaciones locales (STJCE 22 de junio de 1989, As. 103/88), a un organismo de servicio sanitario (STJCE de 22 de febrero de 1986), a una entidad económica autónoma (STJCE 15 de enero de 1998, As. C-44/1996). El Consejo de Estado francés definió la cláusula exorbitante como la que atribuye a las partes derechos u obligaciones “ex-

Además,

“los Estados miembros no podrán adoptar ni permitir a los organismos nacionales con poder normativa para transponer, cualquier acto por medio del cual se afecte a la naturaleza comunitaria de una regla jurídica y que de ello se deriven efectos para los justiciables. No pueden ni directa ni indirectamente, ni por intermediación de organismos creados o reconocidos por ellos, derogar o tolerar una derogación del Derecho comunitario o desconocerlo” (STJCE 2 de febrero de 1977, As. 50/76, *Ámsterdam Bulb BV*).

Este efecto directo alcanza a las Directivas que obligan a los Estados miembros en cuanto al resultado a conseguir, dejándoles libertad para elegir la forma y medio para cumplir tal obligación y garantizar su plena eficacia¹⁰⁹⁰. El Tribunal de Justicia declaró el efecto directo de las Directivas en la sentencia de 4 de diciembre de 1974 (As. 41/74, *Van Duyn*)¹⁰⁹¹. La doctrina se recogió en la importante sentencia de 13 de diciembre de 1990 (As. C-106/89, *Marleasing*):

“La obligación de los Estados miembros, dimanante de una Directiva, de alcanzar el resultado que la misma prevé, así como su deber, conforme al Tratado, de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a

trañas por su naturaleza a las que son susceptibles de ser libremente consentidas por cualquiera en el marco de las leyes civiles y mercantiles” (Arrêt 15 de febrero de 1935, *Sc. frce de constructions mécaniques*, p. 201, DH 1935, p. 239; 20 de octubre de 1950, p. 505). GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La figura del contrato administrativo”. En *RAP*, 41, 1963, pp. 99-128. Sobre las cláusulas exorbitantes en el contrato administrativo, se ha hablado de su decadencia: LAMARQUE, J., “Le déclin de la clause exorbitante”. En *Mélanges Marcel Waline*, II, Paris, LGDJ, 1974, p. 497. GAUDEMET, Y., “Revue de jurisprudence administrative”. En *Revue Droit Public*, 1982, p. 530: “La doctrina administrativa ha hablado a menudo en los últimos años de la decadencia del criterio de las cláusulas exorbitantes en la jurisprudencia sobre los contratos administrativos, tras haber sido durante mucho tiempo considerada un principio; este criterio ha variado tras el desarrollo de la jurisprudencia *Epoux Bertin* de 1956, hasta convertirse en subsidiario, existe incluso una tendencia de las resoluciones a utilizar escasamente y con precaución el criterio de la cláusula exorbitante”.

1090. STJCE de 8 de marzo de 2001 (As. C-97/00, *Comisión/Francia*).

1091. Doctrina reiterada en las STJCE de 19 de enero de 1982 (As. 8/81, *Bercker c. Finanzamt Münster-Innenstadt*) y de 25 de julio de 1991 (As. C-208/90, *Emmort*).

todas las autoridades de los Estados miembros incluyendo, en el marco de sus competencias, a las autoridades judiciales [...] (al) aplicar el Derecho nacional, ya sean disposiciones anteriores o posteriores a la Directiva, el órgano jurisdiccional nacional¹⁰⁹², está obligado a interpretarla dentro de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para alcanzar el resultado a que se refiere la Directiva y, por lo tanto, atenerse al párrafo tercero del artículo 189 CEE”¹⁰⁹³.

El efecto directo se producirá una vez transcurrido el plazo fijado a los Estados miembros para transponerlas al Derecho interno o por haberlo hecho en disconformidad con la Directiva¹⁰⁹⁴. Para la jurisprudencia del Tribunal de Justicia los órganos jurisdiccionales nacionales deben proporcionar la protección jurídica que se deriva del efecto directo, así como interpretar el Derecho nacional conforme al texto y finalidad de la directiva (SSTJCE de 10 de abril de 1984, As. 14/83, *Von Colson y Kamann* y 13 de noviembre de 1990, As. C-106/89, *Marleasing*) y comprobar la adecuación de la legislación nacional con una Directiva cuyo plazo de transposición haya concluido (STC 11 de julio de 1991, As. C-87, 88 y 89/90, *Verholen*).

El incumplimiento de la Directiva tiene consecuencias para los Estados miembros y para sus ciudadanos –además del efecto directo vertical y horizontal– como son la responsabilidad y el no poder beneficiarse ni aplicar sus normas. La responsabilidad por violación del Derecho comunitario se fundamenta en la existencia de un derecho y en la inexistencia de un deber de soportar un perjuicio, como declaró la sentencia de 19 de noviembre de 1991 (As. 6 y 9/90,

1092. Podrá tener o no carácter jurisdiccional conforme a la STJCE de 17 de septiembre de 1997 (As. 54/96, *Dorsch Consult Ingenieuresellschaft mbH*). Respecto al planteamiento de la cuestión prejudicial del artículo 234 TCE: STJCE de 30 de mayo de 2002 (As. C-516/99, *Walter Schmid*) y 31 de mayo de 2005 (As. C-53/03, *Syfait*).

1093. BELDA DE MERGELINA, R., “La sentencia *Marleasing*: ¿Interpretación del Derecho nacional conforme a las Directivas comunitarias o efecto horizontal de las Directivas? En *Gaceta Jurídica de la CEE*, B-60, 1991, pp. 3-7. CANGA FANO, D., “Evoluciones recientes de la jurisprudencia sobre el efecto directivo horizontal de las Directivas: la sentencia *Marleasing*”. En *Gaceta Jurídica de la C.E.E.*, C-96, 1991, pp. 391-404.

1094. Sentencia de 5 de abril de 1979 (As. 148/78, *Ministère public c. Ratti*). Implícitamente recogida en la sentencia de 12 de octubre de 2000 (As. C-314/98, *Snellers Auto's BV*).

Francovich)¹⁰⁹⁵. En la sentencia de 5 de marzo de 1996 (Ass. C-46 y 48/93, *Brasserie du pêcheur y Factortame*), se establecieron los requisitos de atribución e identificación de derechos a los particulares como efecto de la Directiva para la existencia de responsabilidad. La infracción de tales disposiciones puede dar lugar a indemnización”¹⁰⁹⁶.

Por otra parte, el Estado infractor no puede beneficiarse ni aplicar sus normas, porque el hecho de que incumpla el plazo para la transposición no le permite beneficiarse del mismo ni comprometer el resultado previsto por la Directiva. Así lo declaró la sentencia de 5 de abril de 1979 (As. 148/78, *Ratti*)¹⁰⁹⁷.

El Tribunal ha declarado, reiteradamente, que el Derecho interno no puede dispensar de la aplicación de la Directiva a los proyectos cuya tramitación formal se haya iniciado con posterioridad a su entrada en vigor, con independencia de la fecha de su transposición¹⁰⁹⁸. De tal modo que el incumplimiento del plazo de transposición no le hace perder su vigencia ni los efectos de su aplicación directa. La sentencia de 24 de octubre de 1996 (As. C-72/95, *Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld y otros*), estableció el alcance del efecto directo:

“la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas necesarias para alcanzar el resultado prescrito por una Directiva es

1095. Doctrina reiterada por la sentencia de 26 de septiembre de 1996 (As. C-168/95, *Arcaro*).

1096. Sentencias de 26 de marzo de 1996 (As. C-392/93, *The Queen v. H. M. Treasury, ex parte British Telecommunications*), 23 de mayo de 1996 (As. C-5/94, *Hedley Lomas*), de 8 de octubre de 1996 (Ass. C-178, 179, 188, 189 y 190/84, *Dillenkofer*), de 17 de octubre de 1996 (Ass. C-283, 291 y 292/94, *Denkavit*), de 22 de abril de 1997 (As. C-66/95, *Sutton*), de 10 de julio de 1997 (Ass. C-94 y 95/95, *Bonifaci & Berti*), (As. C-261/95, *Palmisani*), (As. C-373/95, *Maso*).

1097. En la sentencia de 12 de julio de 1990 (As. C-188/89, *Foster*) afirmó que “procede evitar que el Estado pueda obtener ventajas de su incumplimiento del Derecho Comunitario”. En el mismo sentido la sentencia de 26 de septiembre de 1996 (As. C-168-95, *Arcaro*).

1098. Sentencia de 11 de agosto de 1995 (As. C-431/92, *Comisión/Alemania*), no aceptó los “contactos y encuentros informales” como fecha de inicio del procedimiento, sino la de “presentación formal de la solicitud de autorización”. STJCE de 22 de octubre de 1998 (As. C-301/95, *Comisión/Alemania*), 18 de junio de 1998 (As. 81/96, *Burgemeester en wethouders van Haarlemmerliede en Spaarnwoude*).

una obligación imperativa impuesta por el párrafo tercero del artículo 189 TCE y la propia Directiva. [...] Esta obligación de adoptar todas las medidas generales o particulares se impone a todas las autoridades de los Estados miembros con inclusión, en el marco de sus competencias, de las autoridades judiciales”.

Cuanto se ha expuesto explica la vigencia y efectos de las Directivas, aunque el Estado no las transponga, así como el deber de la Comunidad Foral de Navarra de dictar, en ejercicio de su potestad tributaria, las disposiciones necesarias para adecuar su marco regulador al Derecho comunitario en la materia. Esta ejecución parte del respeto por el Derecho comunitario de las reglas internas de delimitación competencial (SSTC 252/1988, de 20 de diciembre, 230/2003, de 18 de diciembre, y 33/2005, de 17 de febrero):

“son las reglas internas de delimitación competencial las que en todo caso han de fundamentar la respuesta a los conflictos de competencia planteados entre el Estado y las Comunidades Autónomas, las cuales, por esta misma razón, tampoco podrán considerar ampliado su propio campo competencial, en virtud de una conexión internacional. [...] la Comunidad Autónoma adoptará las medidas necesarias para la ejecución de los Tratados internacionales en lo que afecten a materias atribuidas a su competencia, no son, como resulta evidente, normas atributivas de una competencia nueva, distinta de las que en virtud de otros preceptos ya ostenta” (FJ 2).

Por tanto, no existe una competencia específica para la ejecución del Derecho comunitario, porque, si ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias “corresponde a quien naturalmente ostente la específica para la ejecución del Derecho comunitario”. Ello no implica que las normas estatales de ejecución hayan de tener necesariamente carácter básico (STC 102/1995, de 26 de junio).

2. LAS NORMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA.

A la hora de analizar el sistema normativo comunitario se ha de distinguir, conforme al artículo 249 TCE, en el sistema de fuentes entre el

Derecho originario o primario, y el Derecho derivado o secundario¹⁰⁹⁹. El primero está integrado por los Tratados fundacionales y sus reformas, y las Actas de Adhesión; el segundo por las normas dictadas por los órganos competentes conforme a los adecuados procedimientos de codecisión del Parlamento y el Consejo en cooperación (arts. 251 y 252 TCE), que podrán tener carácter vinculante (los reglamentos, las directivas y las decisiones), o no vinculantes (recomendaciones y dictámenes).

En materia tributaria es mayoritaria la competencia de la Comisión, quedando para la codecisión la cooperación aduanera (art. 135 TCE) y la lucha contra el fraude (art. 280 TCE). Existe, además, un procedimiento específico “de consulta” no vinculante de la Comisión al Parlamento para que sea el Consejo quien decida¹¹⁰⁰. Es facultativa la consulta al Comité de las Regiones, con emisión de dictamen no vinculante.

Respecto al quórum para la adopción de los acuerdos por el Consejo, la regla general es la de la mayoría (art. 205.1 TCE). No obstante, el artículo 93 TCE exige la unanimidad del Consejo, previa consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social, para decidir sobre la “armonización de las legislaciones nacionales relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos”. También se aplica la unanimidad, previa consulta al Parlamento, en relación con la imposición directa, con base en la exigencia del artículo 94 TCE, respecto a las directivas para la “aproximación de las disposiciones nacionales que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común”. La consulta del Consejo al Parlamento, que no codecisión, la prevé el artículo 95 TCE respecto a las “disposiciones fiscales”, que afecten a la determinación de los sujetos pasivos, hechos impositivos, bases impositivos, tipos impositivos, exenciones de impuestos directos e indirectos, procedimientos recaudatorios¹¹⁰¹, y normas de cooperación en materia tributaria¹¹⁰².

1099. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 455-520.

1100. La omisión del procedimiento determina la nulidad de la norma (STJCE de 28 de octubre de 1980, *Maizena y Roquette Frères*, As. 138 y 139/1979, Rec. 3333).

1101. STJCE de 29 de abril de 2004, *Comisión/Consejo*, C-338/01, Rec. I-4829

1102. STJCE de 26 de enero de 2006, *Comisión/Consejo*, C-533/03, Rec. I-1025).

En la producción normativa comunitaria ha adquirido importancia el *soft-law* de los dictámenes y recomendaciones (art. 249 TCE), comunicaciones, códigos de conducta¹¹⁰³, declaraciones, etcétera. Carecen de fuerza normativa vinculante, pero sirven para conocer el criterio de los órganos que los emiten, adquiriendo mayor importancia cuando incorporan o reciben el apoyo del TJCE. Este método se ha utilizado abundantemente en materia de fiscal. Sirvan de ejemplo la Recomendación 94/79/CE, sobre el régimen fiscal de las rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en que residen, trabajadores transfronterizos¹¹⁰⁴, o el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, de 1 de diciembre de 1997¹¹⁰⁵.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del mismo modo que en otras materias, ha sido decisiva, principalmente en relación con las “ayudas de Estado”, los principios de libertad económica y de no-discriminación del Tratado. Ha sentado doctrina sobre cuestiones concretas de la fiscalidad como la doble imposición, los beneficios fiscales a la actividad empresarial, la fiscalidad de los no residentes, etcétera.

La doble imposición ha sido uno de los aspectos más elaborados a partir de los Convenios de Doble Imposición, que debiera suprimirse por acuerdos entre los Estados miembros (art. 293 TCE)¹¹⁰⁶. Para lograrlo se aprobó el Convenio 90/436/CEE, de Arbitraje, y las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE, aunque los Estados tienen libertad para

1103. En el Código de Conducta sobre fiscalidad en las empresas, los Estados se comprometieron a no introducir antes de 2010 medidas fiscales perniciosas en el ámbito de las ayudas de Estado, conforme a la valoración que realizaría un grupo de expertos (Grupo PRIMAROLO). STJCE de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, C-182 y 217/03, Rec. I-5479.

1104. Adquirió relevancia al ser invocada por la STJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. I-225.

1105. DO C 2, 6 de enero de 1998. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*. Madrid: IEF, 2007, pp. 67-68.

1106. DE VICENTE-TUTOR, M., “Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4, 2007, pp. 343-354. DÍAZ YANES, I., “Los acuerdos internacionales sobre reparto de la competencia fiscal: los convenios para evitar la doble imposición y el Tratado de la Unión Europea”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4, 2007, pp. 51-69.

poder firmar acuerdos internacionales sobre la materia¹¹⁰⁷. La jurisprudencia los asume si contribuyen a los fines comunitarios conforme al “principio de la máxima eficacia”, pero ha rechazado la aplicación de la “cláusula de nación más favorecida”, que implica un trato fiscal distinto para los no residentes¹¹⁰⁸.

3. LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS.

En el Derecho comunitario tienen una importante función sus principios y objetivos. Todos ellos afectan a las políticas y acciones de la Unión y de los Estados miembros. Los principios generales del Derecho comunitario constituyen derechos de los ciudadanos europeos y, en el orden económico-financiero y tributario, derechos de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, con los consiguientes deberes de respeto de las instituciones de la Unión y de los Estados miembros, que garantiza el Tribunal de Justicia (SSTJCE de 12 de noviembre de 1969, *Stauder*, C-26/69, Rec. p. 419; 17 de diciembre de 1970, *Internationales Handelsgesellschaft*, C-17/70, Rec. 1135), reconociendo la existencia de un “Derecho comunitario no escrito para asegurar el respeto de los derechos fundamentales del individuo”.

A la hora de clasificar los principios generales del Derecho comunitario se distinguen los siguientes grupos¹¹⁰⁹:

a) Los que se inspiran en la axiología o valores del Estado de Derecho; los propiamente jurídicos materiales y formales, propios del Es-

1107. Existe un Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE, de mayo de 2002. STJCE de 14 de noviembre de 2006, *Kerckhaert-Morres*, C-513/04, Rec. I-10967.

1108. STJ de 5 de julio de 2005, *D*, C-376/03, Rec. I-5821.

1109. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 25-27. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 739-998.

tado de Derecho [progresión (art. 14 TCE)¹¹¹⁰, subsidiariedad (art. 5 TCE)¹¹¹¹, solidaridad o cohesión (art.2 TCE)¹¹¹²].

b) Los que derivan de la propia naturaleza de la CEE y específicos del Mercado común, conjunto normativo dirigido al tráfico económico comunitario, de carácter material o formal:

- Materiales: libre circulación y residencia (art. 18 TCE); libertad profesional y derecho a trabajar (art. 30 TCE); derecho de establecimiento (art. 43 TCE; libertad de empresa (art. 75 TECE); derecho de propiedad (art. 77 TECE); protección de datos personales (arts. 51 y 77 TECE).
- Formales: seguridad jurídica y confianza legítima; eficacia directa, autonomía procesal nacional en la ejecución; presunciones, cláusulas antifraude y derecho de prueba; suspensión de actos (*fumus boni iuris*); *pro actione* y antiformalista; responsabilidad pública.

c) Principios específicos del Mercado Común dirigidos al tráfico económico: libertad económica, libertades fundamentales del mercado y fiscalidad. Fueron construidos por la Jurisprudencia e incorporados a la legislación, señalados en el Informe de la Comisión de 1963, conocido como “Informe NEUMARK”¹¹¹³, de gran trascendencia en el establecimiento de los principios y reglas del Derecho tributario comunitario:

- Legalidad que no aparece expresamente, pero es un principio sustancial del modelo de Estado de Derecho, como recuerda el TJCE.
- Armonización fiscal (arts. 90-93 TCE)¹¹¹⁴.
- Principios de política económica y monetaria (arts. 98 y 105 TCE)
- Competencia empresarial (art. 81 TCE).
- Libre circulación de capitales y pagos (art. 56 TCE).
- Cohesión económica, social y territorial.

1110. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., p. 37.

1111. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 33-37,

1112. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 38-39.

1113. COMISIÓN EUROPEA, *Neumark Report, Tax Harmonization in the Common Market*, 1963. EIROA VILLARNOVO, F. J., “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea: Informe Neumark”. En *Económicas y Empresariales en la UNED*, 7, 1977, pp. 122-157.

1114. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 56-58.

d) Principios financieros propios de la Hacienda Pública: igualdad¹¹¹⁵; proporcionalidad (art. 5 TCE)¹¹¹⁶; secreto tributario; no discriminación (arts. 12, 17 y 18 TCE)¹¹¹⁷; tributos internos no discriminatorios con las mercancías y productos procedentes de otros miembros (art. 90 TCE); quien contamina paga (art. 174.2 TCE), que implica el de desarrollo sostenible¹¹¹⁸; presupuestarios y financieros (arts. 268-280 TCE), y contabilidad pública (arts. 246-248 TCE).

3.1. La libre concurrencia.

El artículo 2 TCE establece como misión de la Comunidad

“promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros”.

Para conseguir el mercado común y la unión económica es imprescindible una política de la competencia, porque sólo cuando aquella sea lo más perfecta posible se pueden conseguir los objetivos perseguidos de orden económicos, a los que se vinculan los sociales y ambientales.

El principio de libre concurrencia es uno de los paradigmas fundamentales. Exige el “establecimiento de un régimen que asegure que no se falsee la concurrencia en el Mercado Común” (art. 3.f)¹¹¹⁹. Este principio es el eje del régimen de la contratación pública y privada, a

1115. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 42-48.

1116. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 48-52.

1117. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 39-41.

1118. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 52-56.

1119. En similares términos los artículos 3.f) TCE y 4.c) TCECA.

fin de superar las medidas discriminatorias y los obstáculos que puedan establecer los Estados miembros, equiparando y haciendo posible la presencia de las empresas en todos los países.

Para hacer efectivos los objetivos de la política de la competencia se establecen los siguientes medios:

a) Respecto a la intervención pública que pueda afectar a la competencia:

- Eliminar los obstáculos estatales que representan los monopolios de carácter comercial, “de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado” (art. 31. 1 TCE)¹¹²⁰.
- Prohibición a los Estados de conceder a las empresas públicas “derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del presente Tratado”, en especial a las medidas relativas a la competencia de los artículos 12 y 81 a 89 (art. 86.1 TCE)¹¹²¹.

1120. Regulado por la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO L 376/39, de 27 de diciembre de 2006). LAGUNA DE PAZ, J. C., “Directiva de Servicios: el estruendo del parto de los montes”. En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 6, 2009, pp. 42-51. PAREJO ALFONSO, L., “La desregulación de los servicios con motivo de la Directiva Bolkestein”. *Ibidem*, pp. 34-41. RIVERO ORTEGA, R., *Mercado europeo y reformas administrativas. La trasposición de la Directiva de Servicios en España*. Madrid: Civitas, 2009. *Revista de Estudios Locales*, número monográfico sobre la Directiva de Servicios, septiembre 2009.

1121. El artículo 77 del Tratado de Roma, respecto a los transportes terrestres, autorizó “las ayudas que correspondan al reembolso de determinadas obligaciones inherentes a la noción de servicio público”, ampliable a otros servicios básicos. Por el artículo 90.1 para las empresas públicas y las que concedan derechos especiales o exclusivos sin eximir las de las normas de los artículos 7 y 85; en el apartado 2 respecto a las empresas encargadas de prestar un “servicio de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal, que estarán sometidas al Tratado, en particular a las normas de la competencia si no impide el cumplimiento de su misión específica”. La exclusividad que había sido característica del servicio público queda limitada a misiones específicas que la hagan indispensable bajo el control de la Comisión (art. 90.3). Las SSTJCE de 17 de febrero de 1993, *Poncet y Pistrel/AGF y Cancava*, C-160/91, y de 23 de abril de 1998, *Coll Union de caisses de maladie*, C-159/96, admitieron la creación de monopolios de servicios públicos de naturaleza no económica, aunque en el ejercicio de sus fines deben respe-

– Prohibición de la concesión de ayudas públicas, “bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones” (art. 87.1 TCE).

b) Respecto a las afecciones privadas a la competencia:

– Prohibición de los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones empresariales y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre los Estados miembros, porque puedan “impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del mercado común” por afectar a los precios, la producción, los mercados, a terceros contratantes y a la aceptación de prestaciones suplementarias (art. 81.1 TCE).

– Se prohíbe la explotación abusiva por las empresas de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo (art. 82 TCE).

A tal fin, se establecen normas referidas tanto a las actividades empresariales (arts. 81-86 TCE) como a las de los poderes públicos (arts. 87-89), y a la aplicación discriminatoria de la fiscalidad interna en el comercio intracomunitario (arts. 90-93 TCE). El fin es que ni unas ni otras entorpezcan el comercio o falseen la libre circulación de bienes y servicios impidiendo o dificultando en el ámbito comunitario la competencia “propia y natural de las empresas, sin especiales estímulos externos de la naturaleza que sean”¹¹²².

Las limitaciones a las actividades estatales no es absoluta, aunque constituya la regla general (art. 87.1 TCE). De modo que

“serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayu-

tar las grandes libertades establecidas por el Tratado. Según la doctrina del Tribunal de Justicia una actividad es de interés general cuando corresponde a una misión específica y utiliza varios criterios como que exista un beneficiario en conjunto de modo indeterminado, que se confíe de modo expreso por un acto jurídico al organismo afectado y que conste la voluntad de la autoridad pública de que la actividad sea gestionada como servicio público (SSTJCE de 21 de marzo de 1974, 127/73, *BRT/SABAM*; 11 de abril de 1989, 66/86, *Ahmed Saeed Flugreisen e.a.*; 23 de octubre de 1997, C-159/92, *Comisión c. Francia*).

1122. VAN DER ESCH, B., “Ayudas de Estado y anti-dumping”. En *Noticias CEE*, 33, 1988, p. 86.

das otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Sin embargo, se contempla la posibilidad de que sean conformes al principio de la competencia (art. 87.2 TCE) o puedan ser autorizables cuando se persiguen otros de los objetivos comunitarios, como los de cohesión económica y social y la coordinación de las políticas nacionales y comunitarias (art. 87.3 TCE)¹¹²³. Para ello se establece un procedimiento que pone en manos de la Comisión el control sobre las ayudas y la decisión sobre la compatibilidad (art. 88 TCE)¹¹²⁴, susceptible de revisión por el Tribunal de Justicia.

Por otra parte, se han de dejar a salvo las disposiciones especiales del régimen de la agricultura, la pesca y los transportes, estos últimos directamente relacionados con su coordinación y las obligaciones propias de los servicios públicos (art. 73 TCE).

3.2. La no discriminación.

El principio de no discriminación por razón de la nacionalidad lo proclama el artículo 12 TCE, como manifestación del principio de igualdad que sólo permite tratar de modo desigual las situaciones desiguales, salvo que estuviera objetivamente justificado¹¹²⁵.

En cuanto a la fiscalidad, supone eliminar cualquier tipo de discriminación directa o indirecta, sea o no residente respecto al criterio fiscal de la residencia del contribuyente para diferenciarle por el régimen aplicable, aunque no supone un rechazo de plano de la diferencia de regímenes. Existen cláusulas más específicas en relación con las libertades comunitarias y las ayudas de Estado, con una gran casuística vinculada

1123. STJCE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris*, C-730/79, Rec. 2671.

1124. Comunicación de la Comisión sobre el control, DOCE C, 318, de 24 de noviembre de 1983.

1125. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1000-1001. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 39-41. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE...”, cit., pp. 742-744.

a la utilización por el Tribunal de Justicia del concepto de “restricción injustificada”, y la inexistencia de discriminación cuando se produzcan divergencias entre las legislaciones nacionales.

El principio de no-discriminación constituye un principio general que concreta el principio de igualdad. Es un principio del orden jurídico comunitario e iguala a los agentes económicos¹¹²⁶. A su vez, constituye un punto de referencia para la aplicación de las libertades comunitarias y de la armonización fiscal necesaria para hacerlas efectivas, como ha reconocido la jurisprudencia del TJCE. Las libertades de circulación de personas, de establecimiento y de prestación de servicios son palancas para la aplicación del principio de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad.

4. LAS LIBERTADES COMUNITARIAS.

Las libertades comunitarias están establecidas como objetivos comunes para poder conseguir los fines de la Unión Europea. En ambos casos se trata de principios a aplicar por las instituciones comunitarias y los Estados miembros.

1126. La STJCE de 18 de noviembre de 1999 (As. C-275/98, *Klagenævnet for Udbud*), en cuestión prejudicial sobre interpretación del artículo 2.2 de la Directiva 93/36/CEE, de contratos de suministro de la Administración, sostuvo que este principio no puede interpretarse restrictivamente e implica una obligación de transparencia para el poder adjudicador. La STJCE de 7 de diciembre de 2000 (As. C-324/98, *Teleaustria y Telefonadress*) declaró que el principio de no discriminación por nacionalidad implica “una obligación de transparencia que permite al poder adjudicador asegurar que se respeta dicho principio. [...] consiste en [...] garantizar un grado de publicidad adecuado que permita la apertura del mercado de servicios a la concurrencia, así como el control de la imparcialidad de los procedimientos de adjudicación”. Sobre el principio de igualdad se pronunció la STJCE de 7 de diciembre de 2000 (As. C-94/99, *ARGE Gewässerschutz*). La STJCE de 20 de marzo de 1990 (As. C-21/88, *Du Pont de Nemours Italiana SpA*) consideró que la reserva a favor de las empresas de una región de una parte de los contratos de suministro era “discriminatoria con relación a los productos fabricados en el Estado miembro de que se trata, y que de este modo se obstaculiza el normal curso de los intercambios intracomunitarios”.

Los principios y las libertades comunitarias son la referencia del tratamiento de las medidas fiscales de los Estados miembros, que controla el Tribunal de Justicia. Este aplica una metodología de estudio y valoración para comprobar si se infringe el principio o las libertades. Consiste en examinar si se produce, si está o no apoyada en el Tratado o en el interés general que la justifique. Si está justificada, se valora si es o no proporcional por su equilibrada adecuación al objetivo (relación medios y fines). En muchos supuestos se combinan varias de ellas.

4.1. La libre circulación de mercancías.

Está regulada por los artículos 23-31 TCE. Conforman una de las libertades comunitarias básicas, prohibiendo las limitaciones de “cualquier reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de dificultar, directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario” (SSTJCE de 11 de julio de 1974, As. 8/74, *Dassonville*), y 20 de febrero de 1979 (As. 120/78, *Cassis de Dijon*)¹¹²⁷.

Incluye la Unión Aduanera con el establecimiento del Arancel Aduanero común respecto a terceros Estados (art. 23 TCE)¹¹²⁸, la supresión de los derechos de aduana y de las “exacciones de efecto equivalente”¹¹²⁹ en los intercambios intracomunitarios (art. 25 TCE), la

1127. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1002-1003. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 709-746. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE...”, cit., pp. 744-747.

1128. Reglamento (CEE) 2658/1987, que establece el Arancel Aduanero Común o Tarifa Integrada Comunitaria (TARIC). Consiste en una Nomenclatura combinada (NC) basada en el sistema armonizado por el Convenio Internacional de 14 de junio de 1983, y en los Tipos de gravamen del Anexo I del Reglamento (CEE) 1658/1987.

1129. Han sido definidas por el TJCE como las cargas pecuniarias que los Estados establezcan unilateralmente para gravar las mercancías nacionales o extranjeras en el momento de atravesar las fronteras, cualquiera que sea su denominación, cuantía, medio de percepción o fin de la recaudación, salvo las que correspondan a un servicio prestado por la autoridad cuya cuantía esté tarifada en función del servicio y no del valor de la mercancía (STJCE de 21 de junio de 2007, *Comisión/Italia*, C-173/05, Rec. I-4917). Se incluyen las percepciones en una parte del territorio aunque sea de ultramar (STJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90, Rec. I-4625), o por la salida

prohibición de restricciones y medidas equivalentes entre los Estados miembros (arts. 28 y 29 TCE) y la adecuación de los monopolios estatales (art. 31 TCE).

El TJCE ha considerado asimilables a las “exacciones de efecto equivalente” cualquier tributo discriminatorio del sistema fiscal nacional que recaiga sobre una categoría de productos que diferencie por la procedencia, por infringir la prohibición del artículo 90.1º TCE¹¹³⁰. En el párrafo 2º se prohíbe la protección indirecta de los productos nacionales respecto a los importados en situación de competencia, que puedan afectar a la adquisición de estos últimos¹¹³¹. Asimismo las restricciones cuantitativas a la importación o exportación de productos que afecten al comercio intracomunitario¹¹³².

4.2. La libre circulación de personas.

El artículo 18 TCE recoge entre los derechos de la ciudadanía el derecho de circulación en general¹¹³³. Se invoca por el TJCE respecto a cuestiones tributarias cuando no existe motivación económica en el desplazamiento. La viene aplicando a las libertades económicas en relación con la libre circulación de trabajadores, de establecimiento o de prestación de servicios, La STJCE de 11 de septiembre de 2007 (*Comisión/Alemania*, C-318/05, Rec. I-6957) lo invocó respecto a la deducción de gastos escolares por traslado de los padres con hijos escolarizados en otro Estado, aunque no afectaba a ninguna libertad económica.

de mercancía de un municipio (STJCE de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati Apuani*, C-72/03, Rec. I-8027).

1130. La STJCE de 18 de enero de 2007, *Brzezinski*, C-313/0, lo aplicó a la necesidad de nueva matriculación de los vehículos de ocasión importados, cuando no debían hacerlo los nacionales.

1131. STJCE de 15 de junio de 1999, *Socridis*, C-166/98, Rec. I-03791.

1132. STJ de 7 de mayo de 1985, *Ventajas fiscales para la prensa*, 18/84, Rec. 1339.

1133. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1003-1004 y 1013. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 746-755. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE...”, cit., pp. 747-883.

Permite los desplazamientos de los nacionales de un Estado miembro entre estos sin que se pueda limitar por ellos, comprendiendo la libertad de circulación de trabajadores (arts. 39-42 TCE) y la libertad de establecimiento (arts. 43-48 TCE) como manifestaciones específicas de la libre circulación de las personas. En ambos casos el desplazamiento está motivado por razones de orden económico, no por razones personales.

Incluye la libre circulación de trabajadores, como personas que prestan sus servicios de valor económico remunerado, a favor o bajo la dirección de otra persona, por tiempo determinado. Está regulada por los artículos 39-42 TCE, desarrollados por el Reglamento (CEE) 1612/1968¹¹³⁴.

4.3. La libertad de establecimiento.

Está regulada por los artículos 43-48 TCE, que permiten a las personas físicas y jurídicas el ejercicio de actividades no asalariadas, el derecho a constituir y gestionar empresas y sociedades con el mismo trato que los nacionales, conforme al “principio del trato nacional”¹¹³⁵.

La libre circulación de personas también se manifiesta en la libertad o derecho de establecimiento por parte de trabajadores no asalariados o sin relación de subordinación¹¹³⁶. Las sociedades deberán estar consti-

1134. La doctrina del TJCE sobre la materia se halla en la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. I-225, directamente relacionada con la imposición directa sobre la renta y la aplicación de los beneficios fiscales a la tributación conjunta, que permitía acumular el rendimiento, aplicándoles de forma separada la tarifa por la imputación de la mitad de aquel, atenuando la progresividad (*splitting*). La STJCE de 30 de enero de 2007, *Comision/Dinamarca*, C-150/04, Rec. I-1163, consideró obstáculo a la libre circulación la exigencia de que los planes de pensiones se suscribieran con entidades establecida en Dinamarca, porque perjudicaba a los trabajadores de otros Estados. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español”. En PÉREZ ROYO, I. (dir.), *Curso...*, cit., pp. 1004-1006.

1135. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1006-1009. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 755-766.

1136. SSTJCE de 21 de junio (As. 2/74, *Reyners*) y 3 de diciembre de 1974 (As. 33/74, *Van Binsbergen*).

tuidas conforme a la legislación de un Estado miembro y tener su sede social, administración central o centro de actividad principal en la Comunidad. Se excluyen las actividades relacionadas con el ejercicio del poder público (art. 45.1º TCE).

Implica el ejercicio de una actividad económica en una instalación permanente¹¹³⁷, y de duración indeterminada (SSTJCE de 25 de julio de 1991, C-221/89, y 4 de octubre de 1991, C-246/89). Permite a un nacional de un Estado crear un establecimiento secundario en otro Estado (STJ de 21 de junio de 1974), participando de modo estable en la vida económica del mismo y beneficiándose de ello (STJ 30 de noviembre de 1995, C-55/94). El Estado miembro no puede obstaculizar el establecimiento de sus nacionales, personas físicas o jurídicas, en otro Estado (STJCE de 16 de julio de 1998, C-264/96, y 6 de diciembre de 2007, C-298/05).

Sobre el ejercicio y contenido de este derecho existe una abundantísima jurisprudencia, que ha vinculado a este derecho las restricciones a la libre circulación de capitales. Ha analizado los aspectos fiscales del establecimiento, trasladando la doctrina *Schumacker* sobre residentes y no residentes, particularmente a los efectos de la doble imposición, con base en la sentencia de 28 de enero de 1986 (*Avoir Fiscal*, 270/83, Rec. 274), que consideró discriminatoria la concesión de una deducción por doble imposición a los establecimientos permanentes¹¹³⁸. Rechazó la discriminación en el método para determinar la base imponible de residentes y no residentes (STJ de 22 de marzo de 2007, *Talotta*, c-383/05, Rec. I-2555), o la consideración de unas deducciones a los residentes (STJCE de 6 de julio de 2006, *Conjin*, C-346/04, Rec.-I-6137).

1137. El régimen del “establecimiento permanente” está regulado por los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, así como en el artículo 24.4 del Convenio de Doble Imposición.

1138. STJCE de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain*, C-307/97, Rec. I-6161, sobre la aplicación de los convenios de doble imposición conforme al principio de trato nacional y la libertad de establecimiento. STJCE de 14 de diciembre de 2000, C-141/99, y de 23 de febrero de 2006, C-471/04.

4.4. La libre prestación de servicios.

Establecida por los artículos 49-55 TCE, invocando también los artículos 43-48 TCE sobre la libertad de establecimiento. Responde a su carácter residual, temporal y sin desplazamiento, frente a la estabilidad de la libertad de establecimiento¹¹³⁹. Prohíbe cualquier discriminación o restricción a las personas físicas o jurídicas en las prestaciones de servicios transfronterizos dentro de la Comunidad, que afecten al prestador o al prestatario del servicio. El primero debe ser un nacional de un Estado miembro establecido dentro de la Comunidad, aunque cabe que el Consejo extienda esta libertad a nacionales de terceros países. El concepto de los servicios a prestar es amplio y comprende cualquier actividad con contraprestación económica, pero no se incluyen los servicios internos. No se exige el desplazamiento, aunque se reconoce al destinatario la posibilidad de hacerlo.

Esta libertad ha sido aplicada en relación con otras libertades, como la no discriminación respecto a los tratos diferenciados entre residentes y no residentes, en cuanto a los gastos deducibles, el tipo de gravamen y la forma de percibir el impuesto (SSTJCE de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec. I-5933; 15 de febrero de 2007, *CELG*, C-345/04). Respecto a la libre circulación de trabajadores por el tratamiento fiscal de las aportaciones a los sistemas de previsión social (STJCE de 30 de enero de 2007, *Comision/Dinamarca*, C-150/04, Rec. I-1163).

4.5. La libre circulación de capitales.

Constituye una de las libertades más importantes en el proceso de la construcción de la unidad económica, regulada por los artículos 56-60 TCE, que incluye la libertad de pagos para el deudor y el acreedor¹¹⁴⁰.

1139. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1009-1010. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE...”, cit., pp. 883-925.

1140. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1010-1013. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 766-773.

Ha sido el fundamento de la liberalización del mercado de capitales plasmada actualmente en la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988¹¹⁴¹. Prohíbe discriminar o establecer restricciones en las transferencias de capitales entre las fronteras de los Estados miembros y dentro de la Unión, que se ha ampliado a terceros Estados. El Anexo I de la Directiva 88/361/CEE incorpora una lista abierta y orientativa de acciones que pueden considerarse movimientos de capitales¹¹⁴².

En la Directiva se establece una “cláusula de salvaguardia”, que permite a la Comisión, previa consulta al Comité Monetario y al Comité de los Gobernadores de los Bancos Centrales, autorizar al Estado miembro a adoptar medidas de salvaguardia de las perturbaciones que los movimientos de capitales pudieran producir en la política monetaria y de cambio de un Estado. Dichas medidas se refieren a los movimientos de capitales enumerados en el Anexo II de la Directiva y no podrán superar los seis meses.

El TJCE se ha ocupado principalmente de la doble imposición por los Estados de residencia sobre participación de los dividendos de sociedades establecida en otros Estados. Con respecto a los producidos en el mismo, si supone una restricción a las inversiones exteriores que limita la posibilidad de hacerlo o reduce sus beneficios o la captación de capitales (STJCE de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, C-292/04). La jurisprudencia para garantizar la libre circulación de capitales exige la aplicación de alguno de los métodos que existen para superar la doble imposición: clásico, cédular, de imputación o de exención¹¹⁴³. Ha analizado el régimen de los dividendos de salida y el régimen fiscal aplicado,

1141. Derogó la primera Directiva 72/156/CEE del Consejo, de 21 de marzo de 1972. Comunicación de la Comisión relativa a determinados aspectos jurídicos que afectan a las inversiones intracomunitarias (97/C 220/06).

1142. Artículo 3 contiene una lista de operaciones contempladas por la Directiva: operaciones sobre títulos y otros instrumentos reservados normalmente al mercado monetario, operaciones en cuentas corrientes y de depósito en entidades financieras, operaciones sobre participación de organismos de inversión colectiva, préstamos y créditos financieros, movimientos de capitales de carácter personal, importación y exportación materiales de valores y otros movimientos de capital.

1143. CALDERÓN CARRERO, J. M., “Métodos para eliminar la doble imposición”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios...*, cit., pp. 431-477.

que es objeto de la Directiva 90/435/CEE, sobre sociedades matrices y filiales¹¹⁴⁴.

Una cuestión que ha tenido relevancia directa ha sido la relativa al tratamiento fiscal de las inversiones y los rendimientos de capitales en los lugares donde se realicen, incentivando fiscalmente los valores mobiliarios. La STJCE de 9 de diciembre de 2004 (*Comisión/España*, C-219/03) declaró el incumplimiento del principio por la aplicación de coeficientes reductores superiores a las ganancias patrimoniales de acciones cotizadas en mercados españoles frente a las que se cotizaban en otros mercados comunitarios. La consideración de las retenciones de los rendimientos del capital mobiliario distinto de los dividendos fueron objeto de la STJCE de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. I.-2229.

En relación con la imposición personal sobre el patrimonio se ha utilizado la doctrina *Schumacker*, cuando no se aplicó a un residente con patrimonio en el Estado, el mínimo exento de los residentes (STJCE de 5 de julio de 2005, D, C-376/03, Rec. I-5821).

4.6. Restricciones justificadas.

Con carácter excepcional e interpretación estricta, se contemplan supuestos en los que está justificada la restricción de una libertad comunitaria por parte de las normas tributarias nacionales. No podrán ser ni discriminatorios ni desproporcionados. Unos están previstos por el Tratado y otros han sido elaborados por la jurisprudencia¹¹⁴⁵.

El Tratado contempla excepciones a las libertades de circulación de mercancías (art. 30), de trabajadores (art. 39.3), de establecimiento y servicios (art. 46), y de capitales (art. 58), que no se aplican al régimen tributario.

En relación con la libre circulación de capitales, el artículo 58.1 TCE establece excepciones sobre los aspectos tributarios. En el apartado a) al

1144. Las modificaciones posteriores se citan en el epígrafe 6.2. del capítulo siguiente.

1145. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., "Fiscalidad...", cit., pp. 1013-1016.

admitir la discriminación o restricción entre contribuyentes respecto al lugar de residencia o al de inversión del capital. En el apartado b) posibilita limitar la libre circulación por medidas que impidan las infracciones del Derecho tributario. El mismo precepto limita en su apartado 3 estas posibilidades, exigiendo que no se haga de modo arbitrario o con una restricción encubierta. Por tanto, las medidas restrictivas o discriminatorias serían aceptables si se aplican a situaciones incomparables o justificadas por “exigencias imperativas de interés general”.

Este concepto de las “exigencias imperativas de interés general” justificador de esas medidas restrictivas o discriminatorias, ha sido elaborado por el TJCE. No se aplica de oficio y ha de ser invocado –y demostrado– por el Estado miembro. Se formuló en la sentencia de 20 de febrero de 1979 (*Cassis de Dijon*, 120/78, Rec. 649), sobre la libre circulación de mercancías, y ha sido invocada en asuntos tributarios. Su aplicación no debe ir nunca más allá de la necesaria proporcionalidad para conseguir el fin de interés general (STJCE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03).

Las “exigencias imperativas de interés general” asumidas por el Tribunal de Justicia deben perseguir:

a) Asegurar la coherencia del sistema tributario:

Fue admitida en relación con la denegación de la deducción de las aportaciones realizadas a sociedades de otro Estado para asegurar la correspondencia con la tributación de las prestaciones (STJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. I-249). A esta consideración inicial se le han añadido exigencias que la han ido limitando. Debe referirse a un único contribuyente en un solo impuesto y tener una relación directa con una ventaja y desventaja fiscales. No se admite cuando la coherencia la salvaguarda un Convenio de Doble Imposición (CDI) (STJCE de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. I-2493). No puede invocarse cuando la coherencia dependa de un traslado de residencia y de un régimen fiscal restrictivo que establece diferencias por la localización (STJCE de 30 de enero de 2007, *Comision/Dinamarca*, C-150/04, Rec. I-1163).

b) Eficacia de los controles fiscales:

La rechaza cuando otros medios menos restrictivos pueden asegurar el control fiscal, como las normas comunitarias que garantizan la

asistencia mutua entre Estados miembros (Directiva 77/700/CEE). Si los mecanismos son ineficaces o limitados los Estados pueden exigir para que obtenga la ventaja fiscal pruebas para el control y observar la proporcionalidad. No se aplica a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros, por lo que puede negarse si el tercero no está obligado convencionalmente a facilitar información (STJCE de 18 de diciembre de 2007, *A*, C-101-05).

c) Riesgo de evasión fiscal:

No se pueden establecer presunciones generales de abuso por ejercitar una libertad comunitaria y sólo se justificarán las restricciones que limiten montajes carentes de entidad económica hechos para eludir impuestos (STJCE de 12 de diciembre de 2002, C-324/00), demostrándose con elementos objetivos y subjetivos, que, en otro caso, podrán ser desproporcionadas (STJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Rec. I-79795). Aplica el principio de libre competencia o de imposición a precios de mercado como canon de proporcionalidad de una restricción para combatir prácticas abusivas (SSTJCE de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue*, As. C-374/04, y As. C-446/04). Se ha reconocido a los Estados miembros la posibilidad de adoptar medidas para evitar la elusión de la fiscalidad nacional (SSTJCE de 21 de febrero de 2006, *Halifax* y otros, C-255/02; 22 de mayo y 10 de julio de 2008).

d) Negación de compensación de pérdidas:

El Tribunal reconoció a la empresa *Marks & Spencer* el derecho a la desgravación fiscal en el Reino Unido por las pérdidas sufridas en las sucursales de otros países miembros en base al principio de libertad de establecimiento, aunque admitió la posibilidad de la negativa por el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados, el riesgo de la doble imposición de las pérdidas y el de evasión fiscal. Pero sería desproporcionada cuando no se han agotado en origen las posibilidades de compensar las pérdidas en el Estado de residencia para ejercicios futuros (Sentencias de 29 de abril de 1999, C-311/97; de 7 de septiembre de 2004, C-319/02; de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03).

e) Intereses generales extrafiscales:

Se han reconocido justificaciones basadas en normas con fines extrafiscales como el derecho a la vivienda, la promoción de la investiga-

ción y el desarrollo, la protección del medio ambiente o los consumidores, todos ellos de interés comunitario, lo que impide que un Estado miembro establezca beneficios fiscales, salvo demostración de que no podría conseguirse el objetivo ni utilizar otros medios (STJCE de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, c-281/06).

5. LAS AYUDAS DE ESTADO.

La creación de un mercado común europeo fue una de las causas de la organización de la Unión Europea y del establecimiento de sus principios inspiradores, entre los que destacan los de la libre competencia, circulación de mercancías, personas y capitales. Para garantizarlos y evitar las ventajas competitivas entre Estados, que hiciesen irreales aquellos, el Tratado reguló en los artículos 87-89 TCE las ayudas concedidas por los Estados miembros¹¹⁴⁶, llamadas “ayudas de Estado”, establecidas a favor de diversos sujetos, objetos y funciones que favoreciesen a sus nacionales y, por el contrario, dificultasen la libre competencia en el mercado interior.

La tendencia histórica al proteccionismo, que ha caracteriza a los Estados europeos, ha dado lugar a que el debate sobre las ayudas de Estado haya adquirido gran importancia en el seno de las instituciones comunitarias y, particularmente, en los pronunciamientos del Tribunal de Justicia. Este se ha visto obligado a construir unos principios dogmáticos en la interpretación del Derecho comunitario. Constituye una de sus partes más vivas y uno de los espacios de mayor confrontación real, un tanto alejada de los grandes hitos de la construcción institucional, que la va haciendo posible desde la realidad diaria de la vida económica en un mercado único, si contraponemos la unión funcional a la política.

Este régimen no se refiere expresamente a la fiscalidad, pero la amplitud del concepto permite incluir las medidas fiscales que supongan ayudas otorgadas por los Estados. Dentro de ellas se sitúan las reducciones de ingresos fiscales, que permiten a los inversores participar en em-

1146. Se completan con la Comunicación de 1988 y el Informe de 2004, sobre la aplicación de las normas sobre ayudas a la fiscalidad directa de las empresas, y otras normas que se recogen en el epígrafe 6.2.

presas, y alteran las condiciones del mercado a favor de los beneficiarios y en perjuicio de los ingresos públicos (STJCE de 19 de septiembre de 2000, *República Federal de Alemania/Comisión*, As. C-156/98). Entran de lleno los incentivos y otras ventajas fiscales, porque no es el fin de la ayuda, sino su efecto, el que determina que esté o no afectada por la limitación del artículo 87.1, aplicable a las “ventajas concedidas por la autoridades públicas que, bajo diversas formas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa” (STJCE de 23 de febrero de 1981, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, As. 30/59, Rec. pp. I.4551 y ss). O cuando con las medidas fiscales se trata de atraer inversiones extranjeras, que, aunque se les dote de beneficios, terminan aumentando los ingresos fiscales (STJCE de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión* (C-182 y 217/03. Rec. I-5479). La STJCE de 6 de septiembre de 2006, *República Portuguesa/Comisión* (C-88/03, Rec. I-), afirmó que

“una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos”.

Debe tener una influencia directa sobre la capacidad normativa de los ordenamientos tributarios, limitándola. Como se podrá comprobar, la ambigüedad del concepto permite incluir en el principio de “incompatibilidad con el mercado común” a muchas medidas fiscales.

El efecto de la declaración de incompatibilidad es la devolución de las ayudas concedidas¹¹⁴⁷, que no podrá realizarse antes de la decisión

1147. La STSJM de 4 de mayo de 2005 (RJ 2005/858), a propósito de la declaración de ser contraria al artículo 87.3 TCE la bonificación del 50% del Impuesto de Sociedades por la Decisión 2002/893/CE, de 11 de julio de 2001, declaró la competencia de la Administración Foral y el carácter ejecutivo de la decisión, sin necesidad de proceder a la revisión de los actos nulos o a la declaración de lesividad de los actos anulables, aplicándose el plazo de diez años de prescripción de la normativa comuni-

de incompatibilidad (STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia*, C-387/92, Rec. I-877). La imposibilidad de cumplimiento exige actuaciones reales para hacerlo efectivo y propuestas a la Comisión de alternativas (STJCE de 14 de diciembre de 2006, *Comisión/España*, C-485-490/03, Rec. I-11887).

5.1. Concepto.

Frente a lo que es una práctica común en la normativa comunitaria de definir los conceptos utilizados, en este caso no existe la definición del término “ayuda”. Es el modo de superar cualquier riesgo de formalismo “sin condicionamiento *per se* de ningún tipo en orden a la forma que puedan revestir, se evidencia palmariamente que son las consecuencias y efectos que las ayudas despliegan o pueden desplegar lo que verdaderamente importa”¹¹⁴⁸.

FERNÁNDEZ FARRERES entiende que se encuadra en la categoría de ayuda en el sentido del Tratado a una ventaja económico-financiera, cualquiera que sea su forma, que provenga del Estado o que resulte financiada con cargo a recursos estatales¹¹⁴⁹.

EMBID IRUJO ha considerado que la ayuda de Estado debe suponer una ventaja económica o una reducción de los costes de producción para el beneficiario, directamente derivados de la ayuda estatal en sentido amplio, que comprende a todos los entes públicos, estatales, regionales, locales, institucionales, empresas públicas, etc., incluso las que

taria para la recuperación de las ayudas, a contar de la fecha de su concesión, quedando todo supeditado al recurso de anulación planteado ante el TJCE.

1148. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 1993, p. 25. ARPIO SANTACRUZ, J., *Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la Competencia*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pp. 59-64. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1016-1022. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 843-855. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1002-1004.

1149. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El control de las ayudas financieras nacionales”, en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, II, Madrid, Civitas, 1986, p. 642.

revistan forma de Derecho privado siempre que están controladas por un ente público¹¹⁵⁰.

El artículo 87.1 TCE establece los requisitos para que las ayudas concedidas tengan la naturaleza de “ayudas de Estado” por sus efectos: “ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”, siempre que no concurra algún supuesto de compatibilidad (arts. 87.2 y 3 y 88.2 TCE)¹¹⁵¹. Se trata de un beneficio de contenido económico, cualquiera que sea su forma, finalidad y ámbito; específico para empresas o productos, que pueda falsear la competencia y repercuta en los intercambios.

Los requisitos exigidos por el artículo 87.1 TCE para que las ayudas se consideren incompatibles con el mercado común, que analizaremos separadamente, son

a) Sujeto otorgante de ayudas o fondos estatales: un Estado miembro en sentido amplio, que comprende todas las entidades públicas o dependientes de ellas¹¹⁵².

1150. EMBID IRUJO, J. M., “El régimen de las ayudas estatales a la empresas en Derecho comunitario (Comentario a la STJCE de 10 de julio de 1986)”. En *Noticias CEE*, 33, 1987, pp. 128-129. IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Las ayudas públicas intangibles y el artículo 92 del tratado CEE”, En *Noticias CEE*, 81, 1991, pp. 51-52, cita el autor las referencias que se pudieran hacer en la publicidad al Banco de España para acreditar solvencia. Incluye las ayudas no directas, pero ciertas y productoras de los efectos perseguidos, denominadas “intangibles”, porque la limitación alcanza a las ayudas “cualquiera que sea su forma” (art. 87.1).

1151. La compatibilidad está regulada por el Reglamento 994/98 del Consejo de 7 de mayo de 1998, DOCE L, 14 de mayo de 1998. Comunicación 98/C 384/03 de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales (DO C 384, 1998, p. 3), cuyo artículo 16 sobre las ayudas por medio de la fiscalidad directa, establece la metodología para el examen: “Para aplicar el [artículo 87.1] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas “por la naturaleza o la economía del sistema” fiscal, es decir, si se derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”.

1152. STJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84.

b) Sujeto beneficiario: al que reporte una ventaja o benéfico económico¹¹⁵³.

c) Medida específica o selectiva para empresas o producciones determinadas, que puede ser consecuencia de la discrecionalidad en su adjudicación.

d) Que suponga una ventaja económica para el beneficiario, reduciendo sus cargas, cuyo coste lo sufraga un presupuesto público¹¹⁵⁴.

e) Que falsee o amenace falsear la competencia y afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

Establecer las diferencias entre las medidas fiscales generales y las ayudas de Estado plantea, a veces, dificultades, como expuso el Abogado General (AG) RUIZ JARABO:

“la línea divisoria entre las medidas que pueden constituir subvenciones públicas, por un lado, y aquellas que pertenecen a la economía general tributaria de un Estado, por otro, pueden resultar a veces difíciles de trazar. Ahora bien, todo sistema de bonificación fiscal tiene como efecto la exención de un conjunto o sector de sujetos pasivos del sistema fiscal generalmente aplicable. [...] En este caso, corresponderá al Estado que las establezca demostrar que constituyen [...] lo que se ha venido en denominar ‘medidas de carácter general’ y que, como tales, salen del ámbito de dicho artículo 92. Para ello, el Estado deberá aclarar a qué lógica interna del sistema obedecen dichas medidas, lo que deberá excluir evidentemente todo propósito de mejorar las condiciones de un sector frente a sus competidores extranjeros”¹¹⁵⁵.

El establecimiento de un principio general de incompatibilidad, no de una definición, produce un concepto expansivo y omnicompreensivo, con un amplio espacio interpretativo, que explica la casuística a que ha

1153. STJCE de 21 de marzo de 1990, *Bélgica/Comisión*, C-142/87.

1154. SSTJCE de 29 de junio de 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA*, C-256/97; 23 de febrero de 1961, as. 30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Rec. p. 39; 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92; 29 de junio de 1999, *DM Transport*, C-256/97. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “El régimen jurídico...”, cit., pp. 1004-1011.

1155. *Asunto Italia/Comisión*, C-6/87, Rec. 2981, p. 16.

dado lugar y la búsqueda de unos criterios que permitan dar seguridad jurídica a la norma y a sus conceptos difusos¹¹⁵⁶.

Según el TJCE el artículo 87.1 TCE prohíbe las ayudas de Estado que favorezcan “a determinadas empresas o producciones”, es decir, las ayudas selectivas (STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, Rec. p. I-10901). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (STJCE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, y de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, Rec. p. I-11137). El beneficio se ha de considerar en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido (STJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-08/01, Rec. p. I-4777, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627).

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha considerado que el término “ayuda” tiene un significado

“más general que el de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre el presupuesto de una empresa y que por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos”¹¹⁵⁷.

La STJCE de 27 de marzo de 1980 las describió como

“las decisiones de los Estados miembros por las que estos últimos, para alcanzar objetivos económicos y sociales que le son propios, ponen, mediante decisiones unilaterales y autónomas, a disposición de las empre-

1156. FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen...*, cit., p. 27.

1157. SSTJCE de 23 de febrero de 1961, as. 30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, Rec. p. 39; 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92; 17 de junio de 1999, *Piaggio*, C-295/97.

sas o de otros sujetos de derecho, recursos, procurándoles ventajas destinadas a favorecer la realización de los objetivos económicos o sociales perseguidos”¹¹⁵⁸.

Este sentido amplísimo de las ayudas comprende todas las prestaciones e intervenciones de cualquier tipo, directas o indirectas, que supongan una mejora competitiva de las empresas beneficiaras en el mercado¹¹⁵⁹.

La Comisión consideró las ayudas en un sentido amplio, que incluye las ventajas de cualquier tipo procedentes de los Estados o financiadas por ellos, como

“las subvenciones, exoneraciones de impuestos y tasas, exenciones de exacciones parafiscales, intereses preferenciales, garantías de préstamos en condiciones particularmente favorables, suministro de bienes o servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra medida de efecto equivalente”¹¹⁶⁰.

Las Directrices para el examen de las ayudas de Estado en el sector de la pesca y la acuicultura de 1997 incluyeron las

“transferencias de capitales, préstamos con interés reducido, bonificaciones de intereses, determinadas participaciones públicas en el capital de

1158. STJCE de 27 de marzo de 1980, as. 61/79, *Amministrazione delle Finanze dello Stato/Denckavit Italiana*, Rec. p. 1228.

1159. El artículo 67.3 del Tratado CECA declara que si la ayuda o la carga especial reduce las diferencias en los costes de producción “la Alta Autoridad queda habilitada, tras la consulta del Comité Consultivo y del Consejo a dirigir al Estado miembro en cuestión las recomendaciones necesarias”. SSTJCE de 13 de marzo de 1985, Ass. 296 y 318/82, Rec., pp. 809 y ss. y de 19 de mayo de 1999, As. C-6/97, *Repubblica Italiana/Comisión*.

1160. Respuesta a la pregunta escrita 48/63, DOCE C, 125, 17 de septiembre de 1963. MATTERA, A., *El mercado único europeo. Sus reglas, su funcionamiento*, Madrid, Civitas, 1991, incluye entre las ayudas a las subvenciones financieras, los préstamos a tipo preferencial, la exoneración de impuestos y tributos, la desgravación de cargas y la percepción diferida de cotizaciones sociales, las primas en adquisición de materiales, las cesiones de inmuebles o de terreno a título gratuito o en condiciones especialmente favorables, las garantías concedidas en operaciones de crédito y las garantías de dividendos.

las empresas, ayudas financiadas con recursos procedentes de gravámenes especiales, así como ayudas concedidas en forma de garantía del Estado para préstamos bancarios o en forma de reducción o exención de tasas o impuestos, incluidas las amortizaciones aceleradas y la reducción de las cotizaciones sociales”¹¹⁶¹.

Por tanto, la naturaleza fiscal de una medida “es indiferente, ya que el artículo 87.1 se aplica a las medidas de ayuda bajo cualquier forma” (Comunicación 98/C384/03)¹¹⁶².

El TJCE ha considerado que son tales ayudas “no sólo las prestaciones positivas, como las subvenciones, sino también las intervenciones que bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de las empresas y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos” (STJCE 23 de febrero de 1961, *De Gezamelinje*; 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*; 1 de diciembre de 1998, *Ecotrade*; 19 de mayo de 1999, *Italia*), incluidas las ventajas fiscales (STJCE de 14 de octubre de 1987, *República Federal Alemana*; 8 de marzo de 1988, *Exécutif Wallon*), referidas a las establecidas por el Land de Renania del Norte-Westfalia a favor de zonas concretas del territorio, que sólo era compatible conforme al art. 87.3 a) o c).

La Jurisprudencia ha incorporado otros supuestos como los anticipos reembolsables, la exención o bonificación de las contribuciones sociales¹¹⁶³, la participación de las entidades públicas en empresas privadas en condiciones en que los operadores privados no lo realizarían¹¹⁶⁴. No se consideran ayudas las contrapartidas que realicen las Administraciones a las prestaciones de empresas siempre que entre ellas exista un equilibrio razonable¹¹⁶⁵. Lo importante no es el medio utilizado sino si, cualquiera que sea, tiene los efectos de ventaja

1161. DOCE C 10/1997.

1162. DOCE C384, de 10 de diciembre de 1998.

1163. STJCE de 2 de julio de 1974, as. 173/73, Rec. pp. 709 y ss.

1164. STJCE de 14 de noviembre de 1984, As. 323/82, Rec. pp. 3809 y ss.

1165. STJCE de 7 de febrero de 1985, As. 240/83, Rec. pp. 531 y ss.

o beneficio económico y de riesgo para la competencia que exige el artículo 87.1 TCE.

Para determinar la compatibilidad de las ayudas con los principios, ha creado unos valores generales, entendiendo que son conformes cuando interesen a la Comunidad en conjunto y antepongan los intereses comunitarios a los nacionales; promuevan acciones conforme a las políticas y orientaciones comunitarias; sirven a los objetivos comunes que, en otro caso, no pudieran alcanzarse; existe proporcionalidad con los objetivos previstos; deben estar dotadas de transparencia y precisión para su evaluación¹¹⁶⁶.

Para la definición del concepto de ayuda deben tomarse en consideración los efectos de la medida en lo referente a las empresas o a las producciones, sin que hayan de tenerse en cuenta sus causas u objetivos, ni la situación de los organismos pagadores o gestores de la ayuda (STJ-CE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, 173/73, Rec. p. 709, y de 22 de marzo de 1977, *Steinike & Weinlig*, 78/76, Rec. p. 595).

El artículo 87.2 TCE prevé excepciones a la regla general del apartado 1, como acciones “compatibles con el mercado común”:

a) Las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos.

b) Las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional.

c) Las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resulten de tal división.

Fuera de esta relación, el artículo 87.3 TCE incluye las que “podrán considerarse compatibles con el mercado común”. En su apartado e) reconoce al Consejo, a propuesta de la Comisión, la posibilidad de declarar ayudas compatibles.

1166. SANZ, M. C., “El control de las ayudas de estado en la CCEE”. En *Revista de Economía Industrial*, 259, 1988, pp. 115-116.

La Comisión las conoce por la comunicación de los Estados¹¹⁶⁷, constatando con gran discrecionalidad, si se encuadran en los supuestos. El Tribunal de Justicia controla la concurrencia de los supuestos fácticos y la desviación de poder (STJCE de 12 de diciembre de 2002, *Comisión/Francia* (C-456/00, Rec. I-11949).

5.2. Tipos.

El Reglamento del Consejo 659/1999, de 22 de marzo, regulador del procedimiento en la materia de las ayudas, diferenció los distintos tipos¹¹⁶⁸:

a) Ayuda existente: anterior a la entrada en vigor del Tratado para el Estado miembro, que continúa aplicándose con posterioridad; auto-

1167. El artículo 2 del Reglamento (CE) 994/1998 dispensa del deber de notificar en el periodo 2007-2013 a las ayudas que no superen los 200.000 euros en tres ejercicios fiscales, salvo en el sector del transporte por carretera en el que se establece en 100.000 euros en tres ejercicios fiscales. La ejecución de la ayuda antes del pronunciamiento de la Comisión determina su anulación por el juez nacional (STJCE de 21 de noviembre de 1991, *Fédération Nationale du Commerce Extérieur*, Rec. I-5523).

1168. DOCE L, 83, de 27 de marzo de 1999. HEREDIA BENOT, D., “El Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo, normas de procedimiento en materia de ayudas públicas” En *Noticias de la Unión Europea*, 196, 2002, pp. 20-28. RODRÍGUEZ CURIEL, W., “Al final, se aprueba un reglamento de procedimiento sobre ayudas de Estado (aplicación del artículo 93 del Tratado CE)”. En *Gaceta Jurídica de la UE y de la competencia*, 201, 1999, pp. 51-58. La comunicación de la Comisión sobre el procedimiento simplificado para tramitar determinadas ayudas estatales (2009/C 136/03) fue publicado en el DOUE de 16 de junio de 2009. Su objeto es “aclarar en qué condiciones suele la Comisión adoptar una decisión abreviada por la que se declaran compatibles con el mercado común determinadas ayudas estatales siguiendo el procedimiento simplificado, así como facilitar orientación sobre este procedimiento. Cuando se cumplan todos los requisitos previstos en la presente Comunicación, la Comisión intentará por todos los medios adoptar una decisión abreviada de que la medida no constituye ayuda o de no formular objeciones, en el plazo de veinte días laborables a partir de la fecha de notificación, con arreglo al artículo 4, apartados 2 y 3 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE”.

rizada por la Comisión o el Consejo (art. 88.2.3° TCE); aprobada tácitamente o por silencio, sin pronunciamiento expreso en contra; ilegales una vez transcurridos diez años; las que no siéndolo originariamente se han convertido por la evolución del mercado y no han sido modificadas.

b) Nueva ayuda: la de nueva creación o la modificación esencial de alguna existente, que debe ser notificada a la Comisión.

c) Régimen de ayudas: por integrarse en un régimen general autorizado aplicable a las empresas por tiempo o importe indefinidos, o de concesiones individuales a una o varias.

d) Ayudas ilegales: por incumplir el artículo 88.3 por no haber sido notificada o autorizada expresa o tácitamente por la Comisión¹¹⁶⁹.

e) Ayuda abusiva: por parte del destinatario, que obliga a la Comisión a iniciar el procedimiento formal de investigación (art. 88.2).

La Comunicación 98/C384/03 había diferenciado entre las “medidas generales” y las “ayudas estatales”.

a) Entre las primeras situaba las fiscales abiertas a todos los agentes económicos en el territorio de un Estado miembro, con igualdad de acceso, regladas y sin que su alcance pudiera reducirse por medidas discrecionales. Entre ellas estarían medidas fiscales como la fijación de tipos impositivos, depreciación y amortización, aplazamiento de pérdidas, evitar la doble imposición o la evasión fiscal, y las medidas tendentes a objetivos de política económica general.

b) Por cuanto se refiere a las “ayudas estatales” se caracterizan “por una especificidad de carácter sectorial” o, sin referirse a proyectos específicos, cuando reducen los gastos corrientes de la empresa”, “constituyen ayudas al funcionamiento”, que la Comisión puede autorizar de forma excepcional, “proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados” y para regiones conforme al artículo 87.3.a) TCE.

1169. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., “El procedimiento comunitario aplicable a las ‘ayudas ilegales’. Especial referencia a la recuperación de ayudas”. En *Revista Española de Derecho Europeo*, 1, 2002, pp. 101-135.

En un Informe del Parlamento Europeo sobre el Octavo informe de la Comisión sobre las ayudas estatales en la UE¹¹⁷⁰, describió tres categorías de ayudas:

- Grupo A: integra las diferentes formas de intervención por medio de subvenciones, tipos de interés reducido y exenciones fiscales.
- Grupo B: formado por las ayudas en forma de participaciones de capital estatal.
- Grupo C: como prestamos a bajo interés y moratorias fiscales por medio de amortizaciones aceleradas y constitución de reservas exentas de impuestos.

Se propuso clasificarlas en función de los siguientes criterios¹¹⁷¹:

a) Por la forma: subvenciones (de explotación o de capital), medidas financieras (créditos blandos, bonificaciones de intereses, garantías estatales), aportaciones de capital y ventajas fiscales.

b) Por la finalidad: horizontales (de reestructuración y salvamento, de innovación y modernización, de investigación y desarrollo, de reconversión, a las PYMES, al empleo, etc.), o sectoriales (fibras sintéticas, vehículos de motor, construcción naval, acero, carbón, etc.).

c) Por el ámbito de aplicación: generales o regionales.

En todo caso la consideración de “ayuda” está siempre en función de los efectos que puedan producir conforme al artículo 87.1, con independencia de su forma, finalidad o ámbito.

5.3. Sujetos. Otorgante y beneficiario.

Las ayudas prohibidas por el artículo 87.1 son las “otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma”.

La calificación de estatal no supone que sólo se imputen a los Estados, sino que tal adjetivo incluye a todas las Administraciones del

1170. COM (2000) 205-C5-0430/2000/2211 (COS).

1171. Díez Abad, N., “Clases de ayudas de estado: subvenciones, medidas de tipo financiero y aportaciones de capital”. En *Noticias de la Unión Europea*, 196, 2001, p. 8.

Estado miembro, sean la estatal, la regional¹¹⁷² y la local¹¹⁷³, aunque sea aquella la que responde ante las instituciones comunitarias¹¹⁷⁴. Se incluyen las entidades, organismos¹¹⁷⁵ y empresas públicas dependientes de ellas, aunque revistan forma de Derecho privado¹¹⁷⁶. Por tanto, los fondos son los públicos procedentes de todos los entes de tal naturaleza, de titularidad pública directa o de sus entes instrumentales, aunque puedan considerarse fondos privados de los mismos¹¹⁷⁷.

Esta es la interpretación que ha venido aplicando el Tribunal en relación con el alcance subjetivo de las Directivas al entender por Estado a sus poderes y a toda la organización estatal, incluida la de ámbito territorial limitado, como las corporaciones locales (STJCE de 22 de julio de 1989, As. 103/1998, *Constanzo*, Rec. pp. 1839 y ss.). La STJCE de 12 de julio de 1990, As. 188/89, *Forster/British Gas PLC*, Rec. pp. 3313 y ss.) incluyó los “organismos o entidades que estén sometidos a la autoridad o al control del Estado o que dispongan de poderes exorbitantes en relación con los que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares”¹¹⁷⁸. Situó entre ellos “un organismo al que, cualquiera que sea su forma jurídica, le ha sido encomendado, en virtud de un acto de autoridad pública, el cumplimiento, bajo el control de esta última, de un servicio de interés público y que dispone, a tal efecto, de

1172. SSTJCE de 11 de julio de 1984, As. 130/83, *Comisión/Italia*, Rec. pp. 2849 y ss. y 14 de octubre de 1987, As. 248/84, *Alemania/Comisión*, Rec. pp. 4013 y ss.

1173. STJCE de 22 de marzo de 1977, As. 798/76, Rec. pp. 595 y ss.

1174. STJCE de 5 de mayo de 1970, As. 77/69, Rec. pp. 240 y ss.

1175. STJCE de 22 de marzo de 1977, As. 78/76, Rec. pp. 595 y ss., y 30 de enero de 1985, As. 290/83, Rec. pp. 439 y ss.

1176. Sobre el concepto de empresa pública, artículo 2 de la Directiva 89/723/CEE de la Comisión de 25 de junio de 1980, DOCE L, 197, de 29 de julio de 1980, modificada por la Directiva 85/413/CEE de 24 de julio de 1985, DOCE L, 229, de 29 de agosto de 1985. STJCE de 21 de marzo de 1991, As. 303/88, *Italia/Comisión, ENI-Lanerossi*, Rec. I-1433, declaró que “no cabe distinguir entre aquellos casos en los que el Estado concede directamente la ayuda y aquellos otros en los que la ayuda la conceden organismos públicos o privados que el Estado instituye o designa para gestionar la ayuda. En el caso que nos ocupa, [...] las aportaciones de capital eran el resultado de un comportamiento imputable al Gobierno italiano”.

1177. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El control...”, cit., p. 81. “El régimen...”, cit., p. 31.

1178. STJCE de 26 de septiembre de 1996, As. C-168/95, Rec. pp. 4720 y ss.

facultades exorbitantes en comparación con las normas aplicables en las relaciones entre particulares”¹¹⁷⁹.

También el concepto de “empresa” tiene un amplio significado comprendiendo a las personas físicas y jurídicas, de naturaleza pública o privada¹¹⁸⁰, con o sin fin lucrativo¹¹⁸¹, cuya actividad económica pueda competir con otras en un sector abierto a la competencia, y resulte beneficiada de las ayudas en cualesquiera de sus aspectos con repercusión en sus costes productivos, comercialización, etcétera con capacidad competitiva¹¹⁸².

No es cuestión pacífica el alcance de la prohibición respecto a las empresas públicas cuyo régimen está determinado por lo dispuesto en los artículos 96.1 y 295 TCE, de tal modo que, en opinión de NICOLAYSEN, “la comunidad también habrá de soportar medidas opuestas al Tratado en relación con las empresas públicas si esas medidas son consustanciales al respectivo régimen de propiedad”¹¹⁸³. Según CARTOU la salvedad del régimen de propiedad de los Estados miembros sobre las empresas públicas (art. 295) no legitima la aportación de ayudas contrarias al Tratado (arts. 12, 81-89), aplicándose el mismo régimen que si fuera una empresa privada¹¹⁸⁴.

5.4. Transferencia de recursos públicos y beneficio económico.

El elemento objetivo de las ayudas es la transferencia de recursos públicos que produzcan al destinatario un beneficio económico. De tal modo

1179. Dictada en relación con la persona jurídica creada por ley para la distribución de gas en régimen de monopolio y control público en el Reino Unido. En la STJCE de 26 de febrero de 1986, As. 152/84, Rec. pp. 723 y ss., se aplicó a los organismos públicos que prestan los servicios sanitarios.

1180. STJCE de 2 de marzo de 1977.

1181. STJCE de 10 de enero de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze*, C-22/04, Rec. I-289.

1182. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El control...”, cit., pp. 82-83, estima que la referencia del artículo 87.1 a “empresas o producciones” sólo alcanza a las actividades de producción o distribución.

1183. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El control...”, cit., pp. 82-83, nota 12.

1184. CARTOU, L., *Communautés européennes*. Paris: Dalloz, 1975, p. 275.

que la ventaja se deriva de la percepción de recursos públicos de cualquier tipo, sea o no gratuita la ventaja. Según FERNÁNDEZ FARRERES,

“el carácter gratuito de la ayuda no significa, necesariamente, que la empresa beneficiaria no quede obligada a hacer algo ‘a cambio’. La calificación es muy casuística con el común denominador del beneficio directo o indirecto, que se traduzca en alguna ventaja sobre los demás, utilizando diversos criterios para su consideración. En la STJCE de 14 de noviembre de 1984, *Intermills/Comisión* (As. 323/82, Rec. 1984, pp. 3809 y ss.), sobre ayuda a la reconversión de una empresa papelera, ya se advirtió que una medida es también susceptible de ser una ayuda, aunque la empresa destinataria, que se beneficia de la misma, haya de hacer algo a cambio, como sucede, por ejemplo, cuando la percepción de dinero se condiciona a que se proceda a una racionalización o al aumento de la capacidad productiva”¹¹⁸⁵.

En la STJCE de 29 de abril de 1999, As. C-342/96, *Reino de España/Comisión*, por las ayudas concedidas a la Compañía Española de Tubos por Extrusión S.A. (Tubacex), utilizó el criterio de “acreedor público”, que trata de recuperar sus créditos, afirmando que la empresa recibe una ventaja económica por medio de préstamos bonificados, con aplazamiento del pago de deudas y reducción de los tipos de intereses, todo lo cual reduce sus costes financieros¹¹⁸⁶.

La STJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión* (As. C-248/84, Rec. I-4013) sostuvo que el artículo 87.1 “se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos”, a una empresa concreta y no autorizadas por la Comisión. En la de 21 de marzo de 1991 incluye las “aportaciones de capital”¹¹⁸⁷.

La STJCE de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia* (As. C-387/92, Rec. pp. I-877 y ss.), calificó de ayu-

1185. FERNÁNDEZ FARRERES, G., “El régimen...”, cit., p. 28, nota 13. En ese mismo sentido la más reciente doctrina, como las conclusiones del Abogado General JACOBS en Ass. C-278, 279 y 280/92, Rec. pp. I-4106, apartado 28.

1186. STJCE de 29 de abril de 1999, As. C-342/96, *Tubacex*, Rec. pp. I-2459 y ss.

1187. STJCE de 21 de marzo de 1991, As. C-303/88, *Italia/Comisión. ENI-Lanrossi*, Rec. I, pp. 1433 y ss.

da de Estado la que implique una situación financiera más favorables, aunque no haya una transferencia de fondos.

La STJCE de 16 de mayo de 2000 alude a todos los medios financieros, sean o no activos permanentes, con control público, con los que el sector público pueda ayudar a las empresas¹¹⁸⁸.

El criterio del “acreedor privado”, que trata de cobrar las deudas, lo ha invocado en relación a impagos y aplazamientos a la Seguridad Social, que debe autorizar como esos acreedores a sus deudores, ya que en otro caso constituirían ayudas de Estado si concurren las restantes condiciones del artículo 87.1.

Para la STJCE de 5 de octubre de 1999, *República francesa/Comisión* (As. C-251/97), calificó de ayudas las que reducen las cargas presupuestarias de una empresa y, en concreto, las que afecten a sus cargas sociales del régimen general de la Seguridad Social, sin justificación en la naturaleza o estructura del régimen. Admitir el retraso en el pago de las cotizaciones reduce la carga de una empresa respecto a la que cumple rigurosamente sus obligaciones.

La STJCE de 29 de junio de 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA* (As. C-256/97, Rec. Pp. I-3913 y ss.), declaró que las medidas de carácter general, que no favorecen únicamente a determinadas empresas o producciones, no están comprendidas en el supuesto del artículo 87.1 TCE. Por otra parte, afirma que al otorgar facilidades de pago por la Seguridad Social “no se comportó como un inversor público cuya intervención debe compararse, [...] al comportamiento de un inversor privado que persigue una política estructural, global o sectorial, y se guía por perspectivas de rentabilidad a largo plazo de los capitales invertidos”. Por ello,

“las facilidades de pago de cotizaciones a la Seguridad Social concedidas discrecionalmente a una empresa por el organismo competente para su recaudación constituyen una ayuda de estado a efectos del apartado 1 del artículo 92 del Tratado si, habida cuenta de la importancia de la ventaja económica concedida de este modo, la empresa no hubiera manifiestamente obtenido facilidades comparables de un acreedor privado que,

1188. STJCE de 16 de mayo de 2000, *Ladbroke Racing Ltd/Comisión* (As.C-83/98).

con respecto a ella, se encontrara en la misma situación que el organismo recaudador”.

Constituyen ayudas de Estado las previstas para compensar el incremento de costes derivado de los acuerdos colectivos (STJCE 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión* (As. 173/73, Rec. pp. 709 y ss., y 14 de febrero de 1990, *Francia/Comisión* (As. 301/87, Rec. pp. I-307 y ss.).

Las ayudas están destinadas y producen beneficios económicos en las empresas, de modo que si no existiera beneficio no cabe la calificación de ayuda estatal ni la consideración de una infracción del artículo 87.1 TCE (STJCE de 9 de diciembre de 1996, *Tiercé Ladbroke*, As. C-353/95,).

Las numerosas variantes de ayudas que pueden producirse exigen un análisis de su contenido y efectos, al margen de las causas que las motiven, porque el artículo 87.1 “no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones que en él se contemplan, sino que las define en función de sus efectos” (SSTJCE de 24 de febrero de 1987, As. 310/85, Rec. pp. 921 y ss. y 29 de febrero de 1996, As. C-556/93, Rec. pp. I-767 y ss.

5.5. Especificidad de la ayuda.

La especificidad o selectividad de la medida implica que favorece a “determinadas empresas o producciones”. Contrapone lo específico y limitado frente a lo general y universal¹¹⁸⁹. En el primer caso se produce un beneficio a “determinadas”, a las que discrimina positivamente, esto es, a un reducido número al que da ventaja competitiva; en el segundo

1189. Con respecto al criterio de selectividad, la doctrina del TJCE requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (SSTJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40).

el beneficio existe para todas. Esta diferenciación ha constituido uno de los aspectos más debatidos, considerando el alcance real y fáctico de la medida, de la potestad administrativa de otorgamiento y de su ejercicio, de su extensión a sectores y empresas, etcétera.

Las ventajas se pueden producir por la entrega de fondos directa o indirectamente, o por constituir una carga adicional para el Estado o para sus organismos, como en el caso de empresas industriales en dificultades o quiebra (SSTJCE de 7 de mayo de 1998, *Viscido y otros* [Ass. C-52 a 54/97, Rec. pp. I-2629 y ss.], y 17 de junio de 1999, *Piaggio*).

El sentido de la “ayuda” es más general que el de la “subvención”, porque, como declaró el TJCE en la sentencia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia* (As. C-387/92, Rec. pp. I-877 y ss.),

“comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de semejante carácter y tienen efectos idénticos”.

Para la sentencia del TPICE de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing/Comisión* (As. T-67/94, Rec. pp II-1 y ss.),

“una medida estatal, sea de carácter permanente o temporal, que concede ventajas financieras a una empresa y mejora su situación económica, está comprendida dentro del concepto de ayuda de estado a efectos del artículo 92.1 (ahora 87.1), de manera que la distinción entre una modificación permanente y una modificación temporal de las modalidades de pago de las exacciones no constituye un criterio suficiente para excluir la aplicación [...] de dicha disposición”.

Constató que no existe ayuda cuando se realizan aportaciones a empresas públicas o privadas “en las condiciones normales de una economía de mercado”.

La STJCE de 14 de septiembre de 2004, *Comisión/España* (C-276/02, Rec. I-8091) consideró que existía una ventaja de carácter fiscal en el impago continuado y sistemático de los impuestos, sin que la Adminis-

tración tributaria utilizará los procedimientos legales para resarcirse de los impagos.

El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado que favorezcan a “determinadas empresas o producciones”, las ayudas selectivas (STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, Rec. p. I-10901). Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que el concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben (STJCE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, citada, y de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, Rec. p. I-11137).

5.6. Territorialidad.

La compleja realidad histórica y geográfica del ámbito comunitario, ha dado lugar a una controversia en torno a la existencia de distintos sistemas tributarios, de ámbito geográfico limitado, dentro de algunos Estados miembros. La cuestión se centraba en dilucidar si esa diversidad de sistemas fiscales dentro de un Estado suponía o no la existencia de ayudas de Estado, en cuanto que en cada uno de ellos pudiera existir un régimen fiscal diferente para las empresas y sus actividades. Si la Unión y sus instituciones, incluido el Tribunal de Justicia, no reconocieran la realidad institucional asimétrica que existe en algunos Estados miembros, estarían interfiriendo su capacidad de organización interna.

La posibilidad de que existieran ámbitos territoriales en los que las ayudas pudieran ser compatibles con el mercado común estaba establecida por el artículo 87.2.c) y 3.a) y c) TCE.

La STJCE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión* (C-156/98, Rec. p. I-6857), sostuvo que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones no era selectiva, sólo por esta razón. En el apartado 23 consideró que el hecho de que la desgravación fiscal de que se trataba favoreciera a determinadas empresas situadas en los nuevos Länder y en Berlín Este la privaba de su carácter de me-

dida general de política fiscal o económica. La desgravación había sido adoptada por el legislador nacional y sólo se aplicaba, como excepción a un régimen nacional por lo demás uniforme, a una parte de las empresas establecidas en ciertas regiones de Alemania, concretamente, a las que contaran con un máximo de doscientos cincuenta trabajadores y tuvieran su domicilio social y su centro de dirección en los nuevos Länder o en Berlín.

Cuestión distinta era la que se podía plantear cuando, dentro de un Estado miembro de la Unión Europea, hubiese varios regímenes fiscales distintos, consecuencia del reconocimiento de un importante nivel de autonomía de alguna unidad política infraestatal. La cuestión era si estos regímenes distintos, cuando estableciesen su fiscalidad diferente de la del resto del país, estaban concediendo o no ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. O por el contrario, si ejercitaban una autonomía que permitía reconocer que se trataba de una fiscalidad asimétrica y que, por tanto, constituían regímenes distintos, del mismo modo que los que pudieran existir entre los Estados miembros. Dado que estas situaciones existen en varios países miembros, sólo era cuestión de tiempo el que el Tribunal tuviera que pronunciarse, como ha ocurrido.

Se recogen a continuación las sentencias dictadas sobre la cuestión, en las que se ha asumido la diversidad de sistemas fiscales territoriales dentro de los Estados, cuyos regímenes no constituyen “ayudas de Estado”, si concurren determinadas condiciones que los caracterizan como órdenes fiscales autónomos y diferenciados.

5.6.1. *La STJCE de 6 de septiembre de 2006. Islas Azores.*

El primer supuesto se planteó en relación con la República Portuguesa y el régimen fiscal especial de las Islas Azores¹¹⁹⁰. La STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Comisión/Portugal* (C-88/03, Rec. I7115) ha

1190. El recurso de anulación interpuesto por la República Portuguesa contra la Decisión de la Comisión Europea 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002, estuvo apoyado por el Reino de España y el Reino Unido.

reconocido el régimen fiscal especial de las Islas, de modo que a la hora de valorar el marco de las decisiones fiscales no se ha de tener en consideración sólo el ámbito del Estado, que ignoraría su realidad interna si en esta existen otros regímenes fiscales diferentes¹¹⁹¹.

Supuso una revisión de su doctrina sobre la consideración como ayudas de Estado a las medidas fiscales regionales. Introdujo una doctrina muchos más matizada, en cuanto a diferenciar situaciones geográfico-normativas: medidas para determinadas zonas, atribución competencial para un ámbito territorial determinado, autonomía regional o local. Para este último caso, estableció los requisitos para entender que existe una autonomía de rango y contenido suficiente como para poder establecer –dentro de un Estado– un sistema fiscal diferenciado y autónomo, aunque pueda estar coordinado con el estatal.

A la hora de analizar las medidas fiscales establecidas para las Islas Azores, que la Comisión consideró eran incompatibles con el mercado común, se partía del régimen comunitario sobre las “ayudas de Estado” del artículo 87. Su apartado 3 prevé que, pueden considerarse “compatibles con el mercado común:

“a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo;

c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común”.

1191. CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V., “Autonomía fiscal de las CCAA frente al Derecho comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”. En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 17, 2006, pp. 13-21. MORENO GONZÁLEZ, S., “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”. En *REDF*, 132, 2006, pp. 825-893. SÁEZ-CORTABARRÍA FERNÁNDEZ, I., “Los sistemas fiscales regionales en la Unión Europea”. En VV.AA., *Federalismo Fiscal y Europa. Zerga Federalismoa eta Europa. Fiscal Federalism and Europe*. Vitoria: Parlamento Vasco y Diputaciones Forales, 2008, pp. 211-219. LARRAZABAL BASAÑEZ, S., “Fiscalidad Regional, Federalismo Fiscal y Unión Europea: perspectivas de futuro”. En *Federalismo fiscal y Europa*. Vitoria: Parlamento Vasco-Diputaciones Forales, 2008, pp. 235 y ss.

Por su parte, el artículo 299.2 TCE dispone la aplicación de Tratado a los Departamentos franceses de ultramar, las islas Azores, Madeira y las islas Canarias, previendo que

“su situación estructural social y económica se ve agravada por ciertos factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el legislador comunitario puede adoptar medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del Tratado en dichas regiones”.

El punto 4.15 de las “Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional”, en su versión modificada el 9 de septiembre de 2000¹¹⁹², prohibió las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (ayudas de funcionamiento). Sin embargo, su punto 4.16.2 posibilitó que en las regiones ultraperiféricas acogidas a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letras a) y c), pudieran autorizarse ayudas que no fueran a la vez decrecientes y limitadas en el tiempo, en la medida en que contribuyeran a compensar los costes adicionales del ejercicio de la actividad económica inherentes a los factores definidos en el artículo 299 CE, apartado 2, cuya persistencia y combinación perjudicaran gravemente al desarrollo de estas regiones. Las ayudas debieran justificarse en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza; su nivel debiera ser proporcional a los costes adicionales que compensaran.

El Tribunal estableció las siguientes premisas:

a) La referencia no ha de ser todo “el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este simple hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1” (57).

b) La existencia de entidades infraestatales con autonomía:

“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no

1192. DO C 74, 1998, p. 9, y DO C 258, p. 5.

el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas. En tal caso, es el territorio en el que la entidad infraestatal que ha adoptado la medida ejerce su competencia, y no el territorio nacional en su conjunto, el que debe considerarse pertinente para determinar si una medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate” (58)¹¹⁹³.

Por su parte, el Abogado General (AG) GEELHOED propuso tres situaciones en las que se puede plantear la cuestión de la clasificación como ayuda de Estado de una medida que fije, para una zona geográfica limitada, tipos impositivos reducidos en comparación con los vigentes a nivel nacional:

a) El establecimiento por un Estado de un régimen para una zona geográfica concreta. La medida selectiva podría ser compatible conforme al artículo 87.3.a) o c): para favorecer el desarrollo económico de regiones depauperadas o con subempleo; desarrollo de actividades o regiones, si no se alteran las condiciones de intercambio.

b) Distribución simétrica de las competencias fiscales entre diversos niveles de gobierno territorial, que puedan establecer ventajas fiscales territoriales:

“corresponde a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia”.

1193. La STJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec. p. 4013) declaró que la apreciación del criterio de selectividad del artículo 87.1 TCE es también válido cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, puesto que una medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el precepto. En la STJCE de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión* (C-156/98, Rec. p. I-6857), sostuvo, en relación con los Länder orientales de Alemania y Berlín, que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones no es, sólo por esta razón, selectiva.

Las medidas fiscales no serían selectivas porque “no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia”¹¹⁹⁴.

c) Distribución asimétrica del poder tributario, de modo que una autoridad territorial autónoma pueda establecer ventajas en ejercicio de sus potestades tributarias autónomas de las del poder tributario estatal, que aplicaría en su territorio: “una autoridad regional o local fija, en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia”. En este supuesto

“el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia (65)”.

En este caso, para que pueda considerarse que la decisión se ha adoptado en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas precisa:

a) Autonomía institucional:

Su nivel de autonomía sea de magnitud suficiente que le permita definir el marco político, económico y fiscal, como parte de su estatuto diferenciado, distinto del poder central y reconocido constitucionalmente: “sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del del Gobierno central” (67);

1194. En la Reunión multilateral sobre ayudas públicas celebrada en Bruselas los días 19 y 20 de octubre de 1998 la mayoría de los Estados miembros, con la única oposición de Francia, sostuvieron que, según la estructura interna de cada Estado “se otorguen competencias fiscales plenas a entes locales o regionales que puedan generar medidas horizontales y no ayudas [...] es posible la coexistencia de diferentes regímenes generales en un mismo Estado miembro”. Se mencionó por parte de la representación española la existencia dentro de España de los regímenes fiscales generales de los territorios forales vascos y navarro.

b) Autonomía normativa:

La normativa sea adoptada de modo independiente del poder central: “adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido” (67);

c) Autonomía económica:

El ente asume las consecuencias financieras de su decisión sin recibir compensación alguna del Estado u otras regiones por los efectos de reducción recaudatoria que se produzcan: “las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central” (67).

De la concurrencia de las condiciones anteriores, formuló la conclusión:

“para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infraestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida” (68).

El Tribunal constató que las Islas Azores:

“en virtud de la Constitución de la República Portuguesa, [...] constituyen una Región Autónoma con su propio estatuto político-administrativo y sus propios órganos de gobierno, que tienen sus propias competencias en materia fiscal y están facultadas asimismo para adaptar las normas fiscales nacionales a las particularidades regionales” (70).

Sin embargo, aunque la decisión la adaptasen las autoridades insulares, no asumían sus consecuencias económicas, porque eran compensadas por el Gobierno, como apoyo a su desarrollo e insularidad:

“la merma de los ingresos fiscales que puede derivarse, [...] de las reducciones del tipo impositivo de que se trata puede afectar al cumplimiento del objetivo, reconocido por el Gobierno portugués, de corrección

de las desigualdades en materia de desarrollo económico, se ve en cualquier caso compensada por un mecanismo de financiación gestionado a nivel central [...] en forma de transferencias presupuestarias”.

Esto llevó al Tribunal a formular la conclusión de que

“la decisión del Gobierno de la Región Autónoma [...] de ejercer su facultad de reducir los tipos del impuesto nacional sobre la renta, para permitir a los operadores económicos de la región superar los inconvenientes estructurales que se derivan de su localización insular y ultraperiférica, no se adoptó en cumplimiento de todos los requisitos enunciados en los apartados 67 y 68 de la presente sentencia” (77).

La asunción de los costes por parte del Estado por mecanismos de solidaridad interna determinaba que

“el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de las medidas fiscales en cuestión no puede circunscribirse a los límites geográficos de la región [...] Estas medidas deben apreciarse en relación con la totalidad del territorio portugués, marco en el que se presentan como selectivas” (78).

La importancia de esta sentencia estribó en haber fijado el Abogado General los requisitos para que pudiesen considerarse que, si concurrían, no existía ayuda de Estado, sino un régimen fiscal autónomo y diferenciado.

5.6.2. *La STJCE de 11 de septiembre de 2008. Diputaciones Forales.*

Las peculiaridades que en el Derecho comparado suponen la situación de los territorios forales de la Comunidad Autónoma Vasca y de la Comunidad Foral de Navarra ha sido una fuente de conflictos en relación con su régimen fiscal. Estas situaciones históricas han tenido muchos enemigos, a pesar de su constitucionalización por la Disposición Adicional Primera de la Constitución española. Por eso no ha de sorprender que, desde el propio Estado y de las Comunidades Autónomas limítrofes, se hayan generado conflictos y litigios. En todos ellos hay siempre un planteamiento uniformista y desconecedor de la

realidad asimétrica del sistema autonómico, por el reconocimiento que el bloque de la constitucionalidad realiza de los hechos diferenciales.

En relación con la materia tributaria se han producido impugnaciones en los ámbitos en que era posible. Al tratarse de normas de naturaleza reglamentaria, aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos, han sido objeto de recursos contencioso-administrativos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. A partir de ellos se han planteado cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad. Antes de examinar la cuestión que dio lugar a la sentencia de 11 de septiembre de 2008, se han de destacar los precedentes más relevantes.

A) Precedentes:

En julio de 1997 el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco planteó cuestión prejudicial en recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Abogacía del Estado contra medidas fiscales urgentes aprobadas por las Juntas Generales de los Territorios Históricos. No se resolvió porque se produjo desistimiento en la impugnación y, por tanto, decayó la cuestión. No obstante, hubo tiempo para que el Abogado General (AG) SAGGIO se posicionara a favor de la declaración de incompatibilidad de las medidas fiscales, conforme al artículo 87.1 TCE:

“los artículos 43 y 87 del Tratado CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un territorio perteneciente a una Comunidad Autónoma de un Estado miembro, relativa a medidas fiscales urgentes de apoyo a la inversión e impulso de la actividad económica, a las que pueden acogerse los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Hacienda Foral de dicho territorio o tengan su domicilio fiscal o realicen en él la mayor parte de su volumen de operaciones, o tengan su domicilio fiscal en tal territorio y su volumen de operaciones realizado en la Comunidad Autónoma en el ejercicio anterior sea superior al 25% de su volumen total de operaciones, y que no incluye entre los beneficios de dichas medidas a las demás personas físicas o jurídicas residentes en el propio Estado o en otro Estado miembro de la Comunidad europea”¹¹⁹⁵.

1195. CIENFUEGOS MATEO, M., “El concierto económico vasco frente al Derecho comunitario europeo”. En *Unión Europea Aranzadi*, 2, 2009, pp. 31-32. RUBÍ CASINE-

Un precedente contrario a las medidas forales se resolvió por la STPI de 16 de marzo de 2002, *Daewoo y Ramondín* (T-127, 129, 148/99 y T-92 y 103/00, Rec. II-1275), en que el Tribunal consideró que los incentivos fiscales constituían ayudas de Estado, por ser materialmente selectivos al limitar su aplicación a empresas que cumplieran determinados requisitos, y disponer las Diputaciones de gran discrecionalidad para su concesión¹¹⁹⁶. En su fundamento 62 afirmó: “el hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal”. Exigió el respeto a los Tratados comunitarios firmados por España. La Comisión requirió posteriormente la devolución de los beneficios concedidos a las empresas.

Otro pronunciamiento contrario a los beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades establecidos por las Juntas Generales fue la STCE de 26 de diciembre de 2006, *Comisión/España* (Ass. C-485/03 a C-490/03), en la que se afirmó que “el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas” (FJ 3). Respecto a una de las medidas que producía la reducción de la base, la consideró “desproporcionada e inidónea para obtener fines legítimos de promoción económica, por ser susceptible de afectar indi-

LLO, J., “El Concierto Económico vasco”. En VV.AA., *Federalismo Fiscal y Europa. Zerga Federalismoa eta Europa. Fiscal Federalism and Europe*. Vitoria: Parlamento Vasco y Diputaciones Forales, 2008, pp. 171-195. “El concierto económico a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008”. En *Unión Europea Aranzadi*, 1, 2009, pp. 23-42. FALCÓN Y TELLA, R., “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 31, 2008, pp. 713-742.

1196. URREA CORRES, M., “El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario europeo. Comentario a la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00) *Ramondín/Comisión de las Comunidades Europeas*”. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12, 2002, pp. 525-546. RUBÍ CASINELLO, J., “El Concierto Económico vasco...”, cit., pp. 178 y ss.

rectamente a la libre circulación de personas y bienes originando unas condiciones de ventaja competitiva inasumibles” (FJ 7).

B) Cuestión prejudicial y aplicación de la doctrina Islas Azores:

A la vista de los precedentes, la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco por autos de 20 y 29 de septiembre de 2006 era necesaria¹¹⁹⁷ y de gran interés¹¹⁹⁸, por que suponía una nueva oportunidad de conocer el criterio del Tribunal de Justicia de la Comunidad. En ese momento, las circunstancias eran más favorables al haberse pronunciado el Tribunal en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, sobre la fiscalidad de las Islas Azores¹¹⁹⁹.

La “doctrina Islas Azores” fue el punto de partida para un reconocimiento del régimen tributario propio de los territorios forales del Reino de España, en los que se cumplían los requisitos señalados. Así lo estable-

1197. Conforme a la doctrina del TJCE de 6 de octubre de 1982, *CILFIT*, 283/81, Rec. 3415, con el fin de tener un acto claro del Tribunal como medio para despejar “toda duda razonable”.

1198. La cuestión prejudicial se planteó en los siguientes términos: “Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales [...] por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y una deducción de la cuota que no existe en el ordenamiento jurídico tributario español, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado”.

1199. MERINO JARA, I., “Los regímenes especiales de Concierto y Convenio (Al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión)”. En *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 12, 2006, pp. 37-47, afirmó que “los Territorios Históricos tienen autonomía institucional, tal y como se desprende de la Constitución, del Estatuto de Autonomía del País Vasco y del propio Concierto Económico, tienen autonomía procedimental, puesto que la potestad para mantener, establecer y regular el régimen tributario de los tres Territorios Históricos corresponde a sus respectivas Junta Generales, y se ejercerá en los términos previstos en el Concierto y tiene autonomía económica, dado que el régimen de Concierto se caracteriza por asumir el criterio de riesgo unilateral, de manera que la pérdida de recaudación que para ellos representa una disminución de los tipos de gravamen no se verá compensada por transferencias procedentes del Gobierno central”.

ció la STJCE de 11 de septiembre de 2008, dictada en los asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, sobre incentivos fiscales establecidos por las Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma Vasca¹²⁰⁰. La resolución siguió lo expuesto por la Abogado General Sra. Juliane KOKOTT en sus conclusiones de 8 de mayo de 2008. En su extenso y profundo análisis de la realidad institucional de la Comunidad Autónoma del País Vasco valoró el alcance de cada uno de los conceptos establecidos por la STJCE de 6 de septiembre de 2006 y su realidad en los Territorios Históricos Vascos, destacando sus observaciones sobre la necesaria coordinación establecida, que limita su autonomía concertada internamente. No obstante dicha coordinación, formuló una posición favorable a la compatibilidad del régimen tributario con el mercado común:

“procede interpretar el artículo 87 TCE, apartado 1, en el sentido de que las medidas tributarias de una entidad infraestatal de un Estado miembro que se aplican indistintamente a todas las empresas sometidas a su soberanía tributaria, y que son más beneficiosas que las vigentes en el resto del territorio del Estado miembro, no favorecen a determinadas empresas o producciones si la entidad infraestatal dispone de suficiente autonomía en el ejercicio de sus competencias legislativas en materia tributaria”.

Por tanto, a su juicio, el criterio para la consideración de ayuda de Estado no está en la selectividad, sino que se había de examinar, en primer lugar, la autonomía tributaria de un ente infraestatal en su territorio. La autonomía en materia tributaria exige que se cumplan los siguientes requisitos:

- “1) que la entidad infraestatal tenga autonomía institucional;
- 2) que el Estado central no tenga ninguna posibilidad de intervenir decisivamente en el procedimiento de adopción de las normas tributarias territoriales (autonomía tributaria formal de configuración);
- 3) que la entidad infraestatal disponga de un amplio margen para configurar las disposiciones tributarias que le permite perseguir fines de política económica propios (autonomía normativa material de configuración); y

1200. Su ponente fue el Presidente de la Sala Tercera Sr. ROSAS, que lo había sido de la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*.

4) que la entidad infraestatal asuma las consecuencias económicas de la merma de recaudación que pueda derivarse de las normas más favorables que difieran de la normativa del Estado central (autonomía económica)” (apartado 117).

Por tanto, a juicio de la Abogado General J. KOKOTT, una entidad infraestatal puede dictar normas de aplicación general en su territorio, que no constituyen ayudas de Estado incompatibles con el mercado común si, dentro del ordenamiento constitucional del Estado miembro, dispone de autonomía institucional, autonomía normativa formal de configuración, autonomía normativa material de configuración, y autonomía económica. Estos conceptos, aunque con distinta nomenclatura, fueron tomados en consideración por el Tribunal.

Lo hizo invocando la sentencia anterior respecto a la autonomía de las Islas Azores, a la que aportó una nueva y mayor exigencia de requisitos, que estableció en la concurrencia de cuatro contenidos en la autonomía: a) autonomía institucional; b) autonomía tributaria formal de configuración; c) autonomía normativa material de configuración, y d) autonomía económica.

La declaración final del Tribunal no se pronunció sobre si dichas medidas eran o no “ayudas de Estado”, conforme al artículo 87 TCE, por entender que esta calificación correspondía a la jurisdicción nacional. Su valor se centra en haber aportado los criterios para entender cuando una norma está dictada con autonomía institucional, formal de configuración, material de configuración y económica. De modo que, si concurren, se trata de un ordenamiento autónomo y diferenciado, no de una ayuda incompatible con el mercado común. Junto a los criterios existe una valoración de los mismos en relación con el objeto de la cuestión respecto a como, a su juicio y a reserva de la jurisdicción nacional, concurren en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco¹²⁰¹.

Los territorios forales y sus regímenes fiscales están amparados por la Disposición Adicional Primera de la Constitución, por el Estatuto de

1201. Existen pendientes en el Tribunal de Primera Instancia los recursos acumulados T-30 a 32/01, 86-88/01, 727-729/01, T-265 y 266/01, y 270/01.

Autonomía y por el Concierto Económico con el Estado. Reunían todos y cada uno de los puntos establecidos por el Abogado General, que habían sido aceptados por el Tribunal. Por tanto, sentada esta doctrina y aplicada a las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones forales, la consecuencia debía ser favorable.

F) Fundamentos de la sentencia:

a) La normativa fiscal impugnada:

Los Territorios Históricos, que integran la Comunidad Autónoma Vasca, aprobaron en 2005 normas reglamentarias regulando el tipo del Impuesto sobre Sociedades en el 32,5% y estableciendo un conjunto de deducciones fiscales. Las Juntas Generales de Vizcaya por medio de las Normas Forales 7/2005, de 23 de junio. El Consejo de Diputados de Álava por el Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005, de 24 de mayo, convalidado por acuerdo de las Juntas Generales de 13 de junio. La Diputación Foral de Guipúzcoa por Decreto Foral 32/2005, de 24 de mayo. Suponían una reducción respecto al tipo general del 35% vigente en el resto de España, sin existir esas mismas deducciones¹²⁰².

Las Comunidades Autónomas de La Rioja y Castilla y León y el sindicato UGT de La Rioja impugnaron los reglamentos ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Instaron su anulación por infringir el artículo 87 TCE al constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado común, que favorecían la deslocalización de las sociedades y las industrias de sus territorios para localizarse en la Comunidad Autónoma Vasca. En el procedimiento prejudicial ante el Tribunal de Justicia CE fueron partes, además de las Comunidades Autónomas y el sindicato impugnantes, las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao, la Confederación Empresarial Vasca

1202. Estas disposiciones se adoptaron por que la STS de 9 de diciembre de 2004, en el recurso de casación nº 7893/1999, declaró la nulidad de pleno Derecho de diversos preceptos similares adoptados por las mismas instituciones sin haberlo notificado a la Comisión de las Comunidades Europeas con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3. Fue ejecutada por los Autos del TSJPV de 14 de noviembre de 2005 y 17 de marzo de 2006.

(Confebask), los Gobiernos español¹²⁰³, italiano, del Reino Unido, y la Comisión de las Comunidades Europeas.

B) Derecho nacional:

Para poder valorar el marco institucional y el grado de autonomía fiscal de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, el Tribunal expuso los preceptos constitucionales que regulan la organización territorial a partir del derecho a la autonomía (art. 2 CE) y su desarrollo por el Título VIII. Invocó la DA 1ª CE y la DT 2ª CE respecto al País Vasco, así como su Estatuto de Autonomía. Expuso el régimen de los órganos forales de los Territorios Históricos en cuanto a su competencia y Hacienda (arts. 37 y 40 EAPV), destacando el artículo 41 sobre el Concerto Económico con el Estado: “Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concerto Económico o Convenios”.

El concierto aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, fue expuesto en cuanto a sus principios generales (art. 2 EAPV), armonización fiscal (art. 3 EAPV), principio de colaboración (art. 4), relaciones financieras entre la Comunidad Autónoma y el Estado (arts. 48-60 EAPV), Comisión Mixta (arts. 61 y 62 EAPV), Comisión de Coordinación y Evaluación Legislativa (arts. 63 y 64 EAPV).

Analizó el régimen del Cupo para el quinquenio 2002-2006 respecto a su determinación, metodología, ajustes, compensaciones, índice de imputación, y cuantía provisional fijada.

C) La cuestión prejudicial

El Tribunal Superior planteó la cuestión prejudicial prevista por el artículo 234 TCE, a fin de que el Tribunal de Justicia concretara los

1203. A pesar de que en el ámbito interno del Estado el Gobierno ha sido promotor de impugnaciones contra la normativa tributaria de los Territorios Forales, cuando se ha llegado a la jurisdicción comunitaria ha intervenido siempre sosteniendo el carácter de sistemas tributarios generales de los forales, que “les coloca en el mismo plano que la normativa fiscal emanada de la Administración central del Estado o de cualquier otro Estado miembro de la Comisión Europea. Queda por ello excluida su posible consideración de ayuda de Estado en el sentido del artículo 92.1 del Tratado (ahora art. 87.2 TCE)” (Asuntos acumulados 100-401/97, JJ GG de Guipúzcoa y Diputación Foral de Guipúzcoa, Rec. I-1073). Así ocurrió también en esta cuestión prejudicial.

criterios que hicieran posible valorar si las medidas fiscales adoptadas tenían carácter selectivo y podían o no ser consideradas ayudas de Estado incompatibles con el mercado común:

“Si el artículo 87.1 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que las medidas tributarias adoptadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, dando nueva redacción a los artículos 29.1.A), 37 y 39 de la normativa del impuesto sobre sociedades, por establecer un tipo impositivo inferior al general de la ley del Estado español y unas deducciones de la cuota que no existen en el ordenamiento jurídico tributario estatal, aplicables en el ámbito territorial de dicha entidad infraestatal dotada de autonomía, han de considerarse selectivas con encaje en la noción de ayuda de Estado de dicho precepto y han de comunicarse por ello a la Comisión en los términos del artículo 88.3 del Tratado”.

Lo hizo invocando la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión* (C-88/03, Rec. p. I-7115), relativa a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región Autónoma de las Azores, y haciendo referencia a los tres requisitos precisados por el Tribunal de Justicia en el apartado 67 de dicha sentencia, respecto al alcance de la autonomía institucional, de procedimiento y económica. A este respecto, el Tribunal Superior expuso los fundamentos en que basaba la cuestión prejudicial:

a) Autonomía institucional: No tenía dudas respecto a la existencia de una autonomía institucional en las Diputaciones Forales y las Juntas Generales.

b) Procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria:

Constató que no estaba sometido a la intervención directa del Gobierno central, que sólo disponía de mecanismos de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a

“examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Por otra parte, desde la perspectiva de los objetivos perseguidos por la normativa tributaria autónoma y de su eventual obligación de tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo’, lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3 y referidos a la presión fiscal efectiva

global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. Estos límites pueden dar lugar a un control jurisdiccional *a posteriori* de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor, destinado a verificar la observancia de esas pautas o directrices legales” (30).

c) Autonomía económica

El Tribunal Superior se cuestionaba si, “aunque sea una entidad fiscalmente responsable, el País Vasco dispone, sin embargo, de suficientes competencias para responder a dicho criterio”. A pesar del alto nivel competencial, advirtió de las competencias exclusivas del Estado sobre el sistema monetario, las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el régimen económico de la Seguridad Social y las obras públicas de interés general, entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución. Afirmó que

“por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SSTC 96/1984, de 19 de octubre, y 6/2002, de 25 de abril)” (31).

También planteó si determinadas medidas fiscales de alcance general, que no implican la concesión de una ventaja a determinadas empresas o producciones, deben considerarse “selectivas” y quedar sujetas a los artículos 87 y 88 TCE, “por el solo motivo de que afectan exclusivamente al territorio de una entidad infraestatal que es autónoma en materia tributaria”.

Los recurrentes se opusieron a la cuestión prejudicial invocando la STS de 9 de diciembre de 2004¹²⁰⁴ y los autos del TSJPV de ejecución,

1204. A esta STS se refirió la Abogado General Sra. KOKOTT en el punto 101 de sus Conclusiones de 8 de mayo de 2008: “La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 tampoco aporta forzosamente una respuesta definitiva a la cuestión de si las exigencias nacionales confieren a los Territorios Históricos suficiente autonomía material de configuración. Aparentemente, el Tribunal Constitucional [sic] ha trazado los límites de su margen de competencia en el punto en el que las disposiciones

por entender que las disposiciones anteriores en los mismos términos habían sido anuladas y no procedía platearla¹²⁰⁵. El STJCE rechazó esta oposición entendiendo que se daban los requisitos del artículo 234 TCE, para entrar a examinar la cuestión prejudicial:

a) Pendía un procedimiento judicial ante los órganos jurisdiccionales nacionales, que podían tomar en cuenta la sentencia que dictase con carácter prejudicial el TJCE STJCE de 15 de junio de 1995, *Zabala Erasun y otros*, C-422/93 a C-424/93, Rec. p. I-1567; de 12 de marzo de 1998, *Djabali*, C-314/96, Rec. p. I-1149, y de 20 de enero de 2005, *García Blanco*, C-25/02, Rec. p. I-523) (39).

b) Si la cuestión está clara conforme a la jurisprudencia o cuando no deje lugar a duda razonable alguna, por un lado, un órgano jurisdiccional contra cuyas resoluciones no pueda interponerse un recurso judicial no está obligado, en determinadas circunstancias, a plantear una cuestión prejudicial (STJCE de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*, 283/81, Rec. p. 3415) y el Tribunal de Justicia puede resolver mediante auto motivado con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento. Lo que no impide al órgano jurisdiccional plantearla (42 y 43).

tributarias forales traspasan el umbral de las ayudas de Estado. Al hacerlo, no podía obviamente tener en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Azores, dictada posteriormente”. La STS se había dictado antes del pronunciamiento del TJCE sobre Azores, quedando invalidada por el contenido de esta última. GARCÍA ROSS, J. J., “¿Puede un juez nacional determinar si una norma tributaria es incompatible con el Ordenamiento Jurídico Comunitario?: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2004, 130)”. En *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 21, 2004, pp. 29-56, afirmó que “entender que las ventajas fiscales que se derivan de la foralidad tributaria suponen una medida de discriminación específica basada en un criterio de selectividad regional, además del peligro de dejar sin contenido al Concierto y anular todas las divergencias fiscales de entes públicos diferentes del Estado, suponen tal contradicción y desconocimiento, que puede desembocar en la atribución de tal carácter, también, a las normas de territorio común”. CIENFUEGOS MATEO, M., “El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea”. En *Unión Europea Aranzadi*, 8-9, 2005, pp. 13-23.

1205. Se formuló un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional por no haber planteado la cuestión prejudicial, con base en la STC 58/2004, de 19 de abril, que aceptó un recurso de amparo por no haber suscitado el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña la cuestión prejudicial.

D) Examen de la cuestión:

Lo inició invocando la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, citada, recordando que

a) Marco de referencia:

“el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de tal modo que una medida que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional no pasa por este mero hecho a ser selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1” (47).

b) Autonomía:

“No puede excluirse que una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella misma, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas” (48, 54 y 55).

c) Tipo impositivo inferior al nacional:

Esta situación fue examinada por el Tribunal, en relación con una autoridad regional o local que dispone de autonomía para establecer de modo independiente del poder central, un tipo impositivo inferior al nacional, que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia. En este supuesto,

“el marco jurídico pertinente para apreciar la selectividad de una medida fiscal podría limitarse a la zona geográfica de que se trate en el caso de que la entidad infraestatal, por su estatuto o sus atribuciones, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas localizadas en el territorio de su competencia” (50).

d) Criterios de autonomía institucional, de procedimiento y económico-financiera:

El TJCE reiteró los expuestos en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, respecto a los requisitos para entender que existe una autonomía que permitiera adaptar esa decisión fiscal:

- Desde el punto de vista constitucional, que cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central (51 y 55).

- Que la decisión se adopte sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido.
- Que las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no sean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central (51).
- Que la entidad infraestatal asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida (52 y 56).

Estos son los únicos requisitos que se han de considerar “para que el territorio en que ejerce su competencia una entidad infraestatal sea el marco pertinente para apreciar si una decisión adoptada por ésta tiene carácter selectivo”.

E) Entidad infraestatal a considerar:

Se planteó si la entidad infraestatal suficientemente autónoma a considerar eran los Territorios Históricos o la Comunidad Autónoma, ya que a ambas hacía referencia el Tribunal que planteó la cuestión prejudicial. A este respecto el TJCE estimó que “el sistema institucional del Reino de España es particularmente complejo”, sin que el Tribunal fuera competente para interpretar el Derecho nacional. Sin embargo, para interpretar el artículo 87.1 CE, era preciso determinar qué entidad infraestatal ha de tomarse en consideración a la hora de apreciar el carácter selectivo de una medida tributaria.

Partió del reconocimiento a los Territorios Históricos “de derechos de origen antiguo, denominados fueros, que les permiten recibir y recaudar impuestos” (66), aunque “no disponen de una autonomía suficiente en el sentido de los criterios enunciados en los apartados 67 y 68 de la sentencia Portugal/Comisión” en el reparto de competencias existente con la Comunidad Autónoma del País Vasco (67). Hizo referencia a las fórmulas de colaboración previstas por el artículo 41.2 EAPV, al Concierto Económico entre la Comunidad Autónoma y el Estado Español (71 y 72), a la Comisión Mixta en la que participan las Diputaciones, el Gobierno Vasco y la Administración del Estado (73), a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y sus funciones (74) para concluir que

“habrá que tomar como referencia al propio tiempo a los Territorios Históricos y a la Comunidad Autónoma del País Vasco para determinar

si la entidad infraestatal constituida tanto por estos Territorios Históricos como por la referida Comunidad tiene suficiente autonomía como para constituir el marco de referencia a la luz del cual hay que apreciar la selectividad de una medida adoptada por uno de esos Territorios Históricos” (75).

F) Control jurisdiccional:

Se planteó la relevancia del control jurisdiccional de legalidad, afirmando que son las normas del Derecho interno las que “determinan los límites de las competencias de una entidad infraestatal y deben ser tomadas en consideración para verificar si esta última tiene suficiente autonomía” (82). Rechazó que el control jurisdiccional sea una muestra de falta de autonomía, por que “no puede afirmarse válidamente que una entidad infraestatal no tiene autonomía únicamente porque se ejerza un control jurisdiccional sobre los actos adoptados por ésta” (83).

G) Concurrencia de los criterios de autonomía:

Analizó si se producía la concurrencia de los criterios establecidos en la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*¹²⁰⁶:

a) Autonomía institucional:

Tras exponer las posturas de las partes en el proceso (84 y 85), la valoró respecto a la entidad infraestatal formada por la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos Vascos, que “al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional” (87).

1206. RUBÍ CASINELLO, J., “El Concierto Económico vasco...”, cit., pp. 180-194, expone la concurrencia de los tres requisitos de autonomía institucional, por su justificación histórica y reconocimiento constitucional; autonomía procedimental, por el pacto y la capacidad normativa, y autonomía económica, por asumir la responsabilidad y el riesgo unilateral de las decisiones normativas. Concluyó que la doctrina Islas Azores suponía “la consolidación del régimen de Concierto como un sistema más de federalismo fiscal de los vigentes en el conjunto de países descentralizados y el reconocimiento de que las normas emanadas de las instituciones competentes del País Vasco deben convivir y ser enjuiciadas en términos de igualdad con cualesquiera otras de idéntica naturaleza, emanen estas de otras regiones o del resto de los estados miembros”.

b) Autonomía de procedimiento:

Sobre este punto la postura de las partes fue más polémica (88-94). Recordó su doctrina sobre la decisión de la autoridad infraestatal “adoptada en el ejercicio de atribuciones suficientemente autónomas, [que] lo deberá haber sido sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido” (95).

La autonomía procedimental no excluye los “procedimiento de conciliación para prevenir los conflictos, siempre que la decisión final tomada al término de dicho procedimiento sea adoptada por la entidad infraestatal y no por el Gobierno central” (96). En este sentido invocó la comunicación a la Administración del Estado (art. 4.1 del concierto), y la existencia en el seno de la Comunidad Autónoma de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa (art. 64 del Concierto) (98-100). Respecto al principio de solidaridad invocado por el artículo 138 CE, “no puede concluirse que aquéllos menoscaben la autonomía de decisión de los Territorios Históricos, sino más bien que definen los límites de ésta” (102 y 103), “ni el hecho de que deban respetarse determinados límites preestablecidos a la hora de adoptar una decisión no implica, en principio, que se menoscabe la autonomía de decisión de la entidad que adopte aquella” (104).

Se invocó para negar la autonomía el principio de armonización fiscal (art. 3 del Concierto Económico), que exige se mantenga “una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado” y se respeten y garanticen “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, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos” (105). El Tribunal no aceptó el argumento considerando que se trataba de un límite al ejercicio de la autonomía:

“Si bien parece desprenderse de dicho principio que los Territorios Históricos no están dotados de una competencia de gran amplitud por lo que se refiere a la presión fiscal global que puede establecerse mediante las normas forales, ya que ésta debe ser equivalente a la que existe en el resto del Estado español, las partes están de acuerdo, sin embargo, en que la presión fiscal global es tan sólo uno de los elementos que han de tomar-

se en consideración a la hora de adoptar una norma tributaria. Así pues, siempre y cuando respeten ese principio, los Territorios Históricos están facultados para adoptar disposiciones tributarias que difieran en diversos aspectos de las disposiciones aplicables en el resto del referido Estado” (106).

Como expuso el Tribunal en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía no es la amplitud de la competencia reconocida, sino la posibilidad de que esta entidad adopte en su ejercicio una decisión independiente, “sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido” (107). Tampoco menoscaba la autonomía de procedimiento cuando adopte una decisión dentro de los límites de las competencias, y tenga la obligación de tomar en consideración el interés del Estado (108). De ello deduce el Tribunal, con base en los artículos 63 y 64 del Concierto que

“no cabe concluir que el Gobierno central pueda intervenir directamente en el proceso de adopción de una norma foral para imponer la observancia de principios como el de solidaridad, el de armonización fiscal, u otros principios como los invocados por las demandantes en el procedimiento principal” (109).

Terminó afirmando que correspondía al órgano jurisdiccional nacional que planteaba la cuestión prejudicial, verificar si se cumple el segundo criterio de la autonomía en materia de procedimiento (110).

c) Autonomía económica y financiera:

Expuso las observaciones formuladas por las partes a este respecto (111-122), reiterando el criterio de la sentencia *Portugal/Comisión*. La autonomía económica y financiera de la entidad infraestatal implica que “las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo aplicable a las empresas localizadas en la región no se vean compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central” (123).

A este respecto invocó el Concierto Económico y la Ley del Cupo de 2002 para poder verificar si las transferencias financieras entre el Estado y la Comunidad pueden tener como efecto la compensación, por el Estado español, de las consecuencias financieras de una medi-

da tributaria adoptada por las autoridades forales (124). Calificó de complejo el método del cálculo de la aportación de la Comunidad al Estado, describiéndolo (125). Valoró como los ingresos fiscales de los Territorios Históricos no influyen en la primera fase del cálculo y el alcance de los ajustes (126), el coeficiente de imputación del 6,24%, afirmando que “una decisión de reducción del tipo impositivo no tiene necesariamente que influir en el porcentaje de ese coeficiente” (127)¹²⁰⁷.

A este respecto, el Tribunal terminó atribuyendo al órgano jurisdiccional nacional determinar si tal proceso de fijación del índice de imputación “tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una subvención o de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos” (130). Así como si por la metodología adoptada y los datos económicos tomados en consideración, “la fijación del coeficiente de imputación y, de manera más general, el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales” (131).

Respecto a la alegación de la existencia de flujos financieros y transferencias por la caja única de la Seguridad Social y otros fondos públicos, acepta la opinión del Abogado General, afirmando que

“el mero hecho de que se deduzca de una apreciación global de las relaciones financieras entre el Estado central y sus entidades infraestatales

1207. La STJCE recoge en el apartado 128 el juicio de la Comisión: “En la vista, la Comisión cuestionó el coeficiente de imputación actual, por considerar que está infravalorado y que, en consecuencia, los Territorios Históricos contribuyen menos de lo que deberían a las cargas del Estado. Sin embargo, es preciso recordar una vez más que el Tribunal de Justicia únicamente es competente para interpretar el artículo 87 CE, apartado 1, y no para juzgar, en los asuntos principales, si el coeficiente de imputación calculado con arreglo a la Ley de 2002 sobre el cupo fue calculado correctamente desde el punto de vista económico o si está infravalorado”. Sobre ese aspecto se pronunció el Tribunal: “129. Hay que señalar, sin embargo, que una infravaloración de dicho coeficiente tan sólo puede constituir un indicio de una falta de autonomía económica de los Territorios Históricos. Ahora bien, debe existir una compensación, es decir, una relación de causa a efecto entre una medida tributaria adoptada por las autoridades forales y los importes puestos a cargo del Estado español”.

que existen transferencias financieras de dicho Estado hacia estas últimas no basta, en cuanto tal, para demostrar que dichas entidades no asumen las consecuencias financieras de las medidas fiscales que adoptan y, por tanto, que no gozan de autonomía financiera, ya que tales transferencias pueden explicarse por motivos que no tengan relación alguna con las referidas medidas fiscales” (135).

Consta el Tribunal el acuerdo entre las partes en considerar que las competencias de los Territorios Históricos tienen como límites, los principios invocados y, más concretamente, el de armonización fiscal (136). A tenor de esos principios considera que se ha de examinar si normas forales pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de compensación interterritorial, como adujo la Comisión (137).

Sobre a si las medidas se aplican o no a todas las empresas establecidas o a todas las producciones efectuadas en los Territorios Históricos, el Tribunal concluyó que se realizaba, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal tenga competencia (138).

H) Conclusión sobre los tres criterios:

El TJCE formula sus conclusiones sobre los criterios establecidos en la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, que reitera en esta cuestión prejudicial, para poder determinar si las normas forales adoptadas por los Territorios Históricos constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87.1 TCE. Exigía verificar la autonomía institucional, la autonomía de procedimiento y la autonomía económico-financiera. Sólo comprobada adecuadamente la concurrencia de los criterios, se podrá establecer

a) Si las normas fiscales adoptadas pueden considerarse de aplicación general en la referida entidad infraestatal, sin carácter selectivo en el sentido del concepto de ayuda de Estado a que se refiere el artículo 87.1 TCE (141).

b) Si se respetan los límites de sus competencias, puesto que las reglas relativas, en particular, a las transferencias financieras se el-

boraron en función de esas competencias tal como han sido definidas (142). Si se vulnerasen los límites de dichas competencia, se podría desvirtuar el resultado del análisis realizado con arreglo al artículo 87.1 TCE,

“dado que el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo de la norma de aplicación general en la entidad infraestatal no estaría ya constituido necesariamente por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco sino que podría ampliarse, en su caso, a todo el territorio español” (143).

Por tanto, el artículo 87.1 TCE debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que la adopte:

“verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución y las demás disposiciones del Derecho español no tienen carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87.1 TCE” (144).

I) Pronunciamiento:

El Tribunal de Justicia terminó sus razonamientos con una declaración sobre la cuestión prejudicial planteada:

“El artículo 87 CE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar el carácter selectivo de una medida, se tiene en cuenta la autonomía institucional, de procedimiento y económica de la que goce la autoridad que adopte esa medida. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente, único competente para identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, así como para aplicar el Derecho comunitario a los litigios de los que conoce, verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía, lo que tendría como consecuencia que las normas adoptadas dentro de los límites de las competencias otorgadas a dichas entidades infraestatales por la Constitución española de 1978 y las demás disposiciones del Derecho español no tienen

carácter selectivo, en el sentido del concepto de ayuda de Estado tal como aparece recogido en el artículo 87 CE, apartado 1”.

J) La STSJPV de 22 de diciembre de 2008.

El TJCE no se pronunció sobre si las medidas fiscales eran o no compatibles con el mercado común, remitiéndose a la jurisdicción del Estado miembro. Sin embargo, estableció las premisas y pronunciamientos favorables a entender que concurrían en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco los requisitos que establecía (apartados 87, 95, 107-109, 127, 130 y 135). Así lo había dicho con total claridad el Abogado General en sus conclusiones (apartados 78, 89, 105, 109, 115 y 116).

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que había planteado la cuestión prejudicial, siguió fielmente esos pronunciamientos, como “premisas y criterios generales”, en sus sentencias de 22 de diciembre de 2008, declarando la compatibilidad con el Derecho comunitario de las medidas fiscales impugnadas.

En sus fundamentos reconoció la concurrencia de las tres autonomías señaladas por el TJCE: institucional, procedimental y económica. Destacó que no existía compensación de las mermas recaudatorias derivadas del ejercicio de la autonomía, porque en la determinación del cupo por medio de índice de imputación no existía consideración de los ingresos de los territorios históricos. Por otra parte, no suponían discriminación dentro de su ámbito geográfico por estar abiertas a todas las empresas y producciones.

5.6.3. *La STPI de 18 de diciembre de 2008. Gibraltar.*

El debate que motivó la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 tuvo su fundamento en la impugnación por parte del Gobierno de Gibraltar y el Reino Unido de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la decisión de la Comisión que consideró “ayuda de Estado” la reforma del Impuesto de Sociedades. Esta consistió en la derogación del régimen vigente, sustituyéndolo por tres impuestos aplicables a todas las sociedades de Gibraltar: una tasa de registro, un impuesto sobre el número de empleados y un im-

puesto por superficie ocupada (*business property occupation, BPOT*), sin que la carga de los dos últimos pueda ser superior al 15% de los beneficios¹²⁰⁸.

La Decisión 2005/261/CE, de 30 de marzo de 2004¹²⁰⁹, de la Comisión consideró que la reforma era una ayuda de Estado incompatible con el mercado común, por cuanto era selectiva al gravar a las sociedades de Gibraltar con un tipo inferior a las del Reino Unido. En primer lugar, por que la necesidad de obtener beneficios antes del gravamen sobre el número de empleados y el *BPOT* favorecía a las que no los conseguiesen. En segundo lugar, porque el límite máximo del 15% de los beneficios aplicados favorecía a las empresas que en el ejercicio fiscal tuvieran beneficios bajos en relación con sus empleados e instalaciones. En tercer lugar, ambos impuestos favorecerían a las empresas que no tuvieran presencia real en Gibraltar. Contra esta decisión recurrieron el Gobierno de Gibraltar y el Reino Unido ante el Tribunal de Primera Instancia solicitando su anulación (Asuntos T-211/04 y 215/04). El Reino de España fue parte coadyuvante.

La Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 estimó los recursos considerando que la Comisión no había demostrado la existencia de las ventajas selectivas que aduce en los tres aspectos de la reforma fiscal del Impuesto de sociedades, anulándola¹²¹⁰. Lo hizo con base en los siguientes argumentos:

A) Marco jurídico comunitario:

Invocó el artículo 87 CE, apartado 1, con respecto a “las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Así como la Comunicación

1208. GARCÍA AGUADO, E. y PIERNAS LÓPEZ, J. J., “Unión Europea: Comentario de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 en los asuntos acumulados T-211/2004 y T-215/2004, Gobierno de Gibraltar c. Comisión de las Comunidades Europeas”. En *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 8, 2009, pp 91-106.

1209. DO L 85, 2005, p. 1.

1210. DO C 44/41, 21 de febrero de 2009.

98/C 384/03 de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que aclaraciones relativas a la calificación de ayuda en virtud del artículo 87 CE, apartado 1, en el caso de las medidas fiscales¹²¹¹.

Resulta aplicable a Gibraltar conforme al artículo 299.4 CE, por cuanto las disposiciones del Tratado se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro, como es el Reino Unido, que consta como parte en el procedimiento.

B) Estatuto de Gibraltar:

Resulta imprescindible conocerlo para poder valorar si existe o no autonomía tributaria suficiente, conforme a la doctrina establecida por las STJCE de 6 de septiembre de 2006, Islas Azores, y 11 de septiembre de 2008, Diputaciones Forales.

Reconoce el Tribunal que “Gibraltar es una colonia (o territorio de Ultramar) de la Corona británica desde 1713 y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte es responsable de sus relaciones exteriores. Gibraltar no forma parte del Reino Unido”.

La organización de los poderes públicos en Gibraltar eran la *Gibraltar Constitution Order 1969* y el *Accompanying Despatch* de 23 de mayo de 1969.

El poder ejecutivo lo ejerce un Gobernador nombrado por la Reina, de la cual es el representante, y, respecto a cuestiones internas específi-

1211. DO 1998, C 384, p.3, “Comunicación 98/C 384/03, relativa a las ayudas estatales en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas”, cuyo artículo 16 sobre las ayudas por medio de la fiscalidad directa, establece la metodología para el examen, que invoca la sentencia: “Para aplicar el [artículo 87.1] a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas “por la naturaleza o la economía del sistema” fiscal, es decir, si se derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”.

cas, el Consejo de Ministros de Gibraltar, integrado por el *Chief minister* y los Ministros, nombrados por el Gobernador de entre los miembros electos de la *House of Assembly*.

El poder legislativo está repartido entre la *House of Assembly* y el Gobernador. Aquella esta integrada por el *Speaker*, el *Attorney General*, el *Financial and Development Secretary* y 15 miembros electos, cada cuatro años.

Existen órganos jurisdiccionales propios, aunque las sentencias del órgano jurisdiccional de mayor rango de Gibraltar son recurribles ante el *Judicial Committee of the Privy Council* del Reino Unido.

Gibraltar es un territorio europeo, conforme al artículo 299.4 CE. Con arreglo al artículo 28 del Acta de adhesión del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, los actos de las instituciones comunitarias dirigidos, en particular, a la “armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios no son aplicables a Gibraltar”, a no ser que exista una decisión del Consejo que disponga lo contrario, sí se le aplican las normas del Derecho comunitario en materia de competencia, incluidas las relativas a las ayudas otorgadas por los Estados miembros.

C) La reforma del Impuesto de Sociedades:

Tuvo como antecedente el procedimiento de investigación formal del artículo 88.2 CE, incoado por la Comisión el 11 de julio de 2001, sobre normas del impuesto de sociedades con respecto a las “sociedades exentas” y las “sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos”. Su decisión fue anulada por la STPI de 30 de abril de 2002, *Government of Gibraltar/Comisión* (T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-2309). Por acuerdo de 27 de abril de 2002, el Gobierno de Gibraltar anunció su intención de derogar el conjunto de su legislación en materia de fiscalidad de las empresas y de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para todas las sociedades de Gibraltar.

Esta reforma del impuesto de sociedades objeto del presente litigio, fue comunicada a la Comisión por el Reino Unido el 12 de agosto de 2002, de conformidad con el artículo 88.3 CE. Comprende un sistema de imposición aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar, y un impuesto adicional sobre los beneficios (*top-up tax*) aplicable

únicamente a las sociedades de servicios financieros y a las empresas de servicios públicos, incluyendo las empresas activas en los sectores de las telecomunicaciones, la electricidad y el agua. La reforma fiscal se ejecutaría mediante: la *Companies (Payroll Tax) Ordinance* [Estatuto de sociedades (impuesto sobre el número de empleados)]; la *Companies (Annual Registration Fee) Ordinance* [Estatuto de sociedades (tasa anual de registro)]; la *Rates Ordinance* (Estatuto de impuestos); la *Companies (Taxation of Designated Activities) Ordinance* [Estatuto de sociedades (impuesto sobre actividades específicas)].

Recoge la sentencia el contenido preciso de la reforma respecto al sistema de imposición (21 y 22); el Impuesto adicional sobre los beneficios (23-25).

D) Decisión 2005/261/CE:

Detalla el procedimiento administrativo seguido y la Decisión de la Comisión en su parte dispositiva, que ha sido impugnada: “Las propuestas notificadas por el Reino Unido para la reforma del sistema del impuesto de sociedades en Gibraltar constituyen un sistema de ayuda estatal incompatible con el mercado común”. Entendió que dicha reforma era selectiva tanto desde el punto de vista regional como desde el punto de vista material (26-30).

a) Desde el punto de vista regional en la medida en que instaura un sistema del impuesto de sociedades que grava a las sociedades de Gibraltar generalmente con un tipo inferior al del Reino Unido (considerando 127 de la Decisión impugnada).

b) Desde el punto de vista material: en primer lugar, el requisito de obtener beneficios antes de estar sometidas al impuesto sobre el número de empleados y al BPOT, ya que este requisito favorece a las empresas que no obtienen beneficios (considerandos 128 a 133); en segundo lugar, el límite máximo del 15 % de los beneficios aplicado a efectos del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT, favorece a las empresas que para el ejercicio fiscal en cuestión tienen beneficios bajos en relación con su número de empleados y las instalaciones que ocupan (considerandos 134 a 141); en tercer lugar, el impuesto sobre el número de empleados y el BPOT favorecen, debido a su naturaleza, a las empresas que no tienen presencia real en Gibraltar y que, por consiguiente,

te, no quedan sometidas al impuesto de sociedades (considerandos 142 a 144 y 150).

La Comisión concluyó que “por lo tanto las medidas notificadas suponen una selectividad regional y criterios selectivos y que esto último se deriva tanto de varias características del sistema propuesto como del análisis del sistema en conjunto” (considerando 152).

E) Fundamentos de Derecho:

Los demandantes invocaron tres motivos. En primer lugar, errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional. En segundo, errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad material. El tercero es un vicio sustancial de forma en el marco del examen de la reforma fiscal calificado como selectivo desde el punto de vista material, es decir, de la propia naturaleza del impuesto sobre el número de empleados y del BPOT. Este último motivo se subdivide en dos partes, la primera relativa a la vulneración del derecho a ser oído y la segunda relativa al incumplimiento de la obligación de motivación (49).

a) Errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad regional. La doctrina Islas Azores.

Se estudia por el Tribunal en los puntos 50-117, con base en las alegaciones de las partes (50-75), que conducen a su apreciación. Invocó la STPI de 30 de abril de 2002, *Government of Gibraltar/Comisión* (T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-2309) sobre la aplicación en Gibraltar de las normas del Derecho comunitario, invocando el artículo 87.1 TCE que prohíbe las ayudas de Estado “[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones”, es decir, las ayudas selectivas (STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, Rec. p. I-10901, apartado 94).

Con respecto al criterio de selectividad, invocó la doctrina del TJCE que requiere que se examine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (SSTJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005,

Heiser, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40). Aplicable cuando la medida no la haya adoptado el legislador nacional sino una autoridad infraestatal, que puede constituir una ayuda si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 87.1 TCE (STJCE de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17).

Invocó la doctrina Azores de la STJCE de 6 de septiembre de 2006, Portugal c. Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115), para apreciar si la selectividad de la medida, en el marco de un régimen jurídico concreto, puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. En el caso de las medidas fiscales, la ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada “normal”, como el tipo impositivo normal vigente en la zona geográfica que constituye el marco de referencia. Rechazó que fuera el territorio del Reino Unido el marco de referencia adecuado para la apreciación de la selectividad regional de la reforma fiscal, debiendo ser Gibraltar, lo que invalidaría la pretensión de considerar la selectividad regional de dicha reforma. Consideró la relevancia del grado de autonomía de la entidad infraestatal con respecto al Gobierno central del Estado miembro de que se trata a efectos de la determinación del marco de referencia adecuado, con invocación de los puntos 57, 58, 66-68 de dicha sentencia.

Sobre la aplicación de los requisitos enunciados en la sentencia sobre el régimen fiscal de las Azores afirmó:

- En primer lugar, “las autoridades competentes de Gibraltar que elaboraron la reforma fiscal cuentan, desde el punto de vista constitucional, con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central del Reino Unido y que, por tanto, se cumple el primer requisito” (89).
- Con respecto al segundo requisito, concluyó que la reforma fiscal fue elaborada sin que el Gobierno central del Reino Unido pudiera intervenir directamente en su contenido (97). Partió de considerarla una cuestión interna específica en cuanto iniciativa legislativa y ejecutiva del Consejo de Ministros de Gibraltar sobre las medidas específicas de su territorio (93). Su asamblea legislativa tiene competencia (94) y la residual del Reino Unido nunca se

ha ejercido en materia fiscal, sin que se aplique la normativa fiscal de aquél (95, 98 y 99).

- El tercer requisito es el relativo a si las eventuales consecuencias financieras que la introducción de la reforma fiscal pueda tener para Gibraltar no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Reino Unido (101 y 105). Rechazó las consideraciones de la Comisión, arguyendo que no existe “una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida adoptada por la entidad infraestatal y los apoyos financieros procedentes de las otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trata” (106), y “las ayudas financieras del Reino Unido a Gibraltar invocadas por la Comisión, se encuentran vinculadas a circunstancias específicas y no tienen ninguna relación de causa a efecto con la reforma fiscal” (107). Este es el caso de la financiación por parte del Reino Unido del fondo de seguridad social de Gibraltar desde 1985 relacionada con los pagos de las pensiones de los nacionales españoles que trabajaron en Gibraltar antes de que las autoridades españolas cerrasen la frontera entre España y Gibraltar durante el período comprendido entre 1969 y 1985 (108). También las ayudas en apoyo del desarrollo concedidas por el Reino Unido a Gibraltar por el período comprendido entre 1978 y 1986, dirigidas a proyectos relativos al desarrollo de las infraestructuras de Gibraltar, proyectos educativos y proyectos de vivienda (109), las ayudas a las PYMES (110), y las subvenciones a la explotación del aeropuerto (111).

Concluyó que se cumplían los requisitos sobre el régimen fiscal de las Azores y que no se puede considerar que “el territorio del Reino Unido constituye el marco de referencia adecuado” (114). De donde concluye que el “marco de referencia se circunscribe exclusivamente a los límites geográficos del territorio de Gibraltar, [...] implica que no puede llevarse a cabo ninguna comparación entre el régimen fiscal aplicable a las empresas establecidas en Gibraltar y el aplicable a las empresas establecidas en el Reino Unido, con el fin de demostrar la existencia de una ventaja selectiva en favor de las primeras” (115). De modo que “la conclusión de la Comisión en la Decisión impugnada relativa a la

selectividad regional de la reforma fiscal adolece de un error de Derecho y de apreciación” (116).

b) Errores de Derecho y de apreciación en la aplicación del criterio de selectividad material.

Tras exponer las alegaciones de las partes al respecto (117-140), invocó el artículo 87.1 TCE, para examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a “determinadas empresas o producciones” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (141). El requisito de selectividad es un elemento constitutivo, de carácter jurídico que debe interpretarse partiendo de elementos objetivos (STJCE de 16 de mayo de 2000, *Francia/Ladbroke Racing y Comisión*, C-83/98 P, Rec. p. I-3271, apartado 25; SSTPI de 12 de diciembre de 2000, *Alitalia/Comisión*, T-296/97, Rec. p. II-3871, apartado 95, y de 17 de octubre de 2002, *Linde/Comisión*, T-98/00, Rec. p. II-3961, apartado 40) (142).

Corresponde a la Comisión identificar si, a la luz de este régimen fiscal común o “normal”, la medida supone una excepción al mismo, por que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal del Estado miembro de que se trate, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C-66/02, Rec. I-10901, apartado 100; de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 120; 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/05, apartado 56; conclusiones del Abogado General DARMON en el asunto en que recayó la sentencia de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun*, C-72/91 y C-73/91, Rec. pp. I-887 y ss., especialmente p. I-903, apartados 50 a 72).

La Comisión debe verificar, en un tercer momento, si la medida de que se trata carece de carácter selectivo, aun cuando proporcione una ventaja a las empresas que puedan invocarla (STJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42; de 13 de febrero de 2003, *España/Comisión*, C-409/00, Rec. p. I-1487, apartado 52, 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/05, apartado 52). Corresponde al Estado miembro demostrar que dichas diferenciaciones

están justificadas por la naturaleza y la estructura de su sistema fiscal en la medida en que se derivan directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema, distinguiendo los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (STJCE 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/05, apartado 81) (144).

Reconoce que “en el estado actual de desarrollo del Derecho comunitario, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros”, por lo que “estos últimos y las entidades infraestatales que disponen de una autonomía suficiente con respecto al Gobierno central”, como fue reconocido por la STJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/05, apartado 42, “son los únicos competentes para elaborar los regímenes de impuesto sobre las sociedades que consideren más adaptados a las necesidades de sus economías (STJCE de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 23, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 50; STPI de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing/Comisión*, T-67/94, Rec. p. II-1, apartado 54; conclusiones del Abogado General POIARES MADURO en el asunto en que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. pp. I-10837 y ss., especialmente p. I-10839, apartados 23 y 24). Todo ello “sin perjuicio de la capacidad de los Estados miembros para escoger la política económica y, por consiguiente, el sistema fiscal y su régimen común o ‘normal’ que juzguen más apropiados y, especialmente, para repartir como estimen oportuno la carga fiscal impuesta sobre los diferentes factores de producción y sectores económicos” (146).

Realizó una detallada valoración de la argumentación de la decisión impugnada (148-161) y de la ventaja selectiva que pudiera producirse (163-184), concluyó que “no puede considerarse que ninguno de los tres aspectos controvertidos del sistema fiscal según fue notificado confiera una ventaja selectiva en el sentido del artículo 87.1 TCE, ya que la Comisión no ha demostrado, de modo suficiente en Derecho, que constituyan excepciones al régimen fiscal común o ‘normal’ introducido por la reforma en Gibraltar que den lugar a diferenciaciones entre empresas por lo que respecta a la carga fiscal” (185).

Consideró irrelevante la comparación entre el sistema fiscal anterior y el modificado que realizó la Comisión (161), resultando irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada (STJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, apartado 41). Lo importante es si el sistema fiscal de que se trata, examinado independientemente del antiguo, favorece o no a determinadas empresas en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (STJCE de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, 57/86, Rec. p. 2855, apartado 10) (186).

Terminó afirmando que “la Comisión no ha demostrado la existencia de ventajas selectivas resultantes de los tres aspectos controvertidos de la reforma fiscal. Por lo tanto, al calificar como ayudas de Estado los antedichos aspectos controvertidos, la Comisión incurrió en un error de Derecho en la aplicación del artículo 87.1 TCE. [...] es preciso anular la Decisión impugnada en su totalidad, sin que sea necesario examinar el motivo basado en la existencia de un vicio sustancial de forma”.

Este pronunciamiento por parte del Tribunal de Primera Instancia, con invocación de la doctrina del Tribunal de Justicia sobre las Islas Azores, ha supuesto confirmar la posición de los órganos jurisdiccionales de la Unión sobre el reconocimiento de la potestad tributaria de las organizaciones infraestatales dotadas de autonomía general y fiscal, como eran aquellas y los Territorios históricos vascos y, ahora, Gibraltar. A partir de los fundamentos establecidos en aquella se ha ido sentando una interpretación sobre su concurrencia, y los elementos que precisan el alcance de la autonomía fiscal y gestora, y la inexistencia de compensaciones por los efectos de la nueva fiscalidad.

5.6.4. *Aplicación a la Comunidad Foral de Navarra.*

La doctrina del TJCE expuesta en las sentencias de 6 de septiembre de 2006 y 11 de septiembre de 2008, y del TPI de 18 de diciembre de 2008, es plenamente aplicable a la Comunidad Foral de Navarra, por concurrir en el ejercicio de su potestad tributaria las tres autonomías exigidas. En este caso, con la facilidad que se deriva de la existencia de una única organización territorial en el Parlamento para el ejercicio de

la potestad normativa legal y en el Gobierno de Navarra para el desarrollo reglamentario y la gestión tributaria.

Como se ha expuesto con suficiente detalle en este capítulo, así están reconocidas por el bloque de la constitucionalidad y por el Convenio Económico con el Estado expuesto:

a) Autonomía institucional:

Como síntesis de lo expuesto anteriormente, a partir de la DA 1ª CE, la LORAFNA reconoce la competencia histórica de la Comunidad Foral y la plena potestad tributaria en su artículo 45.3.

b) Autonomía de procedimiento:

Las competencias históricas reconocidas comprenden las potestades legislativa, reglamentaria, administrativa y revisora conforme al artículo 40 LORAFNA.

El Convenio Económico, que es el medio para articular con el Estado la actividad tributaria y financiera (art. 45 LORAFNA), reconoce las potestades de Navarra para “mantener, establecer y regular su propio régimen tributario”. En su ejercicio deberá respetar las exigencias del artículo 2.1, incluso cuando la ejercite estableciendo “tributos distintos de los convenidos”. La Disposición Adicional 3ª regula el modo pactado de proceder a la adaptación del régimen fiscal propio a la “reforma sustancial” que puede producirse en el ordenamiento jurídico tributario del Estado. Los principios generales de la armonización tributaria (art. 7) son exponente y reconocimiento de esta autonomía de procedimiento y contenido material.

c) Autonomía económica:

La autonomía tributaria, económica y financiera se ejerce conforme al principio de solidaridad [arts. 2.1 y 138 CE, 1 LORAFNA, y 2.1.d) Convenio Económico]. Se concreta en la aportación económica que realiza al Estado, “como participación de la Comunidad Foral en la financiación de las cargas generales del Estado” (art. 52 Convenio Económico). Se determina por medio del índice de imputación (art. 53) y demás factores establecidos en los artículos 53 a 66 del mismo, sin que en ellos se tome en consideración concepto alguno compensador de las diferencias que se produzcan por el ejercicio de la autonomía de procedimiento al fijar las normas fiscales en ejercicio de su potestad tributaria.

La plena concurrencia de estas exigencias implica que el establecimiento que pueda realizar la Comunidad Foral de las medidas fiscales, no implica una especificidad regional incompatible con el mercado común, sino el ejercicio de una potestad normativa autónoma en materia tributaria. En todo caso, deberá someterse, entre otros previstos por el artículo 1 del Convenio Económico:

a) A los límites que para su ejercicio se han pactado en el Convenio Económico con el fin de realizar una armonización fiscal interna en el ámbito del Estado.

b) A los límites derivados de los Tratados o convenios internacionales, particularmente a la armonización comunitaria que limita el poder tributario de los Estados miembros. En particular a los principios y libertades expuestos, y a lo dispuesto por el artículo 87 TCE.

Todo cuanto se ha expuesto, avala la autonomía tributaria de Navarra, armonizada con la estatal y comunitaria en cuanto a la imposición indirecta. Supone un reforzamiento de la misma, a modo de “blindaje” que, internamente está garantizado por la LORAFNA y el rango normativo, y, externamente, por no poder considerarse como “ayudas de Estado”.

6. LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA.

La armonización fiscal tiene su fundamento en el artículo 3.1.c) del Tratado de Roma, que dispone que para alcanzar los fines comunitarios la acción de la Comunidad perseguirá el establecimiento de un mercado único, basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países así como, un régimen común no discriminatorio de la competencia.

Para la consecución de los objetivos comunitarios uno de los medios es la política fiscal, que tiene como objetivos generales:

- Estabilizar los ingresos tributarios de los Estados miembros, evitando la pérdida de ingresos fiscales por medio del arbitraje, la evasión o el fraude fiscal¹²¹².

1212. En el Informe sobre el fraude en el IVA 2000-2006 presentado por la Comisión Europea el 30 de octubre de 2009, se recogió la existencia de una defraudación

- Garantizar el buen funcionamiento del Mercado Interior, eliminando los obstáculos fiscales existentes que impiden el ejercicio de las libertades básicas: libre circulación de personas, mercancías y capitales, y libre prestación de servicios.
- Fomentar el empleo¹²¹³.

La armonización fiscal se contempló en los artículos 95-98 en relación con la imposición, particularmente con la indirecta del impuesto sobre la cifra de negocios, precedente del Impuesto sobre el Valor Añadido. Aquella no es un fin de la Unión Europea, sino un instrumento de la política fiscal, al servicio de sus fines y objetivos, para evitar que la disparidad entre los sistemas tributarios estatales impida lograr el mercado interior europeo¹²¹⁴. A partir de ese concepto instrumental, la Comunidad ha ido consagrando un régimen de la tributación y un sistema fiscal común, orientado a la unidad de mercado:

“la armonización fiscal perseguida por las Comunidades –entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación– debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan libremente circular personas, mercancías, servicios y capitales [...] La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo”¹²¹⁵.

Una vez conseguida la supresión de las Aduanas internas y establecido el Arancel Aduanero Común, la fiscalidad comunitaria avanzó por el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos sobre Consu-

del 12% de lo teóricamente devengado por las operaciones gravadas realizadas. Entre 2000 y 2005 se mantuvo estable en torno al 13-14%. Los países con un índice preocupante de fraude son Grecia (30%), Eslovaquia (28%), Hungría (23%), Italia (22%). Para el Comisario de Fiscalidad y Unión Aduanera “en la lucha contra el fraude, las cifras que hoy ofrecemos demuestran la necesidad absoluta de que la Unión Europea y los Estados miembros prosigan sus esfuerzos sin descanso”.

1213. COM (2001) 260 final.

1214. VILLAR EZCURRA, M., “Integración económica y fiscalidad”. En *Comunidad Europea Aranzadi*, 12, 1996, pp. 37-49.

1215. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, *Armonización fiscal ¿por qué?* Bruselas, 1991.

mos Específicos. Sin embargo, existen dificultades para conseguir el pleno ejercicio de las libertades comunitarias, respecto a los flujos de capital y de trabajo. Entre ellas están las derivadas de las diferentes normativas fiscales de los Estados miembros. La armonización fiscal pretende superarlas, sin establecer una homogenización de los sistemas fiscales. Este camino se ha iniciado sobre los aspectos que más pudieran influir en la libertad comercial, como son los vinculados a la imposición indirecta, pero sin descartar los sucesivos avances en cuanto a la directa que influya en el ámbito de los capitales, el establecimiento, la prestación de servicios, etcétera¹²¹⁶.

La política armonizadora ha tenido una mayor manifestación en cuanto a la fiscalidad indirecta por medio de una estrategia armonizadora activa, por medio de normas comunes aplicables a todos los Estados miembros. Sin embargo, la actitud proactiva ha sido menor respecto a la imposición directa en la que se ha venido aplicando el principio de la competencia, dejándola en manos del mercado, con pocas medidas comunitarias, que afectan particularmente a la estructura y funcionamiento de las empresas transfronterizas.

Ahora bien, el progreso en la integración económica y monetaria, con sus efectos sobre los tipos de interés y el tipo de cambio, están poniendo de relieve la cada vez mayor importancia de la política fiscal. Una fiscalidad en régimen de competencia entre los Estados miembros supone un riesgo para sus economías, por la facilidad de traslado de personas y capitales, y la deslocalización de actividades¹²¹⁷. Por ello

1216. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 56-58.

1217. LAHRÈCHE-RÉVIL, A., "L'harmonisation fiscale en Europe". En CEPII, *L'économie mondiale 2001*. París: La Découverte, 2000, pp. 68-79, afirma: "no es la fiscalidad la que determina en primer lugar la decisión de implantación de las empresas multinacionales: la importancia del mercado es una de las determinaciones esenciales de la inversión directa. Además, existen otras cosas con la misma importancia; la fiscalidad tiene una influencia significativa en la inversión directa extranjera (IDE), y los Estados pueden modularla para atraer empresas. Bajando los tipos de los impuestos, o reduciendo la base imponible, pueden esperar atraer firmas, aumentar el stock de capital de su economía, mejorar el empleo y el crecimiento. [...] la principal motivación de las empresas que invierten en los países industrializados es la de aprovechar la importante demanda que existe en ellos."

se ha tomado en consideración desde organismos internacionales y comunitarios el riesgo que representa la competencia fiscal perjudicial¹²¹⁸. Tanto la OCDE como la Unión Europea han articulado instrumentos para reducir los efectos negativos de la competencia fiscal para las economías desarrolladas, por la deslocalización de capitales e inversiones. En esta última con una búsqueda de la armonización parcial a corto plazo, sin descartar que pueda ser total más adelante, cuando las circunstancias internas lo permitan, incluso utilizando la fórmula de la “cooperación reforzada”. A este propósito se utilizan las técnicas de la información mutua y de los acuerdos interestatales para evitar la doble imposición.

Actualmente, además de la integración comunitaria, el proceso de globalización conduce a un mayor dinamismo de las actividades económico-financieras y de la fiscalidad. Se manifiestan en la circulación de capitales, en las nuevas y variadas formas de inversión, en los desplazamientos y deslocalización del capital y la actividad empresarial. Un orden en el que la imposición directa se deje al juego del mercado ha de conducir a la desfiscalización del capital, y a la búsqueda de los espacios más favorables y con menores costes productivos, con efectos directos en el mantenimiento de la inversión y el trabajo. Además, conduce directamente a incrementar la carga fiscal sobre el trabajo. Aunque la competencia fiscal pueda permitir una asignación más eficiente de los recursos, parece evidente que ha de controlarse cuando se trata de un espacio económico común (EEE). Esta es, por otra parte, la razón de ser del régimen de las ayudas de Estado.

Esta situación justifica la opción funcional por la coordinación y la armonización, conducentes a coexistir en paralelo con el progreso de la consolidación de la realidad económica, institucional y política común en la Unión Europea.

1218. OCDE, *Informe sobre competencia fiscal perjudicial: un problema mundial*, 27 y 28 de abril de 1998. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., *Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4/01.

6.1. Principios y tendencias.

El artículo 3.1.c) TCE dispone que para conseguir los fines del artículo 1, la acción de la Comunidad implicará un mercado caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos. La armonización constituye uno de los medios a emplear para conseguirlo, superando “los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales”. A este fin la coordinación de los regímenes fiscales nacionales trata de evitar que sirvan para introducir la competencia fiscal¹²¹⁹, que altera la libre competencia e impide la consecución de los objetivos comunitarios. Así lo entiende el artículo 93 TCE cuando encomienda al Consejo adoptar disposiciones para la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre los consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que la armonización sea necesaria para establecer y garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado común. El artículo 94 TCE establece que serán las directivas el medio para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en los objetivos comunes. A este fin se ha desarrollado una amplia legislación comunitaria¹²²⁰.

El artículo 96 TCE podría considerarse la base jurídica para la armonización de la imposición directa, en la medida en que las diferencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros afecten a la libre competencia. Se ha de establecer con mayoría cualificada, pero no se ha utilizado para la armonización de la fiscalidad de los Estados miembros.

En ambos tipos de imposición, directa e indirecta, la armonización tiene el fundamento común de hacer efectivos los principios y

1219. AUJEAN, M., “Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1977, pp. 73-80.

1220. RODRÍGUEZ MORENO, R., “La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Europea”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1977, pp. 63-73.

libertades comunitarios de no discriminación y libre circulación de mercancías para la indirecta, y de no discriminación y libre circulación de personas y capitales para la directa.

Con objeto de evitar la competencia fiscal entre los Estados se han adoptado medidas como el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas de 1 de diciembre de 1977¹²²¹, la Directiva sobre fiscalidad del ahorro transfronterizo de junio de 2003 y la Directiva sobre pago de intereses y cánones de junio de 2003.

La articulación del medio armonizador resulta de menor entidad en relación con la imposición directa. Pero no la excluye, cuando sea preciso actuar para conseguir los objetivos y las libertades comunitarias. Por ello se habla de coordinación en relación con la imposición directa, pero con tendencia a alcanzar, también, a más largo plazo, los criterios armonizadores. Frente al desarrollo normativo de la imposición indirecta, es mucho menos en la directa, siendo los aspectos más importante los relativos a las ayudas de Estado y a la imposición de las sociedades mercantiles.

Por otra parte, además de los objetivos contenidos en los Tratados, existen realidades económico-financieras, modelos¹²²² y tendencias que conducen a que las instituciones comunitarias y los Estados miembros incrementen la tendencia a la armonización fiscal, con el fin de realizar una política económica común¹²²³. Es objetivamente difícil encontrar el equilibrio entre la necesidad de una armonización fiscal para hacer efectivos los objetivos, principios y libertades comunitarias, articulándolos con la política económica interna de los Estados miembros.

1221. Aprobado como Anejo I del Consejo del ECOFIN de diciembre de 1997. DOCE de 6 de enero de 1998. Se expone en el epígrafe 6.3.1.

1222. RUBIO GUERRERO, J. J., "Modelos tributarios en la Unión Europea". En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 8, 2009, pp. 36-43.

1223. MARTÍNEZ SERRANO, A., "Fiscalidad en la Unión Europea: últimas tendencias en los Estados miembros". En *Boletín Económico del ICE*, 2717, 2002, pp. 7-14. enumera como tendencias fiscales en los países de la Unión Europea: la reducción de la tributación de los trabajadores; la disminución de la fiscalidad empresarial, y el incremento de la fiscalidad medioambiental.

A la hora de plantearse el proceso de armonización fiscal se han planteado varios enfoques teóricos¹²²⁴:

a) Igualación: de los impuestos y los tipos impositivos en razón del objetivo esencial del fomento de la competencia y de la unidad económica, como paso previo para la política. Difícil de conseguir si los Estados miembros mantienen su soberanía política y la disposición de los instrumentos de su política económica fiscal, ya que se ha eliminado la monetaria. Puede no ser necesaria para lograr los objetivos comunitarios, ni conveniente si existen diferencias socioeconómicas e ideológicas que justifiquen las diferencias entre sus sistemas fiscales.

b) Aproximación en el tiempo de la fiscalidad de las figuras vinculadas a la construcción del mercado común y en cuanto sea necesario para no dificultarlo. En esta tendencia se establecerían impuestos con la misma estructura pero dejando a los Estados el establecimiento de los tipos de gravamen, que podría avanzar hasta la aproximación de bases y tipos.

c) Diferencial: a partir del mantenimiento de los sistemas propios, buscar los objetivos socioeconómicos comunes, valorando la necesidad del cambio fiscal para conseguirlos con eficiencia, estabilidad y crecimiento.

A partir de la descripción de los enfoques, entiende GUTIÉRREZ LOUSA que

“en un mercado común la falta de una autoridad supranacional con competencias en política fiscal impide los mecanismos de compensación [...] implica, al menos teóricamente, que sólo un enfoque igualación sea viable en la búsqueda de la eficiencia asignativa. [...] Por ello, el proceso de armonización en el ámbito de la CE sólo es viable desde un enfoque aproximación que permita el acercamiento gradual a los sistemas fiscales de los Estados miembros para corregir únicamente las distorsiones tributarias que impidan o dificulten la realización de un mercado común y, simultáneamente, dote de márgenes de autonomía a las políticas fiscales de los Estados miembros”¹²²⁵.

1224. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea”. En *Información Comercial Española*, 835, 2007, pp. 154-157.

1225. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias...”, cit., p. 156.

Como estrategias armonizadoras recoge las siguientes¹²²⁶:

a) “armonización competitiva”:

No se logra por acciones coordinadas sobre la imposición, sino por el libre juego de la competencia fiscal de los Estados en el mercado. Son sus ventajas la factibilidad, el mantenimiento de la soberanía fiscal y la limitación del crecimiento del sector público. Sus inconvenientes son: la dificultad de aplicar una política redistributiva; el desarrollo de la elusión y evasión fiscal, y las distorsiones financiera y bancarias. Se utilizaría la fiscalidad para conseguir la localización de inversiones, bienes y servicios y factores productivos, haciendo más competitivo al espacio fiscal respecto a otros, en los que se induciría la deslocalización. Podría conducir a una aproximación por la baja de la fiscalidad por efecto de la competencia¹²²⁷. Se señalan a continuación los efectos que el modelo ha tenido en Europa en relación con los ingresos, el capital y el trabajo.

b) “armonización institucional”:

La aproximación fiscal se produce por acciones de las autoridades supranacionales. De este modo se evitan los problemas de la competencia, el régimen es más equitativo, la fiscalidad es más neutral respecto al movimiento del capital, se posibilitan las políticas redistributiva y reduce la incertidumbre y los efectos negativos sobre los desplazamientos

1226. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias...”, cit., pp. 158-160. STERDYNIK, H., “Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002”. En *Revue de l'OFCE*, 87, 2003, pp. 337-407, establece tres estrategias para la fiscalidad en la Unión Europea: a) La unificación de la fiscalidad, necesaria para el progreso del mercado único, la movilidad de los bienes, las personas, los capitales y las empresas. Es ilusoria si no existe un poder legislativo común y decisiones del Consejo de ministros de finanzas. b) La competencia fiscal entre países, que deciden en la materia, siendo difícil evitar que los factores más móviles se desplacen en búsqueda de la mejor fiscalidad, en perjuicio de los menos como el trabajo. c) Coordinación fiscal, a partir de la aplicación del principio de subsidiariedad, ejerciendo una libertad estatal coordinada con la de otros, con determinada libertad dentro de unos parámetros comunes armonizados.

1227. En el Informe realizado para el Parlamento Europeo por B. DELLA VEDOVA en marzo de 2002 sobre la coordinación fiscal, se constató que, a pesar de la concurrencia entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, no existían signos de reducción e igualación por lo bajo.

tos de capital y trabajo. Supone pérdida de soberanía y de capacidad de maniobra de los Estados.

En la Unión Europea se partió del modelo de armonización institucional respecto a la imposición indirecta, y competitiva en relación con el capital, con tendencia a ir configurándola como institucional, como se expondrá en relación con la imposición directa de sociedades. Avanza el proceso armonizador con igualación de las bases y los tipos impositivos en todos los Estados miembros de la unión económica y monetaria por medio de acuerdos supranacionales.

En el momento actual del desarrollo de los sistemas fiscales europeos estamos en condiciones de observar algunos comportamientos, que se traducen en la utilización de medios para lograr la armonización fiscal comunitaria:

a) La crisis económica ha agravado la tendencia al déficit público, que se ha venido produciendo en los Estados con un amplio sistema de bienestar colectivo por la prestación de los servicios públicos propios del Estado social.

b) Los sistemas fiscales no parecen capaces de dar respuesta adecuada para atenderlos. Además, cuando se utilizan tipos marginales elevados se producen efectos negativos sobre el ahorro, la inversión y el incremento de la oferta de trabajo, porque la excesiva presión fiscal desincentiva la economía productiva, favoreciendo la competencia, la deslocalización de rentas, la elusión y la evasión fiscales¹²²⁸. Su compensación por amplias deducciones y bonificaciones le hacen perder progresividad y equidad, llevándoles a la proporcionalidad. Por otra parte, se ha constatado que los incentivos producen una asignación ineficiente de los recursos y tienen más costes que ventajas reales. La inflación, no corregida por la deflactación de las tarifas progresivas, produce el incremento de la presión fiscal “en frío”, con un incremento nominal de las bases imponibles a las que se aplican tipos marginales más altos.

c) La globalización y el libre movimiento de capitales conducen a la competencia entre los sistemas fiscales, en cuanto a la fiscalidad directa

1228. SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 22/01, 2001.

personal y societaria, que es particularmente visible en el seno de la Unión Europea¹²²⁹.

d) La imposición directa ha ido reduciendo su cuantía en relación con la indirecta sobre el consumo genérico –particularmente por la relevancia del IVA–, y al específico gravado por los impuestos especiales o “accisas” en el léxico comunitario.

e) En el impuesto sobre la renta se ha producido una reducción de los tipos marginales y de los inferiores¹²³⁰, la ampliación de los mínimos exentos, y la reducción del número de los tramos. Todo ello conduce a una menor recaudación, que se trata de compensar con la reducción o supresión de los “gastos fiscales”, que reducen las bases imponibles, la consideración de las retribuciones en especie y la incorporación de las ganancias de capital y sus plusvalías. Se ha reducido el peso de la renta respecto a los ingresos por sociedades.

Como se ha expuesto en el capítulo anterior (3.2.A), actualmente se defiende la conveniencia de establecer una reducción de los tramos e, incluso, una tarifa única¹²³¹, convirtiéndolo en un impuesto lineal¹²³², y la eliminación de los beneficios fiscales con la ampliación de las bases imponibles. Con todo ello se persigue mejorar el tratamiento de las ren-

1229. LUTTER, M., “Concepciones, éxitos y tareas futuras de la armonización europea del Derecho de sociedades”. En *Noticias de la Unión Europea*, 210, 2002, p. 40, recuerda que con la armonización fiscal del régimen de las sociedades se ha tratado de evitar que en Europa se produjera “un fenómeno similar al que se produjo en Estados Unidos durante la primera mitad de este siglo [se refiere al XX] y que se conoce como *the race to the bottom*: con el propósito de atraer las sociedades a sus territorios, algunos Estados configuraron sus legislaciones tributarias ‘a gusto del cliente’, es decir, ‘a gusto de la empresa’, pero a costa de los intereses de acreedores y socios minoritarios”. En este sentido se pone habitualmente de ejemplo el comportamiento de Irlanda con su baja imposición sobre sociedades.

1230. Según los datos de Eurostat publicados en junio de 2008 en la UE el tipo máximo medio del Impuesto sobre la Renta era del 38,7%, y en la UE-15 el 40,2%. Los países con tipo superior eran Dinamarca (59%), Suecia (56,6%), Holanda (52%), Finlandia (50,5%), Austria y Bélgica (50%). Por el contrario, los menores estaban en Bulgaria (24%), Estonia (22%), Eslovaquia (19%) y Rumanía (16%).

1231. ZABALZA, A., “Algunas reflexiones sobre el impuesto lineal”. En *Papeles de Economía Española*, 30-31, 1987, pp. 170-174.

1232. RUBIO GUERRERO, J. J., “Modelos...”, cit., pp. 36-40.

tas de capital, las rentas familiares, reducir el efecto de la inflación, la periodificación de operaciones, así como mejorar su equidad horizontal y su neutralidad sobre el ahorro y la inversión (CIN).

f) En el impuesto de sociedades se ha ido reduciendo el tipo¹²³³, se han ampliado las bases, se han reconsiderado los incentivos y los gastos fiscales, eliminándose la doble imposición de los beneficios empresariales y dividendos. Se propone a futuro el establecimiento de una “Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades” (BICCIS), voluntaria, sin armonizar el tipo impositivo, de base amplia, que permita reducir los tipos impositivos y suprimir las deducciones.

g) Se reitera la aplicabilidad del gravamen sobre el beneficio directo obtenido del uso y consumo de bienes y servicios públicos, por medio de tasas y otras fórmulas vinculadas a los bienes y actividades administrativas, que produzcan un beneficio directo del consumidor o usuario, con independencia de su capacidad de pago.

h) Se abre camino la fiscalidad “verde” o “ecológica” para compensar las incidencias negativas de las actividades humanas en el medio, que causan la degradación ambiental¹²³⁴. Fue propuesta desde 1920 por

1233. Según los datos de Eurostat publicados en junio de 2008 en la UE-27 el tipo máximo de la fiscalidad empresarial en el ejercicio 2008 era el 23,6%, que en la UE-15 era del 26,5%. Los Estados miembros con un gravamen más alto eran Malta (35%), Francia (34,4%), Bélgica (34%), España y Reino Unido (30%). Las menores cargas fiscales eran las de Rumanía (16%), Letonia y Lituania (15%), Irlanda (12,5%), Bulgaria y Chipre (10%).

1234. Según los datos de Eurostat publicados en junio de 2008 en el conjunto de la UE esta fiscalidad generó ingresos equivalentes al 2,6% del PIB y del 2,5% en la eurozona. VEGARA CARRIÓ, J. M., “Sostenibilitat i Medi Ambient: una aproximació”. En *Medi Ambient i Serveis Urbans*, 4, 1998, pp. 35-46, propuso entre los instrumentos económicos que influyen en la producción, para reducir los impactos e internalizar el efecto externo, la utilización de cánones y tasas, ayudas financieras, consignación de tasas, creación de mercados de derechos, incentivos financieros y compras públicas para incentivar la innovación y la producción de productos sostenibles. Como instrumentos de acción directa se proponen estándares de características físicas y procesos en las instalaciones, productos de consumo y residuos. BAUMOL, W. y OATES, W., *The theory of environmental policy*. Cambridge: University Press, 1988, pp. 278-283. RUBIO GUERRERO, J. J. y NEGRÍN, J. A., “La fiscalidad medioambiental”. En *Economistas*, 113, 2007, pp. 69-77. PATÓN GARCÍA, G., “Tendencias y perspectivas en la fiscalidad

CECIL PIGOU, para apoyar el bienestar colectivo por medio de la “internalización” de los costes sociales. De tal modo que se redujese el gravamen a las actividades que más interesan socialmente y, por el contrario, se incrementase a las que más perjudican, como la contaminación, la explotación de recursos no renovables, etcétera¹²³⁵.

Estas tendencias y comportamientos están suponiendo una efectiva armonización entre los sistemas fiscales, practicada desde la soberanía de los Estados miembros, favorecida por el interés en la acción común. Hoy está fundada no sólo en los objetivos constitucionales, sino en la necesidad de articular acciones conjuntas para mantener el espacio comunitario lo más alejado posible de la crisis y la recesión.

En todo caso, se ha de destacar que la crisis ha cuestionado algunos de los principios establecidos en los años noventa sobre la reducción del papel público, la desregulación, la privatización y la neutralidad fiscal, tratando de evitar su interferencia en el libre funcionamiento de los mercados. Se consideró que estos eran capaces, por sí mismos, de establecer el orden económico. En los próximos tiempos hemos de observar la recuperación y aplicación de algunas importantes innovaciones en el orden fiscal, para tratar de mantener las políticas sociales y superar la crisis por medio de las viejas fórmulas keynesianas.

En el orden fiscal parece verosímil que la armonización conduzca a una cada vez mayor coordinación en la política fiscal y a la homogeneización de los elementos sustanciales de los impuestos, particularmente en la imposición indirecta. No obstante, si se mantiene la tendencia, se ha de producir un proceso similar, aunque de menor trascendencia, en la imposición directa con mayor relación con los objetivos y principios comunitarios, como en el impuesto sobre sociedades. Las importantes diferencias entre los países miembros actuales,

medioambiental de la Unión Europea”. En *Noticias de la Unión Europea*, 281, 2008, pp. 39-53. RUBIO GUERRERO, J. J., “Modelos...”, cit., pp. 40-41.

1235. HERBER, B., “Impuestos medioambientales en un marco global”. En *Hacienda Pública Española*, 119, 1991, pp. 9-15. PEARCE, D., “Economics and the global environmental challenge”. En MARKANDYA, A. y RICHARDSON, J., *The Earthscan reader in environmental economics*. Londres, Earthscan, 1993, pp. 391-406, propuso impuestos ecológicos internacionales y permisos negociables con ámbito mundial.

sobre todo, con relación a los más recientemente incorporados, coloca esta posibilidad en un horizonte más largo.

6.2. Concepto y objetivos.

Según el Diccionario de la Lengua Española, armonización es la acción y efectos de armonizar, que significa “poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin”¹²³⁶. En el sentido jurídico que aquí se utiliza, la armonización persigue poner en armonía ordenamientos jurídicos distintos en una acción conducente a configurar un conjunto normativo nuevo que, en su alcance máximo, los unifique, o, al menos, establezca unas directrices y unos elementos sustantivos, a partir de los cuales se puedan conseguir los fines comunes.

ROCHE LAGUNA define la armonización fiscal en sentido estricto como

“toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (tratados, reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario”¹²³⁷.

Conforme a esta definición la armonización exige la concurrencia de los siguientes elementos: una norma comunitaria, de carácter general, con la virtualidad que le otorgue el Tratado, y carácter instrumental para lograr los objetivos de hacer efectivos los principios y libertades

1236. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, I. Madrid, 2001.

1237. ROCHE LAGUNA, I., *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000, p. 34.

comunitarios establecidos. El Informe NEUMARK de 1962 concretó el objetivo y carácter de la armonización fiscal:

“El objetivo esencial de la armonización fiscal es incentivar la interacción de la competencia, de tal forma que, la integración y el crecimiento de los Estados miembros pueda conseguirse de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico”¹²³⁸.

La armonización en el seno de la Unión Europea es un proceso *in fieri*, que se ha de desarrollar en sucesivas fases, para lograr la mayor homogeneidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros. Podemos señalar que se trata de un proceso con las siguientes fases

1ª. La superación de las fronteras aduaneras, con la abolición de los aranceles interiores. Como espacio económico se dotó del Arancel Aduanero Común frente a terceros.

2ª. Armonización de la imposición indirecta para cumplir los objetivos del mercado común en libre competencia. Es sobre este tipo de impuestos sobre los que la UE dispone de competencia, conforme a sus fines. Hasta ahora, como se expondrá detalladamente, el esfuerzo comunitario se ha centrado en este ámbito, sobre todo a partir de la creación del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre una base común. Del mismo modo se actúa sobre los Impuestos Especiales, mejorando los sistemas de control y administración para reducir el fraude y facilitar los intercambios.

3ª. Armonización de la fiscalidad sobre el capital y las sociedades, para favorecer la libre circulación de capitales, y el funcionamiento de las empresas conforme a la libre circulación de personas y establecimiento.

4ª. Armonización de la imposición directa sobre la renta de las personas físicas con el fin de hacer real la libre circulación, evitar la doble imposición, garantizar las pensiones, y otras cuestiones relacio-

1238. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. Madrid: Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, 1965.

nadas directamente con los cambios de residencia entre los Estados miembros.

5^a. Armonización de la fiscalidad de los vehículos homogeneizando los tipos impositivos e incorporando las variables medioambientales.

En resumen, la armonización fiscal consiste en coordinar las políticas fiscales para evitar reducciones no acordadas por la concurrencia de bases o tarifas. No excluye que en un espacio económico y monetario homogéneo puedan existir diferencias, siempre que no den lugar a un nivel intolerable de competencia. Supone establecer un marco para que las bases y las tarifas de algunos impuestos, con particular efecto en el mercado, reduzcan o eviten la concurrencia fiscal y las distorsiones que la diferente fiscalidad pueda producir sobre las bases menos ágiles en su establecimiento y ubicación, como es el factor trabajo, frente a la movilidad del capital¹²³⁹, así como para luchar contra la evasión fiscal.

En el establecimiento de las normas de armonización se pueden considerar una etapa previa, que comprende el periodo transcurrido entre los tratados y el relevante Informe NEUMARK, con sus propuestas de armonización progresiva para que la tributación fuese neutral respecto de las decisiones económicas y no se dañasen las condiciones de competencia. En este se establecieron tres etapas, muy ambiciosas en su contenido, aunque sin calendario para su aplicación:

A) Primera etapa:

En esta primera etapa se procedería a

- Sustituir los impuestos en cascada por un un Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- Unificar las normas sobre desgravaciones aplicables en los Impuestos sobre Consumos Específicos.
- Armonizar la imposición sobre dividendos e intereses.

1239. Sin embargo, estudios académicos discuten que la movilidad del capital sea elevada en función de las cargas fiscales: GORDON ROGER, H. y BOVENBERG LANS, A., "Why Is Capital So Immobile Internationally? Possible Explanations and Implications for Capital Income Taxation". En *American Economic Review*, 86 (5), 1996, pp. 1057-1075.

- Establecer un Convenio Multilateral para evitar la doble imposición.
- Preparar la reforma de los Impuestos sobre Sociedades para adoptar un impuesto general de tipo único, con un gravamen incrementado sobre los beneficios no distribuidos.
- Adoptar las medidas preparatorias necesarias para establecer en todos los países un gravamen sintético global sobre la renta, homogeneizando las deducciones y reducciones personales.
- Preparar un fondo de financiación común con los fondos procedentes de la tarifa exterior común.

B) Segunda etapa:

Se asignaron a esta etapa los siguientes objetivos:

- Entrada en vigor del Impuesto de Sociedades armonizado.
- Armonización del Impuesto sobre la Renta.
- Armonización de los Impuestos sobre Consumos Específicos, suprimiendo los de poco valor recaudatorio no comunes.
- Establecer un Convenio Multilateral sobre la doble imposición.
- Estudiar la armonización de los impuestos sobre la riqueza, complementarios del personal sobre la renta.
- Estudiar la armonización del Impuesto sobre Sucesiones.
- Estudiar la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

C) Tercera etapa:

Le correspondería realizar los siguientes objetivos respecto a la fiscalidad comunitaria:

- Adoptar las medidas armonizadoras pendientes de las etapas anteriores.
- Crear un sistema de intercambio de datos para asegurar un sistema de control fiscal eficaz.
- Crear un sistema de compensación financiera entre países.
- Crear un tribunal especial para resolver los litigios entre países en la materia.

Como un objetivo a establecer en el momento oportuno, estaría la supresión de los impuestos sobre los movimientos de capitales en cuanto se liberalizaran.

Se expondrá el estado de estos procesos y la formulación de la normativa comunitaria vigente.

6.3. Imposición directa.

El Tratado reconoce que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, pero no puede obstaculizar el principio de libre competencia ni la libertad de establecimiento, como ha reconocido la jurisprudencia¹²⁴⁰. En este ámbito los impuestos más relevantes son los que gravan la renta y las sociedades, siendo este último el que está más implicado con la libre circulación del capital, mucho más dinámica que la del trabajo. Por ello, se ha producido una mayor normación relativa al Impuesto de Sociedades que al Impuesto sobre la Renta¹²⁴¹.

En todo caso, se constata la reducida incidencia de la normativa comunitaria en la imposición directa. La referencia del artículo 294 TCE a la supresión de la doble imposición, sin invocación de la relativa a la renta o a las sociedades, ha sido superada por la jurisprudencia para introducir limitaciones en el poder tributario de los Estados miembros respecto a la tributación directa, en aras a garantizar las libertades comunitarias de libre circulación de mercancía, personas, servicios y capitales.

1240. STJCE de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Reino Unido*, C-246/89, Rec. I-4585; 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. I-3089. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1022-1028. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 64-68. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 875-882. FERNÁNDEZ MÉNDEZ, A., “Legislación originaria y derivada sobre la armonización fiscal directa en la Unión Europea”. En *Revista Galega de Economía*, 1, 2002, pp. 1-8. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias...”, cit., pp. 163-167.

1241. CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1997, pp. 47-62.

6.3.1. *Imposición relacionada con las sociedades.*

Examinaremos cual es el alcance real del régimen comunitario sobre las sociedades mercantiles, que afecta no sólo a los aspectos relativos a la armonización de la fiscalidad, sino a su propio régimen organizativo y funcional. Todo ello nos demuestra que estamos ante uno de los aspectos sustantivos del mercado común, que explica el interés en articular un sistema normativo societario, con mayor alcance que el puramente fiscal. Es previsible que este último aspecto siga progresando por la importancia económica de las personas jurídicas de naturaleza mercantil, con independencia de sus formas conforme a la legislación estatal, aunque sin descartar el establecimiento de una forma concreta de sociedad europea.

A) Régimen comunitario general de las sociedades mercantiles:

El artículo 44.2.g) TCE prevé que, para hacer efectiva la libertad de establecimiento, el Consejo y la Comisión establezcan por el procedimiento de codecisión directivas para coordinar las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades del artículo 48 para proteger los intereses de los socios y de terceros. Este último precepto establece, a efectos del derecho de establecimiento, la equiparación de las sociedades constituidas conforme a la legislación estatal a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. Entiende las sociedades en sentido amplio, que incluye las civiles y mercantiles, las cooperativas y las personas jurídicas de Derecho público o privado, con la excepción de las que no persigan un fin lucrativo. Los artículos 94, 95, 293 y 308 TCE posibilitan también la intervención en el régimen de las sociedades.

Las intervenciones para armonizar el derecho de las sociedades tienen como objetivo favorecer la libertad de establecimiento, por la supresión de los obstáculos al mismo derivados de los sistemas jurídicos nacionales. Por medio de las normas comunitarias se trata de establecer un ordenamiento mínimo común que facilite la competencia. Por otra parte, un mercado único exige la existencia de un régimen propio y común para las sociedades de ámbito territorial comunitario, que sean asumidas en todos los Estados miembros.

En este sentido se pronunció el Parlamento Europeo en su resolución de 1 de febrero de 2007, recomendando a la Comisión la ela-

boración de un régimen para la constitución de “sociedades privadas europeas” (SPE). Se utilizaría una proposición legislativa que regulase su constitución, el capital social, la organización, las responsabilidades de sus gestores, el régimen de las cuentas y su control, la disolución y liquidación, la insolvencia y la suspensión de pagos.

La normación de las sociedades por el Derecho comunitario se inició con los aspectos relativos a su publicidad y funcionamiento. La Directiva 68/151/CEE, de 9 de marzo de 1968, reguló las obligaciones de publicidad de los actos de constitución de sociedades, de sus balances, cuentas de pérdidas y ganancias, y otros actos mercantiles, para asegurar la información de terceros sobre sus elementos sustanciales. Fue modificada por la Directiva 2003/58/CE del Parlamento y del Consejo de 15 de julio de 2003. La Directiva del Consejo 77/91/CEE, de 23 de diciembre de 1976, completó el régimen de publicidad respecto a las sociedades anónimas¹²⁴². Ha sido modificada por la Directiva 2009/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009¹²⁴³.

La Directiva 78/669/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, estableció el régimen de las cuentas, que deberán “ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad” (art. 2). Encomendó a los Estados miembros el establecimiento de sanciones para cuando las cuentas anuales o el informe de gestión de las sociedades no se estableciera conforme a la Directiva. La Directiva 88/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, extendió a las cuentas consolidadas las exigencias de las directivas anteriores. En cuanto a las obligaciones de información y documentación de las fusiones y escisiones ha sido modificada por la Directiva 2009/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009.

La fusión de las sociedades fue regulada por la Directiva 78/855/CEE, de 9 de octubre de 1978, y las escisiones por la Directiva 82/891/

1242. Fue modificada por las Directivas 92/101/CEE y 2006/68/CE. Sobre su funcionamiento se promulgó la Directiva del Consejo 89/667/CEE de 21 de diciembre de 1989.

1243. DOUE L 259/14, de 2 de octubre de 2009. También ha afectado a las Directivas 78/855/CEE, y 2005/56/CE.

CEE, de 27 de diciembre de 1982. Ambas afectadas por las modificaciones introducidas por la Directiva 2009/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre obligaciones de información y documentación de las fusiones y escisiones.

Tras varios intentos, la Directiva 2004/25/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, ha establecido el régimen de las ofertas públicas de adquisición de acciones (OPA).

Para la seguridad del mercado, también se han dictado disposiciones sobre la situación financiera de las sociedades mercantiles. El valor de los documentos contables, para transmitir el conocimiento fiel del patrimonio, de la situación financiera y de sus resultados, está regulado por las Directivas 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983, y 84/253/CEE de 10 de abril de 1984. El Reglamento 1606/2002 del Parlamento y del Consejo, de 19 de julio de 2002, armonizó las normas contables y la información financiera de las sociedades cotizadas para garantizar a los inversores. El control de sus cuentas anuales es objeto de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006.

Se han realizado acciones para al establecimiento de sociedades mercantiles europeas. Existe una Convención de 29 de febrero de 1968 sobre el reconocimiento mutuo de las sociedades, pendiente de ratificación por algunos Estados. La Directiva 2005/56/CE regula las fusiones transfronterizas de sociedades, favorecida por la 90/434/CEE sobre su régimen fiscal. La primera ha sido modificada por la Directiva 2009/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre obligaciones de información y documentación de las fusiones y escisiones.

La Directiva 2007/36/CE, de 11 de julio de 2007, sobre los derechos de los accionistas de sociedades cotizadas con domicilio social en un Estado miembro, suprime los obstáculos al voto transfronterizo, reconociendo los derechos de aquellos. El Reglamento CEE 2137/85, de 25 de julio de 1985, reguló el Grupo Europeo de Interés Económico (GEIE) con personalidad jurídica y carácter auxiliar, para facilitar la cooperación entre las sociedades con objetivos comunes y personas físicas de otros estados para obtener beneficios mutuos.

B) La armonización de la fiscalidad sobre las sociedades mercantiles:

En el establecimiento de las normas de armonización de los impuestos directos directamente relacionados con la actividad mercantil¹²⁴⁴, se ha de partir, a nivel de objetivos, de los contenidos en el Informe NEUMARK expuestos.

a) Primera etapa:

En la primera etapa se procedería a

- Armonizar la imposición sobre dividendos e intereses.
- Establecer un Convenio Multilateral para evitar la doble imposición.
- Preparar la reforma de los Impuestos sobre Sociedades para adoptar un impuesto general de tipo único, con un gravamen incrementado sobre los beneficios no distribuidos.
- Adoptar las medidas preparatorias para la adopción por todos los Estados miembros de un gravamen sintético global sobre la renta, homogeneizando las deducciones y reducciones personales.

El proceso para armonizar la imposición societaria se inició en 1969 con la preparación por la Comisión de dos Propuestas de Directiva sobre el régimen fiscal aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial en el seno de la CEE¹²⁴⁵, y a las sociedades matrices y filiales residentes en distintos Estados miembros¹²⁴⁶, que fueron aprobadas en el año 1990.

El Informe VAN DEN TEMPEL de 1969 estudió la doble imposición internacional de los beneficios societarios¹²⁴⁷. El Informe WERNER de

1244. APARICIO PÉREZ, A., “La armonización fiscal y el Impuesto de Sociedades en la Unión Europea”. En *Noticias de la Unión Europea*, 174, 1999, pp. 67-92. MORENO VALERO, P. A., “La armonización del Impuesto sobre Sociedades”. En *Boletín Económico del ICE*, 2730, 2002, pp. 21-30. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 17, 2002.

1245. COM (69) 5 final, DOCE C 39, de 22 de marzo de 1969.

1246. DOCE C, 39, de 22 de marzo de 1969.

1247. “El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea” (Informe Van den Tempel). En *Hacienda Pública Española*, 9, 1971.

1970 propugnó la convergencia de la base imponible y de los tipos impositivos del Impuesto de Sociedades, armonizando los impuestos susceptibles de influir de modo directo sobre los movimientos de capitales en el interior de la Comunidad, especialmente la imposición sobre los intereses procedentes de los valores mobiliarios de renta fija y los dividendos¹²⁴⁸. En ambos se planteó que la imposición directa no incidiese de modo negativo en la libre circulación de capitales.

El 1 de agosto de 1975, la Comisión presentó una Propuesta de Directiva sobre la armonización del Impuesto de Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos¹²⁴⁹. Propuso la implantación de una retención en la fuente sobre los dividendos distribuidos del 25%, la aplicación de un tipo único entre el 45% y el 55%, y la integración parcial de los impuestos de la renta de las personas físicas y sociedades, conforme al sistema de imputación del crédito fiscal.

La supresión de la doble imposición por corrección de beneficios entre empresas asociadas fue objeto de la Directiva del 29 de noviembre de 1976¹²⁵⁰. Se extendió a los organismos de inversión colectiva la propuesta de Directiva de 1975 sobre armonización del Impuesto y los regímenes de retención de 1975¹²⁵¹.

Tras los intentos anteriores, finalmente se dictó la Directiva 77/779/CEE, de 19 de diciembre de 1977, sobre la asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos¹²⁵². Fue ampliada a la imposición indirecta por la Directiva 79/1070/CEE¹²⁵³.

El Informe BURKE de 26 de marzo de 1980 propuso armonizar las normas de tributación de los intereses y dividendos para la determinación de la base imponible y los tipos impositivos, aplicando el método de

1248. COMISIÓN EUROPEA, *Rapport au Conseil et a la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union Economique et Monétaire dans la Communauté*. Bruselas, 1970.

1249. DOCE C 253, de 5 de noviembre.

1250. DOCE C 301, de 21 de diciembre de 1976.

1251. DOCE C 184, de 2 de agosto de 1975.

1252. DOCE L 336, de 27 de diciembre de 1977.

1253. DOCE L 331, de 27 de diciembre de 1979.

imputación para evitar la doble imposición de los dividendos. Insistió en la necesidad de alcanzar una base normal del impuesto aproximando las reglas aplicables a las amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de las pérdidas.

El 20 de septiembre de 1984, la Comisión presentó una Propuesta de Directiva, sobre la armonización del régimen fiscal de compensación de pérdidas de un ejercicio con los beneficios de ejercicios anteriores y posteriores con devolución de impuestos¹²⁵⁴. Fue modificada por otra aprobada el 19 de junio de 1985¹²⁵⁵.

El Libro Blanco para la realización del Mercado Interior fue aprobado por el Consejo Europeo de Milán de 28 y 29 de junio de 1985. Estudió la eliminación de las fronteras técnicas, la libre circulación de trabajadores y la armonización de la fiscalidad empresarial. Propuso la supresión de los obstáculos fiscales a la cooperación entre empresas europeas, planteando la armonización de los impuestos sobre el consumo, IVA y especiales. Asimismo señaló la necesidad de regular por medio de Directivas el régimen fiscal de las fusiones, escisiones y aportaciones de activo entre sociedades de diferentes Estados miembros; la eliminación de la doble imposición en la corrección de beneficios entre empresas asociadas, y la compensación de pérdidas.

b) La segunda etapa:

A esta etapa el Informe NEUMARK le asignó los siguientes objetivos:

- Entrada en vigor del Impuesto de Sociedades armonizado.
- Establecer un Convenio Multilateral sobre la doble imposición.

Sin embargo, a efectos de la propia dinámica de la actuación comunitaria, podemos considerar que la segunda etapa se inició con la aprobación por el Consejo el 24 de junio de 1988 de la Directiva 88/361/CEE, que estableció la libre circulación de capitales en el seno de la CEE. Para evitar los efectos negativos sobre la localización del ahorro por los diferentes regímenes fiscales nacionales, se incluyó una disposición para que la Comisión presentara al Consejo, antes del 31 de diciembre de 1988, las propuestas necesarias para suprimir

1254. COM (84) 404 final, DOCE C 235, de 20 de septiembre de 1984.

1255. COM (85) 319 final, DOCE C 170, de 9 de julio de 1985.

los riesgos de distorsión, evasión y fraude. La Comisión lo hizo el 8 de febrero de 1989 con dos Propuestas de Directiva, que no fueron aprobadas. En la primera se planteó la aplicación de una retención mínima en origen del 15% sobre los intereses, salvo que la entidad financiera tuviese la obligación de informar automáticamente a la Administración Tributaria, en cuyo caso, la retención sólo se aplicaría a los no residentes. La segunda previó la ampliación de las obligaciones de información y asistencia mutua entre las Administraciones fiscales de los países miembros.

En un Anteproyecto de Directiva para la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imposables, planteado en 1988 se propuso una armonización global de la base imponible.

El año 1990 fue muy importante en cuanto al establecimiento de la armonización de la imposición directa. La Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo de abril de 1990, sobre la fiscalidad de las empresas, invocando el principio de subsidiariedad, planteó que las iniciativas se definieran por medio de una consulta con los Estados miembros¹²⁵⁶.

El 23 de julio de 1990 se aprobaron dos Directivas para mejorar la competitividad de las empresas y facilitar su reestructuración. La 90/434/CEE sobre el régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros, con un régimen específico para la tributación de las plusvalías¹²⁵⁷. La Directiva 90/435/CEE, sobre el régimen de sociedades matrices y filiales, con dos propuestas alternativas para eliminar la doble imposición: la exención de los dividendos percibidos, o su sujeción y posterior deducción¹²⁵⁸. El Convenio 90/436/CEE versó sobre doble imposición en la corrección de los beneficios de las empresas asociadas¹²⁵⁹. Hubo propuestas de Directiva sobre la compensación transfronteriza de pér-

1256. SEC (90) 601 final.

1257. DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

1258. DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990. Fue modificada por la Directiva 2003/123/CE.

1259. DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

didadas, y el régimen fiscal del pago de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales, que no prosperaron¹²⁶⁰.

La preocupación por la fiscalidad empresarial obligó a la Comisión a crear un Comité de expertos para que analizara la aproximación de la legislación sobre sociedades. Lo hizo el Informe RUDING emitido el 18 de marzo de 1992¹²⁶¹. Planteó la conveniencia de una armonización activa del Impuesto de Sociedades por parte de las autoridades comunitarias, proponiendo medidas concretas para eliminar la doble imposición internacional y para armonizar la estructura del impuesto, en cuanto a las normas de determinación de la base imponible (amortizaciones, provisiones, plusvalías, gastos deducibles, etc.) y tipos impositivos.

Posteriormente, la Comisión elaboró las Recomendaciones 94/390/CE, de 25 de mayo, y 94/1069/CE, de 7 de diciembre, relacionadas con el régimen fiscal aplicable a las pequeñas y medianas empresas, a los beneficios reinvertidos, al tratamiento fiscal de la transmisión de la empresa, etcétera¹²⁶². Presentó dos propuestas de Directivas sobre el régimen del pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales, modificando las Directivas 90/434 y 90/435.

c) Tercera etapa:

Según el Informe NEUMARK, le correspondería realizar los siguientes objetivos respecto a la fiscalidad empresarial comunitaria:

- Adoptar las medidas armonizadoras pendientes de las etapas anteriores.
- Crear un sistema de intercambio de datos para asegurar un sistema de control fiscal eficaz.
- Crear un sistema de compensación financiera entre países.

1260. COM (90) 595, DOCE C 53, de 28 de febrero de 1991.

1261. COM (2001) 582 final, “Comunicación de la Comisión al Consejo sobre orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas”. En *Hacienda Pública Española*, 2, 1992, pp. 220-258.

1262. COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo con motivo de la presentación de las conclusiones del comité de expertos independientes bajo la presidencia del señor RUDING sobre orientaciones de fiscalidad empresarial en el marco del perfeccionamiento del mercado interior de 26 de junio de 2002. SEC (92) 1118 final.

- Crear un tribunal especial para resolver los litigios entre países en la materia.

Como un objetivo a establecer en el momento oportuno, estaría la supresión de los impuestos sobre los movimientos de capitales en cuanto se liberalizaran.

Sin entenderla asimilada a la imprecisada etapa del Informe, se puede entender que la tercera etapa correspondiente al régimen del Impuesto de Sociedades, se inició en 1997 con la presentación del “Paquete Fiscal” o “Paquete MONTI”, de gran relevancia en relación con la armonización de la imposición directa.

Este conjunto de medidas tuvo su precedente en la Comunicación de la Comisión de 20 de marzo de 1996, “La fiscalidad en la Unión Europea”¹²⁶³. Reconoció que la competencia fiscal desleal era un motivo de preocupación, porque la “degradación de los sistemas fiscales se produce a través de la erosión de la base de la imposición, provocada tanto por la competencia fiscal (transferencia de bases tributarias a otros países), como por el desarrollo de la economía sumergida (transferencia de bases tributarias al mercado negro)”. Reconoció que se había producido un cambio estructural en los sistemas fiscales de los Estados miembros, porque la carga impositiva se había desplazado “hacia la base imponible menos móvil –el trabajo– a fin de compensar las pérdidas fiscales ocasionadas por la erosión de otras bases que disfrutaban de mayor movilidad”, refiriéndose al capital. Concluyó defendiendo la necesidad de una mayor coordinación fiscal al nivel de la Unión.

Según la Comisión, se había establecido la competencia respecto a la fiscalidad, con graves obstáculos al mercado interior por causa de las normas para la adopción de decisiones y la falta de una perspectiva global:

“la aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutaban de una mayor movilidad. Para contrarrestar este fenómeno, los

1263. SEC (96) 487 final, de 20 de marzo de 1996.

diversos Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta”¹²⁶⁴.

La Comunicación de la Comisión se presentó a la reunión del ECOFIN, celebrada en Verona, en abril de 1996. Se decidió crear un grupo de trabajo integrado por los Ministros de Finanzas de los Estados miembros, presidido por el Comisario de Fiscalidad, Mario MONTI. Su misión era elaborar un estudio sobre el correcto funcionamiento del mercado único y las medidas a adoptar a tal fin¹²⁶⁵.

De esa reunión salió el documento “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”, de 22 de octubre de 1996¹²⁶⁶. Se propuso que la Política Fiscal europea garantizara el buen funcionamiento del mercado interior, estabilizara los ingresos fiscales de los Estados miembros y fomentara el empleo. Se trataba de salir al paso de las tendencias a la competencia fiscal, que conducía a la economía sumergida y al desplazamiento de la fiscalidad sobre el capital hacia el trabajo. Instó a la Comisión a adoptar iniciativas sobre las medidas fiscales perjudiciales que existían en el ámbito comunitario y para mejorar la colaboración entre las Administraciones Tributarias nacionales para luchar contra el fraude fiscal. Declaró como principio que

“la Comisión desea poner de relieve que toda propuesta de intervención comunitaria en materia de fiscalidad ha de ajustarse a los principios de solidaridad y proporcionalidad. [...] la Comisión no persigue una armonización de los sistemas tributarios como un fin en sí mismo, sino que es partidaria de un planteamiento pragmático y realista que permita combatir mejor la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados”.

Propuso adoptar iniciativas para alcanzar un acuerdo general sobre los tipos de medidas perjudiciales en el contexto comunitario; definir normas comunes en algunos ámbitos (“Código de buena conducta”);

1264. SEC (96) 487 final, p. 10.

1265. SEC (96) 487 final.

1266. COM (96) 546 final, de 22 de octubre de 1996.

coordinar las medidas de las autoridades estatales para impedir que la competencia fiscal perjudique al interés común, e intensificar la cooperación en la lucha común contra el fraude y la evasión. Sugirió establecer sistemas tributarios lo más sencillos, justos y eficaces posibles, suprimir las medidas que perjudicasen a los flujos transfronterizos de ingresos, regular los pagos de intereses y cánones de empresas, y eliminar la competencia desleal en la fiscalidad empresarial. No entendió que fuese necesario establecer tipos o bases mínimos para el Impuesto de sociedades, aun cuando debía garantizarse un grado mínimo de imposición común.

En la reunión del ECOFIN celebrada en Mondorf-Les-Bains en septiembre de 1997, se instó a la Comisión a que presentase las medidas concretas a incluir en el “Paquete Fiscal”. Lo realizó con las Comunicaciones de 1 de octubre y el 5 de noviembre de 1997. El Consejo de ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 aprobó un “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea”¹²⁶⁷, formado por el “Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas”, la propuesta de directiva sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas, la propuesta de Directiva para garantizar un mínimo de imposición efectiva dentro de la Comunidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses y régimen de las sociedades¹²⁶⁸.

La aprobación del Paquete Fiscal precisaba la unanimidad de los Estados miembros sobre las tres propuestas del Paquete para que entrara en vigor, condicionándola a la adopción de sus contenidos por parte de terceros países (Suiza, Mónaco, Liechtenstein, Andorra y San Marino entre otros) y de los territorios asociados y dependientes de los Estados miembros (por ejemplo Macao, Groenlandia, Islas Vírgenes británicas, Islas de Man, Antillas holandesas, Islas Caimán, etc.). Se trataba de evitar la salida del capital de la UE hacia otros mercados internacionales.

1267. DOCE C 2, de 6 de enero de 1998. DOCE C 59, de 25 de febrero de 1998.

1268. SERRANO PALACIO, C. y GARCÍA-VILANOVA, I., “Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 327-338.

1. Código de Conducta:

Se elaboró el Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas, para eliminar las medidas perniciosas que existieran en el ámbito europeo, e incidieran en la localización de las actividades empresariales. Se establecieron los criterios de evaluación de su condición perjudicial, que sirvieron para que los Estados miembros elaboraran las que podían incluirse en la lista de las perjudiciales. Se recogieron en el “Informe PRIMAROLO”, del que conoció el ECOFIN el 29 de noviembre de 1999¹²⁶⁹.

El Código de Conducta es relevante respecto al tratamiento fiscal de las empresas, que está en el origen de los conflictos sobre las ayudas de Estado y de los debates sobre los ordenamientos fiscales regionales infraestatales. Consideró “potencialmente perniciosas y, por consiguiente, afectadas por el presente Código las medidas que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate”. Este nivel puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente. En la evaluación de su carácter pernicioso se tendrá en cuenta:

- “1) si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o
- 2) si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional, o
- 3) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
- 4) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan

1269. El ECOFIN elaboró una Guía para su aplicación que fue aprobada el 27 de noviembre de 2000. ALBILLOS FERNÁNDEZ, M. L., “El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal”. En *Revista de Estudios Europeos*, 24, 2000, pp. 73-86. BOKOBO MOICHE, S., “Código de Conducta Fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”. En *Crónica Tributaria*, 93, 2000, pp. 41-47. RUIBAL PEREIRA, L., “Código de conducta para la fiscalidad de las empresas”. En *Noticias de la Unión Europea*, 179, 1999, pp. 105-109.

a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE, o

5) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia”.

El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas encomendó a la Comisión la elaboración de una Propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro, que se aplicase exclusivamente a los intereses abonados a no residentes, basado en el modelo de coexistencia de la retención en origen e intercambio de información, extensible a terceros países, y a preparar una Directiva sobre el pago de intereses y cánones entre empresas asociadas situadas en distintos Estados miembros¹²⁷⁰.

2. Directiva sobre la fiscalidad del ahorro:

La Directiva del ahorro, cuya elaboración dispuso el ECOFIN, trataba de evitar la pérdida de ingresos fiscales por la estrategia de competencia fiscal existente en la UE.

La Comisión europea presentó en mayo de 1998 una Propuesta de Directiva, para garantizar una imposición efectiva mínima de los rendimientos del ahorro, obtenidos en forma de intereses en sentido amplio, incluyendo los derivados de la participación en organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM). Afectaría únicamente a los intereses recibidos en un Estado miembro por un sujeto no residente en ese Estado¹²⁷¹. Previó un modelo de coexistencia, para que los Estados miembros pudiesen optar entre aplicar una retención en origen del 20% o intercambiar información con la Administración Tributaria del país de residencia del preceptor de los intereses. Para evitar la doble imposición internacional¹²⁷², en el caso de aplicación de

1270. DOCE C 2, de 6 de enero de 1998. DOCE C 59, de 25 de febrero de 1988.

1271. COM (1998) 295 final, DOCE C 212, de 8 de julio de 1998.

1272. BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición internacional*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, 1974, p. 30, la define como “la situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte e su importe, durante un mismo periodo impositivo, si se trata de impuestos periódicos, y por una misma causa”. Se diferencia entre la doble imposición jurídica, que implica gravar en dos países por el mismo hecho imponible,

la retención en origen, se establecía que el Estado de la residencia debería aplicar el método de imputación ordinaria. En cualquier caso, si la retención satisfecha en origen superaba la cuota que correspondería pagar en el país de la residencia, el Estado miembro del pagador debería abonar la diferencia directamente al sujeto. La retención en origen no se aplicaría si el individuo que recibía los intereses presentase al pagador un certificado expedido por la Administración Tributaria de su país de residencia en el que ésta hiciera constar que había sido informada de los intereses que su ciudadano iba a cobrar. El intercambio de información debía ser automático y producirse en los seis meses siguientes al final del año natural anterior, en relación a los intereses pagados durante dicho año. Su aprobación tenía las mismas condiciones que el Código de Conducta, respecto a la aceptación y aplicación de su contenido en terceros países.

Ante las dificultades surgidas, el Consejo Europeo de Helsinki de diciembre de 1999 creó un grupo de trabajo, que elaboró un informe en relación con este tema. Fue estudiado por el Consejo Europeo de Santa María da Feira de junio de 2000. Optó por la aplicación del intercambio de información, y la utilización transitoria de la retención en origen, instando a la Comisión y al Consejo ECOFIN a concretar el contenido de la propuesta antes de finales del año 2000. Estableció el 31 de diciembre de 2002 como fecha tope para la aprobación del Paquete Fiscal.

El Consejo ECOFIN de noviembre de 2000, detalló el contenido de la Propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro y el intercambio de información, permitiendo a Bélgica, Luxemburgo y Austria aplicar transitoriamente una retención liberatoria en origen del 15% durante los tres primeros años (2003, 2004 y 2005) y del 20% el resto (hasta el

y la doble imposición económica que supone gravar la misma renta en dos países en el ámbito de diferentes sujetos. Se utilizan como medios correctores: el método de la exención, cuando se grava en un país y está exenta en otro; método del crédito fiscal o de la imputación, cuando se grava toda en el país de residencia, concediéndose una deducción o crédito para lo pagado en el extranjero con el límite de lo que se pagaría en el de primero; método de deducción, cuando el país de residencia permite deducir de la base la cuota correspondiente a otro. SÁNCHEZ GARCÍA, N., "La doble imposición internacional". En *Revista de treball, economia i societat*, 16, 2000, pp. 25-40.

2009). Durante este período transitorio los demás Estados miembros comunicarían automáticamente la información a estos países sin que se requiriera la reciprocidad. En los casos en los que se aplicase retención en origen, el Estado del pagador de los intereses debía transferir al país de residencia del beneficiario de dichos intereses el 75% de lo que recaudase por tal concepto.

El 18 de julio de 2001, la Comisión presentó una nueva Propuesta de Directiva al Consejo¹²⁷³, que sustituye a la de mayo de 1998, y que recogió todo lo acordado en la reunión del Consejo ECOFIN de noviembre de 2000. Introdujo tres sistemas: retención en origen, intercambio de información y certificación de haber informado a la Administración Tributaria competente.

El Consejo de ECOFIN de 3 de junio de 2003 aprobó la Directiva, que se promulgó como 2003/48/CE del Consejo, de la misma fecha¹²⁷⁴. Estableció el deber de intercambiar información de modo automático sobre los intereses abonados a los no residentes. Se admitió que excepcionalmente Bélgica aplicase una retención en origen del 15% los tres primeros años, siendo del 20% los tres siguientes y del 35% a partir de 2011 hasta que se aplicasen medidas similares en Suiza, Mónaco, Andorra, Liechtenstein y San Marino, con los que se realizarían negociaciones, así como con otros territorios asociados y dependientes de los Estados miembros.

3. Pago de intereses y cánones entre empresas de distintos Estados miembros:

Se trataba de dictar una Directiva sobre la exención de retención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas, para evitar la doble imposición sobre las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas.

Se elaboró una Propuesta de Directiva sobre al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas situadas en distintos Estados miem-

1273. COM (2001) 400, de 18 de julio.

1274. DO L 157, de 26 de junio de 2003. Ha sido modificada por las directivas 2004/66/CE (DO L 168, de 1 de mayo de 2004) y 2006/98/CE (DO L 363, de 20 de diciembre de 2006).

bros¹²⁷⁵. Propuso básicamente la exención de retenciones en origen para dichas operaciones, con un período transitorio de ocho años para Grecia y Portugal, tanto para los cánones como para los intereses, durante el cual deberán aplicar una retención máxima del 10% los cuatro primeros años y del 15% los restantes. También había período transitorio para España en cuanto a los cánones, por existir la exención de retención en origen para los intereses siempre que se actuase sin Establecimiento Permanente.

El ECOFIN en su reunión de 17 de julio de 2000 encomendó al Grupo de Cuestiones Fiscales avanzar en su diseño, a pesar del compromiso de aprobar simultáneamente los tres elementos del Paquete Fiscal. En sesión de julio de 2001 elaboró un programa de trabajo, que concluiría a final de septiembre de 2002 con la aprobación de la directiva sobre intereses y cánones.

Fue aprobada como Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, objeto de varias modificaciones posteriores.

4. Impuesto de Sociedades y Base Imponible Consolidada Común (BICCIS):

La Comisión remitió en 2001 dos comunicaciones al Consejo y al Parlamento Europeo. Una sobre “Política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años”¹²⁷⁶, con la idea de avanzar para establecer un sistema común de imposición sobre sociedades para poder calcular los benéficos de las empresas transfronterizas con los mismos criterios y normas, establecer cuentas consolidadas fiscalmente, y eliminar los efectos fiscales de las transacciones internas.

En la Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”¹²⁷⁷, se estudió el Impuesto de Sociedades y su articulación para lograr los objetivos y fines perseguidos por la Política Fiscal Europea¹²⁷⁸. Se encargó un estudio sobre la incidencia del impuesto en la localiza-

1275. COM (1998) 67 final. DOCE C 123, de 22 de abril de 1998.

1276. COM 2001 260 final, de 23 de mayo de 2001.

1277. COM (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001.

1278. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empre-

ción de actividades, en la actividad transfronteriza, en la competitividad empresarial y las medidas a introducir para evitar las distorsiones que pudiera provocar en el mercado común y en la puesta en práctica de las libertades comunitarias¹²⁷⁹.

El estudio se planteó a largo plazo para beneficiar al conjunto de las empresas estableciéndose una “Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades” (BICCIS), para aquellas cuyo ámbito fuera el comunitario, de carácter voluntario, sin establecer una armonización del tipo impositivo. La base se repartiría entre los Estados miembros y sobre ella aplicarían el tipo impositivo vigente en cada uno de ellos. Se trataría de una base amplia para poder reducir los tipos impositivos y suprimir las deducciones. Por otra parte, facilitaría la aplicación del Estatuto de Sociedad Europea a partir de 2004¹²⁸⁰. Propuso como soluciones técnicas para alcanzar el modelo:

sas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria. COM (2001) 582 final, de 23 de octubre.

1279. ALBI IBÁÑEZ, E., “Líneas de reforma en el Impuesto sobre sociedades”. En *Hacienda Pública Española*, monografía, 2001, pp. 191-206. ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ROMERO JORDÁN, E., *Líneas de reforma del Impuesto de sociedades en el contexto de la Unión Europea*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 13/02, 2002. CRUZ PADIAL, I., “La fiscalidad empresarial en el ámbito de la Unión Europea: expectativas de futuro”. En *Noticias de la Unión Europea*, 266, 2003, pp. 79-98. MAGRANER MORENO, F. J., *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Barcelona: Bosch, 2009. PAREDES GÓMEZ, R., *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 26/02, 2002. RUIZ HIDALGO, C., *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

1280. En 2001 se creó un grupo de Trabajo: *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTBWG)*, integrado por expertos de los Estados miembros y de la Comisión. AGÜNDEZ, A., “The Delineation and Apportionment of an EU Consolidate Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options”. En *Working Paper*, 9, 2006, Bruselas: Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. CID-HARGUINDEY, A., GARCÍA-ROZADO, B., “La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 3, 2007, pp. 47-63. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO. “¿Creación de una base imponible consolidada común para el Impuesto de Sociedades en la UE?”. En *Dic-*

- “Determinación de la base imponible según el Estado de origen” (*Home State Taxation*): cada empresa o grupo determinaría la única base imponible conforme a la legislación del país donde radicara su sede central.
- “Base imponible común consolidada” (*Common Consolidated Tax Base*): conforme a las normas armonizadoras coexistentes con las nacionales para posibilitar la libertad de opción de las empresas por unas u otras, aplicando cada Estado sus disposiciones fiscales.
- “Impuesto europeo sobre sociedades” (*European Union Company Income Tax*): regulado y recaudado a nivel europeo, con carácter opcional u obligatorio para las empresas multinacionales.
- “Armonización de las normas nacionales” (*A Single Compulsory Harmonised Tax Base*): siguiendo el método de la imposición indirecta, con reglas aplicables obligatoriamente a las empresas.

Se observa una tendencia en la Comisión a seguir trabajando como opción de futuro sobre la “Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades” (BICCIS). En una Conferencia celebrada en Bruselas en abril de 2002 se consideró como la mejor opción posible, y se renunció a la armonización de los tipos impositivos por entender que se excedía del objetivo de lograr el mejor funcionamiento del mercado interior¹²⁸¹. Se acordó seguir estudiándola con base en experiencias piloto con pequeñas y medianas empresas, así como en la utilización de las Normas Internacionales de Informa-

támenes del Comité Económico y Social Europeo, 241, 2006, pp. 1-16. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1027-1027. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto de sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes. COM (2003) 841 final, de 30 de diciembre de 2003.

1281. MARTÍNEZ SERRANO, A., “La armonización de los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: algunas consideraciones a raíz de las recientes reformas fiscales en los Estados miembros”. En *Quincena Fiscal*, junio, 2002, pp. 65-70. “La armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: análisis de las últimas propuestas y conclusiones derivadas de la reciente conferencia fiscal europea”. En *Impuestos*, 17, 2002, pp. 105-114.

ción Financiera (NIIF)¹²⁸² para el establecimiento de la base imponible consolidada¹²⁸³.

Se trata de una cuestión en estudio desde la perspectiva de la mejora del mercado y de la competitividad de las empresas, que ha suscitado rechazos en cuanto afectaría a la competencia fiscal en la imposición directa, reduciendo la capacidad de maniobra que da a los gobiernos. Se ha considerado que la propuesta de una *common consolidated corporate tax base* (CCCTB) es impropia de una economía abierta, y un

“primer paso hacia una política de armonización fiscal en la Unión Europea, que minará la competencia fiscal dentro de la Unión Europea, y debilitará la competitividad de la región en la economía global, [...] hará la base fiscal de sociedades aún más complicada y, posiblemente, incluso más alejada de las normas de contabilidad internacionales, mientras que, si es opcional, sólo incrementaría el número de estándares dentro de la UE. [...] creará enormes costes de cumplimiento de impuestos a las empresas”¹²⁸⁴.

6.3.2. *Imposición relacionada con la renta de las personas físicas.*

Se ha expuesto como en este ámbito la armonización ha sido mucho menor. Así lo acredita el contenido del reducido grupo normativo sobre

1282. Antes denominadas NIC, con carácter obligatorio desde 2005.

1283. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo. Aplicación del Programa Comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: Progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), 2 de mayo de 2007, COM (2007) 223 final, no publicadas en el Diario Oficial. El Comisario de aduanas y fiscalidad Laszlo KOVACS anunció el 26 de marzo de 2007 el propósito de los ministros europeos de Hacienda de consolidar una base tributaria común del impuesto sobre las sociedades en doce de los veintisiete miembros en el horizonte del 2010, con una decisión de cooperación reforzada. BÉNASSY-QUÉRÉ, A. y LAHRÈCHE-REVIL, A., “Impôt sur les sociétés: tous à 0%”. En *La Lettre du CEPPII*, 246, 2005, pp. 1-4.

1284. Documento firmado por entidades representativas de la sociedad civil de todos los Estados miembros. Por España lo hicieron el director de Política fiscal del Instituto Juan de Mariana y el de la Asociación Madrileña de Consumidores y Contribuyentes de España.

la fiscalidad de los particulares, centrada en los rendimientos del ahorro, los dividendos percibidos y los obstáculos fiscales a las prestaciones de jubilación transfronteriza. El Informe NEUMARK” de 1963 propuso una amplia armonización de la imposición sobre la renta, estimando

“que sería deseable que se percibiera en todos los países de la CEE el mismo tipo de impuesto sobre la renta, es decir, un impuesto unitario de carácter sintético, y que la estructura de las tarifas fuera análoga, incluso siendo diferentes los tipos”.

La construcción del grupo de normas sobre la armonización, se inició con dos estudios de 1966 sobre “Retenciones en la fuente que gravan los dividendos y los intereses de obligaciones” y “Propuestas sobre los impuestos directos”. En 1969 el Informe VAN DEN TEMPEL abordó la fiscalidad de las sociedades y la renta, con conclusiones que no fueron asumidas. En 1970 la Comisión elaboró un anteproyecto de Directiva sobre el régimen fiscal de la retención en la fuente de los intereses de obligaciones.

La comisión aprobó en diciembre de 1979 una propuesta de Directiva, sobre el gravamen de las rentas salariales de los trabajadores transfronterizos, con objeto de dar el mismo tratamiento fiscal a los residentes y no residentes. Se propuso que quedasen sujetas al impuesto en el Estado de residencia. No prosperó y se retiró en 1993.

Una Recomendación de la Comisión de 1994, trató de evitar las discriminaciones en el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por una persona física en un país comunitario del que no es residente, que obtuviera en el Estado en el que no reside al menos el 75% de sus ingresos.

Para complementar la Directiva sobre afiliación y planes de pensiones de los trabajadores, el 19 de abril de 2001 la Comisión presentó una Comunicación sobre los obstáculos fiscales a las pensiones transfronterizas.

Sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses se aprobó la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003. Permite que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

Sobre la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, ha establecido que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, y que los dividendos pagados a no residentes no deben someterse a una imposición superior a la aplicada a los dividendos pagados a los residentes¹²⁸⁵. Se trata de compatibilizar con el Tratado CE los sistemas de imposición de los dividendos percibidos por las personas físicas de los Estados miembros.

6.3.3. *Grupo normativo.*

A continuación se enumeran las normas que inician el proceso de armonización de la imposición directa, cuya exposición excede del contenido de este trabajo. Sirvan como referencia de las normas comunitarias a las que, por ahora, debe acomodarse el ejercicio de la potestades tributaria de la Comunidad Foral, conforme al artículo 2.1.c) del Convenio Económico.

Sobre la fiscalidad directa la política fiscal de la UE actúa en los siguientes ámbitos, conforme a la normativa vigente:

A) Normas generales:

1. Coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, sobre “La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior”¹²⁸⁶.

Su objeto es promover la coordinación de los sistemas de imposición directa no armonizados de los Estados miembros con el fin de su-

1285. COM (2003) 810 final, no publicada en el Diario Oficial.

1286. COM (2006) 823, no publicada en el Diario Oficial.

primir obstáculos fiscales tales como las discriminaciones y las dobles imposiciones en la Unión Europea (UE).

Dos de estas iniciativas se refieren a los ámbitos específicos de las imposiciones de salida¹²⁸⁷, y de la deducción de las pérdidas transfronterizas sufridas por las empresas y grupos empresariales¹²⁸⁸.

En sesión del Consejo de ECOFIN de 27 de febrero de 2007, sobre coordinación de la fiscalidad directa en el mercado interior, se acordó explorar la necesidad de una mayor coordinación respecto a la imposición de salida, el tratamiento de las pérdidas transfronterizas, de las pensiones y otras remuneraciones similares, las medidas anti-abuso como la subcapitalización y las normas CFC, la retención fiscal a cuenta, y la eliminación de la doble imposición o la doble exención.

2. Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo”¹²⁸⁹.

Sobre la coordinación de los sistemas fiscales de los Estados miembros en materia de compensación transfronteriza de las pérdidas sufridas por las empresas, a partir del establecimiento de una norma mínima para la compensación de las pérdidas transfronterizas de las sociedades y grupos de sociedades.

3. Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006,

1287. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, “Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros” [COM (2006) 825 final, no publicada en el Diario Oficial].

1288. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo” [COM (2006) 824 final, no publicada en el Diario Oficial].

1289. COM (2006) 824 final, no publicada en el Diario Oficial.

“Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros”¹²⁹⁰.

Son propuestas sobre cómo los Estados miembros podrían coordinar sus normas en materia de imposición de salida para eliminar la discriminación o la doble imposición sobre las plusvalías cuando un contribuyente abandona un Estado miembro para instalarse en otro Estado miembro antes de vender su patrimonio o cuando un contribuyente traslada su domicilio social o sus activos a otro Estado miembro.

4. Medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo económico y social de 10 de diciembre de 2007, titulado “La aplicación de las medidas de lucha contra los abusos en el ámbito de la fiscalidad directa en el seno de la Unión Europea y de las relaciones con terceros países”¹²⁹¹.

A partir de la doctrina establecida por el TJCE, tratando de conseguir medidas coordinadas y constructivas entre los Estados miembros.

B) Fiscalidad de las empresas:

1. Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a sus filiales:

– Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes. Modificada por las Directivas 2003/123/CE, de 2 de febrero de 2004¹²⁹², y 2006/98/CE, de 1 de enero de 2007¹²⁹³.

1290. COM (2006) 825 final, no publicada en el Diario Oficial.

1291. COM (2007) 785 final, no publicada en el Diario Oficial.

1292. DO L 7, de 13 de enero de 2004. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1022-1023.

1293. DO L, 363, de 20 de diciembre de 2006. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1015-1058.

Se dictan normas fiscales neutras desde el punto de vista de la competencia aplicables a las agrupaciones de sociedades de Estados miembros diferentes. Con el fin de suprimir la doble imposición por los beneficios distribuidos como dividendos por parte de una filial situada en un Estado miembro a su sociedad matriz situada en otro Estado miembro.

2. Régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportación de activo:

– Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes¹²⁹⁴ Estados miembros. Modificada por las Directivas 2005/19/CE¹²⁹⁵, y 2006/98/CE¹²⁹⁶.

La Directiva introduce un régimen fiscal común para las operaciones transfronterizas de reestructuración.

3. Régimen fiscal común: pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas:

– Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembro¹²⁹⁷. Modificada por las Directivas 2004/66/CE¹²⁹⁸, 2004/76/CE¹²⁹⁹, y 2006/98/CE¹³⁰⁰.

1294. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1025-1026. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1089-1128.

1295. DO L 58, de 4 de marzo de 2005. ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A., “Análisis de la Directiva 2005/19/CE sobre reestructuraciones empresariales”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 5-15.

1296. DO L 363, de 2 de diciembre de 2006.

1297. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1024-1025. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva 2003/49/CE sobre la fiscalidad de los intereses y cánones”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1059-1088.

1298. DO L 168, de 1 de mayo de 2004.

1299. DO L 157, de 30 de abril de 2004, rectificado en el DO L 195, 2 junio 2004.

1300. DO L 363, de 20 de diciembre de 2006.

Se establece un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes, a fin de eliminar la imposición en origen de dichos pagos y suprimir así su doble imposición.

4. Eliminación de la doble imposición (procedimiento arbitral):

– Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas. Modificada por el Convenio 96/C 26/01¹³⁰¹, y el Protocolo de prórroga (1999/C 202/02)¹³⁰². Existe un Código de Conducta para la aplicación del convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas¹³⁰³.

Convenio que introduce un procedimiento de arbitraje para evitar la doble imposición en caso de rectificación de los beneficios de empresas asociadas de diferentes Estados miembros.

La Comunidad ha firmado acuerdos con los Principados de Andorra, Liechtenstein y Mónaco, y la Confederación Suiza.

5. Régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas:

- Recomendación 94/3390/CE de la Comisión, de 25 de mayo de 1994, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas¹³⁰⁴.
- Recomendación 94/1068/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas¹³⁰⁵.

6. Base Imponible Común Consolidada:

En el Impuesto sobre sociedades se estudia el establecimiento de una “Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades” (BICCS), con el objetivo de que pueda tener carácter voluntario, sin es-

1301. DO C 202, de 16 de julio de 1999. TRAPÉ VILADOMAT, M., “El convenio comunitario de arbitraje: El convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1229-1250.

1302. DO C 2020, de 16 de julio de 1999.

1303. DO C 176, de 28 de julio de 2006.

1304. DO L 177, de 9 de julio de 1994.

1305. DO L 385, de 31 de diciembre de 1994.

tablecer una armonización del tipo impositivo. Se trataría de una base amplia para reducir los tipos impositivos y suprimir las deducciones.

C) Fiscalidad de los particulares:

1. Fiscalidad de los rendimientos del ahorro:

– Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses¹³⁰⁶. Modificada por las Directivas 2004/66/CE¹³⁰⁷, y 2006/98/CE¹³⁰⁸.

Para permitir que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

2. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 diciembre de 2003, sobre “Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior”¹³⁰⁹.

Con base en la jurisprudencia del TJCE se ha establecido que los dividendos entrantes no pueden someterse a una imposición superior a la que se aplica a los dividendos nacionales, y que los dividendos paga-

1306. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “La fiscalidad...”, cit., pp. 1026-1027. SERRANO PALACIO, C. “Efectos positivos y negativos de la Directiva del Ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 2, 2006, pp. 93-102. DE PAZ CARBAJO, J. A., “La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 3, 2007, pp. 173-185. PÉREZ ROYO, F., “La directiva 2003/48/CE sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español”. En *Quincena Fiscal*, 21, 2004. DELMAS GONZÁLEZ, F., “La Directiva del ahorro: Líneas de revisión”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 129-132. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M. “La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1129-1174.

1307. DO L 168, de 1 de mayo de 2004.

1308. DO L 363, de 21 de diciembre de 2006.

1309. COM (2003) 810 final, no publicada en el Diario Oficial.

dos a no residentes no deben someterse a una imposición superior a la aplicada a los dividendos pagados a los residentes. Se trata de compatibilizar con el Tratado CE los sistemas de imposición de los dividendos percibidos por las personas físicas de los Estados miembros.

3. Lucha contra los obstáculos fiscales a las prestaciones de jubilación transfronterizas:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001, consagrada a “La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo”¹³¹⁰.

La aplicación a las prestaciones de jubilación de un mercado único plenamente operativo es indispensable para permitir que los ciudadanos ejerzan el derecho de libre circulación, así como para reforzar la movilidad de los trabajadores. La Comisión propone una estrategia global de lucha contra los obstáculos fiscales que pueden tener un efecto disuasorio tanto sobre las personas que pretenden contribuir a regímenes de jubilación fuera de su Estado miembro de origen, como sobre los organismos de pensiones que desean ofrecer prestaciones de jubilación transfronterizas.

6.4. Imposición indirecta.

Se ha expuesto como la armonización de la imposición indirecta constituye uno de los medios a emplear para conseguir el mercado único, por lo que ha sido el campo propio de la armonización, junto con el Impuesto sobre sociedades. Así lo entiende el artículo 93 TCE cuando encomienda al Consejo adoptar disposiciones para la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre los consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que la armonización sea necesaria para establecer y garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior común¹³¹¹.

1310. COM (2001) 214 final, no publicada en el Diario Oficial.

1311. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El Derecho Financiero...*, cit., pp. 58-64. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual...*, cit., pp. 862-875. GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias...”, cit., pp. 167-171.

Es en este ámbito de la fiscalidad en el que más se ha avanzado, una vez creado el mercado interior con la desaparición de las Aduanas. Esta imposición afecta directamente a los bienes y a su precio en el mercado. Por ello, el Comité Fiscal y Financiero de la CEE en el conocido Informe NEUMARK propuso la creación de una figura impositiva común y general sobre el consumo, actuando en cascada sobre los bienes repercutiendo en el consumidor. El Informe DERINGER de 12 de julio de 1963 recomendó el sistema único del IVA, la posibilidad de crear un impuesto complementario sobre el comercio al por menor, y la imposición de los impuestos sobre los consumos específicos, iniciando la armonización de la imposición indirecta.

Convertido el Impuesto sobre el Valor Añadido en el impuesto comunitario por excelencia, fue progresando y adecuándose en sucesivas Directivas con bases imposables comunes cada vez más uniformes. También se armonizó la imposición sobre el consumo específico de determinados bienes conocidos por las “accisas”. En estos tipos de imposición la armonización alcanzaría a los hechos imposables, los sujetos, las bases y los tipos de gravamen.

El objetivo era contribuir a realizar el mercado interior por medio de la “Aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de impuestos indirectos”, según la comunicación de la Comisión de 21 de agosto de 1987. Planteó la aproximación de los tipos del IVA, la supresión de las fronteras fiscales, el establecimiento de mecanismos comunitarios de compensación, y la convergencia o *statu quo* por el compromiso de los Estados miembros de mantener los tipos impositivos dentro de unos parámetros establecidos. Estos mismos propósitos se reiteraron en la propuesta SCRIVENER de mayo de 1989, que contribuyó a la supresión de las fronteras fiscales y a la aproximación de los tipos del IVA.

6.4.1. *El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).*

Se configuró como el impuesto comunitario indirecto sobre “todo el consumo final interior”, de producción o de importación. No afecta, por tanto, a la inversión empresarial, sino al consumo de la misma por la amortización incorporada a los costes. El hecho imponible son las

prestaciones empresariales, pero lo realmente gravado es el consumo final, no tributando los consumos intermedios de los agentes productivos. Al final se grava el consumo interior, recaudándose el tributo progresivamente en función del valor que cada sujeto incorpora en el proceso. Según la Sexta Directiva se gravan las realidades económicas que generan el valor determinante del consumo final.

El régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido se ha ido configurando a través de un amplio conjunto de Directivas, con numerosas y sucesivas reformas, que acreditan las dificultades de articular un nuevo instrumento de fiscalidad comunitaria. Así queda reflejado al exponer, de forma sistemática, el grupo normativo que lo rige en la parte final de este epígrafe. Ahora sólo se recogen algunos de los hitos más significativos de este proceso evolutivo.

El establecimiento de “un sistema común del IVA”, superando su transitoriedad, como parte del “Programa para el mercado único”, fue el título del documento de la Comisión de 22 de julio de 1996¹³¹². La Comisión insistió en su voluntad de armonizar la imposición indirecta:

“El propio proceso de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y la perspectiva en la que se inscriben la introducción del sistema común de IVA, y su evolución hacia el régimen definitivo van mucho más allá de ese simple logro y son indisociables de otros dos objetivos fundamentales de la Unión Europea: garantizar la neutralidad de la fiscalidad sobre el comercio, tanto dentro de los Estados miembros como entre éstos, paralelamente a la evolución general de la construcción comunitaria; crear un ‘mercado interior’ caracterizado por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales [artículo 3.c) del Tratado]”.

A) Elementos de su evolución:

El 11 de abril de 1967 se aprobaron las Directivas 67/227/CEE y 67/228/CEE, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas Primera y Segunda Directivas IVA lo introdujeron en los países comunita-

1312. COM (96) 328.

rios, sustituyendo a la imposición indirecta interna, que afectaba al mercado interior.

El 9 de diciembre de 1969 se publicó la Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros respecto a los impuestos sobre el volumen de negocios, que introdujo el IVA en los mismos¹³¹³. Se buscaba un impuesto neutral interna y externamente. De entre las modificaciones de las Directivas que lo regularon inicialmente se mencionan las más relevantes. La Cuarta Directiva del Consejo de 20 de diciembre de 1971, introdujo el impuesto en Italia, autorizándole la introducción en una fecha no posterior al 1 de julio de 1972¹³¹⁴. Fue sustituida el 1 de enero de 1973 por la Quinta Directiva¹³¹⁵.

La Decisión del Consejo, de 21 de abril de 1970 sustituyó las contribuciones voluntarias de los Estados miembros al presupuesto de la Comunidad Económica Europea por un porcentaje en función de la base armonizada del IVA. De este modo se convirtió en el recurso de referencia para los ingresos comunitarios.

El 17 de mayo de 1977 se aprobó la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estableció el sistema común del IVA sobre una base imponible uniforme, regulando varios aspectos del impuesto, como los sujetos pasivos, las operaciones sujetas a gravamen y las exentas, la territorialidad y los regímenes especiales.

La Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, reguló las modalidades de devolución del Impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Se dieron prórrogas a Alemania, Dinamarca, Francia, Holanda, Irlanda, Italia y Luxemburgo por la Novena Directiva del Consejo de 26

1313. JOCE L 320, de 20 de diciembre de 1969.

1314. JOCE L 283, de 24 de diciembre de 1971.

1315. JOCE L 162, de 18 de julio de 1972.

de junio de 1978. A Grecia se le concedió por la Decimoquinta Directiva de 29 de diciembre de 1983¹³¹⁶.

La Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, armonizó las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, respecto a las modalidades de devolución del Impuesto a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

La Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, modificó el sistema común de IVA, suprimió las fronteras fiscales en el ámbito comunitario, implantó un sistema transitorio de tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias, la exención de las entregas intracomunitarias, los regímenes particulares para ventas a distancia, la adquisición de medios de transporte, las operaciones triangulares, etcétera.

La Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, dispuso la armonización entre los tipos impositivos y su estructura, por medio de un tipo general no inferior al 15%, y, excepcionalmente, por razones sociales o culturales, uno o dos tipos reducidos, que no podrán ser inferiores al 5 por ciento. Se incorporaron al derecho de los Estados miembros antes del 1 de enero de 1993. A partir de este momento se abolieron los ajustes fiscales en aduana y se estableció la imposición en el país de destino, conforme al régimen del país donde se consumen los bienes y servicios.

La Comisión y el Consejo establecieron un periodo transitorio provisional, desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de diciembre de 1996, para cumplir el calendario del proceso de armonización de la fiscalidad indirecta. Ante esta paralización, la Comisión presentó el 22 de julio de 1996 el documento titulado "Un Sistema Común de IVA. Programa para el Mercado Único"¹³¹⁷. Previó un programa de cinco etapas y un calendario para ejecutar la aplicación del IVA e introducir progresivamente un sistema común de IVA sobre el principio de gravamen en el Estado de origen, es decir, donde se producen los bienes y servicios.

1316. JOCE L 360, de 23 de diciembre de 1983.

1317. COM(96) 328 final.

El 7 de junio de 2000 la Comisión presentó su programa de trabajo para 2001¹³¹⁸. Identificó el objetivo de la imposición en el Estado miembro de origen como propio de la Unión Europea a largo plazo. Definió una estrategia para el funcionamiento del mercado interior, basada en los siguientes objetivos: simplificación de las normas existentes, modernización de las normas actuales, aplicación más uniforme de las disposiciones vigentes, y nueva aplicación de la cooperación administrativa.

No se desarrolló con mucha diligencia normativa, aunque en los años siguientes se avanzó en algunos aspectos puntuales. Fue el caso de la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, sobre el régimen especial de los servicios prestados electrónicamente.

El Reglamento 1798/2003, del Consejo, de 7 de octubre de 2003, sobre la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, estableció las condiciones en que las autoridades administrativas de los Estados miembros –responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA a las entregas de bienes, la prestación de servicios, a la adquisición intracomunitaria de bienes y a la importación de bienes– cooperarán e intercambiarán información para calcularlo correctamente. Previó normas y procedimientos para el intercambio de determinada información por vía electrónica, en particular por lo que se refiere al IVA correspondiente a las transacciones intracomunitarias.

Se ha expuesto la existencia de un gran fraude en el IVA valorado por la Comisión Europea el 30 de octubre de 2009 para el periodo 2000-2006 en el 12% de lo teóricamente devengado por las operaciones gravadas realizadas, con un importe de unos 60.000 millones de euros, que alcanza al 10% de los ingresos por este impuesto. Preocupa especialmente el “fraude carrusel”¹³¹⁹. La Comisión Europea presentó el 29 de septiembre de 2009 una propuesta de Directiva modificando otra de 2006 en lo relativo a la aplicación facultativa y temporal de la autoli-

1318. COM(2000) 348 final.

1319. Se produce cuando una empresa adquiere un bien en otro Estado no pagando IVA, vendiéndolo en su país a otro operador que lo carga pero no lo devuelve al fisco y desaparece, aunque el tercero carga en su declaración contra la Hacienda la cantidad que el segundo operador se ha embolsado. Este proceso se puede repetir de modo ilimitado.

quidación a la entrega de ciertos bienes y prestación de algunos servicios que presentan un riesgo de fraude.

B) Grupo normativo:

Dada la relevancia del Impuesto, como medio armonizado de la política fiscal comunitaria, ha sido muy importante y continua la actividad legislativa, actualmente, contenida en las siguientes disposiciones con rango de Directivas¹³²⁰:

1. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

– Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Modificada por las Directivas 2006/138/CE¹³²¹, 2007/75/CE¹³²², y 2008/8/CE¹³²³, las dos últimas sobre el procedimiento de consulta.

Codifica las disposiciones del sistema común del IVA, que se aplica a la producción y a la distribución de bienes y servicios comprados y vendidos con fines de consumo en la Comunidad Europea. Para asegurar la neutralidad del impuesto, los sujetos pasivos del IVA pueden deducir de su cuenta IVA el importe del impuesto que hayan pagado a otros sujetos pasivos. Recae en el consumidor final en forma de porcentaje sobre el precio final del bien o del servicio.

2. Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios:

– Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967¹³²⁴, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modificada por las Directivas 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969¹³²⁵, 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971¹³²⁶, 72/250/CEE del Consejo¹³²⁷, 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo

1320. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1029-1030.

1321. DO L 384, de 29 de diciembre de 2006.

1322. DO L 346, de 29 de diciembre de 2007.

1323. DO L 44, de 20 de febrero de 2008.

1324. DO L 71, de 14 de abril de 1967.

1325. DO L 320, de 20 de diciembre de 1969.

1326. DO L 283, de 24 de diciembre de 1971.

1327. DO L 162, de 18 de julio de 1992.

de 1977¹³²⁸, 83/648/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1983¹³²⁹, 86/247/CEE del Consejo, de 16 de junio de 1986¹³³⁰, 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986¹³³¹.

3. Régímenes especiales:

– Régimen especial del oro:

Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE,; régimen especial aplicable al oro¹³³².

– Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección:

Directiva 94/5/CEE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE (sexta Directiva IVA) sobre el régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección¹³³³.

– Servicios que requieren mucha mano de obra:

Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999, que modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido de IVA sobre los servicios que requieren mucha mano de obra¹³³⁴. Modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, en lo que se refiere a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido¹³³⁵.

– Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica:

Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de te-

1328. DO L 145, de 23 de mayo de 1977.

1329. DO L 360, de 23 de diciembre de 1983.

1330. DO L164, de 20 de junio de 1986.

1331. DO L 326, de 21 de noviembre de 1986.

1332. DO L 281, de 17.10.1998.

1333. DO L 60, de 3.3.1994.

1334. DO L 277, de 28.10.1999.

1335. DO L, 51 de 22.2.2006.

levisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Modificada por la Directiva 2006/58/CE¹³³⁶.

– Régimen especial aplicable a las agencias de viajes:

Propuesta de Directiva del Consejo, de 8 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo al régimen especial de las agencias de viajes¹³³⁷.

– Comercio electrónico:

Comunicación de la Comisión Consejo, al Parlamento Europeo, y al Comité Económico y Social, de 17 de junio de 1998, sobre “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”¹³³⁸.

4. Exenciones:

– Exención del IVA: importación definitiva de bienes:

Directiva 83/181/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes¹³³⁹.

– Exención del IVA: convenio relativo a la importación temporal:

Decisión 93/32/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1993, por la que se aprueba el convenio relativo a la importación temporal y se aceptan sus anexos¹³⁴⁰.

5. Reembolsos del IVA:

– Sujetos pasivos no establecidos en el país

Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios: modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país¹³⁴¹. Modificada por la Directiva 2006/98/CE¹³⁴².

1336. DO L de 28 de junio de 2006.

1337. COM (2002) 64. DO C 126 E, de 28 de mayo de 2002.

1338. COM (98) 374 final no publicada en el Diario Oficial.

1339. DO L 105, de 23.4.1983.

1340. DO L 130 de 27.5.1993]

1341. DO L 331, 27 de diciembre de 1979.

1342. DO L 363, de 20 de diciembre de 2006.

– Sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad:

Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad)¹³⁴³.

6. Plan de acción para luchar contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo denominada “Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea”¹³⁴⁴.

7. Estrategia contra el fraude en el IVA:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, de 23 de noviembre de 2007, sobre determinados elementos clave para definir una estrategia contra la defraudación del IVA en la UE¹³⁴⁵.

6.4.2. *Los Impuestos Especiales.*

La dinámica armonizadora de la imposición indirecta exigía hacerlo con los impuestos sobre algunos bienes de consumo, actuando por medio de los Impuestos Especiales o las “accisas” sobre consumos específicos, que recaen sobre bienes o servicios concretos, de carácter discriminatorio¹³⁴⁶. Se les ha atribuido funciones de asignación de los costes sociales, de diferenciación impositiva, redistribuidora de la renta y de protección de los productos nacionales. Se han incluido en esta

1343. DO L 326, de 21.11.1986.

1344. COM (2008) 807 final, no publicada en el Diario Oficial. Se creó la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).

1345. COM (2007) final, no publicado en el Diario Oficial.

1346. En el Informe realizado para el Parlamento Europeo por B. DELLA VEDOVA en marzo de 2002 sobre la coordinación fiscal, se puso de relieve la disconformidad del Parlamento con el régimen de la imposición sobre el tabaco y el alcohol, particularmente en cuanto a la armonización por el alza constante de los niveles mínimos de imposición.

categoría los aranceles aduaneros sobre importaciones, los gravámenes sobre el lujo, los bienes y servicios de ocio, sobre vehículos a motor y su circulación, consumos específicos, de protección ambiental y otros fines de carácter recaudatorio, de registro o de control.

A) Evolución:

La Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, los calificó de “impuesto indirecto –excluidos el IVA y los gravámenes establecidos por las instituciones comunitarias–, que, directa o indirectamente, grave el consumo de productos”. Estableció unos criterios objetivos para determinar los que integraban la categoría, siendo seleccionados para su armonización los impuestos que gravaban los aceites minerales, los tabacos manufacturados, los alcoholes y bebidas derivadas, la cerveza, los vinos y otras bebidas fermentadas. Su armonización debía realizarse sobre la estructura, los tipos de gravamen y la supresión o incorporación al IVA de los impuestos sobre consumos específicos, que sólo se exigen en determinados países. Terminaron centrándose en los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas, y las labores del tabaco. El resto de los impuestos especiales no armonizados, continuarían vigentes conforme al régimen de los ordenamientos nacionales, mientras no supusieran obstáculo al comercio intracomunitario.

La Directiva 92/12/CEE del Consejo es la norma directriz de su armonización, con un régimen común para los diversos impuestos especiales en cuanto a su estructura interna y a su suspensión por la aplicación del principio de imposición en destino, gravándose en el Estado en que se consumen.

Las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/83/CEE y 92/84/CEE, armonizaron los tipos de gravamen de cada una de las distintas accisas, concretando el ámbito objetivo de aplicación de cada impuesto y su base imponible.

A partir de las directrices de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social del 23 de mayo de 2001¹³⁴⁷, sobre la reestructuración del marco comunitario

1347. COM (2001) 260 final.

de imposición de los productos energéticos, y de la aproximación en el campo de la imposición de los vehículos, se dictó la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, sobre productos energéticos. En relación con el automóvil, ha sido objeto de una acción diferenciada distinguiendo entre los vehículos pesados (Directiva 1991/62/CE) y los turismos (Propuesta de 5 de julio de 2005), que se expone en relación con el régimen de determinados bienes.

B) Grupo normativo:

Su grupo normativo está constituido por las siguientes Directivas¹³⁴⁸:

1. Régimen general, tenencia y circulación de los productos objeto de impuestos especiales:

– Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales¹³⁴⁹. Modificada por las Directivas 92/108/CEE¹³⁵⁰, 94/74/CE¹³⁵¹, 96/99/CE¹³⁵², 2000/44/CE, 2000/47/CE¹³⁵³, y 2004/108/CE¹³⁵⁴. El reglamento es el 807/23¹³⁵⁵.

Ha sido derogada por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales¹³⁵⁶. Su Reglamento (CE) 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, establece las disposiciones de aplicación de la Directiva respecto a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo¹³⁵⁷.

– Reglamento (CEE) 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de

1348. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1030-1031.

1349. DO L 76, de 23 de marzo de 1992.

1350. DO L 390, de 31 de diciembre de 1002.

1351. DO L 365, 31 de diciembre de 1994.

1352. DO L 8, de 11 de enero de 1997.

1353. D O L 161, de 1 de julio de 2000.

1354. DO L 193, de 29 de julio de 2000.

1355. DO L 122, de 15 de mayo de 2002.

1356. DO L 9, de 14 de enero de 2009.

1357. DO L 197, de 29 de julio de 2009.

los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión¹³⁵⁸.

– Reglamento (CEE) de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el Estado miembro de partida¹³⁵⁹.

2. Tabaco:

– Labores del tabaco: la armonización de la estructura del impuesto especial:

Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco¹³⁶⁰. Modificada por las Directivas 1999/81/CE¹³⁶¹, y 2002/10/CE¹³⁶².

– Cigarrillos: aproximación de los impuestos:

Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos¹³⁶³. Modificada por las Directivas 92/80/CEE¹³⁶⁴, 1999/81/CE¹³⁶⁵, 2002/10/CEE¹³⁶⁶, y 2003/117/CE¹³⁶⁷.

– Tabaco elaborado excluidos los cigarrillos: aproximación de los impuestos:

Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos

1358. DO L 273, de 19 de septiembre de 1992.

1359. DO L 369, de 18 de diciembre de 1992.

1360. DO L 291, de 6 de diciembre de 1995.

1361. DO L 211, de 11 de agosto de 1999.

1362. DO L 46, de 16 de febrero de 2002.

1363. DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

1364. DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

1365. DO L 211, de 11 de agosto de 1999.

1366. DO L 46, de 16 de febrero de 2002.

1367. DO L 233, de 20 de diciembre de 2003. En la sesión del Consejo ECOFIN de 10 de noviembre de 2009 se estudió la posibilidad de modificar las directivas anteriores sobre la estructura y tipo del impuesto para reducir las diferencias entre los niveles impositivos y reducir las compras transfronterizas y crear un frente común contra el contrabando a media y gran escala, así como para reducir un 10% el consumo en los próximos cinco años.

los cigarrillos¹³⁶⁸. Modificada por las Directivas 1999/81/CE¹³⁶⁹, 2002/10/CE¹³⁷⁰, y 2003/117/CE¹³⁷¹.

3. Alcohol y bebidas alcohólicas:

– Armonización de la estructura del impuesto especial:

Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas¹³⁷².

– Aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial:

Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas¹³⁷³.

– Reglamento (CE) 3199/93 de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993, sobre el reconocimiento de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de exención de los impuestos especiales¹³⁷⁴.

4. Marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad:

– Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad¹³⁷⁵. Modificada por las Directivas 2004/74/CE¹³⁷⁶, y 2004/75/CE¹³⁷⁷.

5. Mercado fiscal del gasóleo y del queroseno:

– Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno¹³⁷⁸.

1368. DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

1369. DO L 211, de 11 de agosto de 1999.

1370. DO L 46, de 16 de febrero de 2002.

1371. DO L 233, de 20 de diciembre de 2003.

1372. DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

1373. DO L 316, de 31 de octubre de 1992.

1374. DO L 288, de 23 de noviembre de 1993.

1375. DO L 283, de 31 de octubre de 2003.

1376. DO L 195, de 2 de junio de 2004.

1377. DO L 195, de 2 de junio de 2004.

1378. DO L 291, de 6 de diciembre de 1995.

6.4.3. *Las franquicias fiscales.*

A) Evolución:

En el proceso de la armonización de las franquicias fiscales para los particulares, se han de destacar las Directivas 60/169/CEE del Consejo de 28 de mayo de 1969, y 78/1032/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, en relación con los negocios e impuestos sobre consumos específicos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros.

Los pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países fueron objeto de la Directiva 78/1035/CEE, de 19 de diciembre de 1978.

Las Directivas 83/182 y 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, armonizaron las franquicias fiscales sobre importación temporal de determinados medios de transporte, y sobre importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro.

B) Grupo normativo

1. Franquicias aplicables a los viajeros:

– Directiva 2007/74/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países¹³⁷⁹.

– Directiva 60/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros¹³⁸⁰. Modificada por las Directivas 72/230/CEE, 78/1032/CEE, 82/443/CEE, 85/348/CEE, 88/664/CEE, 89/220/CEE, 91/191/CEE, 91/673/CEE, 91/680/CEE, 92/12/CEE, 94/4/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, 2000/47/CE, y 2005/93/CE.

1379. DO L 346, de 29 de diciembre de 2007.

1380. DO L 133, de 4 de junio de 1969.

2. Franquicias por pequeños envíos de mercancías sin carácter comercial procedentes de terceros países:

– Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países¹³⁸¹.

3. Franquicias por importación:

– Importación definitiva de bienes personales:

Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro¹³⁸². Modificada por la Directiva 89/604/CEE¹³⁸³.

La Directiva 2009/55(CE) del Consejo, de 25 de mayo de 2009, sobre las exenciones fiscales aplicables a las introducciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, incorpora la versión codificada¹³⁸⁴.

– Importación temporal de determinados medios de transporte:

Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte¹³⁸⁵. Modificada por la Directiva 2006/98/CE¹³⁸⁶.

– Importación definitiva o temporal de vehículos de turismo:

Propuesta de Directiva del Consejo, de 10 de febrero de 1998, por la que se establece el régimen fiscal de los vehículos automóviles de turismo trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro a raíz

1381. DO L 286, de 17 de octubre de 2006. Es la versión codificada de la Directiva 78/1035/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a las franquicias fiscales aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial procedentes de terceros países (DO L 366, de 28 de diciembre de 1978). Fue modificada por las Directivas 81/933/CEE y 85/576/CEE.

1382. DO L 105, de 23 de abril de 1983.

1383. DO L 348, de 29 de noviembre de 1989.

1384. DO L 145, de 10 de junio de 2009.

1385. DO L 105, de 23 de abril de 1983.

1386. DO L 363, de 20 de diciembre de 2006.

de un cambio de residencia o utilizados temporalmente en un Estado miembro distinto de aquel en que estén matriculados¹³⁸⁷.

6.4.4. *Régimen de la concentración de capitales.*

Los impuestos sobre los movimientos de capitales son los que gravan las aportaciones a sociedades, las operaciones bursátiles, el timbre sobre los títulos y otros análogos. Todo ellos actúan sobre el ejercicio de la libre circulación de capitales, su movilidad y rentabilidad. En el Informe NEUMARK se hizo constar:

“los impuestos que gravan los movimientos de capital no son, en general, elementos de un sistema fiscal racional en el sentido moderno de la palabra [...] Desde el momento en que el registro de los actos jurídicos se considera útil o necesario, los impuestos actuales por este concepto, que gravan los movimientos de capital, deben ser reemplazados por derechos moderados que tengan el carácter de canon”.

La armonización de los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales la inició una propuesta de Directiva de 1964¹³⁸⁸. Trató de superar una imposición sobre la emisión o circulación de títulos que provocaba una doble imposición. A este propósito la Comisión se planteó suprimir la imposición sobre las aportaciones a sociedades.

Su regulación la realizó la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, sobre los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales¹³⁸⁹. Fue modificada por las Directivas números 73/79/CEE

1387. COM (98) 30 final. DOC 108, de 7 de abril de 1998.

1388. Propuesta de Directiva relativa a los impuestos indirectos sobre la concentración de capitales. COM (64) 526 final, de 14 de diciembre de 1964.

1389. FALCÓN Y TELLA, R., “Los impuestos sobre la concentración de capitales en la Comunidad Europea: la Directiva 68/335/CEE de 17 de julio”. En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 3, 1997, pp. 139 y ss. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Directriz comunitaria de 17 de julio de 1969 reguladora del derecho de aportación”. En *Crónica Tributaria*, 30, 1979, pp. 131-149. Número monográfico de *Noticias de la Unión Europea*, 231, abril 2004.

y 73/80/CEE, de 9 de abril de 1979, 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974.

Una Propuesta de Directiva de la Comisión de 2 de abril de 1976, sobre la imposición a las transmisiones de títulos valores, modificada por la Propuesta de Directiva de fecha 14 de abril de 1987, marcó la tendencia hacia la garantía de la liberalización del movimiento de capitales. La Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985, dio una nueva orientación al impuesto sobre aportaciones¹³⁹⁰. Entre los argumentos del Consejo se hizo referencia a la consecución del mercado interior de capitales que podía verse dificultado por la imposición de los Estados miembros:

“el objetivo del Tratado es el de crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior y que una de las condiciones fundamentales para llegar a ello es la de promover la libre circulación de capitales”.

La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008¹³⁹¹, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, regula la percepción de impuestos indirectos, por parte de los Estados miembros, sobre las operaciones societarias como la concentración de capitales, estableciendo la prohibición general de tales impuestos, en particular del impuesto sobre las aportaciones, si bien algunos países podrán continuar percibiéndolo temporalmente¹³⁹².

Prohíbe en su artículo 5 someter a las sociedades de capital a cualquier forma de imposición indirecta por las aportaciones de capital, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de aportaciones de capital, inscripción en el Registro y otras formalidades por razón de su forma jurídica, modificación de la escritura de constitución o de los estatutos, cambios en otra forma de capital, traslado de la sede de su dirección o del

1390. A partir de ella se planteó la refundición en un Proyecto de Directiva de 2006. COM (2006) 760 final.

1391. DOCE L 46, de 21 de febrero de 2008. Derogó la Directiva 69/335/CEE.

1392. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1031-1032. DE PABLO VARONA, C., “La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales”. En *Noticias de la Unión Europea*, 294, julio 2009, pp. 73-126.

domicilio social a otro Estado miembro, cambio del objeto social, prórroga del plazo de duración, y operaciones de reestructuración.

La Directiva establece el concepto de las sociedades de capital en contraposición a las sociedades personales. Lo hace basándose en las formas societarias que enumera, en la negociación de sus participaciones en Bolsa, y en la transmisibilidad de sus títulos. Respecto a este concepto, así como a la asimilación a las mismas ha existido una abundante jurisprudencia del TJCE¹³⁹³.

En el epígrafe 6.2 sobre fiscalidad directa de las empresas, se ha expuesto el régimen armonizado aplicable a las sociedades matrices y filiales, así como a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo.

6.4.5. *Régimen de determinadas acciones y bienes.*

Dentro de este epígrafe situamos un conjunto heterogéneo de normas armonizadoras especiales sobre determinadas acciones o bienes, como son las ventas de viajes libres de impuestos y la fiscalidad de los vehículos pesados y de turismo.

A) Ventas libres de impuestos:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, de 17 de febrero de 1999, relativa a la incidencia en el empleo de la decisión de suprimir las ventas libres de impuestos para los viajeros intracomunitarios¹³⁹⁴.

Analiza los medios para afrontar las potenciales repercusiones en el empleo de la supresión de las ventas libres de impuestos, inclusive mediante una eventual prórroga limitada de las disposiciones transitorias.

B) Fiscalidad de los vehículos pesados: Directiva “Euroviñeta”:

– Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehícu-

1393. STJCE de 16 de mayo de 2002, *Palais*, C-508/99; 15 de junio de 2006, *Badischer Winzerkeller*, C-260/04; 12 de noviembre de 1987, *Amro Aandelen Fonds*, 112/86.

1394. DO C 66, de 9 de marzo de 1999.

los pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras¹³⁹⁵. Modificada por las Directivas 2006/38/CE¹³⁹⁶, y 2006/103/CE¹³⁹⁷.

Para armonizar los sistemas de exacción, impuestos sobre los vehículos, peajes y gravámenes vinculados a las infraestructuras viarias, instituye mecanismos equitativos de imputación de los costes de infraestructuras a los transportistas.

C) Impuestos aplicables a los automóviles de turismo

– Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo¹³⁹⁸.

La propuesta de Directiva previó la reorganización de los sistemas de impuestos aplicables a los automóviles de turismo de los Estados miembros, para suprimir los obstáculos fiscales a los traslados de automóviles de turismo de un Estado miembro a otro para su uso permanente; pretende también favorecer un medio ambiente sostenible, reduciendo las emisiones de dióxido de carbono.

6.5. La cooperación entre los Estados.

La cooperación entre las instituciones comunitarias y los Estados miembros se está demostrando imprescindible en prácticamente todos los ámbitos, pero en los últimos años aparece imprescindible en el sector financiero y en la fiscalidad. Para establecer el adecuado marco general, el Consejo ECOFIN de 10 de noviembre de 2009 conoció de un proyecto de Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de facilitar la información y la asistencia mutua en un momento en que se ha incrementado la movilidad de los contribuyentes y las operaciones transfronterizas.

1395. DO L 187, de 17 de julio de 1999.

1396. DO L 157, de 9 de junio de 2006.

1397. DO L 157, de 20 de diciembre de 2006.

1398. COM (2005) 261 final, no publicada en el Diario Oficial.

A) Normas generales:

1. Programa *Fiscalis*:

– Decisión 1482/2007/CE del Parlamento y del Consejo de 11 de diciembre de 2007. Establece un programa comunitario para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales respecto al mercado interior, derogando la Decisión 2235/2002/CE¹³⁹⁹.

Establece el Programa Comunitario *Fiscalis* 2013 (2008-2013), para superar las deficiencias observadas en el anterior programa *Fiscalis*¹⁴⁰⁰, y en el funcionamiento de los sistemas de imposición sobre el mercado interior por medio de la cooperación entre los países miembros y sus administraciones. Se plantea los siguientes objetivos:

- la aplicación uniforme de la legislación fiscal comunitaria en todos los Estados miembros;
- la protección de los intereses financieros nacionales y comunitarios;
- el buen funcionamiento del mercado interior por la lucha contra la evasión y el fraude fiscales a escala internacional;
- la prevención de las distorsiones de la competencia;
- la reducción de los costes de adecuación que gravan a las administraciones y contribuyentes.

2. Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa:

– Comunicación de la Comisión de 25 de octubre de 2005 al Consejo y al Parlamento Europeo “Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa”¹⁴⁰¹.

1399. Decisión 1482/1007/CE y codecisión COD/2006/0076. DO L 330, de 15 de diciembre de 2007. A su vez, se había basado en las Decisiones 888/98/CEE (DOCE L 126/01, de 28 de abril de 1998) y 98/467/CE (DOCE L 206, de 23 de julio de 1998), conforme a la Posición Común 51/2002, adoptada por el Consejo el 26 de julio de 2002.

1400. El Informe sobre la ejecución del Programa *Fiscalis* (1998-2002): COM (2003) 678 final de 12 de diciembre de 2003. Decisión 2235/2002/CEE del Parlamento y del Consejo, de 3 de diciembre de 2002. DO L 341, de 17 de diciembre de 2002. Fue modificado por la Decisión 787/2004/CEE y objeto del Reglamento 885/2004. Propuesta de Decisión para mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (*Fiscalis* 2013): COM (2008) 623 final, de 9 de octubre de 2008.

1401. COM (2005) 532 final, no publicada en el Diario Oficial.

3. Lucha contra el fraude fiscal:

– Resolución del Consejo, de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por las Comunidades en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales¹⁴⁰².

– Conclusiones del Consejo de 11 de julio de 1994, sobre lucha contra el fraude¹⁴⁰³.

– Reglamento (CE) 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF)¹⁴⁰⁴.

– Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo¹⁴⁰⁵.

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 31 de mayo de 2006, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal¹⁴⁰⁶. Se propone mejorar la cooperación administrativa entre los Estados miembros y con terceros países; reformar los sistemas actuales del IVA y de los Impuestos Especiales, y otras medidas, como:

- reforzar las obligaciones de declaración en el caso de los contribuyentes “de riesgo”;
- reducir las obligaciones para las empresas que obtengan una autorización por su colaboración con la administración fiscal;
- utilizar métodos informáticos normalizados que garanticen el intercambio rápido de la información.

1402. DO C 35, de 14 de febrero de 1975.

1403. DO C 292, de 20 de octubre de 1994.

1404. DO L 136, de 31 de mayo de 1999.

1405. DO L 309, de 25 de noviembre de 2005.

1406. COM (2006) 254, no publicada en el Diario Oficial].

4. La fiscalidad al servicio de la investigación y el desarrollo:

– Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 22 de noviembre de 2006, “Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D”¹⁴⁰⁷.

5. Cooperación para la determinación de deudas tributarias¹⁴⁰⁸:

Está establecida en varias normas comunitarias, como la Directiva 77/799/CEE en los impuestos directos, y el Reglamento (CE) 1798/2003, respecto a los Impuestos Especiales.

Se basa en el intercambio de información entre los Estados miembros sobre los tipos de impuestos que determinen conforme a las normas internas que establezcan.

La Directiva establece los siguientes tipos de intercambio: previa solicitud, automático y espontáneo. La información transmitida constituirá materia de secreto para el Estado receptor. Contempla otros tipos de colaboración mutua como la práctica de las notificaciones tributarias, los controles fiscales simultáneos, y el desplazamiento de agentes de las Administraciones tributarias para participar en las acciones de intercambio de información.

B) Fiscalidad directa:

– Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros¹⁴⁰⁹. Modificada por las Directivas 79/1070/CEE¹⁴¹⁰,

1407. COM (2006) 728 final, no publicada en el Diario Oficial.

1408. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1032-1033.

1409. DO L 336, de 27 de diciembre de 1977. CALDERÓN CARRERO, J. M., “La Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1175-1206.

1410. DO L 331, de 27 de diciembre de 1979.

92/12/CEE¹⁴¹¹, 2003/93/CE¹⁴¹², 2004/56/CE¹⁴¹³, 2004/106/CE, y 2006/98/CE¹⁴¹⁴.

Con el fin de establecer la asistencia mutua de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros, para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional, por los intercambios de información que puedan hacer posible la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

C) Fiscalidad indirecta:

1. Cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales:

– Reglamento (CE) 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

Con el fin de luchar contra el fraude en los impuestos especiales, por medio de la colaboración interadministrativa. El Reglamento refuerza la cooperación entre las autoridades fiscales de los Estados miembros para combatir el fraude de los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y los productos energéticos¹⁴¹⁵.

2. Cooperación administrativa en el ámbito del IVA¹⁴¹⁶:

– Reglamento (CE) 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) 218/92¹⁴¹⁷. Modificado por los Reglamentos (CE), 1925/2004, 885/2004¹⁴¹⁸, 1791/2006¹⁴¹⁹, y 143/2008¹⁴²⁰.

1411. DO L 76, de 23 de marzo de 1992.

1412. DO L 264, de 15 de octubre de 2003.

1413. DO L 127, de 29 de abril de 2004.

1414. DO L 363, de 20 de diciembre de 2006.

1415. Codecisión (COD/2003/0309), DO L 359, de 4 de diciembre de 2004.

1416. CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad...”, cit., pp. 1032-1034.

1417. Codecisión (COD/2001/0133). DO L 264, de 15 de octubre de 2003.

1418. DO L 168, de 1 de mayo de 2004.

1419. DO L 363, de 20 de diciembre de 2006.

1420. DO L 44, de 20 de febrero de 2008.

– Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y relativa al impuesto sobre el valor añadido¹⁴²¹. Modificada por las Directivas 2001/44/CEE¹⁴²², 92/108/CEE¹⁴²³, 92/12/CEE¹⁴²⁴, y 79/1071/CEE¹⁴²⁵.

1421. DO L 73, de 19 de marzo de 1976. CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva 76/308/CEE, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN CARRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1207-1227.

1422. DO L 75, de 28 de junio de 2001.

1423. DO L 390, de 31 de diciembre de 1992.

1424. DO L 76, de 23 de marzo de 1992.

1425. DO L 331, de 27 de diciembre de 1979.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA, R. y otros, *España diez años después de Franco (1975-1985)*. Barcelona: Planeta, 1985.
- AGUIRREAZKUENAGA, J., URQUIJO GOITIA, J. R. (eds.), *150 años del Convenio de Bergara y de la Ley del 25-X-1839*. Vitoria-Gasteiz, 1990.
- AGÚNDEZ, A., “The Delineation and Apportionment of an EU Consolidate Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options”. En *Working Paper*, 9, 2006, Bruselas: Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.
- AIZEGA ZUBILLAGA, J. M., “Concierto y convenio económico”. En *Azpilcuenta. Cuadernos de Derecho*. Donostia-San Sebastián: Eusko Ikaskuntza, 46, 2001, pp. 473-486.
- AIZPÚN SANTAFÉ, R., *Naturaleza jurídica de las instituciones forales de Navarra*. Pamplona: Imprenta provincial, 1952.
- AIZPÚN TUERO, R., “El sistema tributario foral”. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 126, 1976, pp. 1110 y ss.
- AJA, E., “Los principales períodos de desarrollo del Estado Autonómico”. En *Anuario Jurídico de La Rioja*, 1996, pp. 121 y ss.
- *El Estado autonómico: federalismo y hechos diferenciales*. Madrid: Alianza, 2003.
- ALBERTÍ ROVIRA, E., “El modelo español de participación de las Comunidades Autónomas en los asuntos europeos. (Comentario al Acuerdo de 30 de noviembre de 1994 de la Conferencia para asuntos relacionados con las Comunidades Europeas)”. En *Informe sobre las Comunidades Autónomas*, II. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 1, 1994, pp. 590-599.
- “La posición de las Comunidades Autónomas en la fase ascendente de la formación del Derecho comunitario Europeo”. En PÉREZ TREMP, P.

- (coord.), *La participación europea y la acción exterior de las Comunidades Autónomas*. Barcelona: Marcial Pons/Institut d'Estudis Autònomic, 1998.
- ALBI, E., "El Federalismo Fiscal". En *Hacienda Pública Española*, 51, 1978, pp. 43-86.
- "La reforma fiscal". En ALBI, E. (dir.), *La Hacienda pública en la democracia. Estudios en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana*. Barcelona: Ariel, 1990, pp. 27-54.
- "Líneas de reforma en el Impuesto sobre sociedades". En *Hacienda Pública Española*, monografía, 2001, pp. 191-206.
- "Armonización fiscal europea: balance de situación". En *Papeles de Economía Española*, 87, 2001, pp. 33-43.
- ALBI, E. y GARCÍA ARIZNABARRETA, J. L., "Notas sobre el desarrollo temporal de la reforma fiscal". En *Hacienda Pública Española*, 56, 1979, pp. 219-232.
- ALBILLOS FERNÁNDEZ, M. L., "El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal". En *Revista de Estudios Europeos*, 24, 2000, pp. 73-86.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas". En *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 19, 1978, pp. 461-476.
- "La Hacienda Pública y el sector agrario en la II República". En *Revista de Estudios Agro-sociales*, 141, 1987, pp. 157-196.
- "Las reformas tributarias legales en España (1845-1995)". En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 66-70.
- ALCAIDE, L., "La fiscalidad en el País Vasco y Navarra ante la UE". En *Política Exterior*, 51, 1996, pp. 21-34. *Deia*, 28-31 de agosto de 1996.
- ALDEA EGUILAZ, R., *Divulgación de los Fueros de Navarra*. Pamplona: Gráficas Aralar, 1971.
- ALLI ARANGUREN, J. C., "El futuro del Estado de las autonomías. Estado federal o Estado regional". En *El regionalismo en Europa*. Soria: Universidad Internacional Alfonso VIII, 1994, pp. 65-113.
- "Del régimen foral liberal al régimen democrático de los derechos históricos". En *Revista Jurídica de Navarra*, 25, 1998, pp. 51-149.
- "La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en la autonomía tributaria de Navarra". En *Revista Jurídica de Navarra*, 20, 1995, pp. 41-60.
- *NAVARRA, del siglo XX al siglo XXI. Los nuevos retos*, Sahats, Pamplona, 2000.
- "El convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra tras su modificación por la Ley 19/98, de 15 de junio". En *Anales de Derecho*, 1, 1999-2000, pp. 201-237.

- “La sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 2002 sobre incentivos fiscales y el régimen fiscal de los territorios forales”. En *Anales de Derecho de la Universidad Pública de Navarra*, 3, 2002, pp. 17-57.
- “La contribución de Posada Herrera a la construcción del centralismo”. En *Posada Herrera y los orígenes del Derecho Administrativo en España. I Seminario de Historia de la Administración*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2002, pp. 239-263.
- “El debate sobre el traslado de las aduanas en las Cortes de Navarra”. En *Notitia Vasconiae*, 2, 2003, pp. 266-337.
- “P. Sáinz de Andino y el traslado de las aduanas del Ebro al Pirineo”. En *Príncipe de Viana*, 232, 2004, pp. 511-544.
- *Derecho, Estado y Administración en el pensamiento de Sáinz de Andino*. Pamplona: UPNA, 2005.
- “El municipio en la Comunidad Foral de Navarra. Historia, tradición y principios”. En *Iura Vasconiae*, 2, 2005, pp. 149-198.
- “Historia y fuentes del Derecho local de Navarra”. En RAZQUIN LIZARRAGA, M. M. y ENÉRIZ OLAECHEA, F. J., *El Derecho Local de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2006, pp. 31-100.
- “El marco histórico e institucional de la Constitución de Bayona”. En *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 4, 2009, pp. 197-222.
- “El Convenio Económico de 1927 (I y II)”. En *RJN*, 47 y 48, 2009, pp. 11-38 y 107-124.
- “Propuestas de cambio normativo en la Comunidad Foral de Navarra. VIII Simposio de Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia. Sociedades plurinacionales y cambio constitucional”. Donostia-San Sebastián, 22 de noviembre de 2009. *Iura Vasconiae*.
- ALLI ARANGUREN, J. C. y RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., “Facultades y competencias de Navarra”. En MARTÍN RETORTILLO, S., *Derecho Público Foral de Navarra. El Amejoramiento del Fuero*. Pamplona: Gobierno de Navarra-Civitas, 1991, pp. 463-534.
- ALLI TURRILLAS, J. C., “El Convenio Económico de 1969 visto por uno de sus actores”. En *Príncipe de Viana*, 64, 2003, pp. 219-234.
- ALONSO, J., *Recopilación y Comentarios de los fueros y leyes del antiguo Reino de Navarra que han quedado vigentes después de la modificación hecha por la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841*. Reedición. Pamplona: Diputación Foral, 1964.
- ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico Vasco*. Bilbao: Asociación para la Promoción y Difusión del Concierto Económico “Ad Concordiam”, 2003.
- ALONSO GARCÍA, R., *Derecho comunitario*. Madrid: CEURA, 1994.

- ALONSO GARCÍA, R. y BAÑO LEÓN, J. M., “El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea”. En *REDC*, 29, 2990, pp. 193-222.
- ALONSO GONZÁLEZ, L., M., CORONA RAMÓN, J. F., VALERA TABUEÑA, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs, 1997.
- ALONSO OLEA, E. J., *El Concierto Económico (1878-1937). Orígenes y formación de un Derecho Histórico*. Oñati: IVAP, 1995.
- ALONSO UREBA, A., *La empresa pública. Aspectos jurídico-constitucionales y de Derecho económico*, Madrid: Montecorvo, 1985.
- ALTAMIRANO, A., *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Madrid: Colex, 2005.
- ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A., “Análisis de la Directiva 2005/19/CE sobre reestructuraciones empresariales”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 5-15.
- ÁLVAREZ ERVITI, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual de derecho Tributario de Navarra (El sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra)*. Pamplona: Gobierno de Navarra-Instituto Navarro de Administración Pública, 2005, pp. 440-524.
- ÁLVAREZ ERVITI, M. y DE LA HUCHA CELADOR, F., “Tasas y contribuciones especiales de la Comunidad Foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 569-580.
- ÁLVAREZ, X. C., ALONSO, J., GAGO, A., GONZÁLEZ, X. M., “Tendencias recientes de la fiscalidad internacional”. En *Papeles de Economía Española*, 87, 2001, pp. 10-29.
- ÁLVAREZ, S., FERNÁNDEZ DE SOTO, M. L., GONZÁLEZ, A. I., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: ¿armonización o competencia?”. En *Crónica Tributaria*, 109, 2003, pp. 9-36.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ROMERO JORDÁN, E., *Líneas de reforma del Impuesto de sociedades en el contexto de la Unión Europea*. Madrid: IEF 13/02, 2002.
- ALZAGA, O., *La Constitución española de 1978*. Madrid: Ediciones del Foro, 1978.
- AMATRIAIN CÍA, I., “El Impuesto sobre Sucesiones y donaciones”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual...*, cit., pp. 341-388.
- “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., *Manual...*, cit., pp. 390-438.
- ANDRÉS-GALLEGO, J., *Historia Contemporánea de Navarra*. Pamplona: Ediciones y Libros, 1982.

- *Historia de Navarra. v. El siglo XX*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1995, pp. 79-82.
- *Historia de España. España actual. España y el mundo (1939-1975)*. Madrid: Gredos, 1995.
- ANES, G., *Historia económica de España. Siglos XIX y XX*. Barcelona: Círculo de Lectores, 1999.
- ANES Y ÁLVAREZ DE CASTRILLÓN, G., “Ramón de Carande. Historiador y humanista”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas española*, 6, Barcelona: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas-Círculo de Lectores, 1999, pp. 471-490.
- “Fin de un milenio, fin de un siglo”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 729-741.
- APARICIO PÉREZ, A., “La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España”. En *Noticias de la Unión Europea*, 132, 1996.
- “La armonización fiscal y el impuesto de sociedades en la Unión Europea”. En *Noticias de la Unión Europea*, 174, 1999, pp. 67-92.
- APARICIO PÉREZ, A., ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ARIZAGA JUNQUERA, M. C., *La fiscalidad en la Unión Europea*. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad, 2000.
- ARAMBURU URTASUN, M., “La corrección de la progresividad en la acumulación de rendimientos del trabajo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”. En *RJN*, 2, 1986, pp. 127-139.
- “El ajuste de la recaudación por el IVA en Navarra”. En *Crónica Tributaria*, 55, 1985, pp. 47-52.
- “La armonización del IVA: El ajuste de la recaudación”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 413-426.
- *Provincias exentas: Convenio-Concierto, identidad colectiva en la Vasconia peninsular (1969-2005)*. San Sebastián: Fundación para el Estudio del Derecho Histórico y Autonómico de Vasconia, 2005.
- ARANA PÉREZ, I., *La Liga Vizcaína de Productores y la política económica de la Restauración, 1894-1914*. Bilbao: Caja de Ahorros de Vizcaya, 1988.
- ARGÜELLES, A., *Discurso preliminar a la Constitución de Cádiz*. Madrid: CEC, 1981.
- ARIÑO ORTIZ, G., “La iniciativa pública en la Constitución. Delimitación del sector público y control de su expansión”. En *La Empresa Pública*, Madrid, 1980.
- ARPIO SANTACRUZ, L., *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*. Pamplona: Aranzadi, 2000.

- ARRATIBEL ARRONDO, J. A., “Base constitucionales del modelo plural e integrador de la Hacienda vasca”. En *Crónica Tributaria*, 101, 2001, pp. 11-52.
- ARTOLA, M., *Los orígenes de la España contemporánea*. Madrid: IEP, 1959.
- *Partidos y programas políticos (1808-1936)*, I. Madrid: Alianza, 1975.
- *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Madrid: Alianza-Banco de España, 1982.
- *La Hacienda del siglo XIX. Progresistas y moderados*. Madrid: Alianza, 1986.
- *La burguesía revolucionaria (1808-1874)*. *Historia de España de Alfaguara*, V, Madrid, 1987.
- “La contribución sobre la renta: de Ensenada a Mon”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 99-108.
- *La España de Fernando VII*. Madrid: Espasa Calpe, 1999.
- ASENSIO, M. A., *Federalismo fiscal: fundamentos, análisis comparado y el caso argentino*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2000.
- ASHTA, A., *Le Fédéralisme Fiscal. Australie, Canada, Etats-Unies, Inde. Les Aspects Fiscaux du Droit Budgétaire*. Paris: Atelier National de reproduction des Thèses, 2000.
- ASIÁIN AYALA, J. A., “La Constitución y el régimen foral de Navarra”. En *RJN*, 1, 1986, pp. 17 y ss.
- “La experiencia de la Comunidad Foral de Navarra”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 37-48.
- ATXABAL RADA, A. y MUGURUZA ARRESE, J., *Recopilación del Concierto Económico vasco. Legislación, jurisprudencia y bibliografía. 1981-2004*. Bilbao. Diputación Foral de Vizcaya/Universidad del País Vasco/Universidad de Deusto, 2006.
- AUBY, J.-B., “La bataille de San Romano”. En *AJDA*, 20 de noviembre de 2001, pp. 912-926.
- AUJEAN, M., “Los sistemas fiscales en la Unión Europea: competencia o coordinación”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1977, pp. 73-80.
- AUNÓS, E., *Calvo Sotelo y la política de su tiempo*. Madrid: Ediciones Españolas, 1941.
- AVILES FARRÉ, J., ELIZALDE PERÉZ GRUESO, M. D., SUEIRO SEOANE, S., *Historia Política, 1875-1939*. Historia de España XVII. Madrid: Istmo, 2002.
- BAHAMONDE, A. (coord.): *Historia de España siglo XX, 1875-1939*. Madrid: Cátedra, 2000.
- BEAUD, O., “L’Europe entre droit común et droit communautaire”. En *Droits*, 14, 1991, pp. 3-17.

- BAJO RUBIO, O. y VEGARA FIGUERAS, D., *Federalismo Fiscal y Unión Monetaria en Europa*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, Cuadernos de formación, 10/98.
- BAJO RUBIO, O. y SOSVILLA, S., “La política fiscal en una unión monetaria. Aspectos básicos e implicaciones para el caso español”. En *Hacienda Pública Española*, 130, 1994, pp. 9-15.
- BALLBÉ MALLOL, M., *Orden público y militarismo en la España constitucional (1812-1983)*. Madrid: Alianza, 1983.
- BALZA AGUILERA, J., “La jurisprudencia constitucional sobre la acción europea de las Comunidades Autónomas”. En *RAAP*, 18, 1994.
- BARAIBAR ETXEBERRIA, A., “Contrafuero, ‘secesionismo navarro’ o control provincial: la pugna entre los Gobernadores Civiles y la Diputación” (1945-1955)”. En LARRAZA MICHELTORENA, M. M. (dir.), *De leal a disidente: Pamplona, 1936-1977*. Pamplona: Ediciones Eunate, 2006, pp. 89-114.
- BASSOLS COMA, M., *Constitución y sistema económico*. Madrid: Civitas, 1985.
- BAUMOL, W. y OATES, W., *The theory of environmental policy*. Cambridge: University Press, 1988.
- BÉCKER, F., *El modelo económico español 1993-2003. Claves de un éxito*. Madrid: FAES, 2004.
- BEEVOR, A., *La Guerra Civil Española*. Barcelona: Crítica, 2005.
- BELDARRAIN, M., ESCRIBANO, M., HUGALDE, P., *La autonomía fiscal en Euskal Herria*. Bilbao, 1996.
- BELTRÁN, C., “De la Guerra Mundial a la Dictadura de Primo de Rivera, 1914-1923: el fracaso de los proyectos tributarios y el déficit”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. pp. 55-78.
- “La contribución Industrial y el desarrollo industrial en España, 1845-1936”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 143-170.
- BEN-AMI, S., *La Dictadura de Primo de Rivera. 1923-1930*. Barcelona: Planeta, 1984.
- BENEYTO, J. M. (dir.) y MAILLO, J. (coord.), *Tratado de Derecho de la competencia en la Unión Europea y España*. Barcelona: Bosch, 2005.
- BENNASSAR, B. y otros, *Estado, hacienda y sociedad en la Historia de España*. Valladolid: Universidad/Instituto de Historia Simancas, 1989.
- BÉNASSY-QUÉRÉ, A. y LAHRÈCHE-REVIL, A., “Impôt sur les sociétés: tous à 0%”. En *La Lettre du CEPII*, 246, 2005.
- BERMÚDEZ DE CASTRO y O’LAWLOR, S., MARQUÉS DE LEMA, *De la revolución a la restauración*. Madrid: Voluntad, 1927.

- BERNECKER, W. L. (comp.), *De la Guerra Civil a la Transición. Memoria histórica, cambio de valores y conciencia colectiva*. Ausburgo: Institut für Spanien- und Lateinamerikastudien, 1997.
- BIESCAS, J. A. y TUÑÓN DE LARA, M., “España bajo la dictadura franquista (1939-1975)”. En TUÑÓN DE LARA, M. (dir.), *Historia de España*. X. Barcelona: Lábor, 1994.
- BIRD, R., “Descentralización fiscal: una revisión”. En *Descentralización fiscal y regímenes de coparticipación impositiva*. Mar del Plata: Universidad Nacional, 1996.
- BLACKORBY, CH. y BRETT, C., “Fiscal Federalism Revisited”. En *Journal of Economic Theory*, 92, 2000, pp. 300-317.
- BOADWAY, R. y SHAH, A., *Fiscal federalism: principles and practice of multi-order governance*. Cambridge University Press, 2009.
- BOKOBO MOICHE, S., *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998.
- “Código de Conducta Fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”. En *Crónica Tributaria*, 93, 2000, pp. 41-47.
- BOIX. C., *Partidos políticos, crecimiento e igualdad. Estrategias económicas conservadoras y socialdemócratas en la economía mundial*. Madrid: Alianza, 1996.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A., *La doble imposición internacional*. Madrid: IEF, 1974.
- BOTTI, A., *Cielo y dinero. El nacionalcatolicismo en España (1881-1975)*. Madrid: Alianza, 1992.
- BOUVIER-AJAM, M., *Essai de méthodologie historique*. Paris: Le Pavillon, 1970.
- BOYER SALVADOR, M., “El segundo ajuste económico de la democracia española (diciembre de 1982-julio de 1985)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 239-304.
- BRENAN, G., *El laberinto español*. París: Ruedo Ibérico, 1962.
- BRUNETTO, M., *El proceso del liberalismo*, Madrid, 1869.
- BUESA, M. y MOLERO, J., “La industrialización en la segunda mitad del siglo XX”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo...*, cit., pp. 681-735.
- BULLÓN DE MENDOZA, A., *José Calvo Sotelo*. Madrid: Ariel, 2004.
- BURLADA ECHEVESTE, J. L., “Génesis de la Junta Arbitral del concierto económico y de convenio económico”. En *Nueva Fiscalidad*, 2, 2007.
- BUSAALL, J.-B., *Las instituciones del Reino de Navarra en el debate histórico jurídico de la revolución liberal*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra, 2005.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Edersa, 2002.

- CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN GUERRERO, J. A., MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A. J., *La Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 1992-1995*. Madrid: La Ley, 1997.
- CABRERA, M., GARCÍA DELGADO, J. L., COMÍN, F., *Santiago Alba. Un programa de reforma económica en la España del primer tercio del siglo XX*. Madrid: IEF, 1989.
- CALATRAVA, F., *La Abolición de los Fueros Vasco-Navarros. Estudio político, histórico, crítico y filosófico de la Sociedad Española*. Madrid: Imprenta de T. Fortanet, 1876.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997.
- “Una introducción al Derecho comunitario como fuente del Derecho financiero y Tributario: ¿hacia un ordenamiento financiero ‘bifronte’ o ‘dual’?”. En *REDF* 132, 2006, pp. 707-750.
- “La Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información en materia tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Madrid: CISS, 2007, cit., pp. 1175-1206.
- “Métodos para eliminar la doble imposición”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales internacionales...*, cit., pp. 431-477.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V., “Autonomía fiscal de las CCAA frente al Derecho comunitario (la doctrina del TJCE en el caso Azores)”. En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 17, 2006, pp. 13-21.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍNEZ JIMÉNEZ, A., *Tributación Comunitaria*. Cizur Menor: Aranzadi, I, 2006; II, 2009.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva relativa al sistema común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1015-1058.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1089-1128.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva 76/308/CEE, sobre la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1207-1227.
- CALDERÓN PATIER, C. y GONZÁLEZ LORENTE, A., “Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal de los Estados miembros”. En *Crónica Tributaria*, 115, 2005, pp. 59-69.

- CALVO CARAVACA, A. L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J., *Mercado único y libre competencia en la Unión Europea*. Madrid: Colex, 2003.
- CALVO SOTELO, J., *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión. Apuntes para la Historia*. Madrid: Imprenta Clásica Española, 1931.
- CALVO VÉRGEZ, J., *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos*. Madrid: Iustel, 2009.
- CALLE SAIZ, R., *La armonización fiscal europea, un balance actual*. Madrid: AC, 1990.
- CAMPIÓN, A., *Discursos políticos y literarios, Obras completas*, XIII. Pamplona: Mintzoa, 1983.
- “Prólogo” a las *Obras de D. Juan Iturralde y Suit, I*. Pamplona: Imprenta y Librería de J. García, 1912.
- CAMUÑAS SOLÍS, I. y otros, *España el final de una época. Informe del Foro de la Sociedad Civil*. Madrid: Fundación Alonso Martín Escudero, 2009.
- CANAL, J., *El carlismo*. Madrid: Alianza, 1999.
- CANGA ARGÜELLES, J., *Reflexiones sociales o idea para la constitución española, que un patriota ofrece a los representantes de Cortes*. Valencia: Imprenta de José Esteva, 1811.
- Voz “Provincias exentas”. En *Diccionario de Hacienda con aplicación a España*. Madrid: Imprenta de don Marcelino Calero y Portocarreño, 1833-1834. Facsimil en Biblioteca de Autores Españoles, Madrid: Atlas, 1968.
- CÁNOVAS DEL CASTILLO, A., *Problemas contemporáneos*, II, Madrid: Fundación Cánovas del Castillo, 1890.
- “Intervención en el Congreso de Diputados con motivo del tratado de comercio con Francia de 1882”. En *Revista de Economía Política*, 24, septiembre-diciembre 1959, pp. 1049-1054.
- CANSECO CANSECO, J. E., *Política fiscal en España*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978.
- CÁRDENAS ORTIZ, R. M., *Las ayudas de Estado y el Derecho comunitario*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2003.
- CARDIN, CH. y DELEPIERRE, J., *¿Defraudar o pagar impuestos?* Madrid: Euramérica, 1969.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: CISS, 2009.
- CARO BAROJA, J., *El laberinto vasco*. San Sebastián: Istmo, 1984.
- CARR, R., *España 1808-1975*. Barcelona: Ariel, 1983.
- *España, de la Restauración a la Democracia, 1975-1980*. Barcelona: Ariel, 1983.
- CARR, R. (coord.), *La época de Franco (1939-1975). Política, Ejército, Iglesia, Economía y Administración*. Madrid: Espasa Calpe, 1996.

- CARR, R. y FUSI, J. P., *España. De la Dictadura a la Democracia*. Barcelona: Planeta, 1996.
- CARRASCO DURÁN, M., “Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas. Comentario de la STC 96/2002”. En *Teoría y realidad constitucional*, 10-11, 2003. pp. 665-696.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español”. En PÉREZ ROYO, I. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos, 2008, pp. 985-1034.
- CASANOVA, J., *La Iglesia de Franco*. Madrid: Temas de Hoy, 2000.
- CASANOVA, J. y GIL ANDRÉS, C., *Historia de España en el siglo XX*. Madrid: Ariel, 2009.
- CASASSA YMBERT, J. (ed.), *La dictadura de Primo de Rivera (1923-1930)*. Barcelona: Anthropos, 1983.
- CASSESE, S., “El espacio jurídico global”. En *RAP*, 157, 2002, pp. 11-25.
- CASTELLANO, F., “La imposición indirecta”. En ALBI, E. (dir.), *La Hacienda pública...*, cit., pp. 91-108.
- CASTELLS, A., *Hacienda Autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988.
- CASTELLS ARTECHE, L., *Fueros y conciertos económicos: la Liga Foral Autonomista de Guipúzcoa (1904-1906)*. San Sebastián: Aramburu, 1980.
- CATTOIR, P., *Federalisme et solidarité financière. Étude comparative de six pays*. Bruselas: CRISP, 1998.
- CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español, incidencia y convergencia*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1990.
- CELAYA, A., *La decadencia del régimen foral y los Derechos Históricos Vascos*, Bilbao, 1986.
- CERCAS, J., *Anatomía de un instante*. Barcelona: Mondadori, 2009.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “La residencia habitual como punto de conexión en nuestro ordenamiento jurídico y en el Derecho comparado”. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (coord.), GONZÁLEZ GARCÍA, E. (coord.), RAMALLO MASSANET, J. (coord.), LEJEUNE VALCARCEL, E. (coord.), YÁBAR STERLING, A. (coord.), *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, pp. 167-186.
- CIENFUEGOS MATEO, M., “La cuestión prejudicial y la cooperación entre el Tribunal de Justicia y el juez interno”. En ABELLÁN HONRUBIA, V., VIOLA COSTA, B. (dirs.) y OLESTI RAYO, A. (coord.), *Lecciones de Derecho comunitario europeo*. Barcelona: Ariel, 2005, pp. 217-232.

- “El régimen tributario foral del País Vasco frente a la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea”. En *Unión Europea Aranzadi*, 8-9, 2005, pp. 13-23.
- “El concierto económico vasco frente al Derecho comunitario europeo”. En *Unión Europea Aranzadi*, 2, 2009, pp. 29-41.
- CID-HARGUINDEY, A., GARCÍA-ROZADO, B., “La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 3, 2007, pp. 47-63.
- CIMADEVILLA, L., *El General Primo de Rivera*. Madrid: Afrodisio Aguado, 1944.
- CLAVERO SALVADOR, B., “Los fueros en la España contemporánea: de la reacción antiliberal al federalismo vergonzante”. En *REP*, 20, 1981.
- *El código y el fuero. De la cuestión regional en la España contemporánea*, Madrid: Siglo XXI, 1982.
- *Evolución histórica del constitucionalismo español*. Madrid, 1984.
- *Fueros vascos. Historia en tiempo de Constitución*. Madrid: Ariel, 1985.
- “Derecho Histórico (vasco) y Derecho Constitucional (español)”. En *Foralismo, Derechos Históricos y Democracia*. Bilbao: Fundación BBV, 1998.
- “Entre Cádiz y Vergara: lugar de encuentro de la Constitución con los Fueros”. En *Anuario de Historia del Derecho Español*, LIX, pp. 205-282.
- “1839: La Constitución ante los Fueros”. En *150 años del Convenio de Vergara y la de la Ley de 25-X-1839*. Vitoria: 1990, pp. 25-54.
- CLEMENTE, J. C., *Los orígenes del carlismo*. Madrid: Ediciones Easa, 1979.
- *Las guerras carlistas*. Barcelona: Sarpe, 1982.
- COBREROS MENDAZONA, E., *Incumplimiento del Derecho comunitario y responsabilidad del Estado*. Madrid: Civitas, 1994.
- COELLO MARTÍN, C., *La disposición adicional primera y la organización territorial de la Comunidad Autónoma Vasca*. Logroño: Universidad de La Rioja, 1997.
- COLLADO YURRITA, M. A., *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Madrid: Colex, 2005.
- COLMEIRO, M., *Derecho Administrativo Español*. Reedición. Santiago de Compostela: Escola Galega de Administración Pública, 1995.
- COLOM, F. y RIVERO, A. (eds.), *El Altar y el Trono: Ensayo sobre el catolicismo político iberoamericano*. Barcelona: Anthropos, 2006.
- COMELLAS, J. L., *Los moderados en el poder: 1844-1954*. Madrid: Escuela de Historia moderna, 1970.
- *Historia de España contemporánea*. Madrid: Sarpe, 1993.
- COMELLAS, J. L. y SUÁREZ, L., *Historia de los españoles*. Barcelona: Ariel, 2003.
- COMÍN COMÍN, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”. En *Hacienda Pública Española*, 108-109, 1987, pp. 441-466.

- *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*, I. Madrid: Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 1988.
- “Reforma tributaria y política fiscal”. En GARCÍA DELGADO, J. L. (dir.), *España, economía. Ante el siglo XXI*. Madrid. Espasa-Calpe, 1993, pp. 1073-1121.
- “Hacienda pública y crecimiento económico entre la reforma de Mon-Santillán y la actualidad”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 231-248.
- “Raimundo Fernández Villaverde: la personificación de la ortodoxia financiera clásica española”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 273-284.
- “Hacia la economía dirigida y protegida, a pesar de las críticas de los economistas (1907-1935)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 941-990.
- *Historia de la Hacienda Pública, I Europa, II España (1808-1995)*. Barcelona: Crítica, 1996.
- “Canga Argüelles: un planteamiento realista de la Hacienda liberal”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 413-446.
- “La Hacienda Pública entre 1940-1959”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 169-190.
- COMÍN COMÍN, F. y LÓPEZ GARCÍA, S., “Las dos Haciendas Públicas y la financiación de la Guerra civil (1936-1939). En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 127-168.
- COMÍN COMÍN, F. y MARTORELL LINARES, M., “Introducción: La Hacienda Pública en el siglo XX: una perspectiva histórica”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 7-24.
- COMMUNIER, J.-M., *Le droit communautaire des aides d'État*. París: LGDJ, 2000.
- CONDE, F. J., “El Caudillo. Doctrina del Caudillaje”. En *Arriba*, 4 a 8 de febrero de 1942.
- CORCUERA ATIENZA, J., “La constitucionalización de los Derechos Históricos. Fueros y autonomía”. En *REDC*, 11, 1984, pp. 9-38.
- “Notas sobre el debate de los derechos históricos de los territorios forales”. En *REP*, 46-47, 1985, pp. 55-90.

- “Alcance de la constitucionalización de los derechos históricos”. En *Jornadas de Estudio sobre la actualización de los derechos históricos*. San Sebastián: Diputación Foral de Guipúzcoa, 1986.
- *Política y Derecho. La construcción de la autonomía vasca*. Madrid: CEC, 1991.
- “Los Derechos Históricos de los Territorios Forales”. En TRUJILLO, G., LÓPEZ GUERRA, L. y GONZÁLEZ TREVIJANO, P. (dirs.), *La experiencia constitucional (1978-2000)*. Madrid, 2000, pp. 573-604.
- *La patria de los vascos. Orígenes, ideología y organización del nacionalismo vasco (1876-1903)*. Madrid: Taurus, 2001.
- “Consecuencias y límites de la constitucionalización de los derechos históricos de los territorios forales”. En *REDC*, 69, 2003, pp. 237-270.
- “La mort sait la víf. Los derechos históricos: novación y continuidad”. En RAMIRO AVILÉS, M. A. y PECES BARBA, G., *La Constitución a examen: un estudio académico 25 años después*. Madrid: M. Pons, 2004, pp. 431-450.
- CORCUERA, J. y GARCÍA HERRERA, M. A., *La constitucionalización de los derechos históricos*. Madrid: CEPC, 2002.
- CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Estrategias e instrumentos para la armonización fiscal. Algunas consideraciones sobre la armonización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1997, pp. 47-62.
- CORONA RAMÓN, J. F., “La fiscalidad en la Unión Europea”. En *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 38, 1997, pp. 36-55.
- CORONA RAMÓN, J. F., ALONSO, L., VALERA, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs, 1997.
- COSTA, J., *Oligarquía y caciquismo, colectivismo agrario y otros escritos*. Madrid: Alianza, 1967.
- COSTA, M. T., *Vida y obra de Jaime Carner*. Madrid: IEF, 1989.
- COSTAS COMESAÑA, A., *Apogeo del liberalismo en “La gloriosa”. La reforma económica del Sexenio liberal (1868-1874)*. Madrid: Siglo XXI, 1988.
- “Antonio Barrera de Irimo”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 91-126.
- CROISAT, M., *Le fédéralisme en Europe*. Paris: Montchrestien, 2009.
- CRUZ PADIAL, I., “La fiscalidad empresarial en el ámbito de la Unión Europea: expectativas de futuro”. En *Noticias de la Unión Europea*, 266, 2003, pp. 79-98.
- CRUZ VILLALÓN, P., “Estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”. En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, IV, 1982.

- “Las autonomías regionales en el proyecto de Tratado/Constitución para Europa”. En *Informe Comunidades Autónomas 2003*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2004.
- DE ARES PACOCHAGA, J., *Planificación Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- DE ARÍN Y DORRONSORO, F., *Problemas agrarios. Estudio jurídico-social de las corralizas, servidumbres, montes y comunidades de Navarra*. Segovia: Imprenta de El Adelantado, 1930.
- DE BORBÓN-PARMA, M. T., CLEMENTE, J. C., CUBERO SÁNCHEZ, J., *Don Javier, una vida al servicio de la libertad*. Barcelona: Plaza & Janés, 1997.
- DE DIEGO GARCÍA, E., “España de 1898 a 1998. Un apunte de historia política”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 199-274.
- DE JUAN, J. L., “Ocho años de reforma tributaria”. En *Información Comercial Española*, 617-618, 1985, pp. 133-144.
- DE JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*. Madrid: CEC, 1985.
- DE LA FUENTE PASCUAL, F., *Glosario jurídico-político de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2002.
- DE LA HUCHA, F., “Algunas consideraciones sobre la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *RJN*, 13, 1992, pp. 13-36.
- “La Hacienda de la Comunidad Foral de Navarra”. En *Papeles de Economía española*, 59, 2994, pp. 419-431.
- “Autonomía local y competencias de Navarra en materia de Haciendas Locales: su plasmación en la Ley Foral 2/1995”. En *RJN*, 19, 1995, pp. 15-43.
- *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*. Madrid: Civitas, 1995.
- “La armonización de la imposición indirecta”. En YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. (coord.), *Sistema fiscal español y armonización europea: curso de verano 1994*. Universidad de Santiago de Compostela, 1995, pp. 13-32.
- “Introducción al Derecho Presupuestario de la Comunidad Foral de Navarra”. En *RJN*, 24, 1997, pp. 11-58.
- “El Concierto Económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa”. En *Revista Española de Derecho Financiero*, 118, 2003, pp. 207-252.
- “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales”. En *Revista Española de Derecho Financiero*, 123, 2004, pp. 559-601. En *Forum fiscal de Guipúzcoa*, 5, 2004, pp. 19-34.

- “La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español”. En *Perspectivas del sistema financiero*, 82, 2004, pp. 1-39.
- “El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales”.
- “Retos del Concierto Económico”. En *Hermes*, 21, 2006, pp. 12-20.
- “El sistema tributario de la Comunidad foral de Navarra”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual de Derecho Tributario de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2005, pp. 31-47.
- “El Impuesto sobre la Renta de los No Residentes”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 252-300.
- “El Impuesto sobre el Patrimonio”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 302-339.
- “Los Impuestos Especiales”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 526-567.
- “Concierto Económico Vasco y Europa. Fiscalidad Regional: modelos comparados. Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra”. En *Actas del Congreso Internacional Vasco*, diciembre 2006, pp. 389-394.
- *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. San Sebastián: Fundación para el Derecho Histórico y Autonomico de Vasconia, 2006.
- *El régimen jurídico del concierto económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2006.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., CAYÓN GALIARDO, A. M., y FALCÓN Y TELLA, R., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1990.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. y ÁLVAREZ ERVITI, M., “El Impuesto sobre Sociedades”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 148-250.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. y AMATRIAIN CÍA, I., “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En DE LA HUCHA CELADOR, F., ÁLVAREZ ERVITI, M., AMATRIAIN CÍA, I., *Manual...*, cit., pp. 72-146.
- DE LA PEÑA AMORÓS, M. DEL M., “Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”. En *Revista Jurídica de Castilla y León*, 17, 2009, pp. 241-311.
- DE LIZARZA IRIBARREN, A., NAGORE YÁRNOZ, J., SALAS LARRAZABAL, R., D’ORS, A., *Navarra fue la primera 1936-1939*. Pamplona: Sahats, 2006.

- DE PABLO VARONA, C., “La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales”. En *Noticias de la Unión Europea*, 294, julio 2009, pp. 73-126.
- DE SANTIAGO, M., “Ramón Carande. La biografía de un hombre polifacético”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 471-490.
- DE VICENTE-TUTOR, M., “Convenios de doble imposición y Derecho Comunitario”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4, 2007, pp. 343-354.
- DE YBARRA Y BERGÉ, J., *Política nacional en Vizcaya*. Madrid: IEP, 1947.
- DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema del convenio económico*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996.
- DEL BURGO TAJADURA, J. I., *Ciento Veinticinco años de vigencia del Pacto-Ley de 16 de agosto de 1841*. Pamplona, 1966.
- *Origen y fundamento del régimen foral de Navarra*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1968.
- *Régimen Fiscal de Navarra. Los Convenios Económicos*. Pamplona: Editorial Gómez, 1972.
- *El Fuero: pasado, presente y futuro*. Pamplona: Eunsa, 1975.
- “La autonomía fiscal de Navarra”. En *Hacienda Pública Española*, 92, 1985, pp. 211-216.
- “El milagro de la ley paccionada”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 43-50.
- *Introducción al estudio del Amejoramiento del Fuero (Los derechos Históricos de Navarra)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1987.
- *El Convenio Económico entre el Estado y Navarra de 1990*. Pamplona: Cámara de Comercio e Industria de Navarra, 1991.
- “Jugar con fuego (I) Concierto Económico (II) ¿Y Navarra?”. En *Diario de Navarra*, 16 y 17 de marzo de 2002.
- DEL RÍO ALDAZ, R., *Orígenes de la guerra carlista en Navarra (1820-1824)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1987.
- *La primera guerra carlista en el frente Norte. Suministros, exacciones y desastres de la guerra en Navarra y Vascongadas*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2000.
- DE LA DEHESA, G., *La primera gran crisis financiera del siglo XXI*. Madrid: Alianza, 2009.
- DE LA TORRE, J. (ed.), *Navarra. Siglo XIX*. Pamplona: Instituto Gerónimo de Ustariz, 1994.
- “Hacienda Foral y Sistema Financiero en Navarra, siglo XIX”. En TORRE, J. DE LA, *Navarra. Siglo XIX...*, cit., pp. 133-157.

- DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998.
- DELMAS GONZÁLEZ, F., “La Directiva del ahorro: Líneas de revisión”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 129-132.
- DÍAZ, E., “*Estado de Derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1973.
- DÍAZ GIJÓN, J. R. y otros, *Historia de la España actual, 1939-1996. Autoritarismo y democracia*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- DÍEZ DEL CORRAL, L., *El liberalismo doctrinario*. Madrid: IEP, 1956.
- DÍAZ GIJÓN, J. R. (coord.), *Historia de la España actual (1939-1996). Autoritarismo y democracia*. Madrid: M. Pons, 1998.
- DÍAZ YANES, I., “Los acuerdos internacionales sobre reparto de la competencia fiscal: los convenios para evitar la doble imposición y el Tratado de la Unión Europea”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4, 2007, pp. 51-69.
- DIEGO CASALS, J. L., “La participación de las Comunidades Autónomas en el proceso de adopción de decisiones de la Unión Europea: Un balance y una propuesta”. En *RVAP*, 40, 1994.
- DÍEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTÍNEZ CAPDEVILA, C., *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*. Madrid: McGraw Hill, 2001.
- DÍEZ MORENO, F., *Manual de Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Thomson-Civitas, 2005.
- DIEZ-PICAZO, L. M., *Constitucionalismo de la Unión Europea*. Madrid: Civitas, 2002.
- DIXIT, A. y LONDREGAN, J., “Fiscal Federalism and Redistributive Politics”. En *Journal of Public Economics*, 68, 1998, pp. 153-180.
- DOMÍNGUEZ ORTIZ, A., *Sociedad y Estado en el siglo XVIII español*. Barcelona: Ariel, 1988.
- DONÉZAR, J. M., *La desamortización de Mendizábal en Navarra*. Madrid: C.S.I.C., 1975.
- “La primera burguesía liberal navarra. Análisis de los compradores en la desamortización de Mendizabal”. En *Saioak*, 1979.
- DONY, M. y SMITS, C. (eds.), *Aides d'État*. Bruselas: IEE, 2005.
- DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, J., “Influence du droit française en droit communautaire/droit de l'Union européenne”. En *RFDA*, 17, julio-agosto, 2001, pp. 909-917.
- EGUIGUREN, J., *El arreglo vasco. Fueros, Constitución y política en los siglos XIX y XX*. San Sebastián: Hiria, 2008.

- EIROA VILLARNOVO, F. J., “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea: Informe Neumark”. En *Económicas y Empresariales en la UNED*, 7, 1977, pp. 122-157.
- EMBED IRUJO, J. M., “El régimen de las ayudas estatales a las empresas en Derecho comunitario” (Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 10 de julio de 1986). En *Noticias CEE*, 33, 1987, pp. 127 y ss.
- ENÉRIZ OLAECHEA, F. J., “Navarra provincia foral: las leyes de 25 de octubre de 1839 y 16 de agosto de 1841”. En *RJN*, 39, 2005, pp. 23 y ss.
- ESCODERO, J. A., *Curso de Historia del Derecho: fuentes e instituciones político-administrativas*. Madrid: Gráficas Solana, 1985.
- ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., *La reforma tributaria de 1845*. Madrid: IEF, 1971.
- FAJARDO SPÍNOLA, L., *¿Hacia otro modelo de Estado? Los socialistas y el Estado autonómico*. Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La libertad de establecimiento secundario y el ‘avoir fiscal’ (activo fiscal) en el Impuesto sobre Sociedades: notas a la sentencia de 28 de enero de 1986 (Comisión v. Francia, causa 270/83)”. En *Revista de Instituciones Europeas*, 2, 1986, pp. 435-442.
- *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Civitas, 1988.
- “Los impuestos sobre la concentración de capitales en la Comunidad Europea: la Directiva 68/335/CEE de 17 de julio”. En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 3, 1997, pp. 139 y ss.
- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: Iustel, 2005.
- “El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: la STJCE de 11 de septiembre de 2008 y sus antecedentes”. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 31, 2008, pp. 713-742.
- FERNÁNDEZ BARBADILLO, P., “El concierto económico vasco, ¿pacto entre iguales o concesión?”. En *Revista de Estudios Políticos*, 124, 2004, pp. 207-228.
- FERNÁNDEZ CLEMENTE, E., “Mariano Navarro Rubio”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1997, pp. 53-90.
- FERNÁNDEZ DE PINEDO, *Crecimiento económico y transformaciones sociales del País Vasco. 1100-1800*. Madrid: Siglo XXI, 1974.
- “La entrada de la tierra en el circuito comercial: la desamortización en Vascongadas. Planteamiento y primeros resultados”. En NADAL, J. y

- TORTELLA, G. (eds.), *Agricultura, comercio colonial y crecimiento en la España contemporánea*. Barcelona: Ariel, 1974, pp. 100-128.
- FERNÁNDEZ DE VELASCO, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, I. Barcelona: Bosch, 1930.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G., *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*. Madrid: Civitas, 1993.
- FERNÁNDEZ MÉNDEZ, A., “Legislación originaria y derivada sobre la armonización fiscal directa en la Unión Europea”. En *Revista Galega de Economía*, 1, 2002, pp. 1-8.
- FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F., “La progresividad y la redistribución fiscal de la riqueza”. En *XIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Revista de Derecho Financiero, 1966, pp. 255-267.
- “Tres temas polémicos en el Informe Carter”. En *Economía Financiera Española*, 26-27, 1968, pp. 34-43.
- “El Impuesto sobre el Valor Añadido y su posible implantación en España”. En *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Revista de Derecho Financiero, 1969, pp. 316-374.
- “Epílogo para españoles”. En CARDIN, CH. y DELEPIERRE, J., *¿Defraudar o pagar impuestos?* Madrid: Euramérica, 1969, pp. 223-228.
- “Exposición del proyecto de ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados”. En VV.AA., *Medidas urgentes de reforma fiscal*. II, Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1977, pp. 9-25 y 659-719.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2002.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Derecho administrativo, Sindicatos y autoadministración*. Madrid: IEAL, 1972.
- *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca*. Madrid: Alianza, 1984.
- “El concepto de foralidad en la Constitución de 1978”. En *Los derechos históricos vascos*. Oñate: IVAP, 1988, pp. 281-292.
- “Fueros y Constitución. La discusión parlamentaria de la ley de 25 de octubre de 1839”. En *150 años del Convenio de Vergara y la de la Ley de 25-X-1839*, Vitoria: Parlamento Vasco, 1990, pp. 55-80.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F., “Disposición Adicional Primera. Los derechos históricos de los territorios forales”. En ALZAGA, O. (dir.), *Comentarios a la Constitución española de 1978*, XII. Madrid: Cortes Generales-Edersa, 1999.
- FERRANDO BADÍA, J., *El régimen de Franco. Un enfoque jurídico-político*. Madrid: Tecnos. 1984

- FERREIRO LAPATZA, J. J., “Los impuestos estatales: evolución histórica”. En FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: M. Pons, 1993, pp. 23-26.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros, *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- FERRER MUÑOZ, M., “La Segunda República”. En FLORISTÁN IMIZCOZ, A. (coord.), *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, pp. 593-608.
- FLORES DE LEMUS, A., “Cambio y precios”. En *Revista Nacional de Economía*, 1929, pp. 209 y ss.
- FLORISTÁN SAMANES, A., “La desamortización de bienes pertenecientes a corporaciones civiles y al Estado en Navarra”. En *Homenaje a Amando Melón*. Zaragoza: C.S.I.C., 1966.
- FONTANA, J., *La quiebra de la monarquía absoluta*. Barcelona: Ariel, 1971.
- *Hacienda y Estado en la crisis final del Antiguo Régimen español, 1823-1833*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1973.
- *La Revolución Liberal (Política y Hacienda), 1833-1845*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1977.
- *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931 y Suplemento al Diccionario de Hacienda de José Canga Argüelles*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- *España bajo el franquismo*. Barcelona: Crítica 1986.
- “López Ballesteros y la reforma de la Hacienda: algunas reconsideraciones”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 1009-118.
- FONTANA, J. y VILLARES, R., *Historia de España, VII. Restauración y Dictadura*. Barcelona: Crítica, 2009.
- FORSTHOFF, E., *Tratado de Derecho Administrativo*. Madrid: IEP, 1958.
- FRAGA IRIBARNE, M., VELARDE FUERTES, J., CAMPO, S., *La España de los años 70*. III. Madrid: Edi. Moneda y Crédito, 1974.
- FRAILE BALBÍN, P., “La intervención económica durante la Segunda República”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 403-456.
- FUENTE LANGAS, J. M., *La dictadura de Primo de Rivera en Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998, pp. 261-305.
- FUENTES QUINTANA, E., “Calvo Sotelo y la reforma tributaria”. En *Notas sobre la política económica española*. Madrid: Delegación Nacional de Provincias del FET y de las JONS, 1954, pp. 411-419.

- *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*. Discurso con motivo de su recepción como miembro de número en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 1975.
- “Caminos de la reforma fiscal”. En *XXVI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1979, pp. 449-467.
- *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. Barcelona. Editorial Crítica, 1990.
- “La Hacienda pública de la democracia española frente al proceso de integración europea”. En *Papeles de Economía Española*, 48, 1991.
- “La tardía e inacabada modernización del sector público español”. En *Papeles de Economía Española*, 57, 1993, pp. 194-233.
- “Francisco Fernández Ordóñez y la Hacienda pública española”. En VV.AA., *F. Fernández Ordóñez: Un hombre de Estado*. Murcia: Caja Murcia y Universidad de Murcia, 1994, pp. 45-56.
- *El modelo de economía abierta y el modelo castizo en el desarrollo económico de la España de los años 90*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1995.
- *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 1997.
- (dir.), *Economía y economistas españoles*. Barcelona: Fundación de las Cajas de Ahorros Confederadas-Círculo de Lectores, 2004.
- *La Hacienda desde sus ministros. Del 98 a la guerra civil*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2000.
- “Flores de Lemus en el Ministerio de Hacienda”. “El legado de Flores de Lemus” y “Antonio Flores de Lemus: una revisión veinte años después”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 165-269.
- FUSI, J. P., *El País Vasco. Pluralismo y nacionalidad*. Madrid: Alianza Editorial, 1984.
- *Franco. Autoritarismo y poder personal*. Madrid: El País, 1985.
- (coord.), *La época de Franco (1939-1975). Sociedad, Vida y Cultura*. Madrid: Espasa Calpe, 2001.
- FUSI, J. P. y PALAFOX, J., *España 1808-1996. El desafío de la modernidad*. Madrid: Espasa Calpe, 1997.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., “La fiscalidad del siglo XXI”. En *Hacienda Pública Española*, 155, 2000, pp. 71-88.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., CANTÓ SÁNCHEZ, O., RÍO OTERO, C., GRADÍN LAGO, C., “La política fiscal en España durante el periodo 1982-1996”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, pp. 253-288.

- GALERA RODRIGO, S., *Derecho Aduanero español y comunitario*. Madrid: Civitas, 1995.
- GALLEGO ANABITARTE, A., “Prólogo” a RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *Los convenios entre Administraciones Públicas*, Madrid, 1997.
- GAMBRA, R., *La primera guerra civil de España (1821-1823)*. Madrid: Escelicer, 1950.
- GÁMIR, L. (ed.), *Política económica de España*. Madrid: Alianza Editorial, 1993.
- GARCÍA AGUADO, E. y PIERNAS LÓPEZ, J. J., “Unión Europea: Comentario de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 en los asuntos acumulados T-211/2004 y T-215/2004, Gobierno de Gibraltar c. Comisión de las Comunidades Europeas”. En *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 8, 2009, pp. 91-106.
- GARCÍA AÑOVEROS, J., “La formación de un sistema tributario unificado: la solución foral”. En *Foralismo, Derechos Históricos y Democracia*. Bilbao: Fundación BBV, 1998, pp. 287 y ss.
- *Manual del sistema tributario español*. Madrid: Civitas, 1993.
- “Las reformas fiscales”. En *REDF*, 100, 1998, pp. 511 y ss.
- GARCÍA COTARELO, R. (comp.), *Transición política y consolidación democrática. España (1975-1986)*. Madrid: CIS, 1992.
- GARCÍA DE CORTÁZAR, F., GONZÁLEZ VESGA, J. M., *Breve historia de España*, Madrid: Alianza, 1994.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Turgot y los orígenes del municipalismo moderno”. En *Revista de Administración Pública*, 33, 1960, pp. 80 y ss.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1981.
- “El sistema autonómico quince años después”. En *REDA*, 84, 1994.
- GARCÍA DELGADO, J. L. (ed.), *El primer franquismo. España durante la Segunda Guerra Mundial*. Madrid: Siglo XXI, 1989.
- *España, economía: ante el siglo XXI*. Madrid: Espasa Calpe, 1993.
- (coord.), *Franquismo. El juicio de la historia*. Madrid: Temas de Hoy, 2000.
- *La modernización económica en la España de Alfonso XIII*. Madrid: Espasa Calpe, 2002.
- GARCÍA DELGADO, J. L. y otros, *Un siglo de España. La economía. Política y sociedad. La cultura*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- GARCÍA Pelayo, M., *Derecho Constitucional comparado*. Madrid: Alianza, 1984.
- “El proyecto constitucional y los derechos históricos”. En *El País*, 24 de septiembre de 1978, pp. 12-13. Recogido en *Obras Completas*, III, Madrid: CEC, 1991, pp. 3171-3177.

- GARCÍA PÉREZ, R. D., *Antes leyes que reyes. Cultura jurídica y constitución política en la Edad Moderna (1512-1808)*. Milán: Giuffrè, 2008.
- GARCÍA ROSS, J. J., “¿Puede un juez nacional determinar si una norma tributaria es incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario?: comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 (RJ 2004, 130)”. En *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 21, 2004, pp. 29-56.
- GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., “La insurrección fuerista de 1893. Foralismo popular durante la Gamazada”, En *Príncipe de Viana*, 185, 1988, pp. 659-709
- *Diccionario Biográfico de los Diputados Forales de Navarra, 1840-1931*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996.
- “Españolismo, vasquismo y navarrismo foral: cambios y persistencias en la interpretación de la identidad navarra hasta 1936”. En *Historia y Política*, 2, 1999.
- *Caciques y políticos forales. Las elecciones a la Diputación Foral de Navarra (1877-1923)*. Torres de Elorz: Castuera, 1992.
- GARCÍA-SANZ, A. y otros, *Historia de la Hacienda de España (siglos XVI-XX). Homenaje a Don Felipe Ruiz Martín*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., LAYANA ILUNDAIN, C., MARTÍNEZ LACABE, E., PÉREZ OLASCOAGA, M., *Diccionario Biográfico de los Diputados Forales de Navarra (1931-1984) y de los Secretarios de la Diputación (1834-1984)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998.
- GARCÍA-SANZ MARCOTEGUI, A., IRIARTE LÓPEZ, I., MIKELARENA PEÑA, F., *Historia del navarrismo (1841-1936)*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra, 2002.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., “El procedimiento comunitario aplicable a las ‘ayudas ilegales’. Especial referencia a la recuperación de ayudas”. En *Revista Española de Derecho Europeo*, 1, 2002, pp. 101-135.
- GARCÍA ZÚÑIGA, M., “Haciendas forales y reformas borbónicas, 1700-1808. Navarra”. En *Revista de Historia Económica*, 2, 1993, pp. 307-336.
- GARDE, J., “Impuestos sobre Sociedades y el Valor Añadido”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 72-81.
- GARELLO, P. y VERHEYDE, O., *La politique fiscale au sein de l’Union Européenne. Document IREF*, agosto 2002.
- GARMENDIA, V., *La ideología carlista (1868-1876). En los orígenes del nacionalismo vasco*. Zarautz: Diputación Foral de Guipúzcoa, 1984.

- GARRÁN, J., *El sistema foral de Navarra y provincias vascongadas*. Pamplona: Editorial Aramburu, 1935.
- “La Ley de 1841”. En *Príncipe de Viana*, 4, 1941.
- GARZÓN PAREJA, M., *Historia de la Hacienda de España*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1984.
- GELLNER, E., *Nations et nationalisme*. Paris: Payot, 1989.
- GIMÉNEZ MONTERO, A., *Federalismo Fiscal. Teoría y Práctica*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.
- GOMA, R. y SUBIRATS, J. (coords.), *Políticas públicas en España. Contenidos, redes de actores y niveles de gobierno*. Barcelona: Ariel, 1998.
- GÓMEZ ANTÓN, F., *El Consejo Foral Administrativo de Navarra*. Madrid: Rialp, 1962.
- GÓMEZ CHAPARRO, R., *La desamortización civil en Navarra*. Pamplona: Universidad de Navarra-Institución Príncipe de Viana, 1967.
- GÓMEZ JIMÉNEZ, A. L. y ROLDÁN, J. M., “Las política fiscal en España (1988-1994)”. En *Boletín Económico del Banco de España*, octubre, 1995.
- GONZÁLEZ CALLEJA, E., *La España de Primo de Rivera. La modernización autoritaria 1923-1930*. Madrid: Alianza, 2005.
- GONZÁLEZ ENCINAR, J. J., *El Estado Unitario Federal. La autonomía como principio estructural del Estado*. Madrid: Tecnos, 1985.
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. V., “Globalización económica, Administraciones públicas y Derecho administrativo: presupuestos de una relación”. En *RAP*, 164, 2004, pp. 7-40.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F., *La nueva Ley Fundamental para la Reforma Política*. Madrid: BOE, 1977.
- “El Estado social y democrático de Derecho”. En *Humana Iura*, 2, 1992, pp. 139-146.
- *Curso de Derecho Administrativo Español*. Pamplona: EUNSA, tres tomos, 1993, 1994, y 1997.
- *Cincuenta años de procedimiento administrativo en un mundo cambiante*. Madrid: Iustel, 2009.
- GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M., “La reforma del IRPF: efectos sobre el crecimiento y el bienestar”. En CORONA, J. F., GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M. y MONASTERIO, C. (eds.), *Reforma fiscal y crecimiento económico*. Madrid: FAES, 1999, pp. 51-126.
- “Armonización y competencia fiscal en Europa: Situación actual, perspectivas e implicaciones para España”. En GARCÍA-MILÁ, T. (ed.), *Nuevas fronteras de la política económica*. Barcelona: CREI-Universitat Pompeu Fabra, 2000, pp. 89-137.

- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E., “El concepto de residencia fiscal de las entidades en el ámbito de la Unión Europea: La necesidad de su reforma como punto de conexión entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes”. En *Nueva Fiscalidad*, 10, 2004, pp. 143-165.
- GONZALO Y GONZÁLEZ, L., “Hacia un nuevo sistema fiscal: antecedentes y consecuentes de la reforma tributaria Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza, II*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 9-70.
- GOODSPEED, T., *Principios de federalismo fiscal*. Madrid: FEDEA, 1991.
- GORDON ROGER, H. y BOVENBERG LANS, A., “Why Is Capital So Immobile Internationally? Possible Explanations and Implications for Capital Income Taxation”. En *American Economic Review*, 86 (5), 1996, pp. 1057-1075.
- GOTA LOSADA, A., “Administración tributaria española: criterios de reforma”. En *Hacienda Pública Española*, 56, 1979, pp. 105-140.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., “Tendencias de la política tributaria en la Unión Europea”. En *Información Comercial Española*, 835, 2007, pp. 153-172.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RUBIO GUERRERO, J. J., “La reforma del Impuesto sobre sociedades y la internacionalización de la economía española”. En *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 1-2, 2002, pp. 1-40.
- HAHN, R. W., *Reviving Regulatory Reform: a global perspective*. Washington: AEI Press, 2000.
- HARRISON, J., “Comentarios sobre la Hacienda Pública de la Dictadura de Primo de Rivera”. En *Revista de Historia Económica*, 1, 1988, pp. 181-185.
- HENNINGSEN, C. F., *Zumalacárregui, campaña de doce meses por las Provincias Vascongadas y Navarra*. Buenos Aires: Espasa-Calpe Argentina, 1947.
- HERBER, B., “Impuestos medioambientales en un marco global”. En *Hacienda Pública Española*, 119, 1991, pp. 9-15.
- HERNÁNDEZ MONTALBÁN, F., *La abolición de los señoríos en España (1811-1837)*. Valencia: Universitat, 1999.
- HERRERA MOLINA, M. A., “Nuevas perspectivas de armonización fiscal (Comentarios a la nota sobre ‘Panorama sobre el proceso de armonización fiscal’ elaborada por el Grupo de intercambio sobre asuntos europeos)”. En *Noticias de la Unión Europea*, 187-188, 2000, pp. 85-93.
- HERRERO DE MIÑÓN, M., *Idea de los derechos históricos*. Madrid: Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1991.
- *Memorias de estío*. Madrid: Temas de Hoy, 1993.
- *Derechos históricos y Constitución*. Madrid: Taurus, 1998.

- “Estructura y función de los derechos históricos: un problema y siete cuestiones”. En *Foralismo, derechos históricos, democracia*. Bilbao: Fundación BBV, 1998.
- HICKS, J., *Una teoría de la historia económica*. Barcelona: Ediciones Orbis, 1984.
- IDOATE, F., *Rincones de la Historia de Navarra*. II, Pamplona: Diputación Foral de Navarra, 1997.
- IGLESIAS, M. C., ELORZA, A. y JIMÉNEZ ARAYA, T., *Burgueses y proletarios (Clase obrera y reforma social en la Restauración 1884-1889): edición crítica del informe de la agrupación socialista madrileña: (Informe Vera)*. Barcelona: Laia, 1973.
- ILARREGUI, P., *Memoria sobre la ley de la modificación de los fueros de Navarra*. Pamplona: Imprenta Provincial, 1872.
- IRANZO MARTÍN, J. E., “El sector público como impulsor de la reconstrucción (1939-1959)”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 485-526.
- IRIBAS Y SÁNCHEZ, G., *Los derechos de Navarra*. Pamplona: Imprenta provincial, 1894.
- IVAREZ REY, L., *Bajo el fuero militar. La dictadura de Primo de Rivera en sus documentos (1923-1930)*. Sevilla: Universidad, 2006.
- JELLINEK, G., *Fragmentos de Estado*, Madrid: Civitas, 1981.
- JIMÉNEZ ARAYA, T., “La introducción del marxismo en España. El ‘Informe’ a la Comisión de Reformas Sociales de Jaime Vera”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 451-494.
- JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO DE ALBORNOZ, A., “Garantías institucionales y Derechos fundamentales”. En *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Madrid, 1991, pp. 635-650.
- JIMENO ARANGUREN, R., “Los derechos históricos en la renovación del régimen autonómico de Navarra (2004-2006)”. *Ius Fugit. Revista de Estudios Histórico-Jurídico dela Corona de Aragón*, 15, 2007-2008, pp. 339-367, pp. 345-346.
- *Nafarroa eta estatuaren arteko hitzarmen ekonomikoaren testu historikoak: eraikundearen historiari sarrera eta agiria*. Oñati: IVAP, 2009.
- JOVER ZAMORA, J. M., *Política, Diplomacia y Humanismo Popular en la España del siglo XIX*. Madrid: Turner, 1976.
- *Los comienzos del siglo XX. La población, la economía, la sociedad (1898-1931)*. Madrid: Espasa-Calpe, 1984.
- *Realidad y mito de la Primera República*. Madrid: Espasa-Calpe, 1991.
- JOVER ZAMORA, J. M. y otros, *España, sociedad, política y civilización (siglos XIX y XX)*. Madrid: Debate, 2001.

- JULIÁ, S., *Historias de las dos Españas*. Madrid: Taurus, 2004.
- JUTGLAR, A., *El constitucionalismo revolucionario de Pí y Margall*, Madrid: EDICUSA, 1970.
- KAHALE CARRILLO, D. T., “La regulación comunitaria de las ayudas estatales: procedimiento de las ayudas ilegales”. En *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, 250, 2007, pp. 3-14.
- LACOMBA, J. A., *Introducción a la historia económica de la España contemporánea*. Madrid: Guadiana, 1969.
- *La I República. El trasfondo de una revolución fallida*. Madrid: Guadiana, 1976.
- LAGARES CALVO, M. J., “La aceptación social del sistema tributario: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En ALBI, E. (dir.), *La Hacienda...*, cit., pp. 109-132.
- “La Hacienda pública en las facultades de ciencia económicas”. En FUENTES QUINTANA, E., *Economía y economistas...*, cit., pp. 571-617.
- LAGO, S., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (eds.), *La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: desafíos y oportunidades*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2009.
- LAGOS RODRÍGUEZ, M. G., *Una revisión de la literatura del federalismo fiscal. Notas sobre la equidad interterritorial*. Documentos de Trabajo, Serie 6, 6/2001/1. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Castilla-La Mancha, D. L. AB-65-1998.
- *La solidaridad interterritorial en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Ed. ProQuest Co. UMI Disserttions Publishing (Bell & Howell Information and Learning). Ann Arbor, Michigan (USA), www.il.proquest.com, 2002, n° UMI 3029669/Reino Unido: Chadwick-Healy-España y Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2002. ISBN 84-8427-128-4.
- LAGUNA DE PAZ, J. C., “Directiva de Servicios: el estruendo del parto de los montes”. En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 6, 2009, pp. 42-51.
- LAHRÈCHE-RÉVIL, A., “L’harmonisation fiscale en Europe”. En CEPPII, *L’économie mondiale 2001*. París: La Découverte, 2000.
- LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J. L., *El concierto económico*. Oñati: IVP, 1991.
- LAORDEN, J. y ARGUÉS, J. (dirs.), *Comentario al Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Civitas, 1998.
- LAPESQUERA, R., *Sí me avergoncé de Diario de Navarra*. Pamplona: Pamiela, 2003, pp. 107-139.

- LARRAZA MICHELTORENA, M. M., “El reinado de Alfonso XIII”. En FLORISTÁN IMIZCOZ, A. (coord.), *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, p. 535.
- LARRAZA, M. M. (coord.), *La Gamazada. Ocho estudios para un centenario*. Pamplona: Eunsa, 1995.
- LARRAZA MICHELTORENA, M. M. (dir.), *De leal a disidente: Pamplona, 1936-1977*. Pamplona: Ediciones Eunata, 2006.
- LARRAZABAL BASAÑEZ, S., *Contribución a una teoría de los Derechos Históricos Vascos*. Oñate: IVAP, 1997.
- “Fiscalidad Regional, Federalismo Fiscal y Unión Europea: perspectivas de futuro”. En *Federalismo fiscal y Europa*. Vitoria: Parlamento Vasco-Diputaciones Forales, 2008, pp. 221-259.
- LARREA, P., *Reflexiones sobre el Concierto Económico Vasco*. Bilbao: Real Sociedad Bascongada de Amigos del País, 2001.
- LASA BERASAIN, J. M. e IRIARTE GOÑI, I., “El mundo rural y la economía agrícola”. En DE LA TORRE, J. (ed.), *Navarra, siglo XIX*. Pamplona: Instituto Jerónimo de Uztariz, 1994, pp. 15-70.
- LASAGABASTER HERRARTE, I., “El ordenamiento jurídico comunitario y el principio de supletoriedad”. En *RVAP*, 36 (III), 1993.
- LAVAL, B. y KAUFFMANN, P., “Unión económica y monetaria y federalismo fiscal: la experiencia francesa”. En *Papeles de Economía Española*, 80, 1999, pp. 123-134.
- LEBEN, CH., “A propos de la nature juridique des Communautés Européennes”. En *Droits*, 14, 1991, pp. 61-72.
- LE MOIGNE, J. L., *La théorie du système général*. Paris: PUF, 1977.
- LEGARES, M., “El cambio fiscal”. En BÉCKER, F., *El modelo económico español 1993-2003. Claves de un éxito*. Madrid: FAES, 2004, pp. 131-156.
- LINDE PANIAGUA, E., MELLADO SANGRO, P., BACIGALUPO SAGESSE, M., FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C. y FUENTETEJA PASTOR, J. A., *Principios de la Unión Europea*. Madrid: Colex, 2000.
- LINZ, J. J., “Una teoría del régimen autoritario. El caso de España”. En FRAGA IRIBARNE, M., VELARDE FUERTES, J., CAMPO, S., *La España de los años 70*. III. Madrid: Editorial Moneda y Crédito, 1974.
- LOJENDIO IRURRE, I. M., *La Disposición Adicional Primera de la Constitución*. Oñati: IVAP, 1988.
- LOPERENA ROTA, D., *Aproximación al Régimen Foral de Navarra*. Oñati: IVAP, 1984.
- LÓPEZ CORDÓN, M. V., *La Revolución de 1868 y la República*. Madrid: Siglo XXI, 1976.

- LÓPEZ GARRIDO, D., *La Guardia Civil y los orígenes del Estado centralista*. Barcelona: Crítica, 1982.
- *El aparato policial en España*. Barcelona: Ariel, 1987.
- LÓPEZ GUERRA, L., “La segunda fase de construcción del Estado de las Autonomías (1983-1993)”. En *RVAP*, 36, 1993, pp. 69-80.
- LOS ARCOS, B., “La financiación de Navarra. El modelo de Convenio Económico”. En *Herri-Ekonomiaz/Economía Pública*, 13, 1991, pp. 167-187.
- “El modelo financiero definido en el Convenio Económico. La aportación a las cargas generales del Estado”. En *Boletín Economía Navarra*, 1, 1991, pp. 91-111.
- “Análisis de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 120-132.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E., *Comunidades Autónomas y política europea*. Madrid: Civitas, 2000.
- *Crisis y renovación del concierto económico*. Bilbao: Ad Concordiam, 2005.
- LUCAS VERDÚ, P., “La singularidad del proceso constituyente español”. En *REP*, 1, 1978.
- *Curso de Derecho Político*, IV. Madrid: Tecnos, 1984.
- “Los derechos históricos como constitución sustancial del Pueblo Vasco”. En *Los derechos históricos vascos*. Oñati: IVAP, 1988.
- LOZANO, P., “Cuatro Convenios para una historia de autonomía fiscal”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 144-150.
- LUTTER, M., “Concepciones, éxitos y tareas futuras de la armonización europea del Derecho de sociedades”. En *Noticias de la Unión Europea*, 210, 2002, pp. 39 y ss.
- MAGRANER MORENO, F. J., *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Barcelona: Bosch, 2009.
- MAJUELO, E., “Sociedad y movimientos sociales en el capitalismo agrario”. En DE LA TORRE, J. (ed.), *Navarra. Siglo XIX*. Pamplona: Gerónimo de Ustariz, 1994, pp. 193-216.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., *Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias*. Madrid: MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 4/01.
- MALO GUILLÉN, J. L., “El pensamiento económico del krausismo español”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 389-450.
- MAMMARELLA, G., *Historia de Europa Contemporánea. (1945-1990)*. Barcelona: Ariel, 1990.

- MANGAS MARTÍN, A., “La participación directa de las Comunidades Autónomas en la actuación comunitaria en fase preparatoria”. En PÉREZ TREMPES, P. (coord.), *La participación europea y la acción exterior de las Comunidades Autónomas*. Barcelona: Institut d’Estudis Autònòmics, 1998.
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Madrid: Tecnos, 2004.
- MANRESA, A., CALONGE, S., BERENGUER, E., “Progresividad y redistribución de los impuestos en España, 1900-1991”. En *Papeles de Economía Española*, 69, 1996, pp. 145-159.
- MAÑÉ Y FLAQUER, J., *El Oasis. Viaje al país de los fueros*. Barcelona: Imprenta de Jaime Jesús Roviralta, 1880.
- MARAVALL, J. M., *La política de la transición*. Madrid: Taurus, 1985.
- MARAVALL, J. M. y SANTAMARÍA, J., “Crisis del franquismo, transición política y consolidación de la democracia en España”. En *Sistema*, 68-69, 1985, pp. 79-129.
- MARCOS MARTÍN, M. T., *Problemas procesales en el control de las ayudas de estado en el Derecho comunitario*. Madrid: Dykinson, 2006.
- MARIAS, J. (coord.), *25 años de reinado de Juan Carlos I*. Barcelona: Planeta, 2000.
- MARKANDYA, A. y RICHARDSON, J., *The Earthscan reader in environmental economics*. Londres: Earthscan, 1993.
- MARTÍN ACEÑA, P. y COMÍN, F., *INI: 50 años de industrialización en España*. Madrid: Espasa-Calpe, 1991.
- MARTÍN ACEÑA, P. y PRADOS DE LA ESCOSURA, L. (eds.), *La Nueva Historia Económica de España*. Madrid: Tecnos, 1985.
- MARTÍN ACEÑA, P. y MORENO, B., “Miguel Boyer Salvador”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 205-228.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea”. En *REDF*, 109/110, 2001, pp. 111-161.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), CALDERÓN HERRERO, J. M., MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1002-1004.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., “La Directiva 2003/49/CE sobre la fiscalidad de los intereses y cánones”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1059-1088.
- MARTÍN MARTÍN, T., *La desamortización. Textos político-jurídicos*. Madrid: Narcea, 1973.
- MARTÍN NIÑO, J., *La Hacienda española y la Revolución de 1868*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972.

- MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La política fiscal europea”. En GARCÍA DE ENTERRIA, E., GONZÁLEZ CAMPOS, L. y MUÑOZ MACHADO, S., *Tratado de Derecho Comunitario*, III, Madrid: Civitas, 1986, pp. 271 y ss.
- MARTÍN REBOLLO, L., “1978-1998: Veinte años de Derecho administrativo postconstitucional”. En *20 años de Ordenamiento constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1999.
- MARTÍN-RETORTILLO, S., *Derecho administrativo Económico*. I, Madrid: La Ley, 1988.
- (dir.) *Derecho Público Foral de Navarra. El Amejoramiento del Fuero*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1991.
- “La evolución histórica del régimen foral navarro (1841-1975)”. En MARTÍN-RETORTILLO, S., *Derecho Público Foral de Navarra*. Madrid-Civitas-Gobierno de Navarra, 1992, pp. 53-110.
- MARTÍNEZ ALCUBILLA, M., “Desamortización”. En *Diccionario de la Administración española*, VIII, Madrid, 1919.
- MARTÍNEZ BELOQUI, M. S., *Navarra, el Estado y la Ley de Modificación de los Fueros de 1841*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1999.
- MARTÍNEZ CASPE, L. y SANTOS ESCRIBANO, I., “Guerra y cambio político, en Navarra”. En DE LA TORRE, J., *Navarra siglo XIX...*, pp. 219-248.
- MARTÍNEZ CUADRADO, M., *La burguesía conservadora (1874-1931)*. Madrid: Alianza, 1986.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M., “La jurisprudencia del TJCE: los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 739-998.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M. “La Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1129-1174.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Directriz comunitaria de 17 de julio de 1969 reguladora del derecho de aportación”. En *Crónica Tributaria*, 30, 1979, pp. 131-149.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D., “Medidas urgentes para la reforma fiscal”. En VV.AA., *Medidas urgentes de reforma fiscal*. I, Madrid: IEF, 1977, pp. 15-35.
- *La reforma de la imposición sobre la renta. Un informe de 1976*. Madrid: IEF, 1979.
- MARTÍNEZ RUIZ, F., *La creación de la Guardia Civil*. Madrid, 1976.

- MARTÍNEZ SÁNCHEZ, A. y CARDERERA PELLEGRÍN, L., “El control judicial de la aplicación normativa comunitaria de ayudas de Estado: análisis de precedentes jurisprudenciales recientes”. En *Noticias UE*, 223-224, 2003, pp. 9-19.
- MARTÍNEZ SERRANO, A., “La armonización de los tipos nominales del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: algunas consideraciones a raíz de las recientes reformas fiscales en los Estados miembros”. En *Quincena Fiscal*, junio, 2002, pp. 65-70.
- “Fiscalidad en la Unión Europea: últimas tendencias en los Estados miembros”. En *Boletín Económico del ICE*, 2717, 2002, pp. 7-14.
- “La armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: análisis de las últimas propuestas y conclusiones derivadas de la reciente conferencia fiscal europea”. En *Impuestos*, 17, 2002, pp. 105-114.
- MARTÍNEZ TOMÁS, A., *La naturaleza jurídica del régimen foral de Navarra*. Tesis doctoral presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1972. Tesis referenciada en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, 17, 1973, pp. 220-222.
- MARTORELL, M., *Los proyectos de reforma fiscal entre 1914 y 1923* (Memoria). Madrid: IEF, 1997.
- “Navarra 1936-1939: el fiasco de la unificación”. En *Príncipe de Viana*, 244, 2008, pp. 429-458.
- MARTORELL LINARES, M. y COMÍN COMÍN, F., “La Hacienda de la República, 1931-1936”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, pp. 105-126.
- MATA SIERRA, M. T., *La armonización fiscal en la C.E.E.* Valladolid: Lex Nova, 1996.
- MEDINA, E., *La lucha por la educación en España, 1770-1979*. Madrid: Ayuso, 1977.
- MEDINA GUERRERO, M., *Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978*. Oñati: IVAP, 1991.
- MENA IRÚZUN, J. C., *Principios fundamentales de política que determinan la actitud en que deben colocarse los que han defendido la bandera carlista*. Pamplona: Imprenta de J. Lorda, 1877.
- MENÉNDEZ PIDAL, R., *Los españoles en la historia*. Madrid: Espasa-Calpe, 1982.
- MENÉNDEZ UREÑA, E., “Krausismo y economía”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 297-320.

- MERINO JARA, I., “El concierto Económico: aspectos generales”. En *Quincena fiscal: revista de actualidad fiscal*, 19, 2003, pp. 9-16.
- “Las ayudas de Estado y el Concierto Económico: comentario a las SSTS de 3 y 17 de noviembre y 9 de diciembre de 2004”. En *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 21, 2004, pp. 9-24.
- “Los regímenes especiales de Concierto y Convenio (Al hilo de la STJCE de 6 de septiembre de 2006, As. C-88/03, Portugal/Comisión)”. En *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 12, 2006, pp. 37-47.
- “La Junta Arbitral del Concierto Económico”. En *RVAP*, 75, 2006, pp. 81-104.
- MINA, M^a C., *Fueros y revolución liberal en Navarra*. Madrid: Alianza, 1981.
- MIRANDA RUBIO, F., “El convenio económico de 1927 entre Navarra y el Estado”. En *Príncipe de Viana*, 192, 1991, pp. 227-255.
- *La dictadura de Primo de Rivera en Navarra*. Pamplona: Ediciones Eunate, 1996.
- MIRANDA, F., ILUNDAIN, E., BALDUZ, J., *Cien años de fiscalidad en Navarra (1841-1941)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1998.
- *Fiscalidad y Foralidad en Navarra (1941-1990)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2003.
- MOLERO GARCÍA, J. C., *Gasto público y federalismo fiscal en España: periodo 1984-1998*. Madrid: Consejo Económico y Social, 2002.
- MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*. Madrid: DIJUSA, 2002.
- MONREAL ZÍA, G., “La crisis de las instituciones forales públicas vascas”. En *II Congreso Mundial Vasco. Historia de Euskal Herria*, III, Vitoria: Eusko Ikaskuntza, 1988, pp. 9 y ss.
- “Convenio y conciertos económicos con el Estado en Vasconia”. En *El territori i les seves institucions històriques. Actes*, Barcelona: Fundació Noguera, 1999, pp. 370 y ss.
- “El origen y la construcción del derecho histórico del Convenio y de los Conciertos Económicos (1841-1991)”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 353-365.
- “Los Fueros Vascos en la Junta de Bayona de 1808”. En *Revista Internacional de Estudios Vascos*, 4, 2009, pp. 255-276.
- MONREAL ZIA, G., JIMENO ARANGUREN, R., TAMAYO SALABERRIA, V., *Guipúzcoa y el Estado. Relaciones fiscales y tributarias (1696-2005)*. Donostia-San Sebastián: Diputación Foral de Guipúzcoa, 2005.
- MONTAGNIER, G., “Harmonisation fiscale européenne (janvier 1995-février 1997)”. En *Revue trimestrielle de droit européen*, 2, 1999, pp. 345-372.

- “Harmonisation fiscale européenne (mars 1997-mars 1999)”. En *Revue trimestrielle de droit européen*, 4, 1999, pp. 741-772.
- MONTERO GARCÍA, F., “La crítica católica de la economía clásica y el primer catolicismo social (sobre el impacto de la *Rerum novarum* y la aportación de los católicos españoles al reformismo social)”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 451-494.
- MORADIELLOS, E., *La España de Franco (1939-1975). Política y sociedad*. Madrid: Síntesis, 2000.
- MORENO, L., *La federalización de España. Poder político y territorio*. Madrid: Siglo XXI, 1997.
- MORENO ALONSO, M., *La generación española de 1808*. Madrid: Alianza, 1989.
- MORENO FONSERET, R. y SEVILLANO CALERO, F., *El franquismo. Visiones y balances*. Alicante: Publicaciones de la Universidad de Alicante, 1999.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria”. En *REDF*, 132, 2006, pp. 825-893.
- MORENO PORTELA, F. J., “La capacidad normativa de los territorios históricos del País Vasco y la modificación del Concierto Económico”. En *Foralismo, Derechos Históricos y Democracia*, Bilbao: Fundación BBV, 1998, pp. 309 y ss.
- MORENO VALERO, P. A., “La armonización del Impuesto sobre Sociedades”. En *Boletín Económico del ICE*, 2730, 2002, pp. 21-30.
- MORODO, R., *La transición política*. Madrid: Tecnos, 1985.
- MUGURUZA ARRESE, J., “Autonomía financiera regional y armonización fiscal comunitaria”. En *Societas & Lex*, 7, 2002.
- MUNIESA I BRITO, B., *Dictadura y monarquía en España. De 1939 hasta la actualida*. Barcelona: Ariel, 1996.
- MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I, Madrid, 1982. Redición, Madrid: Iustel, 2007.
- MURUZÁBAL LERGA, J., “El acuerdo sobre adaptación del Convenio Económico con Navarra al nuevo régimen de la imposición indirecta”. En *RJN* 2, 1986, pp. 81-101.
- “La armonización tributaria en el Convenio Económico”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 54-62.
- MURUZÁBAL, J. y UGALDE, P., “La adaptación del Convenio Económico de 1969 al nuevo régimen de la imposición indirecta”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 427 y ss.
- “La armonización tributaria en el Convenio de 1990”. En *Boletín Economía Navarra*, 1, 1991, pp. 17-89.
- MUSGRAVE, R. A., *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar, 1967.

- “Teorías del Federalismo Fiscal”. En *Hacienda Pública Española*, 35, 1975.
- MUSGRAVE, R. y MUSGRAVE, P., *Public Finance in Theory and Practice*. Nueva York: McGraw-Hill, 1984.
- NADAL, J. y TORTELLA, G. (eds.), *Agricultura, comercio colonial y crecimiento en la España contemporánea*. Barcelona, 1974.
- NADAL, J., CARRERAS, A., SUDRIÁ, C., *La economía española en el siglo XX. Una perspectiva histórica*. Barcelona: Ariel, 1987.
- NAGORE YÁRNOZ, J., “Fueros navarros y Estatutos de Autonomía”. En *Homenaje a Juan Berchmans Vallet de Goytisolo*, I, Madrid: Consejo General del Notariado, 1988, pp. 489-526.
- NAVARRO RUBIO, M., “La batalla de la estabilización”. En *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, xxviii, 53, 1976.
- NIETO, A., *Los primeros pasos del Estado constitucional. Historia administrativa de la regencia de María Cristina de Borbón*. Barcelona: Ariel, 1995.
- OATES, W. E., *Fiscal Federalism*. Nueva York, 1972. Versión española: *Federalismo Fiscal*. Madrid: IEAL, 1977.
- *Studies in Fiscal Federalism*. Vermont: Edward Elgar Publishers, 1991.
- “An Essay on Fiscal Federalism”. En *Journal of Economic Literature*, 37, 1999, pp. 120-149.
- OCDE, *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*, 1988.
- OLÁBARRI GORTAZAR, I., “Génesis y significado de la ley de modificación de Fueros (‘ley paccionada’)”. En *Cuestiones de historia moderna y contemporánea de Navarra*, Pamplona: Eunsa, 1986, pp. 98-101.
- “La controversia en torno a la Ley de Modificación de los fueros (‘ley paccionada’) de 16 de agosto de 1841”. En EUSKO IKASKUNTZA, *Cuadernos de Sección. Historia y Geografía*, 19, 1992, pp. 33-60.
- OLCINA, E., *El carlismo y las autonomías regionales*. Madrid: Sumarios y Ediciones S.A., 1974.
- OLÓRIZ, H. DE, *Fundamento y defensa de los Fueros*. Pamplona: Imprenta de Román Velandia, 1880.
- *Navarra en la guerra de la Independencia*. Pamplona: Aramburu, 1910.
- ORDUÑA REBOLLO, E. y COSCULLUELA MONTANER, L., *Historia de la Legislación de Régimen Local*. Madrid: Iustel, 2008.
- ORODEA, P. M., *Elementos de Derecho Político constitucional aplicados a la Constitución Política de la Monarquía Española de 1837*. Madrid: Imprenta de Pita, 1843.
- OROZ ZABALETA, L., *Legislación Administrativa de Navarra*. II, Pamplona: Imprenta provincial, 1923.
- *Legislación Administrativa de Navarra. Apéndice 1929*, Pamplona: Imprenta provincial, 1930.

- “El régimen foral de Navarra”. *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 13-18.
- “Naturaleza jurídica de la Ley de 16 de agosto de 1841”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 3, 1986, pp. 19-24.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L., “Las relaciones interautonómicas”. En GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Madrid Comunidad Autónoma Metropolitana*, Madrid, 1983.
- OYARZUN, R., *Historia del carlismo*, Madrid: Alianza, 1969.
- PACK, S. D., *La invasión pacífica*. Madrid: Turner, 2009.
- PALACIO ATARD, V., *Fin de la sociedad española del Antiguo Régimen*, Madrid: Rialp, 1952.
- PAN-MONTOJO, J., “Política y gasto social en la Transición, 1975-1982”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, pp. 229-252.
- “El carlismo y el medio rural en Navarra: 1833-1839”. En *Príncipe de Viana*, 1986, II, pp. 437-440.
- “Una larga e inconclusa transición: la reforma tributaria, 1977-1986”. En TUSELL, J. y SOTO, A. (eds.), *Historia de la transición (1975-1986)*. Madrid: Alianza, 1996.
- *Carlistas y liberales en Navarra (1833-1839)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1999.
- PAREDES, J. (coord.), *Historia contemporánea de España*. Vol. I: El siglo XIX. Vol. II: El siglo XX. Barcelona: Ariel, 1998.
- PAREDES GÓMEZ, R., *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 26/02, 2002.
- PAREJO ALFONSO, L., “La desregulación de los servicios con motivo de la Directiva Bolkestein”. En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 6, 2009, pp. 34-41.
- PARIS EGUILAZ, H., *Economía de guerra*. Madrid: Imprenta Minuesa, 1942.
- PATÓN GARCÍA, G., “Tendencias y perspectivas en la fiscalidad medioambiental de la Unión Europea”. En *Noticias de la Unión Europea*, 281, 2008, pp. 39-53.
- PAYNE, S. G., *Franco. El perfil de la historia*. Madrid. Espasa, 1995.
- *El primer franquismo: 1939-1959*. Madrid: Historia 16, 1997.
- *El régimen de Franco, 1936-1975*. Madrid: Alianza, 1987.
- PECES-BARBA, G., *La Constitución española de 1978*, Valencia, 1984.
- PERDICES DE BLAS, L. y REEDER, J., *Diccionario de Pensamiento Económico en España (1500-2000)*. Madrid: Fundación ICO, 2003.
- PÉREZ ARRAIZ, J., *El Concierto Económico, evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca*. Oñati: IVAP, 1994.

- PÉREZ AYALA, A., “La I República marco político y proyecto constitucional”. En *Revista de Estudios Políticos*, 105, 1999.
- PÉREZ BERNABEU, B., *Ayudas de estado en la jurisprudencia comunitaria: concepto y tratamiento*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2008.
- PÉREZ CALVO, A. y RÁZQUIN LIZARRAGA, M., *Manual de Derecho Público de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2000.
- PÉREZ DE LA CANAL, M.A., “La naturaleza de la Ley de 16 de agosto de 1841 según Cánovas del Castillo”. En *AHDE*, 1980, pp. 891-907.
- PÉREZ DELGADO, T., *España, 1982-1995*. Madrid: Historia 16, 1995.
- PÉREZ MARTÍNEZ, J. M. y REDONDO BARCALA, M., *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Registro de Economistas y Asesores Fiscales, 2006.
- PÉREZ PICAZO, M. T., “La contribución Territorial. Propiedad y fraude fiscal”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid. Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 119-142.
- PÉREZ ROYO, F., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- “La directiva 2003/48/CE sobre fiscalidad del ahorro y su transposición al ordenamiento español”. En *Quincena Fiscal*, 21, 2004.
- (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos, 2008.
- PÉREZ TREMPES, P. (coord.), CABELLOS ESPIERREZ, M. A. y ROIG MOLES, E., *La participación europea y la acción exterior de las Comunidades Autónomas*. Barcelona: Marcial Pons/Institut d’Estudis Autònoms, 1998.
- PÍ Y MARGALL, F., *Las nacionalidades*. Madrid, 1882.
- PIQUERAS, J. A., *Cánovas y la derecha española*. Barcelona: Península, 2008.
- POBLET, J. M., *Jaume Carner, politic, jurisconsult, industrial i ministre de Finances de la II República*. Barcelona: Dopesa, 1977.
- PONTIER, J. M., “Le droit administratif et la complexité”. En *AJDA*, 20 de marzo de 2000, pp. 187-195.
- PORRES AZCONA, J., *Política y Derecho. Los Derechos Históricos Vascos*. Oñati: IVAP, 1992.
- PRADOS DE LA ESCOSURA, L., *De imperio a nación. Crecimiento y atraso económico en España (1780-1930)*. Madrid: Alianza, 1988.
- PRESTON, P., *El triunfo de la democracia en España, 1969-1982*. Barcelona: Plaza y Janés, 1986.
- *Franco. Caudillo de España*. Barcelona: Grijalbo, 1994.
- RAMÍREZ, M., *España 1939-1975. Régimen político e ideología*. Barcelona: Lábor, 1978.

- RAZQUIN LIZARRAGA, J. A.: “Organización y competencias de la Comunidad Foral de Navarra en el Amejoramiento del Fuero”. En *RJN*, 7, 1989, pp. 63-95.
- *Derechos históricos y régimen foral de Navarra. Fundamentos jurídicos del Amejoramiento del Fuero*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1989.
- “Comentario al artículo 45 LORAFNA”. En SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Comentarios a la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*, Madrid: MAP, 1992, pp. 458-462.
- “La evolución del régimen foral de Navarra: veinte años del Amejoramiento del Fuero”. En *Revista Jurídica de Navarra*, 33-I, 2002, pp. 9-31.
- REDONDO, L. y DE ZAVALA, J., *El requeté (La tradición no muere)*. Barcelona: Editorial AHR, 1957.
- REIG TAPIA, A., “Aproximación a la Teoría del Caudillaje de Francisco Javier Conde”. En *REP* 69, 190, 61-81.
- *Franco “Caudillo”: mito y realidad*. Madrid: Tecnos, 1995.
- RIBAS ALGUERÓ, I.: “La vecindad civil en su proyección tributaria (Criterios o puntos de conexión de las personas a las leyes tributarias en el Estado de las Autonomías)”. En *Hacienda Pública Española*, 101, pp. 271-285.
- REDERO SAN ROMÁN, M., *La transición española*. Madrid: Historia 16, 1994.
- *La transición a la democracia en España*. Madrid: Marcial Pons, 1994.
- RICO Y AMAT, J., *Historia política y parlamentaria de España*, III, Madrid, 1862.
- *Diccionario de los políticos (1855)*, Madrid: Nacea, 1976.
- RIDRUEJO, D., *Escrito en España*. Buenos Aires: Losada, 1962.
- RIVERO ORTEGA, R., *Mercado europeo y reformas administrativas. La trasposición de la Directiva de Servicios en España*. Madrid: Civitas, 2009.
- ROCCATAGLIATA, F., “Fiscalidad Comunitaria e Impuestos Directos. Marco general, evolución y límites comunitarios al poder tributario de los distintos niveles impositivos nacionales”. En *Concierto económico vasco y Europa. Actas del Congreso Internacional, diciembre 2006*. Bilbao, 2007, pp. 311-335.
- ROCHE LAGUNA, I., *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.
- RODRÍGUEZ, J. A. y RUBIO, J. J., “La imposición personal”. En ALBI, E. (dir.) *La Hacienda...*, cit., pp. 55-74.
- RODRÍGUEZ BRAUN, C., “De la agonía a la agonía”. En TUSELL, J. y SINOVA, J. (coords.), *La década socialista*. Madrid: Espasa-Calpe, 1992.
- “Carlos Solchaga Catalán”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 229-262.

- RODRÍGUEZ CUIEL, W., “Al final, se aprueba un reglamento de procedimiento sobre ayudas de Estado (aplicación del artículo 93 del Tratado CE)”. En *Gaceta Jurídica de la UE y de la competencia*, 201, 1999, pp. 51-58.
- RODRÍGUEZ GARRAZA, R., *Navarra de Reino a Provincia*. Pamplona: Universidad de Navarra, 1968.
- RODRÍGUEZ MORENO, R., “La armonización fiscal en el contexto de la Unión Económica y Monetaria y de la Unión Europea”. En *Hacienda Pública Española*, monografía 1977, pp. 63-73.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. y RUBIO GUERRERO, J. J., “Doble imposición internacional y mecanismos de corrección: La perspectiva española. Fundamentos y medidas unilaterales (I y II)”. En *Carta tributaria*, monografías, 337-338, 2000, pp. 1-12 y 1-16.
- ROJO DUQUE, L. A., “El largo camino de la política monetario española hacia el euro”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 349-386.
- RUBÍ CASINELLO, J., “El Concierto Económico vasco”. En VV.AA., *Federalismo fiscal y Europa. Zerga Federalismoa eta Europa. Fiscal Federalism and Europe*. Vitoria: Parlamento Vasco-Diputaciones Forales, 2008, pp. 171-195.
- “El concierto económico a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008”. En *Revista Unión Europea Aranzadi*, 1, 2009, pp. 23-42.
- RUBIO GUERRERO, J. J., *El proceso de armonización fiscal del IVA: proyecciones recaudatorias*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2000.
- “La Hacienda Pública Española en el tránsito del siglo XXI”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la Hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp.289-310.
- “Balance y Perspectiva Reformadoras de la Tributación personal en España”. En *Cuadernos de Información Económica*, 186, 2005, pp. 24-34.
- “Mecanismos fiscales para la globalización económica y social: un enfoque de hacienda pública internacional”. En *Economía industrial*, 370, 2008, pp. 33-43.
- “Modelos tributarios en la Unión Europea”. En *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, 8, 2009, pp. 36-43.
- RUBIO GUERRERO, J. J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “La reforma del Impuesto sobre sociedades y la internacionalización de la economía española”. En *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 1-2, 2002, pp. 1-40.
- RUBIO GUERRERO, J. J. y NEGRÍN, J. A., “La fiscalidad medioambiental”. En *Economistas*, 113, 2007, pp. 69-77.

- RUBIO GUERRERO, J. J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., “Doble imposición internacional y mecanismos de corrección: La perspectiva española. Fundamentos y medidas unilaterales (I y II). En *Carta tributaria*, monografías, 337-338, 2000, pp. 1-12 y 1-16.
- RUBIO LLORENTE, F., *La forma del poder*. Madrid: CEC, 1997.
- RUIBAL PEREIRA, L., “Código de conducta para la fiscalidad de las empresas”. En *Noticias de la Unión Europea*, 179, 1999, pp. 105-109.
- RUIZ HIDALGO, C., *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- RULL SABATER, A., *Diccionario sucinto de Ministros de Hacienda (siglos XIX y XX)*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1991.
- SABATÉ SORT, M. y BANDRÉS, E., “Jaime García Añoveros”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 167-204.
- SABÍN RODRÍGUEZ, J., *La dictadura franquista (1936-1975). Textos y documentos*. Madrid: Akal, 1997.
- SÁEZ-CORTABARRÍA FERNÁNDEZ, I., “Los sistemas fiscales regionales y el marco jurídico de la UE ¿Ayudas de Estado? Interpretaciones judiciales. Problemática”. En *Federalismo fiscal y Europa*. Vitoria: Parlamento Vasco-Diputaciones Forales, 2008, pp. 199-219.
- SALCEDO IZU, J., “El sistema fiscal navarro de la Cámara de Comptos Reales”. En *Itinerario histórico de la Intervención General de la Administración del Estado*, Madrid: Ministerio de Hacienda, 1976, pp. 57-85.
- SALINAS SÁNCHEZ, J., *Economía política del federalismo fiscal español*. Madrid: Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- SAN ROMÁN LÓPEZ, E., “Protección e intervencionismo en el primer tercio del siglo XX”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 1023-1042.
- SÁNCHEZ AGESTA, L., *Historia del constitucionalismo español (1808-1936)*. Madrid: CEC, 1984.
- *Sistema político de la Constitución española de 1978*. Madrid: Editora Nacional, 1980.
- SÁNCHEZ ALBORNOZ, N. (ed.), *La modernización económica de España*. Madrid: Alianza, 1985.
- SÁNCHEZ DE TOCA, J., *Reconstitución de España*, Madrid: Imprenta de Jaime Ratés Martín, 1911.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N., “La doble imposición internacional”. En *Revista de treball, economia i societat*, 16, 2000, pp. 25-40.
- SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M. A., *La doble imposición internacional en la Unión Europea: especial consideración del impuesto de sociedades*. Madrid: La Ley, 1995.

- SÁNCHEZ LISSEN, R., “Los modelos de política económica protagonistas del gran despegue: del de sustitución de importaciones (1948) al Aznar-Rato”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo...*, pp. 737-760.
- SÁNCHEZ MARROYO, F., *La España del siglo XX: economía, demografía y sociedad*. Madrid: Istmo, 2003.
- “La crítica del centralismo liberal en los siglos XIX y XX. Los esfuerzos de movilización de las clases medias a la búsqueda de una nueva reordenación político-administrativa de España”. En *Anales de Historia Contemporánea*, 20, 2004, pp. 123-142.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A., “Las Leyes de 25 de octubre de 1839 y 16 de agosto de 1841: un análisis jurídico y constitucional”. En MARTÍN-RETTORILLO, S., *Derecho Público Foral de Navarra*. Madrid: Civitas-Gobierno de Navarra, 1992, pp. 27-53.
- SANTILLÁN, R., *Memorias*. Pamplona: Estudio General de Navarra, 1960.
- SANTOS, F., *Miseria, hambre y represión. El trasfondo de la primera guerra carlista en Navarra, 1833-1839*. Pamplona: UPNA, 2002.
- SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 22/01, 2001.
- SANZ, J. F., ROMERO, D., ÁLVAREZ, S., CHOCARRO, G., UBAGO, Y., “El impuesto sobre sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas”. En *Crónica Tributaria*, 114, 2002, pp. 107-139.
- SAÑA, H., *España sin equilibrio. De los Reyes Católicos a la 2ª República*. Madrid: Sala Editorial, 1975.
- SARABIA, A. A., *La Teoría General de Sistemas* Madrid: ISDEFE, 1995.
- SCHWARTZ, P. y GONZÁLEZ, M. J., *Una historia del Instituto Nacional de Industria (1941-1976)*. Madrid: Tecnos, 1978.
- SECO SERRANO, C., “La Constitución de 1876 y el sistema canovista”. En *La Vanguardia*, Barcelona, 29 de abril de 1972.
- SEGURA SÁNCHEZ, J., “Las reformas del mercado de trabajo español”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 699-714.
- SEGURA SÁNCHEZ, J. (coord.), *La productividad en la economía española*. Madrid: Fundación Ramón Areces, 2006.
- SERENA PUIG, J. M., “La armonización del poder tributario foral en la jurisprudencia”. En *Crónica Tributaria*, 62, 1992, pp. 122 y ss.
- “La extinción de la obligación tributaria en el ámbito del Convenio Económico con Navarra y Concerto con el País Vasco: supuestos de compensación entre administraciones”. En *RJN*, 18, 1994, pp. 159-170.

- “El régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Contenido de la capacidad normativa de la Comunidad Foral en materia tributaria”. En *RJN*, 28, 1999, pp. 199-211.
- “Reflexión sobre la capacidad normativa de las instituciones forales”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 97-100.
- “El régimen de Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra desde las perspectiva europea, española, navarra y de las Comunidades limítrofes: contenido de la capacidad normativa de la Comunidad foral en materia tributaria”. En *Impuestos*, 1, 2002, pp. 465-478.
- SERRANO ANTÓN, F., *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2004.
- SERRANO PALACIO, C., “Efectos positivos y negativos de la Directiva del Ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 2, 2006, pp. 93-102.
- SERRANO PALACIO, C. y GARCÍA-VILANOVA, I., “Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés”. En MINISTERIO DE HACIENDA-IEF, *Cuadernos de formación*, 6, 2008, pp. 327-338.
- SERRANO SANZ, J. M., “Liberalismo e intervencionismo económico en Cánovas del Castillo”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 4, cit., pp. 247-266.
- “El ‘currículum vitae’ y la obra de don Antonio Flores de Lemus”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 45-66.
- “Francisco Fernández Ordóñez”. En FUENTES QUINTANA, E. y otros, *La Hacienda en sus ministros...*, cit., pp. 127-166.
- SEVILLA ANDRÉS, D., *Historia Constitucional de España (1800-1966)*. Valencia: Edit. Escuela social, 1966.
- SIMÓN ACOSTA, E., *Código de las Leyes Financieras y Tributarias de Navarra*. Madrid: Edersa, 1990.
- “El Convenio Económico”. En *Revista Española de Derecho Financiero*, 98, 1998, pp. 213-247.
- “Cuestiones actuales sobre el Convenio Económico”. En *Presente y Futuro del Régimen Foral de Navarra*. Elcano: Gobierno de Navarra-Thomson/Aranzadi, 2003, pp. 21-60.
- “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”. En *Nuevas perspectivas y retos en el XXV Aniversario del Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 2008, pp. 601-656.
- “El desarrollo del sistema foral de financiación en Navarra”. En *XXV Aniversario de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*. Pamplona: Parlamento de Navarra, 2008, pp. 69-83.

- “La residencia como criterio de sujeción al impuesto”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 789, 31 diciembre 2009, pp. 3-4.
- SIMÓN ACOSTA, E. (coord.), DE LA PEÑA VELASCO, G. y FALCÓN Y TELLA, R., *Código Tributario*. Cizur Menor: Thomson/Aranzadi, 2007.
- SIMÓN SEGURA, F., *La desamortización española del siglo XIX*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1973.
- SINOVA, J. (dir.), *Historia de la transición*. Madrid: Diario 16, 1985.
- SOLBES FERRI, S., *Rentas reales de Navarra: proyectos reformistas y evolución económica (1701-1765)*. Pamplona: Gobierno de Navarra, 1999.
- SOLBES MIRA, P., “La integración económica de España: el tratado de adhesión a las Comunidades Europeas”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 315-348.
- SOLÉ TURA, J., *Introducción al régimen político español*, Barcelona: Ariel, 1971.
- SOLÉ TURA, J. y AJA, E., *Constituciones y períodos constituyentes en España (1808-1936)*. Madrid: Siglo XXI, 1977.
- SOLÉ VILLALONGA, G., *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967.
- SOLER ROCH, M. T., “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario”. En *Presente y futuro de la Imposición directa en España*. Madrid: AEDAF/Lex Nova, 1998.
- SORIANO FLORES DE LEMUS, J., *Calvo Sotelo ante la II República*. Madrid: Editora Nacional, 1975.
- SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Madrid: IEAL, 1992.
- SOTO CARMONA, Á., *La transición a la democracia. España 1975-1982*. Madrid: Alianza, 1998.
- SOTO CARMONA, Á. y otros (eds.), *Historia de la transición y consolidación democrática (1975-1986)*. II. Madrid: UNED-UAM, 1995.
- STERDYNIK, H., “Les réformes fiscales en Europe, 1992-2002”. En *Revue de l'OFCE*, 87, 2003, pp. 337-407.
- SUÁREZ CORTINA, M., *Las máscaras de la libertad. El liberalismo español, 1808-1950*. Madrid: Marcial Pons, 2003.
- SUÁREZ VERDAGUER, F., *Conservadores, innovadores y renovadores en las pos-trimerías del Antiguo Régimen*. Pamplona: Estudio General de Navarra, 1955.
- *El proceso de convocatoria a Cortes (1809-1810)*. Pamplona: Eunsa, 1982.
- SUDRIÁ I TRIAY, C., NADAL, J., CARRERAS, A. (comps.), *La economía española en el siglo XX: una perspectiva histórica*. Barcelona: Ariel, 1987.
- TAMAMES, R., *La República. La era de Franco*. Madrid: Alianza Universidad, 1973.

- *La economía española, 1975-1995*. Madrid: Temas de Hoy, 1995.
- *Ni Mussolini ni Franco: la Dictadura de Primo de Rivera y su tiempo*. Madrid: Planeta, 2008.
- “La larga marcha: España hacia la Unión Europea”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo...*, cit., pp. 251-310.
- TAMAMES, R. y GALLEGOS, S., *Diccionario de Economía y Finanzas de la COPE*. Madrid: Alianza-CDN Ciencias de Dirección, 1995.
- TAMAYO SALABERRÍA, V., *Autogobierno de Vasconia. Desarrollo y crisis, VII*. Donostia-San Sebastián: FDHAV, 2006.
- *Vasconia. La reivindicación, política pendiente*. Donostia-San Sebastián: Erein, 2008.
- TEDDE DE LORCA, P., “Aproximación al cuadro tributario de la Restauración”. En *Hacienda Pública Española*, 87, 1984, pp. 323-338.
- TEZANOS, J. F., GARCÍA COTARELO, R. y BLAS GUERRERO, A. DE (eds.), *La transición democrática española*. Madrid: Sistema, 1993.
- THOMAS, H., *La guerra civil española*. Barcelona: Mondadori, 2001.
- TOLEDANO, E., *Curso de instituciones de Hacienda Pública en España*, II. Madrid, edición del IEP, 1963.
- TOMÁS VILLARROYA, J., “Proceso autonómico y observancia de la Constitución”. En *REDC*, 15, 1985.
- TOMÁS Y VALIENTE, F., *Manual de Historia del Derecho Español*. Madrid: Tecnos, 1983.
- “La Constitución de 1978 y la historia del constitucionalismo español”. En *Anuario de Historia del Derecho Español*, L, 1980, pp. 721-752.
- *El marco político de la desamortización en España*. Barcelona: Ariel, 1971
- *El reparto competencial en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1988.
- “La primera fase de construcción del Estado de las Autonomías (1978-83)”. En *RVAP*, 36 (1993), pp. 45-68.
- “La obra legislativa y el desmantelamiento del Antiguo Régimen”. En *Obras completas, IV*. Madrid: CEC, 1997.
- “Conciertos Económicos”. En *Obras Completas, VI*, Madrid: CEC, 1997, pp. 5298-5299.
- TORNOS Í MAS, J., “Competencias municipales para la ordenación y gestión de los servicios públicos”, En *REALA*, 245, 1990, pp. 23-36.
- “Los Reales Decretos de traspasos. Evolución y problemática actual”. En *Anuario Jurídico de La Rioja*, 1996.
- TORRES VILLANUEVA, E., “La Hacienda Pública durante la Dictadura de Primo de Rivera y la Dictablanda, 1923-1930”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. pp. 79-104.

- TORTELLA CASARES, G., “La economía española, 1830-1890”. En TORTELLA CASARES, G., MARTÍ MARTÍ, C., JOVER ZAMORA, J. M., GARCÍA DELGADO, J. L., RUIZ GONZÁLEZ, D., *Historia de España. VI, Revolución burguesa, oligarquía y constitucionalismo (1834-1923)*. Barcelona: Labor, 1990.
- *Historia económica de España, siglos XIX y XX*. Madrid: Alianza, 1994.
- *El desarrollo de la España contemporánea. Historia económica de los siglos XIX y XX*. Madrid: Alianza, 1999.
- TOUZERY, M., “Les origines de l’impôt sur le revenu en France: de la monarchie aux républicains radicaux (XIX^e-XX^e siècles)”. En DE LA TORRE, J. y GARCÍA-ZÚÑIGA, M. (eds.), *Hacienda y crecimiento económico. La reforma de Mon, 150 años después*. Madrid: Gobierno de Navarra-Marcial Pons, 1998, pp. 23-50.
- TRAPÉ VILADOMAT, M., “El convenio comunitario de arbitraje: El convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas”. En CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.), *Convenios fiscales...*, cit., pp. 1229-1250.
- TRUJILLO, G., *El Federalismo español*. Madrid: Edersa, 1967.
- TUÑÓN DE LARA, M., *Historia y realidad del poder*. Madrid: EDICUSA, 1967.
- TUÑÓN DE LARA, M., *Historia de España*. Vol. VII: Centralismo, Ilustración y agonía del Antiguo Régimen (1715-1833). Vol. VIII: Revolución burguesa, oligarquía y constitucionalismo (1834-1923). Vol. IX: La crisis del Estado, Dictadura, República y Guerra (1923-1939). Barcelona: Labor, 1983.
- *Estudios sobre el siglo XIX español*. Madrid: Siglo XXI, 1984.
- TUÑÓN DE LARA, M., GARCÍA DELGADO, J. L., JULIÁ, S., MAINER, J. C. y SERRANO SANZ, J. M., *Transición y democracia (1973-1985)*, vol. 10 (2) de la Historia de España dirigida por M. Tuñón de Lara, Barcelona: Labor, 1992.
- TUSELL, J., *La dictadura de Franco*. Madrid: Alianza, 1988.
- *Manual de Historia de España. Siglo XX*. Madrid: Cambio 16, 1990.
- *La transición española a la democracia*. Madrid: Historia 16, 1991.
- *Historia de España en el siglo XX. II. La crisis de los años treinta: República y Guerra Civil*. Madrid: Taurus, 1999.
- *Historia de España en el siglo XX. III. La Dictadura de Franco*. Madrid: Taurus, 1999.
- *Historia de España en el siglo XX. I. La transición democrática y el gobierno socialista*. Madrid: Taurus, 1999.
- “Por una historia revisionista de la transición”. En *Claves de razón práctica*, 115, 2001, pp. 11-21.
- Dictadura franquista y democracia 1939-2004*. Barcelona: Crítica, 2005.

- TUSELL, J. y otros (eds.) *El régimen de Franco (1936-1975). Política y relaciones exteriores*. Madrid: UNED, 1993.
- *La Transición a la democracia y el reinado de Juan Carlos I*. Madrid: Espasa Calpe, 2004.
- TUSELL, J. y SINOVA, J. (coords.), *La década socialista*. Madrid: Espasa-Calpe, 1992.
- TUSELL, J. y SOTO, Á. (eds.), *Historia de la transición 1975-1986*. Madrid: Alianza Editorial, 1996.
- TUSELL, J., MARÍN, J. M., SEPÚLVEDA, I., SUEIRO, S. y MATEOS, A. (eds.), *Historia de la transición y consolidación democrática en España, 1975-1986*. Madrid: UNED, 1997.
- UGALDE ZARATIEGUI, P., “La adaptación del Convenio Económico de 1969 al nuevo régimen de la imposición indirecta”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, pp. 427 y ss.
- “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 64-70.
- UNAMUNO, M. DE, *Obras completas, III*. Madrid: Afrodísio Aguado, 1958.
- URREA CORRES, M., “El ejercicio de la competencia del País Vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el Derecho comunitario Europeo. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002 (Asuntos acumulados T-9ª/00 y T-103/00, Ramondin/Comisión de las Comunidades Europeas)”. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 12, 2002, pp. 525-545.
- VALLEJO POUSADA, R. “Economía y Hacienda Pública durante los años del desarrollismo, 1959-1975”. En *Hacienda Pública Española. Monografía 2002. Historia de la hacienda en el siglo XX*. Madrid: IEF, pp. 191-228.
- “Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852”. En *Revista de Historia Económica*, 1, 2001, pp. 53-80.
- VALERA PARACHE, M., “El Plan de estabilización”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.) *Economía y economistas...*, cit., 8, pp. 129-162.
- VAN DER ESCH, B., “Ayudas de Estado y anti-dumping”. En *Noticias CEE*, 33, 1988, pp. 85-104.
- VARELA SUANCES, J., *La teoría del Estado en los orígenes del constitucionalismo hispánico (Las Cortes de Cádiz)*. Madrid: CEC, 1983.
- VÁZQUEZ DE PRADA, M., “La Restauración de Alfonso XII”. En FLORISTÁN IMIZCOZ, A. (coord.), *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea*. Pamplona: Diario de Navarra, 1993, pp. 513-514.
- “La guerra civil”. En *Historia de Navarra. 2. Edades Moderna y Contemporánea...*, cit., pp. 608-624.

- VÁZQUEZ DEL REY, A., “IV. Régimen fiscal”. En *Diario de Navarra*, suplemento sobre XXV Años del Fuero Nuevo, 19 de marzo de 1998, pp. 19-22.
- VEGARA CARRIÓ, J. M., “Sostenibilitat i Medi Ambient: una aproximació”. En *Medi Ambient i Serveis Urbans*, 4, 1998, pp. 35-46.
- VEGAS LATAPIÉ, E., *El pensamiento político de Calvo Sotelo*. Madrid: Editorial Cultura Española, 1941.
- VELARDE, J., *La decadencia económica de España*. Madrid: Guía, 1951.
- “Algunos problemas de la estructura y desarrollo de la economía española”. En *Revista de Economía Política*, 1, 1962, pp. 3 y ss.
- *Política económica de la Dictadura*. Madrid: Guadiana, 1973.
- VELARDE, J. (ed.), *La Hacienda Pública de la Dictadura de Primo de Rivera*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1986.
- “La economía de la regencia”. En VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000, pp. 275-310.
- “La revolución económica desde arriba”. *Ibidem*, pp. 311-354.
- “Triunfa el nacionalismo económico (de la I Guerra Mundial a Cambó)”. *Ibidem*, pp. 355-386.
- “Una dictadura keynesiana antes de la teoría general (1923-1930)”. *Ibidem*, pp. 387-402.
- “Los estudios de economía como impulsores del cambio en la política económica”. *Ibidem*, pp. 527-582.
- “La oleada historicista y el pensamiento económico español”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 5, cit., pp. 321-363.
- “El legado de Flores de Lemus” y “Antonio Flores de Lemus: una revisión veinte años después”. En FUENTES QUINTANA, E. (dir.), *Economía y economistas...*, 6, cit., pp. 67-96 y 97-154.
- *Cien años de economía española*. Madrid. Encuentro, 2009.
- VELARDE, J. (coord.), *1900-2000. Historia de un esfuerzo colectivo. Como España superó el pesimismo y la pobreza*. Barcelona: Fundación BSHA-Planeta, 2000.
- VELASCO, E., “La sociedad europea: un instrumento jurídico al servicio de la estructura empresarial”. En *RVEH*, 8, 2003, pp. 214-242.
- VERA SANTOS, J. M., *Las constituciones de España*. Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2008.
- VICENS VIVES, J., *Historia social y económica de España y América, IV*. Barcelona: Edit. Vicens Vives, 1959.
- *Aproximación a la Historia de España*. Barcelona: Editorial Vicens Vives, 1966.
- *Historia Económica de España*, Barcelona, 1969.

- VIGURIA, F., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En *Negocios en Navarra*, monografía sobre el Convenio Económico, 1, 1990, pp. 72-81.
- “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. *Ibidem*, pp. 104-112.
- VILLAR EZCURRA, M., “Integración económica y fiscalidad”. En *Comunidad Europea Aranzadi*, 12, 1996, pp. 37-49.
- VIÑAS MEY, C., *La reforma agraria en España en el siglo XIX*. Santiago de Compostela: El eco franciscano, 1933.
- VIRTO, J. J., “El Convenio Económico de 1941 entre Navarra y el Estado”. En *Estudios de Ciencias Sociales*, 3, 1990, pp. 147-160.
- VV.AA., *Medidas urgentes de reforma fiscal*. II, Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 1977.
- *F. Fernández Ordóñez: Un hombre de Estado*. Murcia: Caja Murcia y Universidad de Murcia, 1994.
- *Memoria de la Transición*. Madrid: El País, 1995.
- *La Hacienda desde sus ministros. Del 98 a la guerra civil*. Zaragoza: Prensas Universitarias de Zaragoza, 2000.
- *Estudios sobre la propuesta política para la convivencia del Lehendakari Ibarretxe*. Oñati: IVAP, 2003.
- WILHELMOSEN, A., *La formación del pensamiento político del carlismo*. Madrid: Fundación Hernando de Larramendi, 1995.
- YABAR, A., *La actividad financiera de los Municipios de Navarra*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 1979.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “La fiscalidad comunitaria sobre las pequeñas y medianas empresas, PYMES I”. En *Crónica tributaria*, 81, 1997, pp. 101-120.
- *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*. Madrid: Ministerio de Hacienda-IEF, 2007.
- YUDEGO ORTIZ, J. M., “Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra”. En *RJN*, 5, 1998, pp. 137-147.
- YUSTE JORDÁN, A., “El sistema tributario de Navarra desde el Antiguo Régimen hasta el convenio de 1927”. En *RJN*, 23, 1997, pp. 73-130.
- “La imposición directa de Navarra en los convenios económicos de 1927, 1941 y 1969”. En *RJN*, 27, 1999, pp. 141-200.
- “El Convenio económico entre Navarra y el Estado”. En MUÑOZ MACHADO, S. (coord.), *Tratado de derecho municipal*. Madrid: Civitas, 2003, pp. 2729-2752.
- ZABALA ALLENDE, F., *El concierto económico: qué ha sido, qué es, qué debe ser*. Bilbao: Editorial Vizcaya, 1927.
- ZABALA Y LERA, P., *España bajo los Borbones*, Barcelona, Labor, 1926.

- ZABALETA ARREGUI, I., *Sistema fiscal, régimen tributario de Navarra*. Pamplona: Universidad Pública de Navarra, 2008.
- ZABALZA, A., “La política fiscal española en la perspectiva del mercado interior europeo”. En *Revista Española de Economía*, 7, 1990, pp. 17-32.
- ZUBIRI, I., *El sistema de Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*. Bilbao: Círculo de Empresarios Vascos, 2000.
- “Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea: causas y efectos”. En *Hacienda Pública Española*, monografías, 2001, pp. 13-52.
- “La presión fiscal efectiva (Análisis jurídico-económico)”. En *Azpilcueta. Cuadernos de Derecho*, 18, 2002, pp. 167-177.
- ZUBIRI, I. y VALLEJO, M., *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*. Bilbao: Fundación BBV, 1995.

ÍNDICE ONOMÁSTICO

- Abd el-Krim: 190
Abellán Honrubia, V.: 865
Abella, R.: 855
Aguilar: 369
Aguilera: 203
Aguirre, D.: 178
Aguirre, J. P.: 86, 95, 96
Aguirreazkuenaga, J.: 86, 855
Aguirre de Tejada, M.: 172
Agúndez, A.: 819, 855
Aizega Zubillaga, J. M.: 855
Aizpún Santafé, R.: 87, 92, 106, 107, 330, 342, 361, 855
Aizpún Tuero, J.: 457, 527
Aizpún Tuero, R.: 329, 361, 527, 855
Aja, E.: 82, 441, 442, 443, 444, 855, 898
Alba, S.: 316
Albertí Rovira, E.: 855
Albi, E.: 856, 865, 882, 893
Albillos Fernández, M. L.: 814, 856
Albiñana García-Quintana, C.: 143, 204, 206, 283, 319, 345, 579, 856, 865
Albizu, T.: 166
Alcaide, A.: 303, 307
Alcaide, L.: 856
Aldea Eguilaz, R.: 107, 856
Alfaro, M.: 166
Alfonso XII: 141, 157, 158, 901
Alfonso XIII: 192, 203, 269, 877, 883
Alli Aranguren, J. C.: 28, 29, 30, 33, 34, 66, 69, 97, 124, 132, 190, 209, 349, 442, 451, 488, 504, 505, 533, 536, 538, 856, 857
Alli Turrillas, J. C.: 360, 857
Almunia, J.: 527
Alonso, J.: 105, 431, 857, 858
Alonso, L.: 868
Alonso, J. A.: 416
Alonso Arce, I.: 857
Alonso Baquer, M.: 303
Alonso García, R.: 857, 858
Alonso González, L., M.: 858
Alonso Olea, E. J.: 184, 858
Alonso Ureba, A.: 448, 449, 858
Altamirano, A.: 858
Álvarez-Buylla Ortega, A.: 826, 858
Álvarez Erviti, M.: 476, 560, 599, 607, 637, 683, 685, 686, 687, 688, 690, 691, 692, 858, 870
Álvarez García, S.: 429, 806, 819, 858, 859, 874
Álvarez Rey, L.: 191
Álvarez, S.: 858, 896
Álvarez, X. C.: 858
Alzaga, O.: 436, 437, 460, 858, 874
Amatriain Cía, I.: 476, 560, 599, 607, 637, 683, 685, 686, 687, 688, 690, 692, 858, 870
Andrés Álvarez, V.: 307
Andrés-Gallego, J.: 78, 179, 192, 279, 288, 289, 300, 319, 858
Anes y Álvarez de Castrillón, G.: 75, 120, 311, 859
Antón, J.: 50
Añoa, M.: 96
Añoberos, A.: 302
Aparicio Pérez, A.: 806, 859

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Aperregui, A.: 96
 Aracama, J.: 533
 Aragón, A.: 459
 Aranburu Urtasun, M.: 382, 520, 524, 525, 532, 542, 546, 552, 566, 569, 616, 637, 649, 657, 859
 Arana Pérez, I.: 185, 859
 Arango Villa-Belda, J.: 313
 Aranguren, C.: 538
 Aranguren, J. L.: 80, 138
 Archel, L.: 538
 Ardaiz Loyola, I.: 349
 Arellano, L.: 361
 Argüelles, A.: 53, 56, 57, 859
 Argués, J.: 428, 882
 Arias Navarro, C.: 302, 398
 Ariño Ortiz, G.: 448, 859
 Arizaga Junquera, M. C.: 859
 Arlabán, J. M.: 459
 Armendáriz, J. J.: 533, 536
 Arpio Santacruz, L.: 732, 859
 Arraiza Meoqui, J. J.: 459
 Arraiza Baleztena, J. P.: 319
 Arraiza Baleztena, P. J.: 181
 Arrasate, M.: 192, 221, 275
 Arratibel Arrondo, J. A.: 860
 Arrazola, L.: 65, 89, 90
 Arteta, T.: 94, 95
 Artola, M.: 115, 116, 118, 121, 144, 158, 163, 860
 Arvizu, F. J.: 222, 225, 342
 Arza, J. M.: 459
 Asensio, M. A.: 860
 Ashta, A.: 860
 Asiáin Ayala, J. A.: 459, 527, 531, 542, 860
 Atxabal Rada, A.: 860
 Auby, J.-B.: 43, 860
 Aujean, M.: 790, 860
 Aunós, E.: 193, 860
 Aviles Farré, J.: 860
 Azcárate: 186
 Azcona, J.: 178
 Aznar, J. M.: 403, 411
 Azpilicueta, M.: 34, 47

 Bacigalupo Sagesse, M.: 883
 Badarán, J. M.: 269

 Bahamonde, A.: 860
 Bajo Rubio, O.: 861
 Balduz, J.: 127, 155, 222, 253, 254, 255, 288, 325, 343, 346, 348, 356, 360, 526, 888
 Baleztena, I.: 191, 221, 225, 245, 269, 361
 Ballbé Mallol, M.: 136, 861
 Balmaseda, J. M.: 169, 170
 Balza Aguilera, J.: 861
 Bandrés, E.: 419, 895
 Baño León, J. M.: 858
 Bañón: 360
 Baraibar Etxeberria, A.: 342, 861
 Barciela, C.: 311
 Barrera: 94
 Barrera de Irimo, A.: 308, 310, 345, 361
 Bassols Coma, M.: 445, 448, 861
 Baumol, W.: 796, 861
 Beato: 541
 Beaud, O.: 698, 860
 Bécker, F.: 422, 861, 883
 Beevor, A.: 861
 Belarra, M.: 96
 Belda de Mergelina, R.: 709
 Beldarrain, M.: 184, 861
 Beltrán, C.: 146, 861
 Ben-Ami, S.: 191, 861
 Bénassy-Quéré, A.: 821, 861
 Benavides: 380
 Beneyto, J. M.: 861
 Benito Rodríguez: 361
 Benjumea Burín, J.: 330
 Bennisar, B.: 861
 Benzo: 536
 Berástegui, coronel: 61
 Berazaluce, A.: 119
 Berenguer, D.: 203
 Berenguer, E.: 885
 Bermúdez de Castro y O'Lawlor, S.: 159, 231, 861
 Bernecker, W. L.: 862
 Beruete, F.: 457
 Beteta: 536
 Beunza, J.: 211, 219, 223, 226, 245, 246
 Beveridge, W.: 312
 Bezunartea, F.: 96, 153, 155
 Bidegain, M.: 527
 Biescas, J. A.: 862

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- Bird, R.: 862
 Birkelbach, 302
 Bismarck, O. von: 185
 Blackorby, C.: 862
 Blas Guerrero, A. de: 899
 Boadway, R.: 862
 Boix. C.: 862
 Bokobo Moiche, S.: 814, 862
 Borja, J.: 221
 Bornas, E.: 166
 Borrás Rodríguez, A.: 815, 862
 Borrego, A.: 64
 Borrell, J.: 529, 231
 Bosque Maurel, J.: 348
 Botti, A.: 291, 862
 Bouvier-Ajam, M.: 38, 862
 Bovenberg Lans, A.: 800, 880
 Boyer Salvador, M.: 401, 402, 406, 422, 862
 Bravo Murillo, J.: 138
 Brenan, G.: 79, 862
 Brett, C.: 862
 Brunetto, M.: 81, 862
 Bueno: 79
 Bueno Asín, J.: 457, 459
 Buesa, M.: 310, 862
 Bullón de Mendoza, A.: 193, 862
 Burgaleta, J.: 279
 Burgos, M.: 457
 Burke: 807
 Burlada Echeveste, J. L.: 266, 862
 Busaall, J.-B.: 56, 57, 862
- Caamaño Anido, M. A.: 431, 862, 863
 Cabellos Espierrez, M. A.: 892
 Cabrera, R.: 84
 Cabrera, M.: 863
 Calatrava, F.: 164, 863
 Calderón Carrero, J. M.: 699, 714, 719, 721, 722, 725, 726, 750, 825, 826, 827, 828, 851, 853, 863, 886
 Calderón Guerrero, J. A.: 863
 Calderón Herrero, J. M.: 352, 672, 714, 732, 864, 885
 Calderón Patier, C.: 863
 Calle Sáiz, R.: 864
 Calonge, S.: 885
 Calvo, A.: 457
 Calvo Caravaca, A. L.: 864
 Calvo Sotelo, J.: 111, 112, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 208, 209, 211, 212, 214, 216, 217, 218, 219, 220, 247, 251, 256, 288, 342, 378, 400, 401, 410, 864
 Calvo Vérguez, J.: 864
 Cambó, J.: 151, 188
 Caminal, M.: 50
 Camón, F.: 86
 Campión, A.: 71, 102, 165, 497, 864
 Campmany, J.: 378
 Campo, S.: 294, 875, 883
 Campuzano, J. F.: 64
 Camuñas Solís, I.: 864
 Canal, J.: 81, 864
 Canga Argüelles, J.: 57, 58, 118, 864
 Canga Fano, D.: 709
 Cánovas del Castillo, A.: 63, 109, 110, 131, 132, 141, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 168, 172, 178, 182, 185, 186, 216, 864, 892, 897
 Canseco Canseco, J. E.: 417, 864
 Cantó Sánchez, O.: 411, 876
 Carande, R.: 120
 Carcedo, D.: 378
 Cárdenas Ortiz, R. M.: 864
 Carderera Pellegrín, L.: 887
 Cardin, C.: 864, 874
 Carlos v: 58, 61, 62
 Carlos VII: 81, 140, 159
 Carmona Fernández, N.: 352, 672, 714, 726, 732, 825, 826, 827, 828, 851, 853, 863, 864, 885, 886, 900
 Carnelutti, F.: 28
 Carner, J.: 283
 Caro Baroja, J.: 70, 349, 864
 Carr, R.: 160, 300, 864, 865
 Carramolino, J. M.: 89
 Carrasco Durán, M.: 865
 Carrasco González, F. M.: 699, 719, 721, 722, 723, 725, 727, 732, 802, 820, 825, 826, 828, 835, 840, 846, 851, 852, 865
 Carrascosa González, J.: 864
 Carreras, A.: 305, 308, 309, 311, 313, 890, 898
 Carréau, D.: 706
 Carrero Blanco: 302, 311
 Cartou, L.: 743

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Casanova, J.: 865
 Casassas Ymbert, J.: 191, 865
 Cassese, S.: 865
 Castán Tobeñas, J.: 296
 Castelar, E.: 141
 Castellano, F.: 865
 Castells, A.: 865
 Castells Arteche, L.: 865
 Catalán, A.: 536, 538
 Cattoir, P.: 865
 Cayón Galiardo, A.: 865, 870
 Cayón Galiardo, A. M.: 870
 Celaya, A.: 88, 865
 Cenón Labastida: 155
 Cercas, J.: 400, 865
 Cerdán, C.: 279
 Checa González, C.: 429
 Chico de la Cámara, P.: 579, 865
 Chinchilla Marín, C.: 297
 Chivite, C.: 538
 Chocarro, G.: 896
 Ciáurriz, F.: 527, 533, 536, 538, 541
 Cid-Harguindey, A.: 819, 866
 Cienfuegos Mateo, M.: 756, 765, 865
 Cimadevilla, L.: 191, 866
 Clavería, C.: 457
 Clavero Arévalo, B.: 50, 52, 53, 56, 87, 97, 466
 Clavero Salvador, B.: 113, 866
 Clemente, J. C.: 61, 159, 288, 320, 866, 869
 Cobián, E.: 151
 Cobreros Mendazona, E.: 866
 Coello Martín, C.: 866
 Collado Yurrita, M. A.: 866
 Colmeiro, M.: 164, 866
 Colom, F.: 291, 866
 Comellas, J. L.: 82, 158, 866
 Comín, F.: 39, 58, 138, 143, 144, 185, 187, 196, 200, 201, 202, 204, 205, 208, 230, 355, 406, 418, 420, 421, 863, 866, 867, 885, 887
 Comisión de las Comunidades Europeas, 787, 807, 818
 Comité Económico y Social Europeo: 819
 Commission Internationale de Juristes, 298
 Communier, J.-M.: 867
 Conde de Espoz y Mina: 166
 Conde de Guadalhorce: 196
 Conde, F. J.: 295, 867, 893
 Corcuera, J.: 183, 462, 867, 868
 Cordón Ezquerro, T.: 802, 868
 Corona Ramón, J. F.: 699, 858, 868, 879
 Cortázar: 94
 Cortina: 94
 Cosculluela Montaner, L.: 208, 890
 Costa, J.: 533
 Costa, J.: 160, 868
 Costa, M. T.: 868
 Costas Comesaña, A.: 139, 308, 868
 Croisat, M.: 868
 Crozat: 94
 Cruz Padial, I.: 819, 868
 Cruz Villalón, P.: 442, 443, 868
 Cubero Sánchez, J.: 288, 320, 869
 D'Ors, A.: 288
 Darmon: 782
 De Arespacochaga, J.: 575, 869
 De Arín y Dorronsoro, F.: 869
 De Azcona, J.: 178
 De Borbón, Alfonso Carlos: 81
 De Borbón, Juan: 319
 De Borbón, Juan Carlos: 302, 303, 381
 De Borbón, María Cristina: 59, 84, 136
 De Borbón-Parma, J., 340
 De Borbón-Parma, M. T.: 288, 320, 869
 De Borja, J.: 221, 245
 De Burgos, J.: 69
 De Diego García, E.: 188, 279, 288, 291, 399, 401, 402, 403, 869
 De Fuentes: 536
 De Garay, M.: 118
 De Jáuregui, D. L.: 153
 De Juan Asenjo, O.: 445, 869
 De Juan, J. L.: 869
 De la Dehesa, G.: 871
 De la Ensenada, Marqués: 116
 De la Escosura, P.: 73, 303, 885, 892
 De la Fuente Pascual, F.: 869
 De la Hucha Celador, F.: 476, 489, 550, 560, 570, 599, 607, 634, 637, 638, 683, 685, 686, 687, 688, 690, 691, 692, 858, 865, 869, 870
 De la Peña Amorós, M. del M.: 579, 870
 De la Peña Velasco, G.: 898
 De la Torre, J.: 68, 72, 79, 80, 97, 116, 119, 122, 131, 143, 146, 151, 156, 157, 204, 206, 283,

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- 319, 856, 860, 861, 867, 871, 872, 875, 883, 884, 886, 892, 900
- De León y Navarrete, D.: 93, 102
- De Lizarza Iribarren, A.: 288, 870
- De Pablo Varona, C.: 846, 871
- De Paz Carbajo, J. A.: 828
- De Rivas, Duque: 66
- De Saboya, Amadeo I: 140, 158
- De Santiago, M.: 120, 871
- De Torres: 307
- De Vicente-Tutor, M.: 713, 871
- De Wite, B. 704
- De Ybarra y Bergé, J.: 217, 871
- De Zavala, J.: 288, 893
- Del Burgo Azpíroz, J. A.: 157, 179, 214, 331, 382, 495, 542, 546, 552, 560, 583, 590, 591, 604, 607, 617, 622, 627, 632, 641, 871
- Del Burgo Tajadura, J. I.: 97, 102, 107, 108, 109, 179, 259, 331, 379, 382, 393, 458, 459, 480, 513, 515, 518, 523, 527, 531, 533, 538, 543, 560, 636, 641, 657, 871
- Del Burgo Tajadura, M. A., 33
- Delepierre, J.: 864, 874
- Della Vedova, B.: 793
- Delmas González, F.: 828, 872
- Del Río Aldaz, R.: 81, 871
- Deringer: 830
- Deterding, Sir H.: 197
- Díaz, E.: 298, 299, 872
- Díaz, R.: 178
- Díaz Gijón, J. R.: 300, 872
- Díaz Martínez, F.: 319
- Díaz Yanes, I.: 713, 872
- Diego Casals, J. L.: 872
- Díez Abad, N.: 741
- Díez Alegría, M.: 399
- Díez del Corral, L.: 82, 872
- Díez-Hochleitner, J.: 872
- Díez Moreno, F.: 872
- Diez-Picazo, L. M.: 872
- Dixit, A.: 872
- Domínguez Arévalo, conde de Rodezno: 319, 329
- Domínguez Ortiz, A.: 72, 872
- Donézar, J. M.: 80, 872
- Dony, M.: 872
- Duguit, L.: 107
- Dutheil de la Rochère, J.: 872
- Echandi, J.: 361
- Egea: 94
- Eguiguren, J.: 872
- Eguilaz, G.: 35
- Eiroa Villarnovo, F. J.: 715, 873
- Eisenhower, D.: 301
- Elío y Arteta, L.: 178
- Elizalde Pez Grueso, M. D.: 860
- Elizondo, A.: 360
- Elorriaga: 536
- Elorz, J. A.: 96
- Elorz y Elorz, J. 181
- Elorza, A.: 161, 881
- Embid Irujo, J. M.: 732, 733, 873
- Enériz Olaechea, F. J.: 209, 857, 873
- Errazquin, M. N.: 457
- Errazti, B.: 505
- Errea y Lorente, U.: 181
- Erro, G.: 191, 192, 245, 271
- Esain, L. 538
- Escosura: 73, 303, 885, 892
- Escribano, M.: 184, 861
- Escudero, J. A.: 54, 82, 120, 136, 138, 140, 873
- Eseverri y Eseverri, R.: 181
- Espartero, B.: 62, 84, 85, 86, 92, 93, 94, 102, 138, 140, 158, 163, 182
- Esparza, F.: 86
- Esparza, M.: 222
- Espinosa San Martín: 368, 371, 382
- Etapé Rodríguez, F.: 138, 143, 145, 146, 147, 148, 873
- Estefanía, J.: 306
- Etxegarai, J. L.: 505
- Ezponda, J.: 457
- Fajardo Spínola, L.: 873
- Falcón y Tella, R.: 432, 451, 757, 845, 865, 870, 873, 898
- Felipe v: 666
- Felones, R.: 459
- Fernández, L.: 153
- Fernández Almagro, M.: 190
- Fernández Barbadillo, P.: 96, 873
- Fernández Castañeda: 307

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Fernández Clemente, E.: 308, 873
 Fernández de Piérola, M.: 279
 Fernández de Pinedo: 60, 76, 873
 Fernández de Soto, M. L.: 858
 Fernández de Velasco, R.: 106, 874
 Fernández Díaz, J.: 533
 Fernández Farreres, G.: 732, 735, 742, 743, 744, 874
 Fernández Méndez, A.: 802, 874
 Fernández Ordóñez, F.: 394, 419, 420, 422, 874
 Fernández Pérez, general: 322
 Fernández Rodríguez, C.: 883
 Fernández Rodríguez, E.: 429, 806, 874
 Fernández Rodríguez, T. R.: 86, 87, 111, 183, 294, 462, 874
 Fernández Segado, F.: 874
 Fernández Villaverde, R.: 39, 204, 207
 Fernando VII: 52, 58, 60, 64, 93, 118, 119, 120, 860
 Ferrando Badía, J.: 874
 Ferreiro Lapatz, J. J.: 143, 144, 204, 317, 350, 352, 417, 420, 424, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 875
 Ferrer Galdiano: 319, 329
 Ferrer Muñoz, M.: 279, 319, 875
 Ferrer Regales, M.: 348
 Figueras, E.: 141
 Flores de Lemus, A.: 195, 198, 199, 205, 206, 207, 208, 209, 875, 876, 897, 898, 902
 Floridablanca, conde de: 117
 Floristán Imizcoz, A.: 883, 901
 Floristán Samanes, A.: 78, 875
 Fontana, J.: 116, 119, 120, 144, 150, 200, 204, 875
 Forsthoff, E.: 445, 875
 Fortún, F.: 166
 Fraga Iribarne, M.: 294, 302, 875, 883
 Fraile Balbín, P.: 282, 875
 Fraile Clivillés, M.: 296
 Franco, F.: 185, 292, 301, 302, 303, 306, 341, 368, 378, 379, 380
 Frauca, J. L.: 324, 329, 330, 361
 Frauca Barrenechea, C.: 319
 Friedrich, P.: 30
 Fuente Langas, J. M.: 192, 203, 214, 223, 232, 259, 270, 875
 Fuentes Quintana, E.: 58, 73, 120, 143, 160, 185, 186, 187, 194, 199, 201, 204, 205, 206, 283, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 317, 318, 330, 345, 354, 401, 405, 406, 408, 410, 414, 417, 418, 419, 420, 422, 427, 428, 859, 862, 867, 868, 871, 873, 875, 876, 881, 882, 884, 885, 887, 889, 893, 894, 895, 896, 897, 898, 901, 902
 Fuenteteja Pastor, J. A.: 883
 Fusi, J. P.: 61, 865, 876
 Gago Rodríguez, A.: 411, 858, 876
 Galán, F.: 203
 Galarza, J.: 95
 Galdeano: 94
 Galera Rodrigo, S.: 434, 877
 Gallego Anabitarte, A.: 99, 100, 112, 113, 210, 877
 Gallego, S.: 899
 Gamazo, G.: 180, 181
 Gamba, R.: 59, 877
 Gamio, F.: 95
 Gámir, L.: 877
 Garaicoechea, C.: 457
 Garcés de los Fayos, B.: 95
 García Aguado, E.: 775, 877
 García Añoveros, J.: 184, 419, 420, 422, 424, 489, 877
 García Ariznavarreta, J. L.: 856
 García Cotarelo, R.: 877, 899
 García de Cortázar, F.: 135, 877
 García de Dios, A.: 459
 García de Enterría, E.: 51, 111, 441, 443, 460, 708, 877, 886, 891
 García Delgado, J. L.: 119, 196, 307, 309, 420, 863, 867, 877, 900
 García Ganuza, E.: 457
 García Hernández, A.: 203
 García Herrera, M. A.: 868
 García Larache, R.: 279
 García Martín: 533
 García-Milá, T.: 879
 García Pelayo, M.: 297, 459, 877
 García Pérez, R. D.: 878
 García Ross, J. J.: 765, 878
 García-Rozado, B.: 819, 866
 García-Sanz Marcotegui, A.: 79, 103, 104, 179, 223, 878

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- García Sardinero: 361
 García Tellechea, P.: 527
 García-Trevijano Garnica, E.: 740, 878
 García Trevijano, J. A.: 111
 García-Valdecasas, R.: 701
 García-Vilanova, I.: 813, 897
 García-Zúñiga, M.: 116, 119, 122, 143, 146, 204, 206, 283, 319, 856, 860, 861, 867, 872, 875, 878, 892, 900
 Garde, J.: 591, 607, 878
 Garello, P.: 878
 Garmendia, V.: 81, 878
 Garrán y Moso, J.: 98, 210, 879
 Garrorena Morales, A.: 53
 Garzón Pareja, M.: 117, 121, 142, 145, 156, 159, 198, 199, 205, 206, 281, 308, 310, 315, 404, 879
 Gastón, J. M.: 269, 271
 Gastón y Ruiz, R.: 181
 Gaudemet, Y.: 708
 Gaztelu Maritorena, R.: 181
 Geelhoed: 752
 Gellner, E.: 57, 879
 George, H., 204
 Gil Andrés, C.: 865
 Gil Novales, A.: 50
 Gil Robles, J. M.: 209
 Giménez Montero, A.: 879
 Giménez-Reyna, L.: 533
 Girón de Velasco, J. A.: 308, 399
 Goizueta, W.: 191, 268,
 Goma, R.: 879
 Gómez Antón, F.: 222, 879
 Gómez Chaparro, R.: 79, 879
 Gómez Itoiz, J.: 319
 Gómez Jiménez, A. L.: 879
 Gómez Llano: 356
 González: 402, 406
 González, A. I.: 858
 González Bravo, L.: 136
 González Calleja, E.: 191, 879
 González Campos, L.: 886
 González Encinar, J. J.: 879
 González Felipe, P. J.: 33
 González García, E.: 533, 579, 865
 González García, J. V.: 43, 879
 González González, M. J.: 330
 González Lorente, A.: 863
 González Márquez, F.: 401, 422
 González, M. J.: 330, 896
 González Navarro, F.: 53, 68, 99, 136, 138, 139, 436, 437, 448, 543, 879
 González Páramo, J. M.: 879
 González Posada, A.: 186, 194, 209
 González Prieto, L. A.: 293, 294, 295, 296, 298
 González Sánchez, E.: 580, 880
 González Trevijano, P.: 868
 González Vesga, J. M.: 135, 877
 González, X. M.: 858
 Gonzalo y González, L.: 419, 880
 Goñi, F.: 153, 457
 Goñi Huici, M. P.: 361
 Goodspeed, T.: 880
 Gordon Roger, H.: 800, 880
 Gortari Errea, M.: 244, 245, 246, 341, 361, 363, 368
 Gota Losada, A.: 880
 Goyeneche: 128
 Gradín Lago, C.: 411, 876
 Guelbenzu, M. E.: 178, 181, 221, 245, 271,
 Guelbenzu, M. M.: 191, 192, 221
 Guerra, A.: 402
 Gúrpide, J.: 342
 Gutiérrez Lousa, M.: 792, 793, 802, 829, 868, 880, 894
 Gutiérrez Mellado, M.: 399
 Hahn, R. W.: 43, 880
 Harrison, J.: 198, 880
 Henningsen, C. F.: 59, 880
 Herber, B.: 797, 880
 Heredia Benot, D.: 739
 Hernández Montalbán, F.: 92, 880
 Herrera Molina, M. A.: 880
 Herrero Fontana: 361, 367, 368
 Herrero y Rodríguez de Miñón, M.: 460, 880
 Hicks, J. R.: 37, 41, 881
 Huarte Goñi, F.: 360, 361, 367, 379, 380, 382
 Huarte-Mendicoa, M.: 166
 Hugalde, P.: 184, 861
 Huidobro: 533
 Ibáñez García, I., 733
 Ibarretxe, J. J.: 442, 504

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Idoate, F.: 60, 881
 Igal, J.: 86
 Iglesias, M. C.: 161, 881
 Ilarregui, P.: 94, 121, 122, 125, 126, 128, 881
 Ilundain, E.: 127, 155, 222, 253, 254, 255, 288, 325, 343, 346, 348, 356, 360, 526, 888
 Indurain, N.: 279
 Iñarra, L.: 165, 178
 Iranzo Martín, J. E.: 304, 881
 Iriarte Goñi, I.: 79, 80, 883
 Iriarte López, I.: 179, 223, 878
 Iribarren, J.: 361, 369, 378, 393,
 Iribarren, F., 536
 Iribas y Sánchez, G.: 96, 110, 172, 181, 881
 Irigoyen, T.: 96, 155
 Irujo, M.: 191, 269, 272
 Iruretagoyena Solchaga, J.: 341
 Irurzun, J. B.: 178
 Isabel II: 52, 59, 64, 93, 139, 141, 158
 Ivarez Rey, L.: 881
 Izu, M.: 504, 505, 506

 Jaime, D.: 279
 Jarauta, F.: 86
 Jellinek, G.: 478, 881
 Jiménez, J. C.: 307,
 Jiménez Alli, R.: 538
 Jiménez Araya, T.: 161, 186, 881
 Jiménez-Blanco, A.: 444, 448, 881
 Jimeno Aranguren, R.: 46, 58, 85, 87, 96, 157, 172, 178, 180, 181, 182, 183, 192, 214, 215, 281, 331, 505, 531, 881, 888
 Jover Zamora, J. M.: 72, 119, 141, 196, 881, 900
 Juliá, S.: 882, 900
 Junquera Fernández-Carvajal, J.: 340, 341
 Jutglar, A.: 140, 882

 Kahale Carrillo, D. T.: 882
 Kauffmann, P.: 883
 Kokott, J.: 759, 760, 764
 Koselleck, R.: 65
 Kovacs: 821

 Labairu, J. M.: 457
 Labastida, C.: 155
 Lacasa: 533

 Lacomba, J. A.: 141, 201, 280, 882
 Lafuente, M.: 65, 66
 Lagares Calvo, M.: 405, 415, 416, 422, 427, 428, 431, 882, 883
 Lago, S.: 882
 Lagos Rodríguez, M. G.: 882
 Laguna de Paz, J. C.: 717, 882
 Lahrèche-Revil, A.: 788, 821, 861, 882
 Lamarque, J.: 708
 Lambarri Gómez, C.: 882
 Lanas: 269, 270
 Laorden, J.: 428, 882
 Lapesquera, R.: 223, 882
 Lapoya, V.: 86
 Larraz, J.: 39, 41, 288, 317, 322, 330, 331, 325, 331
 Larrazabal Basañez, S.: 750, 883
 Larraza Micheltorena, M. M.: 181, 192, 319, 341, 342, 861, 883
 Larrea Jiménez de Vicuña, J. L.: 882
 Larrea, P.: 133, 883
 Larumbe Biurrun, P.: 111, 457
 Lasa Berasain, J. M.: 79, 80, 883
 Lasagabaster Herrarte, I.: 883
 Lasala, F.: 184
 Lasantas, R.: 269, 271,
 Lasunción Goñi: 459, 514
 Latorre, J.: 368, 371, 375, 377
 Laval, B.: 883
 Layana Ilundain, C.: 878
 Leben, C.: 698, 883
 Lecároz, J.: 222
 Legaz Lacambra, L.: 295
 Leiza, F.: 178
 Lejeune Valcarcel, E.: 579, 865
 Le Moigne, J. L.: 681, 883
 León XIII: 163, 187
 Lerroux, A.: 282
 Linares: 378
 Linde Paniagua, E.: 883
 Linz, J. J.: 294, 883
 Liñán Noguerras, D. J.: 885
 Lizarbe, J. J.: 505, 536
 Lizarrondo Olaiz, F. J.: 360: 361
 Lojendio Iurre, I. M.: 883
 Londregan, J.: 872
 Loperena Rota, D.: 113, 114, 883

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- López, J. M.: 93
 López Aranguren, J. L.: 80, 138
 López Ballesteros, L.: 116, 118, 119, 120, 875
 López Bravo, G.: 302
 López Cordón, M. V.: 141, 883
 López García, S.: 867
 López Garrido, D.: 53, 136, 884
 López Guerra, L.: 441, 868, 884
 López Mazuelas, M.: 533
 López Ochoa: 203
 López Ribas: 541
 López Rodó, L.: 302
 Los Arcos, B.: 46, 538, 641, 645, 647, 649, 884
 Louis, J. V.: 701
 Loyola, J.: 155
 Lozano, P.: 884
 Lucas Murillo de la Cueva, E.: 884
 Lucas Verdú, P.: 107, 436, 461, 884
 Lutter, M.: 795, 884

 Madoz, P.: 76
 Magallón, R. : 457
 Magraner Moreno, F. J.: 819, 884
 Maíllo, J.: 861
 Mainer, J. C.: 900
 Majuelo, E.: 68, 80, 884
 Maldonado García-Verdugo, A.: 789, 884
 Malefakis, E.: 305
 Malo Guillén, J. L.: 187, 884
 Malón, J.: 459
 Mammarella, G.: 884
 Mangas Martín, A.: 885
 Manresa, A.: 885
 Mañé y Flaquer, J.: 164, 885
 Maravall, J. M.: 885
 Marchena: 50
 Marco Ilincheta, A.: 279, 319, 341, 361, 368, 369
 Marcos Martín, M. T.: 885
 Marías, J.: 885
 Marín, J. M.: 901
 Marchea, J.: 50
 Marichalar, R.: 155
 Markandya, A.: 797, 885
 Maroto, R.: 62, 86
 Marshall, plan: 306
 Marshall, T. H.: 312
 Martí, J.: 162

 Martí Martí, C.: 119, 900
 Martín: 94
 Martín Aceña, P.: 196, 406, 422, 885
 Martín Jiménez, A. J.: 353, 672, 699, 714, 719, 721, 722, 725, 732, 734, 825, 826, 827, 828, 851, 853, 863, 864, 885, 886
 Martín Martín, T.: 84, 885
 Martín Niño, J.: 139, 885
 Martín Rebollo, L.: 296, 439, 886
 Martín Retortillo, S.: 86, 445, 448, 449, 450, 488, 857, 886, 896
 Martín Rubio, A. D.: 303
 Martín Villa, R.: 458
 Martínez Alcubilla, M.: 76, 886
 Martínez Beloqui, M. S.: 97, 153, 172, 886
 Martínez Campos, A.: 141, 158
 Martínez Capdevila, C.: 872
 Martínez Caspe, L.: 72, 886
 Martínez Caspe, M. S.: 97
 Martínez Cuadrado, M.: 158, 886
 Martínez de Morentin, M.: 153, 192, 221, 319
 Martínez Jiménez, A. J.: 863
 Martínez Lacabe, E.: 878
 Martínez Lafuente, A.: 845, 886
 Martínez Martínez, D.: 886
 Martínez Ruiz, F.: 136, 886
 Martínez Sánchez, A.: 887
 Martínez Serrano, A.: 791, 820, 887
 Martínez Tomás, A.: 115, 887
 Martínez-Vázquez, J.: 882
 Martínez Yoldi: 538
 Martorell Linares, M.: 340, 406, 420, 421, 867, 887
 Mata Sierra, M. T.: 887
 Mateos, A.: 901
 Mattera, A.: 736
 Maura, A.: 186, 191, 194, 209
 Maurras, Ch.: 194
 Medina, E.: 887
 Medina Guerrero, M.: 887
 Medina Muñoz, M. A.: 137
 Mellado Sangro, P.: 883
 Mena Irúrzun, J. C.: 59, 887
 Méndez Gutiérrez Del Valle, R.: 348
 Mendizábal, R.: 76, 120
 Mendizábal Allende, R. de: 138
 Menéndez Pidal, R.: 61, 887
 Menéndez Ureña, E.: 187, 887

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Merino Jara, I.: 758, 888
Mikelarena Peña, F.: 179, 223, 878
Mina Apat, M. C.: 70, 79, 115, 888
Miral: 330
Miranda Rubio, F.: 127, 155, 192, 214, 222, 223, 230, 231, 232, 253, 254, 255, 269, 288, 325, 343, 346, 348, 356, 360, 526, 888
Miranda, A.: 538
Mitterrand, F.: 401
Modet, J. M.: 191, 221, 245, 269
Molero García, J. C.: 888
Molero, J.: 310, 862
Molina del Pozo, C. F.: 700, 702, 712, 721, 722, 723, 725, 732, 802, 829, 888
Mon, A.: 39, 116, 121, 132, 137, 143, 144, 145, 147, 150, 163, 172, 204, 420, 856, 860, 861, 867, 872, 875, 892, 900
Monasterio, C.: 879
Monnet, J.: 309
Monreal Zia, G.: 40, 46, 58, 85, 87, 88, 96, 97, 132, 172, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 192, 215, 281, 458, 888
Monzón Jiménez, A.: 319
Montagnier, G.: 888
Montero García, F.: 187, 889
Monti: 811, 812
Montón, J. A.: 527
Montoro, C.: 536
Moradiellos, E.: 889
Moreno Alonso, M.: 50, 889
Moreno, B.: 406, 422, 885
Moreno Fonseret, R.: 889
Moreno González, S.: 750, 889
Moreno, L.: 59, 889
Moreno Portela, F. J.: 184, 889
Moreno Valero, P. A.: 806, 889
Morodo, R.: 889
Morte, B.: 457
Moyano, C.: 241
Muerza: 225
Muguruza Arrese, J.: 860, 889
Muniesa y Brito, B.: 889
Munilla, B.: 279
Muñoz Machado, S.: 443, 461, 886, 889, 903
Muruzábal, J.: 524, 527, 542, 560, 566, 583, 590, 591, 604, 607, 616, 622, 627, 632, 889
Musgrave, R.: 889, 890
Mutilúa, L.: 95, 96, 155
Nadal, J.: 76, 305, 308, 309, 311, 313, 873, 890, 898
Nagore, D: 340
Nagore, L.: 211, 219, 245, 249, 340
Nagore Soravilla, H.: 112
Nagore Yárnoz, J.: 288, 370, 472, 475, 870, 890
Narváez, R.: 93, 102, 139, 182
Navarro: 536
Navarro Rubio, M.: 302, 308, 310, 350, 360, 365, 890
Navarro, V.: 291
Negrín, J. A.: 796, 894
Neumark: 715, 799, 800, 806, 808, 810, 822, 830, 845
Nicolaysen: 743
Nieto, A.: 62, 72, 890
Nieves, I.: 538
Nocedal, R.: 163
Nuin, J. M.: 533
Oates, W.: 796, 861, 890
Ocaña: 541
Ochoa: 321
Ochoa Jaén, J.: 319
Octavio de Toledo Eugui, J.: 361
O'Donnell, L.: 52, 93, 102, 138, 139, 158
Olábarri Cortázar, I.: 114, 115, 890
Olcina, E.: 71, 890
Olesti Rayo, A.: 865
Oliart Sausol, A.: 361
Oliván, A.: 64
Olóriz, H. de: 67, 164, 181, 890
Orduña Rebollo, E.: 208, 890
Oriol, L. M.: 399
Orodea, P. M.: 83, 890
Ororbía: 173
Oroz Zabaleta, L.: 67, 70, 88, 94, 95, 97, 98, 105, 106, 111, 121, 125, 126, 127, 128, 129, 210, 213, 219, 221, 222, 223, 245, 246, 246, 250, 262, 284, 319, 329, 330, 890
Ortega: 282
Ortega Álvarez, L.: 443, 891
Ortella Simón: 361
Ortiz de Zúñiga, M.: 53

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- Ostériz, I.: 527
 Otano, J.: 527
 Oyarzun, R.: 159, 891
 Ozcariz, E.: 86

 Pack, S. D.: 311, 891
 Palacio Atard, V.: 73, 891
 Palafox, J.: 876
 Pan-Montojo, J.: 60, 81, 417, 891
 Paredes Gómez, R.: 819, 891
 Paredes, J.: 891
 Parejo Alfonso, L.: 717, 891
 París Eguilaz, H.: 305, 891
 Pascual, J. M.: 378, 379
 Patón García, G.: 796, 891
 Pavía, M.: 141
 Payne, S. G.: 300, 891
 Pearce, D.: 797
 Peces Barba, G.: 437, 868, 891
 Pedroche: 541
 Peña Alonso, J. L.: 431, 862
 Peñagaricano, R.: 457
 Perdices de Blas, L.: 116, 304, 308, 309, 405, 406, 418, 891
 Pérez Arraiz, J.: 184, 891
 Pérez Ayala, A.: 140, 892
 Pérez Bernabeu, B.: 892
 Pérez Calvo, A.: 892
 Pérez de Albéniz, J. I.: 538
 Pérez de Castro, E.: 85
 Pérez de La Canal, M. A.: 110, 892
 Pérez del Notario, J. M.: 95
 Pérez Delgado, T.: 892
 Pérez Fernández, P.: 408
 Pérez Martínez, J. M.: 432, 892
 Pérez Moreno, A.: 297
 Pérez Olascoaga, M.: 878
 Pérez Picazo, M. T.: 146, 892
 Pérez Royo, F.: 143, 205, 317, 352, 420, 424, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 699, 828, 892
 Pérez Tremps, P.: 855, 885, 892
 Perón, J. D.: 305
 Pescatore, P.: 701
 Pidal: 163
 Piernas López, J. J.: 775, 877
 Pigou, C.: 797

 Piqueras, J.A.: 158, 892
 Pí y Margall, F.: 140, 141, 892
 Plaza Prieto, J.: 345
 Poblet, J. M.: 892
 Poiaras Maduro: 783
 Pontier, J. M.: 892
 Porres Azcona, J.: 88, 892
 Posada Herrera, J.: 69, 186, 194
 Pozueta Jáen: 319
 Pradera, V.: 216
 Prados de la Escosura, L.: 303, 885, 892
 Preston, P.: 892
 Prieto Escudero, G.: 80
 Prim, J.: 93, 139, 140
 Primarolo: 814
 Primo de Rivera: 188, 191, 192, 193, 196, 197, 198, 203, 222, 230, 231, 237, 258, 269, 292, 378, 857, 861, 865, 866, 875, 879, 880, 881, 888, 899, 902
 Puras, F.: 505

 Queipo de Llano: 203
 Queralt, M.: 886

 Rajoy, M.: 404
 Ramallo Massanet, J.: 579, 865
 Ramírez, M.: 892
 Ramiro Avilés, M. A.: 868
 Rato, R.: 403, 533
 Razquin Lizarraga, J. A.: 462, 469, 484, 485, 486, 487, 538, 552, 893
 Razquin Lizarraga, M. M.: 209, 488, 857, 892
 Real Academia Española: 565, 798
 Redero San Román, M.: 893
 Redondo Barcala, M.: 432, 892
 Redondo, L.: 288, 893
 Reeder, J.: 116, 304, 308, 309, 405, 406, 418, 891
 Reig Tapia, A.: 295, 893
 Requeijo, J.: 304
 Rescher, N.: 45
 Ribas Algueró, I.: 565, 893
 Richardson, J.: 797, 885
 Rico y Amat, J.: 80, 85, 893
 Ridruejo, D.: 292, 293, 893
 Río Otero, C.: 411, 876
 Ritleng, D: 702
 Rivero, A.: 291, 866

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Rivero Ortega, R.: 717, 893
 Rizal, J.: 162
 Roccatagliata, F.: 893
 Roche Laguna, I.: 798, 893
 Rockefeller: 197
 Rodríguez, B.: 361
 Rodríguez Braun, C.: 406, 893
 Rodríguez Curiel, W.: 739, 894
 Rodríguez de Santiago, J. M.: 99, 877
 Rodríguez Garraza, R.: 70, 894
 Rodríguez Garraza, T.: 33
 Rodríguez, J. A.: 893
 Rodríguez Moreno, R.: 790, 894
 Rodríguez Ondarza, J. A.: 353, 894, 895
 Rodríguez-Ponga: 536
 Rodríguez Zapatero, J. L.: 404, 413, 414
 Roig Moles, E.: 892
 Rojo Duque, L. A.: 311, 410, 894
 Roldán, J. M.: 879
 Romano, S.: 543, 544, 545, 681
 Romeo Gorria, J.: 378, 382
 Romero, D.: 896
 Romero Jordán, E.: 819, 858
 Rosas: 759
 Rubí Casinello, J.: 756, 757, 768, 894
 Rubio Guerrero, J. J.: 353, 427, 791, 795, 796, 797, 880, 893, 894, 895
 Rubio Llorente, F.: 291, 895
 Ruding: 810
 Rueff: 307
 Ruibal Pereira, L.: 814, 895
 Ruiz Almendral, V.: 750, 863
 Ruiz de Galarreta, I.: 457
 Ruiz González, D.: 119
 Ruiz Hidalgo, C.: 819, 895
 Ruiz Jarabo: 734
 Rull Sabater, A.: 895

 Sabaté Sort, M.: 419, 895
 Sabín Rodríguez, J.: 895
 Sáez-Cortabarría Fernández, I.: 750, 895
 Sagaseta de Ilúrdoz, A.: 67
 Sagasta, P.: 162, 163
 Saggio: 756
 Sáinz de Andino, P.: 119, 124, 857
 Salanueva, A.: 505
 Salas Larrazabal, R.: 288, 870

 Salcedo Izu, J.: 97, 895
 Salinas Jaca, C.: 279
 Salinas Sánchez, J.: 895
 Salmerón, N.: 141
 Salvador, A.: 185
 Sanpedro, J. L.: 307
 San Martín, F.: 459
 San Román López, E.: 143, 895
 San Sebastián, I.: 533
 Sánchez, A.: 279
 Sánchez Agesta, L.: 50, 51, 53, 63, 82, 83, 296, 436, 895
 Sánchez Albornoz, N.: 895
 Sánchez Cortés: 363
 Sánchez de Muniáin, P.: 459
 Sánchez De Toca, J.: 160, 895
 Sánchez García, N.: 816, 895
 Sánchez Guerra: 203
 Sánchez Jiménez, M. A.: 895
 Sánchez Lissen, R.: 304, 307, 405, 407, 411, 896
 Sánchez Marroyo, F.: 66, 308, 896
 Sánchez Sánchez: 536
 Sanjurjo, J.: 292, 322
 Santamaría Pastor, J. A.: 86, 88, 100, 112, 469, 484, 885, 893, 896
 Santillán. R.: 39, 132, 135, 137, 143, 144, 147, 172, 204, 420, 856, 867, 896
 Santiuste, 541
 Santos Escribano, F.: 81, 97
 Santos Escribano, I.: 72, 886
 Sanz Gadea, E.: 794, 896
 Sanz González, I.: 370, 371
 Sanz, J. F.: 269, 896
 Sanz, M.: 533, 536
 Sanz, M. C.: 738
 Sanz Orrio, F.: 319
 Sanz y Baeza: 176
 Saña, H.: 163, 896
 Sarabia, A. A.: 681, 896
 Saralegui Platero, J. F.: 360, 361
 Schmitt, C.: 106
 Schwartz, P.: 896
 Scrivener: 830
 Sebastián, I.: 33
 Seco Serrano, C.: 161, 896
 Segura Sánchez, J.: 414, 415, 896

LOS CONVENIOS ECONÓMICOS ENTRE NAVARRA Y EL ESTADO

- Sepúlveda, I.: 901
 Serena Puig, J. M.: 896
 Serrano, F.: 139, 141, 158
 Serrano Antón, F.: 577, 897
 Serrano Palacio, C.: 813, 828, 897
 Serrano Sanz, J. M.: 185, 199, 419, 897, 900
 Sevilla Andrés, D.: 160, 897
 Sevillano Calero, F.: 889
 Shah, A.: 862
 Silvela, A.: 186, 194, 204
 Simón Acosta, E.: 30, 33, 130, 468, 470, 499, 515, 547, 550, 554, 559, 565, 566, 569, 570, 572, 660, 897, 898
 Simón Segura, F.: 76, 898
 Sinova, J.: 893, 898, 901
 Smits, C.: 872
 Sola, F.: 81
 Solano, M.: 153
 Solbes Ferri, S.: 898
 Solbes Mira, P.: 408, 413, 898
 Solchaga, C.: 401, 402, 406, 531
 Solé Tura, J.: 82, 296, 461, 898
 Solé Villalonga, G.: 204, 898
 Soler Roch, M. T.: 580, 898
 Someruelos, marqués de : 241
 Soriano, L.: 279
 Soriano Flores de Lemus, J.: 199, 898
 Sosa Wagner, F.: 449, 898
 Sosvilla, S.: 861
 Soto, A.: 891, 898, 901
 Sterdyniak, H.: 793, 898
 Suárez, A.: 398, 400, 402
 Suárez Cortina, M.: 898
 Suárez, L.: 866
 Suárez Verdaguer, F.: 51, 53, 54, 898
 Subirats, J.: 879
 Sudriá i Triay, C.: 305, 308, 309, 311, 313, 890, 898
 Sueiro, S.: 860, 901

 Taberna, J. L.: 457,
 Taberna, F.: 536
 Tajadura, F.: 459
 Tamames, R.: 191, 194, 204, 303, 304, 898, 899
 Tamayo Salaberria, V.: 58, 85, 96, 172, 178, 180, 181, 182, 183, 192, 215, 281, 504, 505, 506, 507, 509, 510, 511, 512, 888, 899

 Tarancón, cardenal: 302
 Tedde de Lorca, P.: 899
 Tejada: 94
 Tejada Valdosera: 94, 157, 172, 177
 Tejero, A.: 400
 Tezanos, J. F.: 899
 Thomas, H.: 899
 Toledano, E.: 148, 899
 Tomás, F.: 161
 Tomás Villarroya, J.: 461, 899
 Tomás y Valiente, F.: 52, 53, 73, 75, 77, 80, 100, 163, 184, 314, 437, 438, 441, 899
 Topete: 139
 Toreno, conde de: 54
 Tornos í Mas, J.: 441, 449, 899
 Torre, J. de la: 72, 97, 122, 131, 151, 156, 157, 871
 Torres Villanueva, E.: 197,
 Tortella, G.: 76, 119, 874, 890, 899
 Touzery, M.: 117, 900
 Trapé Viladomat, M.: 353, 672, 714, 732, 825, 826, 827, 828, 851, 853, 864, 885, 900
 Troncoso Sagredo, M.: 324, 360, 361, 370, 377
 Trujillo, G.: 140, 868, 900
 Tuñón de Lara, M.: 37, 38, 135, 139, 862, 900
 Tusell, J.: 300, 302, 305, 436, 891, 893, 900, 901

 Ubago, Y.: 896
 Ubillos, F.: 153
 Ugalde Zaratiegui, P.: 538, 542, 560, 566, 583, 590, 591, 604, 607, 616, 622, 627, 632, 889, 901
 Ullastres, A.: 302, 308
 Unamuno, M de: 81, 901
 Uranga, J. J., *Ollarra*: 384
 Uranga, P.: 211, 219, 223, 225, 245, 246, 275, 329
 Uranga Galdiano, F.: 319, 346, 361, 383
 Urbanos: 541
 Uriz, J.: 330, 361
 Urmeneta, M. J.: 360, 361, 369, 370, 375, 378, 381
 Urquía, M.: 527
 Urquijo Goitia, J.: 86, 855
 Urra, V.: 86
 Urralburu, G.: 459, 513, 531
 Urrea Corres, M.: 757, 901
 Usechi, F.: 191, 192, 221, 245, 271

JUAN-CRUZ ALLI ARANGUREN

- Valencia, C.: 33,
 Valera, F.: 868
 Valera Parache, M.: 308, 901
 Valera Tabueña, F.: 858
 Valero Bermejo, L.: 340, 341, 368, 378,
 Vallejo, M.: 904
 Vallejo Pousada, R.: 143, 901
 Van den Tempel: 806, 822
 Van der Esch, B.: 718, 901
 Varela Suances, J.: 52, 82, 901
 Vázquez del Rey, A.: 902
 Vázquez de Prada, M.: 157, 179, 288, 901
 Vegara Carrió, J. M.: 796, 902
 Vegara Figueras, D.: 861
 Vegas Latapié, E.: 193, 902
 Velarde, J.: 73, 143, 185, 187, 188, 190, 191,
 194, 196, 197, 198, 199, 200, 282, 288, 291,
 294, 303, 304, 307, 308, 310, 315, 401, 403,
 405, 407, 413, 419, 859, 862, 869, 875, 880,
 881, 883, 896, 899, 902
 Velasco, E.: 902
 Vera Santos, J. M.: 902
 Verheyde, O.: 878
 Vicens Vives, J.: 63, 73, 92, 158, 159, 160, 162,
 902
 Vicuña, R.: 155
 Viguria, F.: 604, 622, 903
 Villaescusa, E.: 399
 Villares, R.: 875
 Villar Ezcurra, M.: 787, 903
 Viluma, marqués de: 89
 Viñas Mey, C.: 80, 903
 Viola Costa, B.: 865
 Virto, J. J.: 331, 903
 Werner: 806
 Weyler: 203
 Wilhelmsen, A.: 60
 Xifra Heras, J.: 294, 295
 Ximenez Soteras.: 375
 Yábar Sterling, A.: 579, 634, 865, 903
 Yangüas y Miranda, J.: 103
 Yebra Martul-Ortega, P.: 713, 714, 715, 716,
 719, 788, 802, 829, 869, 903
 Yudego Ortiz, J. M.: 567, 903
 Yuste Jordán, A.: 87, 94, 121, 127, 143, 149,
 157, 180, 205, 214, 259, 282, 314, 331, 347,
 382, 567, 579, 903
 Zabala Allende, F.: 903
 Zabala y Lera, P.: 136, 903
 Zabaleta, F.: 457, 505
 Zabaleta, J. J.: 538
 Zabaleta Arregui, I.: 542, 904
 Zabalza, A.: 428, 795, 904
 Zafra, J.: 296
 Zarranz, M.: 361
 Zubiaur, J. A.: 360, 361, 364, 367, 368, 371,
 373, 376, 380, 381, 383, 393, 528
 Zubiri, I.: 184, 570, 904

