

**LA ADAPTACION DEL CONVENIO ECONOMICO DE 1969  
AL NUEVO REGIMEN DE LA IMPOSICION INDIRECTA**

**JAVIER MURUZABAL LERGA  
PEDRO UGALDE ZARATIEGUI**

## I. CONSIDERACIONES GENÉRALES

Navarra, en virtud de su peculiar régimen foral, tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Este principio básico se halla recogido en el Título Preliminar del Convenio Económico suscrito entre la Administración del Estado y la Diputación Foral de Navarra el 19 de julio de 1969, así como por la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero (en adelante LORAFNA).

Efectivamente, el artículo 45 de la LORAFNA reconoce en su número 3 la potestad de Navarra en materia tributaria al manifestar expresamente que «Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario...». Este especial régimen se instrumenta técnicamente mediante el sistema de Convenios Económicos, tal y como el número 1 de este mismo artículo recoge: «En virtud de su régimen foral la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico».

Asimismo se establece el contenido de los Convenios Económicos al señalarse que en los mismos «se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, señalándose su cuantía y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado».

Conforme a lo dispuesto en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, y a tenor de los principios contenidos en el mismo, las modificaciones totales o parciales del régimen establecido en el citado Convenio deberán efectuarse por el procedimiento guardado para su adopción. Este mismo procedimiento, es decir, de Convenio, deberá seguirse para armonizar el citado régimen especial con los nuevos impuestos que el Estado pueda establecer en el futuro.

La profunda reforma del sistema de Imposición Indirecta que entró en vigor el 1 de enero de 1986 ha supuesto la implantación de nuevos tributos,

Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales, que han variado significativamente la estructura impositiva recogida en el Convenio de 1969, no sólo por el hecho del nacimiento de los impuestos citados, sino por la derogación de parte de lo convenido como consecuencia de la desaparición de otras figuras tributarias, Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, Impuesto sobre el Lujo, etc., armonizadas en el citado texto. Todo ello hacía necesario que para la implantación de los nuevos impuestos por la Comunidad Foral se requiriese de modo ineludible la «armonización» del sistema tributario por parte de la Administración del Estado y de la de Navarra.

Como hemos indicado anteriormente, el Título Preliminar del Convenio de 1969 establece que la armonización debe realizarse mediante el mismo procedimiento que el seguido para la adopción del mismo, esto es, mediante acuerdo entre las dos Administraciones. Y a este respecto el artículo 45.4 de la LORAFNA señala que., dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación Foral, serán sometidos al Parlamento de Navarra y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.

Y así, efectivamente, el 4 de diciembre de 1985 se suscribió entre las representaciones de la Administración del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra el Acuerdo sobre adaptación del vigente Convenio Económico al nuevo régimen de la imposición indirecta. Este acuerdo fue sometido y aprobado por el Parlamento de Navarra y posteriormente remitido a las Cortes Generales para su aprobación, trámite en el que se halla en el momento de redactar este trabajo.

## II. EL CONCEPTO DE «ARMONIZACION»

Ya hemos visto cómo la LORAFNA, en el repetido artículo 45, establece que en los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado y los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado.

Esquemáticamente podríamos considerar que la armonización de una figura tributaria supone:

- a) La determinación de unos criterios de distribución o puntos de conexión entre las dos Administraciones.
- b) La atribución o reparto de la recaudación del Impuesto entre cada Administración de una forma equitativa.
- c) La concreción de determinadas normas de gestión.

El establecimiento de los puntos de conexión, o mejor, de los criterios de distribución, implica determinar el modo en que cada Administración va a atribuirse los hechos imponible o los contribuyentes que han de tributar a una u otra Administración.

Los criterios a elegir pueden ser varios y dependerán de la naturaleza del impuesto. En unos casos puede utilizarse la residencia como criterio de delimitación, así, por ejemplo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o sobre el Patrimonio; en otros casos puede utilizarse el criterio de la tributación en función de la Administración en donde se realiza el hecho imponible, de forma tal que cada contribuyente puede tributar a una u otra Administración o a ambas, tal es el caso de los impuestos sobre las ventas.

En segundo lugar, la armonización debe conllevar el que la recaudación del tributo se reparta entre cada Administración de forma equitativa, es decir, que cada una de las Administraciones recaude lo que con arreglo a la naturaleza del impuesto le corresponda.

Es deseable que el criterio elegido para determinar los puntos de conexión suponga de forma automática este reparto. Así, un impuesto sobre la renta que distribuya a los contribuyentes entre cada Administración según la residencia de los mismos, debe entenderse que reparte la recaudación entre las dos Administraciones de forma directa o automática.

Pero puede ocurrir que por las características del impuesto no se puedan determinar unos puntos de conexión que realicen ese reparto, de forma que, una vez cuantificada la recaudación de cada Administración de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, haya de procederse a realizar una redistribución de esa recaudación entre ambas Administraciones de acuerdo con la naturaleza del impuesto. Esta situación, que hasta ahora no se había producido, se da tras la implantación del I.V.A. debido a las características específicas del impuesto a las que posteriormente nos referiremos.

En tercer lugar, la armonización debe explicitar determinadas normas de gestión que contemplen las relaciones de los contribuyentes que deban tributar a ambas Administraciones, así como establecer la debida conexión y coordinación entre éstas.

### **III. EL ACUERDO SUSCRITO EL DIA 4 DE DICIEMBRE DE 1985**

El contenido del Acuerdo consiste en la armonización de los nuevos impuestos indirectos cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 1986, por lo que en el mismo constan todas las cuestiones detalladas a que hemos hecho referencia en el número II anterior.

Pero hay un hecho adicional a destacar que es contemplado en el Acuerdo. Este hecho deriva de la influencia que en la determinación de parte de las aportaciones de Navarra al Estado para el sostenimiento de las cargas generales tiene la desaparición de ciertas figuras impositivas.

En efecto, en el Convenio de 1969 una parte de las aportaciones de Navarra denominada «compensación por impuestos indirectos» se determinaba para cada año en función de la recaudación de determinados impuestos convenidos y hoy derogados tras la implantación del I.V.A.; por ello, se ha hecho necesario adaptar esa compensación a las nuevas figuras impositivas.

### a) Armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado en España se ha configurado como un impuesto tipo consumo, es decir, aplicable sobre los ingresos brutos con deducción del valor de todas las compras, incluyendo en las mismas los gastos de capital en instalaciones y equipos. Al permitir la deducción de todos los gastos de bienes de capital, la base del impuesto a nivel nacional no es realmente el valor añadido o Producto Nacional Bruto, sino que será el valor añadido incremental correspondiente únicamente a los bienes de consumo, de modo que se puede decir que el impuesto grava realmente el consumo a nivel nacional.

Sentado este punto y a la hora de fijar los criterios de distribución de hechos imponibles entre la Administración del Estado y la de Navarra, parece evidente, con un criterio lógico y de equidad, que cada Administración recaudase el tributo en función del consumo territorial habida en cada una de ellas.

El procedimiento de exacción del I.V.A. se instrumenta mediante el gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, así como de las importaciones, determinándose la cuota a ingresar en cada fase de producción, por diferencia entre las cuotas repercutidas a los clientes y las soportadas de los proveedores.

Esta mecánica implica una dificultad para fijar un criterio que reparta la recaudación en función del consumo, ya que exigiéndose el impuesto de forma totalmente ligada a la producción de los bienes y servicios, un criterio fácil de establecer sería cuantificarlo en función de la estructura productiva de cada Administración.

Pero ocurre que el criterio de producción no se corresponde con el criterio del consumo, dado que las estructuras productivas y de consumo no están uniformemente repartidas y por ello, las regiones que sean exportadoras netas de valor añadido tenderán a recaudar más que aquellas que sean importadoras netas. Además, existen disparidades motivadas por la existencia de distintos tipos impositivos, que podrían dar lugar a que la recaudación en la región consumidora de bienes y servicios gravados con tipos bajos fuera menor a la que teóricamente le corresponde, e incluso negativa.

Para la adopción de una perfecta distribución en base al consumo, no existe otro criterio que el mecanismo de «ajustes en frontera» de idéntica forma que la adoptada entre los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea. De este modo se consigue el gravamen en destino, mediante el procedimiento de no gravar o dejar exentas las exportaciones y gravar las importaciones.

Si se establece este sistema de ajustes en frontera Navarra debería dejar exentas todas las «exportaciones» destinadas tanto al mercado nacional como al extranjero, y por el contrario, debería gravar todas las «importaciones» procedentes tanto de mercado nacional como extranjero.

El criterio de «ajustes en frontera» para delimitar las competencias de la Administración del Estado y de Navarra, como es obvio, no es viable, por lo que es necesario establecer unos determinados puntos de conexión, que como hemos anticipado no van a repartir la recaudación del impuesto en función del consumo, de ahí que, lógicamente deba establecerse un «ajuste financiero» que teniendo en cuenta los puntos de conexión adoptados redistribuya la recaudación del impuesto en función del consumo de cada Administración.

El método de ajuste financiero es objeto de otro trabajo pormenorizado en esta publicación, realizado por Mikel Aramburu, al cual nos remitimos, por lo que nos centraremos consecuentemente en los criterios de distribución de hechos imponibles que han sido acordados en la adaptación del Convenio de 1969.

Por lo expuesto anteriormente, la determinación del criterio delimitador pierde, en principio, interés, dado que siempre deberá realizarse un ajuste financiero final.

Los criterios que pueden barajarse, como posibles, para la distribución de los hechos imponibles entre ambas Administraciones son:

- En función del domicilio del sujeto pasivo.
- Cifra relativa de operaciones en uno u otro ámbito territorial.
- Tributación de cada hecho imponible en función de la localización de la producción, o de la generación del valor añadido.

El criterio adoptado en el convenio suscrito entre ambas Administraciones ha sido el señalado en tercer lugar.

Pudiera pensarse que el criterio más sencillo es el del domicilio, sin embargo se optó por el de la territorialidad de la producción por un motivo principal, el de ser el único que permitía su cuantificación objetiva mediante un índice, cuestión imprescindible para poder efectuar posteriormente un ajuste financiero.

Este criterio implica la determinación concreta de los puntos de conexión de cada uno de los hechos imponibles del impuesto.

En principio se establece un criterio general o de definición, por el cual los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro tributarán a la Administración Foral y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Cuando un sujeto pasivo opere en ambos territorios, tributará a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos.

Una vez sentado este principio general es preciso concretar cuándo se entiende que se opera en uno u otro territorio.

Para ello utilizaremos el siguiente esquema:

CONCEPTO

SE ENTIENDE QUE SE OPERA  
EN NAVARRA:

1. ENTREGAS:

De bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega

Cuando el último proceso de fabricación o transformación tuvo lugar en territorio navarro.

De bienes con instalación de elementos industriales fuera de Navarra

Si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en territorio navarro y el coste de la instalación o montaje no excede del 15% del total de la contraprestación.

Las demás entregas de bienes muebles corporales

Si la puesta a disposición del adquirente se efectúa desde territorio navarro. Cuando los bienes hayan de ser objeto de transporte para su puesta a disposición, la entrega se entiende realizada en Navarra si en este territorio se encuentra el bien al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

De bienes inmuebles, incluidos los derechos reales sobre los mismos

Cuando los bienes estén situados en territorio navarro.

De productos naturales procedentes de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras

Cuando el domicilio fiscal se halle situado en territorio navarro.

Realizadas por los productores de energía eléctrica

Si el centro generador radica en Navarra.

2. PRESTACIONES DE SERVICIOS

Servicios en general

Cuando se efectúen desde territorio navarro.

Relativos a bienes inmuebles

Cuando estén situados en Navarra.

Transporte, mudanza, remolque, grúa y arrendamiento de medios de transporte

Si el domicilio fiscal del sujeto pasivo se halla en territorio navarro.

No obstante lo anterior hemos de señalar que se ha previsto un supuesto especial para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido en el año anterior de la cifra de 200 millones de pesetas, en cuyo caso tributarán a la Administración Foral si su domicilio fiscal se halla en territorio navarro, con independencia del lugar donde realicen sus operaciones.

Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo expuesto en el esquema anterior, realicen operaciones en territorio común y foral, deben establecer la proporción correspondiente a uno y otro al objeto de practicar las liquidaciones, positivas o negativas, ante cada Administración, de acuerdo con los requisitos formales exigidos por las mismas.

Para la fijación de la proporción anterior se toman en cuenta los datos referidos al año anterior a aquel al que corresponden las liquidaciones, sin perjuicio de que una vez conocidas las operaciones llevadas a cabo en cada ejercicio se proceda a la práctica de la correspondiente regularización en la última declaración a efectuar.

Es importante precisar que para el cálculo de la proporción correspondiente a cada Administración se toma en cuenta el importe de las contraprestaciones, excluido el propio Impuesto y el Recargo de equivalencia, en su caso, de aquellas operaciones gravadas y de las exentas con derecho a deducción.

En el Texto convenido se han recogido los supuestos especiales de iniciación y cese en la actividad. Para el primero de ellos, dado que no existe posibilidad de obtener una referencia de las operaciones del año anterior, se ha optado porque sea el propio sujeto pasivo el que, en función de su propia previsión de operaciones a realizar en uno u otro territorio, fije una proporción provisional, de acuerdo con la cual procederá a la práctica de las liquidaciones pertinentes, sin perjuicio de una posterior regularización de las mismas una vez conocidos los datos reales del año. En el supuesto de cese en el ejercicio de la actividad es necesario que el volumen de operaciones sea elevado al año a fin de determinar si se ha superado la cifra de 200 millones de pesetas, que podría hacer que el sujeto pasivo tributase tanto a la Administración Foral como a la del Estado.

De lo que hasta aquí se ha expuesto se deduce fácilmente, y así lo recoge el Acuerdo de 4 de Diciembre de 1985, que en los casos de tributación a las dos Administraciones cada una de ellas es competente, en función de la proporción correspondiente, para la exacción y recaudación del I.V.A., y consecuentemente a cada una de ellas incumbe la práctica de las devoluciones que pudiera corresponder.

Y como no podía ser menos el I.V.A. soportado por los sujetos pasivos puede, cuando así proceda, deducirse por éstos con absoluta independencia de la Administración a la que hubiere correspondido su exacción, surtiendo por ello efecto ante cualquiera de ellas.

## b) Armonización de los impuestos especiales.

En realidad la reforma de los Impuestos Especiales no ha consistido en la implantación de nuevas figuras impositivas, sino más bien en una nueva regulación de las existentes, así como en la desaparición de alguno de los conceptos gravados anteriormente por estos Impuestos.

Los Impuestos Especiales, en la actualidad, recaen sobre el alcohol y bebidas derivadas, sobre la cerveza, sobre las labores del tabaco y sobre los hidrocarburos.

Estos impuestos estaban ya convenidos en el Texto de 1969, por lo que la nueva regulación de los mismos no implica una armonización dentro del contexto del Convenio de 1969, dado que ésta deberá de plantearse, si procede, en el marco de un nuevo Convenio Económico, por ello la armonización que se recoge en el Acuerdo suscrito es idéntica a la establecida en 1969.

Así, los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre la Cerveza y sobre las Labores del Tabaco serán exigidos por la Comunidad Foral cuando las respectivas fábricas estén situadas en territorio navarro. Por lo que se refiere al Impuesto que grava los Hidrocarburos se exaccionará por la Administración del Estado, considerándose como una aportación más de Navarra al sostenimiento de las cargas generales del Estado.

## c) Compensación por Impuestos Indirectos.

Como hemos indicado anteriormente, uno de los conceptos de la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas generales del Estado ha consistido en lo que se ha denominado como «compensación por impuestos indirectos» y que en el Convenio de 1969 se concretó en la cantidad de 390 millones de pesetas, cuantía que era revisable anualmente en función del porcentaje de aumento o disminución experimentado por la recaudación nacional por los impuestos indirectos a que se hacía referencia en el Convenio.

Dado que los citados impuestos han sido derogados, y por tanto no existe posibilidad de calcular el porcentaje de aumento o disminución de la recaudación, a los efectos de la revisión anual de la compensación ha sido imprescindible el contemplar esta circunstancia en el acuerdo suscrito al objeto de determinar el procedimiento para su aplicación.

Por este motivo, el artículo 7.º del Acuerdo determina el nuevo procedimiento de fijación de la compensación, en base a la fórmula siguiente:

$$d' = \frac{R_{Tc} - RRI_N + h \cdot RRI_N}{1 - d'}$$

Aunque, únicamente, el término «h.RRI<sub>N</sub>» corresponde a la compensación por impuestos indirectos, siendo el resto de la expresión la fórmula transitoria del ajuste financiero.

En esta fórmula «h» es el porcentaje que para el año 1985 resulta de comparar la compensación satisfecha por Navarra por impuestos indirectos en relación con la recaudación real de ese año obtenida por Navarra por los impuestos derogados y convenidos.

Para determinar la compensación de los años sucesivos se aplicará ese porcentaje «h» a la recaudación total que obtendría Navarra por los impuestos derogados si estuvieran vigentes, calculada ésta en función de una traslación de la obtenida en los cinco últimos años.