

Impuesto sobre el Valor Añadido
Administración competente
Operaciones asimiladas a las importaciones

Asunto:

Administración competente para la exacción del IVA / Abandono de depósitos distintos del aduanero

Normativa:

Artículo 3.1.a) de la Ley 19/1998
Artículo 19.5º de la Ley 37/1992

Fecha: 09 de julio de 2007

Objeto del conflicto:

Empresas productoras de vino, con domicilio fiscal en Navarra.

Qué Administración es competente 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 adquisiciones intracomunitarias inicialmente exentas.

Recurso N°: 296/2005

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo

Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

S E N T E N C I A

Fecha de Sentencia: 09/07/2007

Recurso Núm.: 296/2005

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Votación: 03/07/2007

Procedencia:

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DVS

Conflicto de competencia Navarra en materia de IVA a la salida del régimen de depósito fiscal."

Recurso N° : 296/2005

REC. ORDINARIO(c/a) Num.: 296/2005

Votación: 03/07/2007

Ponente Excmo. Sr. D.: Rafael Fernández Montalvo

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Emilio Frias Ponce

D. Manuel Martín Timón

D. Jaime Rouanet Moscardó

En la Villa de Madrid, a nueve de Julio de dos mil siete.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso contencioso administrativo núm. 29612005, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde de la Administración General del Estado, contra la resolución, de fecha 15 de julio de 2005, adoptada, en el conflicto núm. 112004, por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad *Foral Navarra, relativa a la determinación de 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. Ha sido parte recurrida la Comunidad Foral Navarra, representada por el Procurador de los Tribunales don*

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por escrito presentado el 27 de octubre de 2005, el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, interpuso recurso contencioso administrativo contra la indicada resolución, de fecha 15 de julio de 2005, adoptada por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra, que contenía el siguiente acuerdo y fórmula de ejecución del acuerdo:

"ACUERDO 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.

FÓRMULA DE EJECUCION DEL ACUERDO *La Administración del Estado sólo podrá continuar los procedimientos de comprobación que dimana 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".

Y recibido el expediente administrativo, por providencia de 2 de marzo de 2006, se otorgó a la Administración actora plazo para la formalización de la demanda.

El trámite fue evacuado mediante escrito presentado el 24 de mayo de 2006, en el que se solicita "que [se] anule y deje sin efecto la resolución de 15 de julio de 2005 adoptada por la Junta Arbitral prevista en el art. 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en el conflicto nº 1/2004 y, en su lugar, [se] declare que corresponde al Estado la regulación, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IVA [Impuesto sobre el Valor Añadido] 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".

SEGUNDO.- Conferido el oportuno traslado, la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra, por medio de escrito presentado el 4 de julio de 2006, formaliza su contestación a la demanda, solicitando sentencia que desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo por ser la resolución recurrida conforme con el ordenamiento jurídico.

TERCERO.- Acordado el trámite de conclusiones, éste fue evacuado por el Abogado del Estado mediante escrito presentado el 31 de agosto de 2006, en el que reitera su solicitud de estimación del recurso contencioso-administrativo y de que se anule y deje sin efecto la resolución de 15 de julio de 2005. adoptada por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el conflicto

núm. 1/2004 y, en su lugar, se declare que corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre 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 como consecuencia de entregas interiores o adquisiciones intracomunitarias inicialmente exentas.

Asimismo, la representación procesal de la Comunidad Foral Navarra formula sus conclusiones mediante escrito presentado el 5 de octubre de 2006, en el que reitera la misma solicitud de sentencia efectuada en la contestación a la demanda.

CUARTO.- Concluido el procedimiento, por providencia, de 30 de noviembre de 2006, se señaló para deliberación y fallo el 3 de julio de 2007, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO,
Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El acto objeto de la pretensión formulada en la demanda es la reiterada resolución de la Junta Arbitral del artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra recaída en el conflicto núm. 112004 que tiene los siguientes antecedentes:

a) El día 13 de abril de 2004 fue entregado al Presidente de la indicada Junta Arbitral un escrito del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, por el que se remitía a la Junta Arbitral el expediente del conflicto de competencias suscitado entre la Comunidad Foral de Navarra y la Administración del Estado en relación con determinadas actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Unidad Regional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

El expediente estaba encabezado por un escrito del Vicepresidente del Gobierno de Navarra y Consejero de Economía y Hacienda por el que se

promueve ante la Junta Arbitral conflicto de competencias, frente a la Administración del Estado, sobre facultades de gestión y recaudación del IVA que recaen sobre el abandono de depósitos distintos del aduanero.

b) En el escrito del Consejero de Economía y Hacienda y Vicepresidente del Gobierno de Navarra se hace constar que, el día 18 de junio de 2003, la Hacienda Tributaria Navarra planteó conflicto de competencias ante la Administración del Estado, mediante escrito dirigido al Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, por actuaciones de comprobación del IVA que grava el abandono de depósitos distintos del aduanero, referidas a los años 1999 a 2002, ambos inclusive, realizadas por la AEAT ante varios contribuyentes con sede en Navarra, a saber: 1º) sociedad A, 2º) sociedad B, 3º) sociedad C, 4º) sociedad D y 5º) sociedad E.

El conflicto de competencia fue ampliado más tarde, en escrito de 7 de noviembre de 2003, a las actuaciones de comprobación, por el mismo impuesto y años, practicadas ante: 6º) sociedad F; 7º) sociedad G; y 8) sociedad H.

c) De los hechos que constituyen el sustrato del conflicto se destaca que el impuesto discutido afecta a empresas productoras de vino, con domicilio fiscal en Navarra, que fabrican normalmente con materia prima de producción propia, pero en ocasiones se abastecen con proveedores pertenecientes a la denominación de origen "Navarra", con la sola excepción de uno que pertenece al Consejo Regulador de "Rioja".

Las entregas de los proveedores se realizan al amparo del régimen suspensivo de "depósito fiscal" en el que el IVA se devenga cuando el comprador comercializa el vino o lo destina al consumo como producción propia. Por este motivo la Comunidad Foral de Navarra entiende que ostenta competencias sobre la gestión y recaudación del IVA por operaciones inferiores cuyo devengo se encuentra suspendido. mientras el producto se encuentra vinculado al régimen de depósito fiscal.

La AEAT opina, por el contrario, que el abandono del régimen suspensivo es una operación asimilada a la importación, en virtud de lo establecido por el artículo 19.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVAI1992) y la competencia de su gestión y recaudación le corresponde en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Convenio Económico entre el Estado y la comunidad Foral de Navarra.

d) La Comunidad Foral de Navarra solicitó de la Junta Arbitral: 1º) la adopción de medidas cautelares para, suspender las actuaciones y anular los actos posteriores a 18 de junio de 2003; 2º) la declaración de que corresponde a la Hacienda Foral Navarra la competencia sobre el hecho imponible "abandono de depósitos fiscales" cuando la vinculación al mismo se produjo mediante operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias; y 3º) la declaración de nulidad de las actuaciones de inspección llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT y reposición de los contribuyentes al estado anterior al comienzo de las mismas.

e) Admitido a trámite el conflicto, tras la formulación de alegaciones por la Dirección General de Financiación Territorial del Ministerio de Economía y Hacienda, así como de algunas sociedades personadas, la Junta Arbitral dictó la resolución, de 15 julio de 2005, recurrida en este proceso.

SEGUNDO.- El objeto de la controversia, delimitado por las pretensiones de las Administraciones que actúan como partes del proceso es determinar la Administración competente (Estado o 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, al estimar parcialmente la reclamación formulada por la Comunidad Foral de Navarra, resolvió dicho conflicto de competencia considerando, de conformidad con los términos expresados en el cuerpo de su resolución, 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.

Sobre la base de la normativa aplicable- Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre y sus sucesivas modificaciones; LIVA/1992, Reglamento del Impuesto sobre el Valor, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVN1992), Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales LIE) y Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el RD

1625/1992 (RIE)- la Junta fundamenta su resolución en los siguientes argumentos, sintéticamente expuestos:

a) El término "tributos convenidos", con el 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 (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 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".

b) Utiliza el método histórico para determinar el alcance del poder tributario del Estado y de Navarra en relación con un impuesto no incluido en el Convenio y para dilucidar 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.

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 "no es la extensión a Navarra de los tributos estatales, sino el reconocimiento del poder tributario navarro para seguir manteniendo su propio régimen tributario".

La potestad de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos que no se hayan previstos 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. De ello deduce la Junta Arbitral la inaplicabilidad 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 y 9 de febrero de 1998).

c) 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.

d) Reconoce la Junta Arbitral que el hecho central del debate es la determinación de la competencia sobre el hecho imponible: abandono de depósitos no aduaneros. Y, a tal efecto, realiza la siguiente línea argumental:

1º) Cita y reproduce los artículos: 19.5º; 24. Uno, 1º e) y 26. Uno LIVA/1992. Y añade el régimen de depósito distinto de los aduaneros definido en el anexo de la Ley (Último párrafo del artículo 24.Dos LIVA), aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de Impuestos Especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto (art. 4.20 LIE/92). Pero entiende que se trata de una definición que no

es extrapolable, en sus propios términos, al IVA porque las operaciones asimiladas a la importación por el artículo 19.5º LIVA/1992 no son ni han sido importaciones sino entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias exentas por tratarse de bienes integrados en el régimen suspensivo de depósito fiscal de los Impuestos Especiales. Los bienes importados con destino a un depósito fiscal no aduanero no siguen el régimen del artículo 19 LIVA/1992, sino el del artículo 65 de la misma Ley que declara exentas del impuesto en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero, mientras permanezcan en dicha condición, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones.

Por tanto, según la Junta Arbitral, en el caso de las importaciones lo que se produce es una exención condicionada a que los bienes sigan vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero. El incumplimiento de la condición determina su desaparición y el hecho imponible recobra sus efectos: se trata, por tanto de un verdadero régimen suspensivo. Mientras que en el caso de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias se ha dado una configuración jurídica distinta, puesto que ha establecido una exención plena e incondicionada de las entregas de bienes destinados a depósito no aduanero, lo que ha obligado a convertir la desvinculación de los bienes en un hecho imponible nuevo y distinto del inicialmente realizado. Ese hecho imponible ha sido asimilado a las importaciones.

2º) La Comunidad Foral Navarra tiene facultad para establecer y regular el IVA, aunque respetando los principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en el territorio del Estado. (art. 45.3 LORAFNA y 27 del Convenio Económico). Y la legislación de Navarra recoge la exención de las entregas de bienes y de las adquisiciones intracomunitarias destinadas a depósitos no aduaneros [art. 21.1.1ª, e) de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA-LFIVA], pero nada dice de la tributación de las operaciones por las que los bienes se desvinculan o abandonan dicho régimen.

3º) Las normas reguladoras de la distribución de competencias, estatales y forales, sobre los hechos imponibles del IVA se encuentran en el artículo 28 del Convenio Económico de 1990 donde se establecían dos criterios

de tributación: el personal, para las empresas de bajo volumen de operaciones y el territorial o lugar de realización de las operaciones gravadas para el resto.

4º) Se trata de dilucidar si las operaciones asimiladas a la importación por la LIVA/1992 son o no importaciones desde la perspectiva del Convenio Económico entre el Estado y La Comunidad Foral de Navarra. A este respecto, según la Junta Arbitral, 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 si solos modificar ni alterar el Convenio. Por tanto el contenido de éste no puede hacerse depender del contenido que dé cualquiera de las partes. Esto quiere decir, según la Junta Arbitral, que ha de rechazarse la pretensión de que se califiquen como importaciones las operaciones de abandono de depósitos fiscales no aduaneros por el mero hecho de que el Estado les haya dado esta caracterización en la LIVA/1992. El contenido de la norma estatal no puede predeterminar por si solo el contenido o interpretación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

5º) El artículo 3 del Convenio, según la precedente indagación histórica, debe ser entendido en el sentido de que se refiere al tráfico exterior. Fue precisamente la cuestión del traslado o mantenimiento de las aduanas a los Pirineos uno de los asuntos claves en la negociación del primer Convenio Económico. La Ley de 16 de agosto de 1841 resolvió definitivamente el contencioso disponiendo que permanecerán las aduanas en la frontera de los Pirineos, sujetándose a los aranceles que fijan en las demás aduanas de la Monarquía. Desde entonces, el tráfico exterior ha sido siempre competencia estatal. Y en el Convenio, en la primitiva redacción del dicho artículo 3 se hacia referencia a la Renta de Aduanas, al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y al Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco. Es en la reforma de 1998 donde se introduce el término "importación". Y la desvinculación de depósitos

no aduaneros no es introducción de mercancías extranjeras en España, no es importación, y "tampoco es entrega de bienes ni adquisición intracomunitaria". Según la Junta Arbitral, estamos ante un vacío normativo del Convenio que es preciso integrar profundizando en el análisis de estas operaciones de salida de depósitos no aduaneros.

6º) La vinculación al depósito no aduanero tiene como efecto la no exigencia de gravamen que recae sobre una operación precedente que puede ser la entrega de los bienes, su adquisición intracomunitaria o su importación.

La LIVA contiene dos tratamientos diferentes: uno para las entregas de bienes y adquisiciones comunitarias y otro para las importaciones. De ahí que el vacío normativo del Convenio sólo pueda completarse "mediante la aplicación al abandono de depósitos del régimen correspondiente a las Segun la Junta Arbitral, estamos ante un vacío normativo del Convenio que es preciso integrar profundizando en el análisis de estas operaciones de entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias, con ocasión de las cuales los bienes se vincularon al régimen especial".

Partiendo de la referida premisa, la resolución de la Junta Arbitral llega a las siguientes precisiones:

- Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una entrega de bienes efectuada por un empresario sólo sujeto al IVA en Navarra o en el Estado.

Esta situación presenta diversas variantes.

En primer lugar, cuando rige el criterio personal de sujeción al IVA (proveedores con volumen de operaciones inferiores a 500.000.000 pesetas, esto es 3.005.060,52 Euros en el año anterior) que tengan su domicilio fiscal en territorio común. En este caso el impuesto exigible por el abandono de depósitos no aduaneros corresponde al Estado, es decir el empresario que desvincula los bienes del régimen especial, debe declararlo e ingresarlo en la hacienda estatal.

En segundo lugar, si el proveedor tiene su domicilio fiscal en Navarra y sólo realiza operaciones en Navarra o su volumen de operaciones es inferior a 500.000.000 pesetas, esto es 3.005.060,52 Euros, el sujeto pasivo de la operación de abandono de depósitos distintos de los aduaneros deben ingresar el impuesto en Navarra.

En tercer lugar, si la compra se hubiere realizado a un empresario agrícola con domicilio fiscal en territorio común o en Navarra, el impuesto se ingresaría, respectivamente en el Estado o en Navarra por el empresario al desvincularse los bienes del régimen especial.

- Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una entrega de bienes efectuada por un empresario que tribute simultáneamente en Navarra y en el Estado. Esto ocurre cuando un empresario no agricultor tiene un volumen de operaciones igual o superior a 500.000.000 pesetas, esto es 3.005.060,52 Euros. En tal caso, el empresario que realiza la desvinculación computará la cuota tributaria entre las correspondientes a Navarra o al Estado, según que la adquisición se realice en virtud de una operación en la que la entrega del proveedor se considere realizada en Navarra o en territorio común de acuerdo con los criterios del artículo 28.6.A) del Convenio de 1990: la entrega se entiende realizada en lugar donde estén los centros fabriles o de transformación del proveedor o en el lugar de la puesta a disposición.

- Que las mercancías se hayan incorporado al régimen especial con motivo de una adquisición intracomunitaria. El empresario que desvincula los bienes del régimen especial incluirá estas operaciones junto con las demás adquisiciones intracomunitarias que, en su caso, haya realizado, y aplicará a todas ellas la proporción que corresponda según el volumen de contraprestaciones correspondientes a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en uno u otro territorio e ingresará en cada Administración el impuesto que corresponda.

- Que las mercancías sean de producción propia. En este caso, dichas mercancías pueden ser introducidas en el régimen suspensivo de depósito fiscal de los Impuestos Especiales, dado que el hecho imponible en estos impuestos es la fabricación (no la entrega) de los bienes. Pero no se produce simultáneamente el hecho imponible del IVA, pues para ellos será necesaria la transferencia del poder de disposición de los bienes o su adquisición y transporte al territorio de aplicación del impuesto. La introducción del producto al régimen especial no está sujeto al impuesto y, en justa coherencia, el abandono del depósito no forma parte del presupuesto del hecho del artículo 19 LIVA192, es decir no está sujeto al IVA.

7º) Por último, advierte la Junta que la Comunidad Foral de Navarra no ha establecido el hecho imponible abandono de depósitos no aduaneros en su normativa reguladora del impuesto. Ello podría dar lugar a dudas sobre si están o no sujetas dichas operaciones en Navarra. Pero no corresponde a dicho órgano arbitral determinar cómo queda gravado un hecho imponible, sino sólo decidir cuál es la Administración competente para regularlo y gestionarlo.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en su demanda y conclusiones, después de resumir los hechos y señalar el objeto del recurso, sostiene que las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes en el IVA son de competencia exclusiva del Estado, haciendo una crítica de la argumentación del Convenio, y, de otra, advirtiendo que la norma reguladora del IVA en Navarra no ha recogido el hecho imponible de abandono de depósitos no aduaneros. Por último sostiene que no existe vacío normativo y que, de existir, debería integrarse mediante la supletoriedad de la normativa estatal que resulta del artículo 149.3 de la Constitución.

Por el contrario, la representación procesal de Comunidad Foral de Navarra, en su contestación a la demanda y escrito de conclusiones, comparte la tesis de la Junta Arbitral y rechaza los argumentos de la demanda. Después de resaltar el carácter de la controversia como un conflicto de competencias, sostiene que la resolución de la Junta Arbitral interpreta correctamente el artículo 3.1.a) del Convenio Económico, propugnando la validez y constitucionalidad del método de investigación histórica. Considera, asimismo que dicha interpretación se corresponde con el Derecho Comunitario Europeo. Y rechaza la procedencia de una pretendida interpretación lógica del precepto del Convenio, con base en la LIVA/1992.

Pues bien, la fundamentación del acuerdo recurrido y de las posturas enfrentadas de las partes del recurso justifican el análisis de las siguientes cuestiones: origen histórico del sistema fiscal navarro, su actual fundamento, su caracterización, metodología o criterios para su interpretación, tendencia armonizadora y regulación del IVA en Navarra, y, finalmente, sobre la base de las anteriores premisas, la determinación de la competencia controvertida para regular, aplicar y revisar el IVA que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías.

CUARTO.- Origen histórico del sistema fiscal navarro. El sistema tributario de Convenio (como el de 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.

La Constitución de Cádiz de 1812 establece el principio fiscal de que "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno (art. 339 Constitución de 1812), debiendo haber en adelante una sola Tesorería general de toda la Nación (art. 345 Constitución de 1812). Este progresista principio de igualdad, tuvo que conciliarse con la existencia de regímenes jurídicos diferenciados por razón del territorio en materia tributaria.

Pues bien, esta Sala ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre el origen histórico del régimen de Convenio entre el Estado y Navarra y las diferencias con el régimen de los territorios históricos del País Vasco.

En STS de 14 de julio de 1997 (rec. de apel. 2014/1992) se hizo una breve exposición histórica del régimen tributario foral de Navarra, recordando que "el artículo 1º del llamado Convenio de Vergara, acordado entre el Capitán General de los Ejércitos Nacionales D. Baldomero Espartero y el Teniente General de los Ejércitos Carlistas D. Rafael Maroto, el 31 de Agosto de 1839, dispuso: "El Capitán General D. 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", de las Provincias Vascongadas y de Navarra.

En cumplimiento de tal compromiso, las Cortes aprobaron la Ley de 25 de Octubre de 1839, por la que se dispuso: "Doña Isabel II, por la gracia de Dios y de la Constitución de la monarquía española, Reina de las Españas, y durante su menor edad, la Reina viuda doña María Cristina de Borbón, su augusta Madre, como Reina Gobernadora del reino, a todos los que las presentes vieren y entendieren, sabed: Que las Cortes han decretado y Nos sancionamos lo siguiente: Artículo 1º Se confirman los fueros de las provincias Vascongadas y de Navarra, sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía. Artículo 2º. El Gobierno, tan pronto como 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 los mismos, conciliado con el general de la nación y de la Constitución de la monarquía (...)".

En relación con tan importante ley conviene formular dos observaciones: a) la confirmación de los fueros queda supeditada a la unidad constitucional, pues la Constitución es norma suprema y de vigencia nacional; y b) la ley necesitaba ser desarrollada para determinar los fueros que quedaban modificados o suprimidos.

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. El artículo 6º de la Ley "paccionada" dispuso: "Las atribuciones de los Ayuntamientos relativas a la administración económica interior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos se ejercerán bajo la dependencia de la diputación provincial. Con arreglo a su legislación especial" y el artículo 10 precisó que: "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, tendrá las mismas facultades que ejercían el Concejo 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".

La Ley "paccionada" suprime las aduanas interiores, quedando libre el comercio interior, permaneciendo instaladas las aduanas en la frontera de los Pirineos. Los navarros tendrían que pagar impuestos indirectos sobre determinados productos, y, además, como "única Contribución directa", Navarra debía ingresar en la Hacienda del Estado una cantidad fija, la sexta parte de la cual se reservaría la Diputación provincial para hacer frente a los gastos de recaudación (art. 25).

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.

Navarra, pues, acató la Ley de 25 de Octubre de 1839 y aceptó la modificación de sus fueros, cosa que hizo mediante la Ley "paccionada" de 16 de Agosto de 1841, y por ello en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra", se dice que la Constitución en el párrafo 1º de su disposición adicional 1ª, ampara y "respeto los derechos históricos de Navarra, y en el apartado dos de su disposición derogatoria mantiene la vigencia en dicho territorio de la Ley de 25 de Octubre de 1839".

En cambio, las Provincias Vascongadas no aceptaron la Ley de 25 de Octubre de 1839 y se negaron a la actualización de sus fueros, por ello y como consecuencia de su adhesión a la causa carlista, cuando terminó la segunda guerra carlista, se promulgó la Ley de 21 de Julio de 1876, haciendo 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 expresaban. Así su artículo 3º dispuso: "Quedan igualmente obligadas desde la publicación de esta Ley las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Alava a pagar, en la proporción que les correspondan y con destino a los gastos públicos, las contribuciones. rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignen en los presupuestos generales del Estado", si bien como dichas provincias no habían aplicado en absoluto las disposiciones de la Ley de Reforma Tributaria Mon-Santillan de 1845, y carecían de datos, estadísticas y servicios para exigir las nuevas y modernas Contribuciones de producto, el artículo 5º de la Ley de 21 de Julio de 1876, autorizó al Gobierno en su apartado segundo "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".

Esta autorización fue el germen de los siguientes Concierdos económicos, logrados con tesón por las Diputaciones vascas.

El primer intento de uniformar el régimen de Navarra se produjo con la Ley de Presupuestos de 1876, cuyo artículo 24 autorizaba al Gobierno a extender a Navarra la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería. Sin embargo, se llegó a una solución "paccionada" en el Convenio de 19 de febrero de 1887.

El Gobierno de la Nación y los representantes de la Diputación aprobaron, con fecha 20 de Agosto de 1927, el Acta del Convenio Económico con Navarra, que fue sancionado por Real Decreto-Ley de dicha fecha, del cual debe reproducirse la Disposición General Primera, que decía así: "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" (a partir de este Convenio Económico, en los sucesivos de 1941 y 1969, se reprodujo la referida Disposición General Primera). Por otra parte, este Convenio general supuso el reconocimiento explícito de la autonomía normativa de Navarra, pero al mismo 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.

Después del episodio que supuso la Contribución General sobre la Renta que el Gobierno republicano declaró aplicable a Navarra, negando a la Diputación competencia en el nuevo impuesto, en 1941 se reformó el Convenio, tras la reforma tributaria de Larraz que creó la Contribución General de Usos y Consumos. Dicho Convenio elevó la contribución de Navarra y permitió a la Diputación cobrar dicha Contribución General, ya que los impuestos específicos sobre el consumo correspondían al Estado, pero se fijó otro cupo adicional que tenía la característica diferenciadora respecto de respecto del antiguo de ser revisable quinquenalmente.

Un Decreto de 24 de diciembre de 1964, con ocasión de la reforma tributaria de 1964 quiso extender a Navarra el régimen general. Sin embargo, la adaptación se produjo mediante Decreto Ley 16/1969, de 24 de julio. Esta norma recoge los puntos de conexión de los diferentes impuestos y tasas y las normas de distribución y coordinación de competencias de gestión e

inspección. Y el artículo 19 previó una Junta Arbitral para resolver los conflictos entre la Diputación y la Administración Central.

La Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978 preceptúa en la Disposición Adicional 1ª, que: "Ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

A diferencia de lo previsto para Navarra, la Constitución española ha incluido en su Disposición Derogatoria, el apartado 2, que dice: "En tanto en cuanto pudiera conservar alguna vigencia, se considera definitivamente derogada la Ley de 25 de Octubre de 1839 en lo que pudiera afectar a las provincias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. En los mismos términos se considera definitivamente derogada la Ley de 21 de Julio de 1876", explicación que la Sala ha debido hacer para aclarar la aparente contradicción existente entre la vigencia actual de la Ley de 25 de Octubre de 1839, en Navarra, y su absoluta derogación en Álava, Guipúzcoa y Vizcaya [...] .

La reforma iniciada en 1977-1978 obligó a adaptar el Convenio al nuevo sistema de imposición personal sobre la renta, con retenciones en la fuente. La adaptación se consiguió con la actualización técnica de los criterios de sujeción puestos en vigor por Real Decreto 2655/1979, de 19 de octubre.

En virtud, de la mencionada Disposición Adicional 1ª CE se aprobó la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra, en cuyo artículo 45, apartado tres, se reconoce que "Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el título preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1º de esta Ley Orgánica" y añade en su artículo 46, apartado 1, que: "En materia de Administración Local, corresponde a Navarra: c) Las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley "paccionada" de 16 de Agosto de 1841 y en el Real Decreto-Ley Paccionado de 4 de Noviembre de 1925 y disposiciones complementarias" [...].

Una modificación importante del Convenio se produjo con motivo de la entrada en vigor del IVA en 1986. La Ley 18/1986, de 5 de mayo obliga a

aplicar en Navarra las mismas normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio común.

El nuevo marco constitucional, el Amejoramiento del fuero, y las indicadas reformas tributarias justificaban la negociación de un nuevo Convenio Económico, que se suscribió el 31 de julio de 1990 y se promulgó por Ley 28/1990, de 26 de diciembre. Convenio vigente con las ulteriores modificaciones introducidas por Ley 19/1998, de 15 de junio, y Leyes Orgánicas 10/2003, de 13 de julio y 25/2003, de 15 de julio.

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.

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[...]".

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.

De aquí 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.

Otras diferencias y singularidades con respecto al País Vasco pueden añadirse 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 periodos 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.

QUINTO.- El actual fundamento constitucional del sistema fiscal navarro de Convenio Económico. Una cosa es el origen histórico y el carácter "paccionado" del régimen de Convenio, en los términos expuestos, y otra diferente su actual fundamento y los límites del poder tributario foral de Navarra, que proceden de la Constitución española de 1978; idea, por otra parte, presente también en las diversas etapas históricas a que se ha hecho referencia.

Como tuvo ocasión de señalar esta Sala, en su sentencia de 19 de diciembre de 2003 (rec. de cas. 4721/1998), es menester acudir a la Disposición Adicional Primera de la Constitución que preceptúa: "La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y en los Estatutos de Autonomía".

He aquí 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 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.

En este sentido, es el propio Tribunal Constitucional (TC) el que, en STS 76/1988, de 26 de abril, 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.

Es la admisión expresa de los derechos históricos en la Disposición Adicional Primera de la CE la que convalida lo que de otro modo, sería anómala situación constitucional de los regímenes forales y permite, por consiguiente, que los territorios forales preserven o restablezcan su régimen tributario propio; pero ello no permite olvidar la primacía de la Constitución y de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra sobre la ley del Convenio y restantes normas forales. El propio apartado segundo de dicha Disposición Adicional impone que "la actualización general de dicho régimen foral se lleve a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía".

La finalidad de la Disposición Adicional 1ª es salvaguardar los rasgos definitorios de los regímenes forales, legitimando la excepción de aquellos preceptos constitucionales, siempre que no sean principios fundamentales del sistema constitucional-democrático. Constituye, pues, una garantía institucional de la foralidad, como ha resaltado el TC, que ha exigido la adecuación de las particularidades forales al articulado constitucional y solucionado los conflictos a partir de la premisa de que el sistema de distribución de competencias fijado por la Constitución es infranqueable, y, en consecuencia, ninguna competencia que pudiera legítimamente calificarse de histórica que desbordara este marco

quedaría amparada por la Disposición Adicional 1ª (Cfr. 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 y de los Estatutos de Autonomía.

Conforme a la STS 76/1988, "el carácter de norma suprema de la Constitución [...] 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 [...] Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición Adicional Primera CE, lo que se viene a garantizar es 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.

De la consideración de la reiterada Disposición Adicional primera CE, en relación con los mandatos constitucionales y la nueva estructura territorial del Estado que la Constitución prevé, se deriva que la garantía o, literalmente, el amparo y respeto por parte de la Constitución de los derechos históricos de los territorios forales no puede estimarse como una garantía a toda competencia que pueda legítimamente calificarse de histórica.

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 (Cfr. 214/1989 y 140/1990).

Esa tarea de actualización se ha llevado a cabo en los Estatutos de Autonomía, y en el caso de Navarra, concretamente, en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), cuyo artículo 45 dispone: "1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico. 2. En los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales (...), así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado. 3º.- Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1, de esta Ley Orgánica".

De este mismo 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 Amejoramiento 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.

SEXTO.- Caracterización del sistema fiscal navarro. El mismo origen constitucional en la atribución del poder tributario al Estado y a Navarra no

pueden hacer olvidar que ambos poderes tienen un espacio territorial compartido, en dicha Comunidad Foral.

En definitiva, 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 potestad 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 imposición, 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 LOREFNA; y 5º) las instituciones, facultades y competencias del Estado

inherentes a la unidad constitucional (art. 2 Convenio Económico-Con. Ec. Nav.).

d) El artículo 7 Conv. Ec. Nav. hace, además referencia a unos criterios armonizadores: 1º) adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos 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 Conv. Ec. Nav.).

SEPTIMO.- Metodología o criterios de interpretación del sistema fiscal navarro de Convenio Económico. Los derechos, desde un punto de vista técnico jurídico, han de ser actuales, para ser considerados como tales derechos. Ello no quiere decir, claro está, que el método de interpretación histórico no tengan un significado jurídico, pero si que la Historia sólo es título competencial en la medida en que es aceptado por la Constitución.

En primer lugar, la Disposición Adicional 1ª CE debe entenderse e interpretarse conjuntamente con el artículo 133 CE, según el cual: La potestad originaria de establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley.

Por tanto, es necesario utilizar una interpretación sistemática de ambas normas -Disposición Adicional 1ª y art. 133 CE- que nos lleva a considerar que el poder tributario del Estado es un poder calificado de originario, aunque el de la Comunidad Autónoma de Navarra, que es poder tributario derivado, sea también, como el del Estado, un poder directamente atribuido por la Constitución.

En segundo lugar, es posible utilizar los restantes criterios o elementos interpretativos reconocidos por la hermenéutica jurídica y mencionados por el artículo 3.1 del Código Civil, 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.

Por último, debe tenerse en cuenta, la indudable supletoriedad del Derecho estatal.

El artículo 149 CE. contiene no solo 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.

Esta última ha sido objeto de interpretación por el TC dando forma a dos criterios o doctrinas que se ha sucedido en el tiempo.

La inicial que culminaría en la STC 103/1989, de 8 de junio, según la cual dicha 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. E. incluso, 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, que ha quedado consagrada en la STC 118/1996, de 27 de junio, lleva, sin embargo, a las siguientes conclusiones: 1ª la cláusula de supletoriedad no es una regla atributiva de competencia, por lo que las 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.

Por consiguiente. la función de la supletoriedad no es atribuir competencias, pero sí relacionar el ordenamiento del Estado con los ordenamientos 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. La mención al respeto de los principios inspiradores del Convenio Económico 1969, vigente en 1982, por la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de Agosto, tuvo como finalidad establecer el alcance, los límites y los puntos de conexión de la aplicación espacial del régimen tributario foral

existentes en 1969. Dicha cautela se inspiró en la Disposición Transitoria Octava 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 (...)" ; 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. 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 Leyes de 27 de Diciembre de 1957 y de 11 de Junio de 1964, en especial, como se dice 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 (...)" .

Por consiguiente, es necesaria una interpretación que tenga en cuenta la supletoriedad de la normativa estatal y la integración sistemática con el aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de Diciembre, ya de conformidad con la LORAFNA. en cuyo artículo 7^a, 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 (...)" .

La Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en su Exposición de Motivos pone de relieve que viene a 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. Pero, al mismo tiempo reconoce que tan importante carencia se ha minimizado por medio del artículo 149.3 CE, de acuerdo con el cual «el derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas).

El propio artículo 40 LORAFNA que 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, establece también que en defecto de Derecho propio, es aplicable supletoriamente el Derecho del Estado.

OCTAVO.- Tendencia armonizadora y regulación del IVA en Navarra. El IVA tiene una singular trascendencia en el proceso de integración económica y monetaria de la Unión Europea.

Las diferencias existentes en la década de los cincuenta en la fiscalidad sobre el volumen de los negocios entre los Estados miembros constituían un obstáculo al logro de los objetivos comunitarios. Era preciso lograr una aproximación de los sistemas fiscales que se traduce en un proceso de armonización, aunque inacabado, del IVA comunitario.

Era el artículo 99 del Tratado de Roma, artículo 93 de la Versión Consolidada, el que hacia referencia expresa a la armonización de las legislaciones nacionales sobre el volumen de los negocios, impuestos especiales y otros impuestos indirectos, en la medida en que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado común.

Como se refleja en la jurisprudencia de esta Sala y en la doctrina más autorizada, es el impuesto más armonizado por normas comunitarias porque es el que tiene más 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 una gran homogeneidad en la definición del hecho imponible, la base imponible y las exenciones.

La legislación y la propia jurisprudencia evolucionan de acuerdo con las Directivas europeas, de las que destaca la Sexta Directiva 77/388/CEE, del

Consejo, que ha sido objeto de múltiples modificaciones. En definitiva, el sistema común del IVA debe contemplar su adaptación a un espacio fiscal comunitario, otorgando la misma consideración a las transacciones nacionales e intracomunitarias, consecuencia de del objetivo de la Primera Directiva en la materia, consistente en la creación de un Mercado Común en que exista una adecuada competencia cuyas características sean análogas a un verdadero Mercado Único. Características de este sistema son, además de la referida supresión de la distinción entre operaciones interiores e intracomunitarias, la imposición de las operaciones efectuadas en la Unión Europea.

Por tanto, la especificidad del IVA, al tratar de la Administración competente, resulta de su consideración como Impuesto genuinamente europeo que precisa de la adopción de una normativa fiscal uniforme.

Las restricciones que en la imposición indirecta supone la existencia de la Unión Europea han sido previstas por el legislador del Conv. Ec. Nav. y figuran en el artículo 27, a cuyo tenor la normativa reguladora de la imposición indirecta de la Comunidad Foral debe estar armonizada con la legislación común, que a su vez requiere su armonización con las Directivas Europeas.

En Navarra, el IVA se encuentra regulado en el Conv. Ec. Nav., que dedica a dicho Impuesto la Sección 1ª del Capítulo III (arts. 27 a 29-arts. 32 a 34, conforme a la Ley 25/2003, de 15 de julio) y en la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, objeto de múltiples modificaciones; entre ellas la efectuada por la Ley Foral 2/2001, de 13 de febrero.

Conforme a dichas normas, pueden distinguirse competencias exclusivas, competencias compartidas y competencias residuales del Estado. Estas últimas derivadas de la ausencia de reciprocidad en la redacción de algunos textos que establecen, para la competencia de la Administración foral requisitos que no se exigen para la Administración de régimen común, o derivadas de supuestos no contemplados en el texto legislativo foral. Si bien en estos últimos casos, es necesario resolver si se trata de una verdadera laguna normativa, que pueda resolverse conforme al contexto general de la norma foral, o, por el contrario, se trata de que lo no atribuido por dicha norma a la Administración foral queda al régimen común.

La Administración competente y los puntos de conexión en lo referente a las entregas de bienes y prestación de servicios se fundan en el domicilio fiscal

(sujetos pasivos con volumen de operaciones que no excedan de 500 millones de pesetas-seis millones de Euros, en la versión posterior a 2003- y ciertas operaciones concretas que siempre tributan en la administración del domicilio) y en el lugar de realización de las operaciones gravadas (art. 28-33, en la versión de 2003). Si bien, como se ha señalado, es competencia exclusiva del 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 IVA (art.3.1 Conv. Ec. Nav.)

Ahora bien, de manera expresa, el artículo. 27 del Con.. Ec. Nav., en su redacción de 1990- y el 32, en la redacción posterior de la Ley 25/2003; de 15 de julio- establece, al precisar la normativa aplicable, que "En la exacción del impuesto sobre el Valor Añadido, incluido. el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado". Y deja a salvo la competencia de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra para aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por consiguiente, 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. Por ello el claro paralelismo entre la Ley Foral 19/1992 y la LIVA, 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.

NOVENO.- Competencia para regular, aplicar y revisar el IVA que la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías. Las consideraciones expuestas constituyen premisas necesarias para la decisión del conflicto de competencia suscitado que puede resumirse los siguientes términos:

El artículo 19.5º LIVA/1992 asimila a las importaciones la salida o abandono de mercancías del régimen de depósitos no aduaneros. Y si tal norma fuera aplicable a Navarra, de conformidad con el artículo 3.1.a) del Conv. Ec. Nav., sería el Estado el competente para regular, aplicar y revisar el Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con dichas operaciones. Sin embargo, el acuerdo de la Junta Arbitral y el criterio de la representación procesal de la Comunidad Foral, parte en el proceso, niegan tal posibilidad porque, según ellas, se trataría de una modificación unilateral del sistema foral tributario navarro contraria a su naturaleza "paccionada" y a una prevalente interpretación histórica de sus previsiones. Por ello propugnan una integración de la laguna normativa, a su entender, existente a través de criterios interpretativos específicos del propio sistema foral que llevaría a resolver la atribución de competencia mediante los criterios aplicables al gravar las operaciones exentas que precedieron al ingreso de los productos en el régimen especial de depósito.

Como sostiene la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra, el Estado no puede alterar unilateralmente, ni siquiera de forma indirecta, el contenido "paccionado" que resulta del Convenio Económico. Esta singular norma establece un sistema competencial entre Estado y Comunidad Foral, que no puede verse afectado, con base en un inaplicable principio de jerarquía normativa, por una norma estatal posterior que, sin seguir el procedimiento de modificación o reforma del Con.Ec.Nav., no respetase los límites recíprocos de competencias que de aquél derivan.

Una de las consecuencias jurídicas del reiterado carácter 'paccionado' es que las antinomias entre las normas de la Comunidad Foral y otras leyes posteriores del Estado, que se hayan aprobado por distinto procedimiento al del Convenio, no se resuelvan por un criterio cronológico sino por el de la competencia. No prevalece la Ley posterior, sino la anterior reguladora de cuestiones sobre las que las Cortes Generales no puedan disponer conforme al bloque de constitucionalidad.

Ahora bien, la tesis que, sobre la cuestión central del recurso, sustentan el acuerdo de la Junta Arbitral y las alegaciones de la Comunidad Foral Navarra, no puede ser compartida por las siguientes razones:

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 criterio, 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) La LIVA/1992 señala en su artículo 1 las operaciones gravadas entre las que incluye las importaciones de bienes. El Capítulo III del título I se refiere a dicha importaciones. dedicando el artículo 18 a la precisión del concepto del hecho imponible "importación de bienes" y el artículo 19 a las "operaciones asimiladas a las importaciones de bienes", que incluye, en el número 5º, "las salidas de las áreas, a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser introducidos en las citadas áreas o vinculados a dichos regímenes se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas". La misma Ley incorpora la regulación conjunta de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las importaciones" (art. 77, devengo; art. 83, base imponible; art. 86, sujeto pasivo; arts. 92, 94 y 98, y derecho de deducción).

Así pues, existe una consideración unitaria de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las importaciones" en la LIVA/1992 que, sin duda, contempla el Conv. Ec. Nav. cuando, en virtud de la modificación introducida por la Ley 19/1998, de 15 de junio, establece, en el artículo 3.1.a) que corresponde, en todo caso al Estado como competencia exclusiva, 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". O, dicho en otros términos, es el Con. Ec. Nav. el que, en 1998, hace recepción conjunta del tratamiento unitario que de "importaciones" y "operaciones asimiladas a las

importaciones" efectuaba la LIVA/1992. Y esta misma consideración se aprecia, en definitiva, en la redacción del artículo 3.1 de dicho Convenio efectuada por la Ley 25/2003, de 15 de julio.

El legislador, en el régimen "paccionado" del Conv. Ec. Nav., en 1998 y en 2003, 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.

Por consiguiente, no cabe considerar que se haya producido una modificación unilateral de la norma "paccionada", ya que es ésta la que determina la competencia estatal en los términos como aparecía, ya en la LIVA/1992.

c) El IVA es un impuesto europeo objeto armonización, aunque todavía incompleta, y ello explica que el artículo 28 del Conv. Ec. Nav., actual artículo 32, redacción de la Ley 25/2003 disponga que en la exacción del IVA, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado Y, sin embargo, el Conv. Ec. Nav. y la Ley Foral 19/1992, reguladora del IVA ni tienen previsiones expresas para puntos de conexión referidos a las "operaciones asimiladas a la importaciones" de que se trata, ni, lo que es aun más significativo, recogen como hecho imponible el abandono de depósitos no aduaneros de mercancías.

En efecto, el artículo 21.1.1º e) Ley Foral 19/1992 declara exentas del IVA las entregas de bienes destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen. Sin embargo, dicha Ley no establecía la tributación de las operaciones por las que los bienes se desvinculaban o abandonaban dicho régimen.

Pues bien, 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) Es cierto que Navarra tiene, como se ha dicho, potestad derivada de la Constitución para establecer y regular su sistema tributario (Disposición 1

Adicional 1ª CE y arts. 45.3 LORAFNA y 1 Conv. Ec. Nav.), 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, la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías. Y, en tal caso, aunque el artículo 149.3 CE no es una regla atributiva de competencia, no es un título competencial específico, si contiene una regla de supletoriedad que tiene como destinatarios a quienes interpretan y aplican el ordenamiento jurídico, incluido el tributario navarro. Supletoriedad la normativa estatal derivada del referido precepto constitucional que se ve reforzada por la Disposición Adicional 4 del Conv. Ec. Nav. 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 si se entendiera que el Conv. Ec. Nav. 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) La propia Comunidad Foral de Navarra, en la Ley Foral 2/2001, de 13 de febrero, por la que se modifica parcialmente la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA ha entendido en los términos expuestos la competencia del Estado.

Así, en la Exposición de Motivos se señala: "Los artículos 27 y 30 del Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el día 31 de julio de 1990 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.

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha procedido a modificar las leyes reguladoras en régimen común del Impuesto sobre el valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

En esta Ley Foral se contienen disposiciones de adaptación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido a lo dispuesto en la Sexta Directiva en lo que se refiere al procedimiento especial para la devolución del

Impuesto soportado con anterioridad al inicio de las operaciones que constituyen el objeto de la actividad del sujeto pasivo, como consecuencia de la reciente doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Cabe destacar, asimismo, que 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.

Sin embargo, el Real Decreto-ley 14/1997, de 29 de agosto, y posteriormente 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.

La exclusión de las mismas del concepto de operaciones asimiladas a las importaciones hace que la Comunidad Foral de Navarra sea competente para su exacción, de conformidad con los principios armonizadores del Convenio Económico, haciendo necesario el establecimiento de nuevas fórmulas para su liquidación que, a fin de evitar distorsiones en relación con los operadores económicos, a menudo no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, conviene que sean semejantes a las establecidas en régimen común y, en definitiva, cercanas a las utilizadas en casos similares en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Esas nuevas fórmulas de liquidación se incorporan a la Ley Foral 19/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la adición de un segundo párrafo al número 1 de su artículo 112 y de un apartado Octavo a su Anexo [...].

Y, en efecto el nuevo párrafo adicionado al número 1 del artículo 112 establece que las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 20 y **el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 21 de la Ley**

Foral de los bienes relacionados en el párrafo segundo del artículo 19.5 de la Ley Reguladora en Régimen Común del IVA, darán lugar a la liquidación del Impuesto en los términos establecidos en el apartado Octavo del Anexo de la Ley Foral.

Y el Anexo Octavo se refiere a la liquidación del Impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19.5º párrafo segundo, de la Ley reguladora en régimen común del IVA, que se ajusta a las reglas que indica.

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.

DÉCIMO.- Las consideraciones expuestas determinan que se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Abogado del Estado, dejando a salvo, no obstante, la incidencia que ha tenido en la cuestión suscitada en el proceso la referida modificación introducida por el Real Decreto-ley 14/1997, de 29 de agosto, y posteriormente la Ley 9/1998, de 21 de abril, que adicionan al artículo 19.5º de la Ley 37/1992 (LIVA/1992) un segundo párrafo, por el que, por excepción a lo establecido en el párrafo anterior, no constituyen operaciones asimiladas a las importaciones las salidas de las áreas a que se refiere el artículo 23 ni el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta Ley los bienes que enumera.

Y, en consecuencia, se anula la resolución de la Junta Arbitral impugnada, declarando que, en los términos establecidos en el reiterado 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.

De conformidad con el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, no se aprecian motivos para una expresa imposición de las costas causadas.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

F A L L A M O S

Que debemos estimar y estimamos, sustancialmente, el recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la resolución, de fecha 15 de julio de 2005, adoptada, en el conflicto núm. 1/2004, por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral Navarra. Resolución que anulamos, 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.

No se hace expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las Administraciones que han sido partes en el proceso.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Juan Gonzalo Martínez Micó

Emilio Frias Ponce

Manuel Martin Timón

Jaime Rouanet Moscardó

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Magistrado Ponente de la misma, Don Rafael Fernández Montalvo, hallándose celebrando audiencia pública, ante mi, el Secretario Certífico.