

Expediente: 72/2001

Objeto: "Encaje del nuevo impuesto sobre la gasolina en el marco fiscal de Navarra y cambios necesarios en el marco legal de Navarra"

Dictamen: 5/2002, de 31 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 31 de enero de 2002,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES Y CONSULTA

El día 19 de diciembre de 2001 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Parlamento de Navarra en el que se da traslado del acuerdo adoptado por la Mesa del Parlamento de Navarra el día 17 de diciembre de 2001, previa audiencia de la Junta de Portavoces, por el que se solicita del Consejo de Navarra la emisión de un dictamen sobre "el encaje del nuevo impuesto sobre la gasolina en el marco fiscal de Navarra y los cambios necesarios en el marco legal de Navarra".

El acuerdo de la Mesa del Parlamento de Navarra se adoptó a instancia del grupo parlamentario de Izquierda Unida de Navarra-Nafarroako Ezker Batua, que presentó un escrito del siguiente tenor:

"La regulación de un nuevo impuesto sobre la gasolina con carácter finalista ha sido aprobado por el Consejo de Ministros y tendrá su reciente aplicación a través de la aprobación en el Congreso de los Diputados. Navarra, como es conocido, tiene un Convenio Económico con el Estado donde se recogen nuestras competencias fiscales.

Es por ello, por lo que se solicita del Consejo de Navarra la elaboración de un informe sobre el encaje de esta tributación en el marco fiscal de Navarra y de los cambios necesarios y precisos en el marco legal de Navarra".

Conviene precisar el contenido de esta consulta. Habida cuenta de las circunstancias en las que se formula, hemos de interpretar que se refiere al nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, que ha sido creado por el artículo 9º de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicada en el B.O.E. del día 31 de diciembre de 2001 y que ha entrado en vigor en el ordenamiento del Estado el día 1 de enero de 2002.

Por otra parte, la cuestión sobre el "encaje de esta tributación" en el marco fiscal de Navarra parece que alude, y así lo hemos entendido, a si dicho impuesto rige u obliga de algún modo en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Naturaleza del dictamen

El artículo 18 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra, modificada por Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre (LFCN), que entró en vigor el mismo día en que la Mesa de Portavoces acordó solicitar este dictamen, encomienda al Consejo Navarra la emisión de dictamen sobre consultas facultativas acordadas por el Parlamento de Navarra y formuladas a través de su Presidente, a instancia de la Junta de Portavoces, de la Mesa de la Cámara, de dos Grupos Parlamentarios o de una quinta parte de los Parlamentarios Forales.

En el presente caso el acuerdo de solicitar el dictamen ha sido adoptado —como acabamos de decir— por la Mesa del Parlamento de Navarra a solicitud de un grupo parlamentario, por lo que es competente el Consejo de Navarra para evacuarlo y tiene carácter de dictamen facultativo.

II.2ª. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos

Antes de dar respuesta concreta a la cuestión formulada por el Parlamento de Navarra es necesario conocer los elementos esenciales que nos han de servir para perfilar la naturaleza del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (desde ahora IVMH).

Como hemos dicho, el impuesto ha sido creado por el artículo 9º de la Ley 24/2001 y su aprobación está íntimamente vinculada al nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las ciudades con Estatuto de Autonomía, contenido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. En efecto, el IVMH es un impuesto cuyo rendimiento ha sido cedido totalmente a las Comunidades Autónomas (artículo 17 de la Ley 21/2001), a las que se han otorgado importantes facultades normativas y de gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión del impuesto. Concretamente, las citadas facultades se otorgan a la Comunidad Autónoma donde se considera producido el rendimiento del impuesto, es decir, a aquella Comunidad Autónoma en cuyo territorio estén situadas las instalaciones necesarias para recibir y consumir los productos gravados por parte de los adquirentes, o el establecimiento de consumo propio del importador o del adquirente en una adquisición intracomunitaria, o bien donde se encuentren los establecimientos de venta al público al por menor que efectúen las ventas minoristas.

Aunque la Ley atribuye a las Comunidades Autónomas amplias competencias para la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión del impuesto, en cuyo detalle no vamos a entrar dado que no se desprenden de ella consecuencias relevantes para este dictamen, conviene reseñar, sin embargo, que nos encontramos ante un impuesto estatal, pues esta es la naturaleza de los impuestos cedidos, a tenor de lo dispuesto por el artículo 10.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, en relación con los artículos 37 y concordantes de la Ley 21/2001. En uso de sus facultades, el Estado ha regulado el impuesto,

permitiendo que las Comunidades Autónomas asuman competencias normativas sobre el tipo de gravamen, dentro de los límites máximos fijados por la ley estatal, así como sobre la gestión, liquidación, recaudación e inspección (artículo 44 de la Ley 21/2001).

El IVMH es un impuesto indirecto y monofásico sobre el consumo de gasolinas, gasóleo, fuelóleo y queroseno, tal como se definen estos productos en el artículo 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales. Es exigible en todo el territorio español, salvo Canarias, Ceuta y Melilla, y sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio. Su hecho imponible está constituido por las ventas minoristas, las importaciones y adquisiciones comunitarias con destino al consumo de los hidrocarburos que constituyen su objeto material. Se aplican dos tipos de gravamen, uno estatal de carácter uniforme y otro autonómico cuya existencia y cuantía depende de la decisión que adopte cada Comunidad Autónoma en el ámbito de sus competencias.

También conviene destacar que este impuesto tiene un destino específico, puesto que sus rendimientos se encuentran afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional.

II.3ª. La vigencia y aplicación en Navarra del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos

A) El régimen foral

La actividad tributaria y financiera de Navarra se regula, de conformidad con la disposición adicional primera de la Constitución Española y el artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, por el sistema tradicional de Convenio Económico, donde se fijan los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado

El Convenio Económico, que en su versión actual fue aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, asume fielmente la tradición histórica mediante el

reconocimiento de la potestad que corresponde a la Comunidad Foral de Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Así lo dice el artículo 1º del Convenio Económico ("en virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario"), que es fiel trasunto del artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante LORAFNA), donde se afirma que "en virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico", y que "Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico".

El reconocimiento de la potestad tributaria de Navarra va más allá de la atribución de poderes para la aprobación de singulares normas de carácter tributario o para el establecimiento de algún concreto impuesto, puesto que tiene por objeto su "régimen tributario", expresión que tanto literalmente como en el contexto de sus antecedentes históricos significa que Navarra tiene la competencia exclusiva —sin más límites que los contenidos en la Constitución y el Convenio Económico— para regular los impuestos exigibles en la Comunidad Foral.

Además, la propia existencia del poder tributario de Navarra lleva consigo —*a sensu contrario*— la limitación de los poderes tributarios del Estado en Navarra. En principio, las competencias tributarias en Navarra corresponden a las instituciones forales. Este principio general se encuentra expresamente admitido por la propia Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en la que se crea y se regula el IVMH. Dice el apartado dos del artículo 9 de la ley citada:

"1. El Impuesto sobre las Ventas Minorista de Determinados Hidrocarburos es exigible en todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio."

El IVMH se ha establecido, por consiguiente, con pleno respeto del régimen foral, pues no otra cosa puede significar la salvedad de los regímenes especiales por razón del territorio, contenida en el precepto que acabamos de transcribir.

El Convenio Económico de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, establece los criterios de armonización y los puntos de conexión de los impuestos existentes en el ordenamiento estatal en el momento de su aprobación. Como no puede ser de otro modo, el Convenio Económico no contempla de forma específica o expresa el IVMH, pues se trata de un tributo de nueva creación cuya articulación con el régimen foral sólo puede producirse —como reconoce la propia norma estatal de su creación— a la luz de los principios generales, expresos o implícitos, en que se inspira el sistema tributario de Navarra y que conforman la naturaleza del mismo y su incardinación en el conjunto del ordenamiento jurídico español.

Tales principios pueden encontrarse en los textos normativos vigentes, examinados e interpretados en función de su propio significado gramatical y a la luz de sus antecedentes, dada la importancia que tiene la investigación histórica para la plena comprensión de las instituciones forales, tal como ha dictaminado el Tribunal Constitucional:

"Las fuentes de las que nacen las competencias de los territorios históricos, por un lado, y de las Comunidades Autónomas, por otro, son necesariamente distintas. Los territorios forales son titulares de «derechos históricos» respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, en virtud de lo dispuesto por la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles sean tales «derechos»." (STC 11/1984, de 2 de febrero, FJ 4º).

B) La adecuación de Navarra a la estructura del sistema tributario del Estado

El principal problema que hemos de resolver en este dictamen es la de si un impuesto como el IVMH, establecido y regulado por el Estado, adquiere vigencia inmediata en Navarra o si Navarra está obligada y en qué medida a establecer un impuesto igual o similar en el ámbito de su ordenamiento tributario particular.

Ciertamente el poder tributario de Navarra está sometido a determinados límites, como también lo está el poder tributario del Estado en Navarra. Uno de los límites que afectan a la Comunidad Foral consiste en el respeto de la estructura (no de los detalles o desarrollos concretos) del régimen tributario del Estado. Esta limitación tiene su base legal específica en el artículo 2.1 del Convenio Económico, según el cual Navarra debe respetar "los criterios de armonización" establecidos en el Convenio, en cuyo título I se contienen, bajo la rúbrica "armonización tributaria", los puntos de conexión de los distintos impuestos. De aquí se puede deducir sin dificultad que la estructura del sistema tributario navarro no puede diferir sustancialmente de la estructura del sistema estatal, conclusión que también puede extraerse de algunos principios constitucionales como el de la igualdad básica de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1.1ª de la CE).

Este principio también se encuentra amparado por la disposición adicional tercera del Convenio Económico: "En caso de producirse una reforma sustancial en el ordenamiento jurídico tributario del Estado, se procederá por ambas Administraciones de común acuerdo, a la adaptación del presente Convenio a las modificaciones que hubiesen experimentado los tributos convenidos..."

La citada disposición adicional tercera ha permitido acuñar doctrinalmente el concepto de "poder de innovación", que pertenece al Estado. El término se refiere, como es lógico, al poder de innovación de los elementos estructurales del sistema (la disposición adicional tercera habla de "reforma sustancial"), a los que Navarra debe adaptarse, si bien la adaptación no es automática, sino

que ha de producirse a través del procedimiento paccionado, al que está inseparablemente ligado el Convenio Económico.

Pues bien, ello nos enfrenta al problema de determinar, en primer término, si la introducción del IVMH constituye una reforma estructural o —en palabras del Convenio Económico— una reforma sustancial que ponga en funcionamiento la previsión de la disposición adicional tercera del Convenio Económico y origine el deber de adaptación a través de la fórmula paccionada a que hemos hecho referencia.

A nuestro juicio, el IVMH no es un gravamen que afecte a la estructura del sistema tributario. Su creación no puede considerarse una reforma sustancial 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.

Ello quiere decir que el IVMH no es un impuesto que ponga en marcha las previsiones de la mencionada disposición adicional tercera y que no es imprescindible proceder a la adaptación del Convenio ni, por consiguiente, a su incorporación al ordenamiento tributario de Navarra.

C) Las exigencias de armonización de los impuestos indirectos

El IVMH es un impuesto indirecto y es conocida la especial sensibilidad que existe con respecto a la necesidad de armonizar los impuestos indirectos en el marco de un mercado único. Ello podría hacer pensar que los principios de neutralidad y unidad de mercado son susceptibles de provocar alguna consecuencia en orden a la obligatoriedad de adaptar el régimen tributario de Navarra a la situación creada por el Estado con la implantación del nuevo

impuesto. No podemos, por tanto, dejar de examinar esta hipótesis que sólo puede tener, a nuestro juicio, una respuesta negativa.

La neutralidad y la unidad de mercado no exigen ineludiblemente la extensión a Navarra del IVMH. El Tribunal Constitucional ha dicho más de una vez que unidad de mercado no equivale a uniformidad:

"Este Tribunal Constitucional se ha pronunciado ya al respecto en diversas resoluciones, especialmente en las Sentencias de 16 de noviembre de 1981, 28 de enero y 30 de noviembre de 1982 y 28 de abril de 1983, en el sentido de considerar que de la Constitución se deriva la unidad del orden económico nacional, que trae como consecuencia la existencia de un mercado único. Esta unidad de mercado supone, por lo menos, la libertad de circulación sin traba por todo el territorio nacional de bienes, capitales, servicios y mano de obra y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica. Tal unidad, sin embargo, y como ha señalado también el Tribunal, no significa uniformidad, ya que la misma configuración del Estado español y la existencia de Entidades con autonomía política, como son las Comunidades Autónomas, supone necesariamente una diversidad de regímenes jurídicos. La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios." (STC 88/1986, de 1 de julio, FJ 6º).

El IVMH no afecta a la libertad de circulación ni a la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica, ni supone la adopción de medidas que dispersen sus efectos fuera de la Comunidad Autónoma en que es aplicable, puesto que tiene una incidencia territorial perfectamente delimitada. Son precisamente estas características las que han permitido configurarlo, en el ámbito estatal, como un tributo cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común que no sólo tienen potestades gestoras y de recaudación sobre el mismo, sino que incluso pueden aprobar —dentro de ciertos límites— sus propios tipos de gravamen. La territorialización del poder normativo sobre los tipos de gravamen del IVMH

demuestra que estamos ante un impuesto indirecto de características muy diferentes a las que tienen aquellos otros en los que la uniformidad de regulación puede tener sustento en los principios de unidad de mercado y de neutralidad.

No puede afirmarse que la potestad tributaria de Navarra se encuentre limitada o afectada en este punto por principios constitucionales que impongan la extensión a la Comunidad Foral de un impuesto nacido para atender las necesidades recaudatorias de las Comunidades Autónomas de régimen común en un contexto de corresponsabilidad fiscal con el Estado.

Tampoco puede quedar fuera de nuestro análisis la aproximación de régimen jurídico que históricamente ha existido y sigue existiendo entre el ordenamiento navarro y el de régimen común en materia de impuestos indirectos. El Convenio Económico, siguiendo sus precedentes, establece la uniformidad entre la normativa foral y estatal en este ámbito. Así ocurre en el Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 27 del Convenio Económico), en los Impuestos Especiales de Fabricación y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (artículo 30.3 del Convenio Económico), y en el Impuesto sobre las Primas de Seguros (artículo 31.5 del Convenio Económico).

Pero el régimen de estos impuestos no es extrapolable al IVMH. En los citados impuestos (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales e Impuesto sobre las Primas de Seguros), es el propio Convenio Económico el que de forma expresa establece la obligación de Navarra de aplicar las mismas normas sustantivas y formales que el Estado. Además de ello, el propio Convenio Económico, en su disposición adicional cuarta añade que "hasta tanto se dicten por la Comunidad Foral las normas necesarias para la aplicación de este Convenio, relativas a los Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre las Primas de Seguros, así como las normas para la exacción de las tasas a que se refiere el número 2 del artículo 34, se aplicarán las normas vigentes en territorio común".

De ello podemos deducir que, aun en estos casos en que existe una obligación expresa de uniformidad normativa, rige la regla general de que las

normas tributarias estatales no gozan de aplicación directa en Navarra, puesto que ha sido necesaria una expresa disposición del Convenio para que las normas estatales sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las Primas de Seguros tengan vigencia transitoria y temporal hasta que la Comunidad Foral decida hacer uso de sus facultades normativas.

Por tanto podemos afirmar que no existe —ni siquiera para los impuestos indirectos— una norma general que imponga la aplicación directa de las normas estatales ni tampoco la obligación de trasponer la normativa estatal mientras no se disponga así expresamente en el Convenio Económico.

Esta conclusión queda reforzada si recordamos la tradición histórica, donde encontramos significativos antecedentes de inaplicación de la normativa tributaria estatal en Navarra.

Desde la Ley Paccionada se han producido varios episodios de conflicto o tensión entre el Estado y Navarra sobre si rigen en territorio foral automáticamente los nuevos impuestos creados por el Estado. Sobradamente conocidos son los intentos de aplicar en Navarra el régimen fiscal vigente en 1893, y los de extender al territorio foral la Contribución de Utilidades, la Contribución General sobre la Renta o la reforma tributaria de 1964. La polémica se ha resuelto siempre a favor de la autonomía tributaria de Navarra. Hoy puede decirse que se ha elevado a la categoría de principio general del régimen foral este derecho o inmunidad de Navarra que consiste en que las reformas tributarias estatales sólo acceden territorio navarro por vía paccionada, tal como se puede deducir del artículo 45 de la LORAFNA que preserva y asume como propios los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969 (cfr. artículo 45.3 de la LORAFNA), entre los que se encontraba el siguiente:

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

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

Este precepto, que ha sido también recogido en el artículo 6 del Convenio vigente, preserva a Navarra de la aplicación directa de las normas tributarias del Estado, pues sólo después de haberse producido la armonización por vía de Convenio y en los términos que, en su caso, se pacten, puede nacer la obligación de Navarra de incorporar a su ordenamiento un impuesto estatal, sin perjuicio de la obligación ya examinada de proceder a la adaptación del Convenio en caso de reforma sustancial del ordenamiento jurídico del Estado, supuesto en el que no puede entenderse incluida —como se ha demostrado antes— la creación del IVMH.

III. CONCLUSIONES

1. El IVMH no rige en Navarra.
2. La Comunidad Foral de Navarra puede establecer un impuesto de características similares al IVMH.
3. Navarra y el Estado pueden pactar una reforma del Convenio Económico que contemple este impuesto y distribuya las competencias sobre el mismo.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.