

Notas y comentarios

LEY FORAL 23/2001, DE 27 DE NOVIEMBRE, Y LA STC 208/2012, DE 14 DE NOVIEMBRE, QUE MODIFICA EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NAVARRA

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

RESUMEN. El Tribunal Constitucional ha reconocido la competencia tributaria de Navarra como derecho histórico amparado por la Constitución y concretado en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Fuero. Concreta su alcance respecto a los impuestos concertados y al establecimiento de nuevos impuestos, entendiendo que el régimen de convenio económico es especial respecto a los primeros, pero que los segundos deben adecuarse al régimen general de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

PALABRAS CLAVE. Navarra. Derechos históricos. Convenio económico. Impuestos concertados y nuevos impuestos. Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

ABSTRACT. The Constitutional Court has recognised the fiscal competition of Navarra like historical right protected by the Constitution and concretised in the Organic Law of Reintegration and Amejoramiento of the Fuero. Concrete him in respect to taxes concerted and the establishment of new taxes, meaning that the system of economic agreement is special about the former, but the latter must conform to the general rules of the Law on Financing of the Autonomous Communities.

KEYWORDS. Historical rights. Economic agreement. Concerted taxes and new taxes. Law on Financing of the Autonomous Communities.

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD. 1. Fundamentos del recurso. 2. Oposición al recurso. 3. Trámite sobre la pérdida del objeto del recurso. III. LOS FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA Y EL RECONOCIMIENTO DE LAS FACULTADES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA. 1. Aplicación del principio del *ius superveniens*. 2. Contenido y alcance del régimen foral. 3. La garantía institucional de la foralidad. 4. La potestad tributaria de Navarra y la aplicación de la LOFCA. A. Resulta aplicable a la Comunidad Foral la LOFCA y las limitaciones que se desprendan de la misma. B. Integrando lo dispuesto en el Convenio con la LOFCA respecto a los nuevos tributos que establezca la Comunidad Foral de Navarra, distintos de los convenidos, conforme al art. 2.2 de la Ley del convenio. C. Por integración y aplicación “conjunta”, “armónica”, “sistemática e integradora” de todas las normas invocadas: LORAFNA, LOFCA y Ley del Convenio Económico. 5. No existe doble imposición sobre el mismo hecho imponible. IV. LA DEFENSA DE LA TESIS FORAL DE INAPLICACIÓN DE LA LOFCA. 1. Extralimitación por la pérdida del objeto del recurso. 2. Inaplicabilidad de la LOFCA a los tributos propios de los territorios forales. V. CONCLUSIÓN SOBRE LA SENTENCIA Y EL ACTIVISMO JUDICIAL.

I. INTRODUCCIÓN

El Parlamento de Navarra aprobó la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la que se creó un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, que ha de encuadrarse dentro de la denominada “fiscalidad ambiental o verde” propia de la competencia de la Comunidad Foral.

La Ley Foral fue impugnada por el Presidente del Gobierno. en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1336/2002. Once años después el recurso ha sido desestimado por la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre de 2012¹. Ha sido Ponente el Magistrado don Manuel Aragón Reyes y se han mantenido votos particulares por parte de los magistrados Pérez Tremps y Valdés Dal-Ré, al que se adhirió el magistrado Ortega Álvarez.

En la misma se han planteado algunas cuestiones relacionadas con la esa nueva “fiscalidad ambiental o verde”, así como con las competencias

1. Publicada en el BOE, 299, de 13 de diciembre de 2012. El Pleno del Tribunal Constitucional estuvo compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré y don Juan José González Rivas. Se publicó en el BOE núm. 299, de 13 de diciembre de 2012.

al respecto de las Comunidades Autónomas, ratificando la doctrina de la STC 122/2012, sobre su capacidad para establecerla en general y en particular respecto al impuesto de la misma naturaleza establecido en Cataluña².

Además de pronunciarse sobre la constitucionalidad de la Ley Foral recurrida, la sentencia se ha excedido en el conocimiento y pronunciamiento sobre el objeto de la litis en varios aspectos:

- a) Ha incorporado al debate una confusión entre los impuestos “convenidos y no convenidos”, según lo estén o no³, en un método de abono por un cupo único⁴, propia de los Convenios Económicos de Navarra y los “concertados y no concertados”, propios de los conciertos económicos de los territorios históricos vascos, que suponía concertar el Estado y las Diputaciones un impuesto singular y asignarle un cupo para el mismo⁵.
- b) Ha entrado a examinar el alcance de la capacidad tributaria de la Comunidad Foral sobre los “impuestos no convenidos”, situándola dentro del marco y condiciones de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que es totalmente discutible y rechazable desde el contenido del régimen de los derechos históricos de Navarra y de su reconocimiento por la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA). Así lo confirma el hecho de que los votos particulares discrepantes defienden la foralidad en materia fiscal, rechazando la posibilidad de aplicar a esta competencia foral el régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas.

Con esta dinámica no sólo se produce una identificación entre los regímenes de los conciertos y el convenio, sino también una asimilación al régimen de la fiscalidad autonómica, rompiendo la estructura propia y diferenciada del régimen foral.

2. Publicada en el BOE, 159, de 4 de julio de 2012, pp. 91-106.

3. En el convenio de 1990 los impuestos no convenidos eran los que el Estado exaccionaba en Navarra: Renta de Aduanas, Especial sobre Hidrocarburos y Especial sobre Labores del Tabaco.

4. Para la STS 9 de junio de 200 (RJ 4838) “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”. ALLI ARANGUREN, J. C., *Los convenios económicos entre Navarra y el Estado. De la soberanía a la autonomía armonizada*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2010, pp. 659-680.

5. Conforme al art. 9 del Concierto de 1878.

II. EL RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD

El Gobierno utilizó contra la Ley Foral el mismo camino que con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales⁶. El recurso de inconstitucionalidad fue desestimado por al STC 122/1012, de 5 de junio⁷, que fue el procedente de la STC 208/2012, de 14 de noviembre, desestimatoria del recurso contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre.

1. Fundamentos del recurso

El Abogado del Estado realizó una exposición con reconocimiento de los derechos forales históricos, conforme al art. 45.1 LORAFNA, conforme al “sistema tradicional del Convenio Económico”. Todo ello con base en la DA 1ª CE, incluso su párrafo segundo, y las SSTC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3, y 94/1985, de 29 de julio, FJ 6:

la idea de derechos históricos de las comunidades y territorios forales, a que alude la disposición adicional primera de la Constitución, no puede considerarse como un título autónomo, del que puedan deducirse específicas competencias, pues la propia disposición adicional manifiesta con toda claridad que la actualización general de dicho régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.

Asumía que las Comunidades forales ostentan competencias distintas de las del título VIII de la Constitución (STC 94/1985, de 29 de julio, FJ 6),

-
6. MARUBENS FLORENSA, C., *El nuevo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*, Barcelona: Bosch, 2002. Sobre su constitucionalidad: CORS MEYA, X., “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 263, 2002, pp. 15-49. RUIZ ALMENDAL, V.-ZORNOZA PÉREZ, J., “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: análisis constitucional”, en *Nueva fiscalidad*, 10, 2004, pp. 9-88. Sostuvieron su inconstitucionalidad: FALCÓN TELLA, R., “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, en *Quincena Fiscal*, 5, 2001, pp. 5-10. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Impuestos*, 11, 2001, pp. 93-108. SÁNCHEZ GRAELLS, A., “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta”, en *IE Working Paper Derecho*, AJ8-136, 14-6-2000. CASANELLAS CHUECOS, M., “Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales”, en *Noticias de la Unión europea*, 308, 2010, pp. 27-35.
 7. DE MIGUEL CANUTO, E., “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, en *Crónica Tributaria*, 6, 2012, pp. 3-12.

compatibles con los mandatos y principios constitucionales (SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 3, y 86/1988, de 3 de mayo, FJ 5).

Respecto a la competencia tributaria la Comunidad Foral “goza de una especial potestad tributaria que al tener naturaleza paccionada se diferencia del régimen general establecido en la Constitución, que permite al Estado imponer mediante una Ley Orgánica el marco del ejercicio de las competencias financieras autonómicas”, matizando que era bidireccional y coordinada:

Esta naturaleza pactada o “paccionada” funciona, sin embargo, en ambas direcciones; en consecuencia, la previsión de que el Estado abra un proceso de negociación del Convenio cuando varíe sustancialmente su sistema tributario, establecida en la disposición adicional tercera de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, implica que también esta Comunidad autónoma deba coordinar sus competencias tributarias con el Estado.

Rechazó que la Comunidad Foral pudiera establecer impuestos en ejercicio de una potestad propia sin pactarlos ni coordinarlos con el Estado, que

supondría reconocer a Navarra un poder tributario ilimitado, que chocaría frontalmente con el poder tributario originario que el art. 133.1 CE reconoce sólo al Estado. Así, sea sobre la base de un sistema “paccionado” como el navarro, sea con arreglo a criterios de coordinación generales, el poder tributario autonómico precisa de “legislación interpuesta de coordinación o armonización”.

Reconoció la competencia que Navarra tiene conforme al art. 39.1 c) LORA-FNA, y a la DA 2ª de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁸, sobre “aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue, con carácter general, a las Comunidades Autónomas o a las Provincias”. Por tanto,

la Comunidad Foral podría establecer tributos fuera del Convenio, si bien en este caso con sujeción al marco jurídico establecido en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas para los tributos propios autonómicos.

8. Conforme a la DA 2ª de la LO 8/1980, de 22 de septiembre: “En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado”.

Este fue el argumento fundamental de la supuesta inconstitucionalidad, al deducir que la Ley Foral 23/2001 infringía el art. 6.3 LOFCA por invadir la competencia local sin la habilitación legal expresa y sin establecer las medidas de compensación previstas, “algo que la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra no prevé”⁹.

Para demostrarlo comparó el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales con el “impuesto sobre actividades económicas o licencia fiscal” (arts. 146 y siguientes de la Ley Foral 2/1995) concluyendo que existía identidad en las materias gravadas por recaer el tributo sobre las grandes superficies comerciales, el sujeto pasivo, que es el titular del establecimiento comercial, y la “fuente de riqueza” que se grava que eran los establecimientos comerciales. El objeto del impuesto recurrido, aunque fuera la compensación del efecto que produce la actividad gravada, no afectaba a su verdadera naturaleza y objeto, tratándose de un impuesto con finalidad recaudatoria, invocando la STC 289/2000, de 30 de noviembre:

el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (FJ 5).

2. Oposición al recurso

En defensa de la Ley Foral 23/2001 compareció el Parlamento de Navarra con la letrada doña Silvia Domenech Alegre oponiéndose con los siguientes fundamentos:

-
9. Esta misma tesis mantuvo AMATRIAIN Cía, I., “El impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre)”, en *Revista Jurídica de Navarra*, 33.1, 2002, p. 52: “...Navarra no puede establecer tributos (y, en particular, el que es objeto de nuestro examen) con simple apoyo en el título que pudieran conferirle sus derechos históricos”. En la p. 52, invoca la competencia de las Haciendas Locales conforme al art. 43.b) del Convenio para gravar “el ejercicio de actividades empresariales”: “puesto que aunque el legislador foral ha pretendido revestir el tributo de unos muy bien intencionados propósitos [...] de protección y restauración social y medioambiental, el examen de su contenido no permite llegar a esa conclusión. Ello da lugar a que haya de considerarse que con este tributo se está vulnerando el contenido del art. 43 del Convenio, puesto que la Comunidad Foral invade competencias recaudatorias propias de las Entidades Locales de Navarra”. Esta violación llevaba “la inconstitucionalidad del tributo creado, puesto que el Convenio forma parte de lo que denominamos bloque de constitucionalidad”, invocando el art. 28.1 LOTC.

- a) Los derechos históricos de la Comunidad Foral Navarra en materia financiera y tributaria (DA 1ª CE, arts. 2 y 45 LORAFNA). Invocó las SSTC 123/1984, de 18 de diciembre; 94/1985, de 29 de julio; 76/1988, de 26 de abril; 86/1988, de 3 de mayo; 214/1989, de 21 de diciembre, y 140/1990, de 20 de septiembre, reconocedoras de que Navarra tiene una “singularidad procedimental” en la vía del Amejoramiento y su reforma, y una “singularidad material” en las competencias forales que “atribuyen a Navarra un ‘plus’ competencial en relación con las otras Comunidades Autónomas, al tener la Comunidad Foral un marco competencial más amplio que el de los arts. 148 y 149 CE”.
- b) La competencia financiera y tributaria es “una competencia histórica”, regulada por el sistema tradicional de Convenio (art. 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841 y los Convenio de 1877, 1927, 1941, 1969 y 1990, modificado en 1993 y 1998), como entendió la STC 28/1984, de 28 de febrero, FJ 2.
- c) Los arts. 2 y 7 del Convenio Económico de 31 de julio de 1990, como reconoció la Ley 25/2003, de 15 de julio, plasman los límites de la autonomía tributaria, conforme al artículo 45.3 LORAFNA. Por tanto, el ejercicio del poder tributario de Navarra, que reconoce al art. 2.2, se encuentra limitado sólo por el art. 7, que son la concreción de los límites a las competencias de Navarra derivados de la propia Constitución y de la LORAFNA: “La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este convenio”.
- d) El Convenio económico es la norma delimitadora de competencias entre Navarra y el Estado que, junto a la Constitución y la LORAFNA integran el bloque de la constitucionalidad que debe tenerse en cuenta para la resolución del recurso.
- e) Navarra tiene plena competencia para establecer su régimen tributario y para la creación del impuesto navarro sobre los grandes establecimientos comerciales, aunque no lo tiene establecido el Estado, respetando la estructura básica del sistema tributario estatal y los límites establecidos en el Convenio económico.
- f) No es aplicable a Navarra la LO 8/1980, LOFCA, conforme a su disposición adicional segunda, que se remite al sistema tradicional del convenio económico, sin que tenga carácter supletorio ni sea medio para llenar las lagunas en el Convenio que así lo justificaran.
- g) Rechazó que el impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales incidiera en la misma materia imponible que la del impuesto sobre actividades económicas o licencia fiscal de Navarra regulado por la Ley Foral 2/1995, ni en cuanto a la identidad en sus elementos esenciales, pues los

hechos imponibles, los sujetos pasivos, la base imponible y el tipo de gravamen son distintos, no vulnerando el art. 6.3 LOFCA.

- h) Insistió en la invocada finalidad extrafiscal¹⁰, de naturaleza medioambiental, urbanística y de ordenación de las actividades comerciales del impuesto, según el preámbulo y el articulado de la Ley Foral, delimitando los establecimientos gravados en función de la dimensión, que provoca los problemas medioambientales y urbanísticos cuyos costes sociales se pretenden compensar.

3. Trámite sobre la pérdida del objeto del recurso

Tras las anteriores alegaciones del Abogado del Estado y de la representante del Parlamento de Navarra, el 15 de marzo de 2011 se abrió un nuevo trámite, conforme al art. 84 LOTC, para que las partes se posicionaran sobre la incidencia que pudiera tener en el recurso la modificación del Convenio económico por la Ley 25/2003, de 15 de julio¹¹, y la modificación de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

-
10. Así lo ha constatado la STC 122/2012, de 5 junio, al reconocer que “el tributo tiene, aunque sea parcialmente, una *finalidad extrafiscal*, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles” (FJ 7). La función de los impuestos como medio para la política económica general y para la consecución de los principios y fines constitucionales está reconocida por el art. 2.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre. La Ley de Haciendas locales contempla en sus arts. 20.1, 24.2 y 28 la imposición de tasas sobre la “autorización de actividades que supongan una incidencia ambiental negativa”, cuya cuota tributaria considerará la “intensidad de la incidencia medioambiental objeto del gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-ambiental”, siendo el hecho imponible la “incidencia ambiental negativa del contribuyente, que provoque la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales de carácter local, por las Entidades respectivas”. La STC 289/2000 reconoció la capacidad contaminante como manifestación de una capacidad económica susceptible de gravarse. La STC 37/1987, de 26 de marzo, reconoció la competencia autonómica y asumió la “extrafiscalidad”, imposición en ejercicio de competencias materiales a conseguir por este medio, con base en los arts. 40.1 y 130.1 CE, para realizar los principios rectores de la política social y económica por medio de la autonomía financiera para el desarrollo de sus competencias (art. 156.1 CE). Supone “un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal”. Fue confirmada por la STC 186/1993, de 7 de junio, aceptando la función extrafiscal de los tributos y la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecerlos, en relación con el impuesto sobre dehesas a las que se reconoció capacidad económica como riqueza real o potencial para garantizar el principio constitucional sobre la imposición. También las SSTC 27/1981, 49/1984, 19/1987.
11. El Convenio Económico de 31 de julio de 1990 fue modificado y objeto de un texto íntegro por la Ley 25/2003, de 15 de julio. A su vez esta por la Ley 48/2007, de 19 de diciembre. ALLI ARANGUREN, J. C., *Los Convenios Económicos...*, cit., pp. 534 y ss.

En este nuevo trámite el Abogado del Estado sostuvo en su escrito de alegaciones de 31 de marzo de 2011:

- a) La pérdida de objeto del recurso, dado que la Ley Foral 23/2001 fue recurrida al considerarla inconstitucional por suponer una modificación unilateral del régimen tributario de la Comunidad Foral de Navarra, fuera del régimen “paccionado” o de convenio, sin someterse al crear el nuevo impuesto sobre grandes establecimientos a ningún criterio de coordinación con el régimen tributario estatal, ya que no existía previsión legal alguna sobre la creación de nuevos impuestos por la Comunidad Foral de Navarra.
- b) Esta situación la había variado la Ley 25/2003, de 15 de julio, que modificó el art. 2 de la Ley 28/1990, reguladora del convenio, cuyo apartado 2 dispuso que la Comunidad Foral de Navarra “podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los límites establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este Convenio”. Por tanto, Navarra podía establecer tributos propios dentro del régimen paccionado, y la ley foral recurrida estaba amparada en el ejercicio de la potestad tributaria sujeta al régimen del convenio económico.
- c) La Ley Foral no era disconforme con el art. 3 de la LOFCA, por cuanto el art. 6.3 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 diciembre¹², al establecer las reglas de incompatibilidad se refiere al “hecho imponible”, no a la “materia imponible”¹³, similar a la de los tributos locales y estatales del art. 6.2¹⁴.
- d) Reconoció que la reforma de la LOFCA supuso una menor limitación de la potestad de las Comunidades Autónomas para la creación de tributos propios en relación con el espacio fiscal de los tributos locales, conforme a la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/2009, a la memoria

12. Dispone el art. 6.3 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales”.

13. Para la STC 289/2000, de 30 de noviembre, la “materia imponible” se identifica con la fuente de la riqueza, renta o valor económico que se somete a la imposición, mientras que el hecho imponible es el “acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria” (FJ 4). Para las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio, “el hecho imponible es un “concepto estrictamente jurídico” que la ley fija para “configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

14. Dispone el art. 6.2 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado”. Para impedir que se produzcan conflictos, el art. 9 LOFCA dispone: “a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad. b) No podrán gravarse como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español”.

justificativa del proyecto normativo previo a la mencionada ley, al acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política fiscal y financiera, apartado 4.4.9., y al dictamen del Consejo de Estado número 2099/2010, referido al impuesto andaluz sobre depósitos de clientes en entidades de crédito.

- e) Todo ello llevó al Abogado del Estado a concluir que la regulación del impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales contenida en la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre no vulneraba lo dispuesto en el vigente art. 6.3 LOFCA, lo que conducía a afirmar la pérdida de objeto del recurso, sin que pudiera entenderse que subsistía su inconstitucionalidad.

La representación del Parlamento de Navarra afirmó el 5 de abril de 2011:

- a) La competencia de Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario (arts. 39 y 45.3 LORAFNA y 1 del Convenio de 1990) amparaba la constitucionalidad de la LF 23/2001. Invocó la STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4838):

la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841 reconoció a Navarra una amplísima autonomía tributaria y financiera, no sólo respecto de la Hacienda estatal, sino también de la Hacienda local, y no sólo en el orden de gestión y de recaudación, sino lo que es más importante, en orden a su capacidad normativa¹⁵.

- b) La LF 23/2001 impugnada se ajustaría a las previsiones del Convenio económico vigente y estaría plenamente amparada en las competencias históricas de Navarra para establecer tributos, lo que confirmó el art. 2.2 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, reiterando la competencia histórica de Navarra de establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en su apartado 1 y los criterios de armonización del art. 7 del Convenio. Por tanto, la competencia de la Comunidad Foral Navarra no era “nueva”, a partir de la citada Ley 25/2003, sino preexistente y nuevamente reconocida.
- c) En ningún caso sería aplicable a Navarra el art. 6.3 LOFCA conforme a la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, según su DA 2ª, que delimita el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas de régimen común.

15. Fue dictada en el recurso 296/2005 interpuesto por el Abogado del Estado contra la resolución de la Junta Arbitral entre el Estado y la Comunidad Foral de 15 de julio de 2005, dictada en conflicto 1/2004, sobre la determinación de la competencia para regular, aplicar y revisar el IVA que grava la desvinculación del régimen de depósito no aduanero de mercancías. Contiene una clara y rotunda doctrina sobre las competencias de Navarra en la materia: “La potestad de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos que no se hayan previsto en el Convenio Económico (que reciben la denominación de ‘tributos no convenidos’) se encuentra expresamente reconocida en el artículo 2.2. del Convenio Económico. Y es también regla general, jurisprudencialmente aceptada, a partir de dicho Convenio, la integridad del régimen tributario foral de Navarra”.

III. LOS FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA Y EL RECONOCIMIENTO DE LAS FACULTADES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

La STC 208/2012 desestima el recurso, por haberse producido un cambio de régimen que legitima la ley conforme al principio del *ius superveniens*. Analiza la naturaleza de los derechos históricos y el alcance de la competencia tributaria de Navarra en el marco constitucional.

1. Aplicación del principio del *ius superveniens*

La LF 23/2001, de 27 de diciembre, se aprobó por el Parlamento de Navarra conforme al convenio económico reformado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que fue modificado por la Ley 25/2003, de 15 de julio. A su vez la LOFCA, cuyo art. 6.3 invocaba el recurrente, fue modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre. Ambas reformas invalidaron los argumentos impugnatorios dejando clara la competencia de la Comunidad Foral para aprobar la ley recurrida.

Esta situación debiera haber dado lugar al desistimiento por parte del Gobierno, pero en el trámite de alegaciones ambas partes incidieron en “la pervivencia de la controversia” y, por tanto, en la necesidad de que el Tribunal se pronunciara¹⁶. Aunque el Gobierno reconocía la competencia de Navarra para establecer tributos *ex novo*, la discutía sosteniendo su sujeción a la LORFCA. Lo negaba el Parlamento de Navarra por la reforma del art. 7 de la Ley del convenio.

Por tanto, la controversia competencial se limitó a si resultaban o no aplicables a los tributos propios establecidos por Navarra los límites contenidos en la LOFCA, y, en caso de alcanzarles, si afectaba al impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales el art. 6.3 LOFCA por ser similar al impuesto local sobre actividades económicas.

El Tribunal invocó su doctrina sobre el *ius superveniens*, aplicando las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia (STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 2 c)¹⁷. Aquellas eran la Ley 25/2003, de 15 de julio, el art. 2.2 de la Ley del convenio, que permite a la Comunidad Foral de Navarra establecer “tributos distintos de los convenidos”, que deberán respetar

16. El TC recuerda que, aunque se hubiera producido el desistimiento, no le vincularía automáticamente (SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 1; 362/1993, de 13 de diciembre, FJ único; y ATC 283/1993, de 21 de septiembre, FJ 2).

17. SSTC 134/2011, de 20 de julio; 157/2011, de 18 de octubre; 120/2012, de 5 de junio; 122/2012, de 5 de junio.

“los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este Convenio”. Por su parte, el art. 6.3 LOFCA reformado por la Ley Orgánica 3/2009, dispone que dichos tributos propios “no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales”.

A partir de tales normas, se planteó el debate sobre el alcance de los límites de la LOFCA a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral, que “no hayan sido acordados con el Estado o si, por el contrario, dichos tributos propios se delimitan únicamente con los criterios establecidos en la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral y la Ley del convenio”. El Abogado del Estado negó el poder tributario originario de la Comunidad Foral, que sólo se reconoce al Estado por el art. 133 CE, sujetándose a la LOFCA los tributos no convenidos¹⁸.

Este planteamiento fue rechazado por la representación del Parlamento de Navarra por cuanto

la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas en ningún caso puede ser aplicable a la Comunidad Foral, dado que su disposición adicional segunda prevé que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio económico.

2. Contenido y alcance del régimen foral

La STC establece las premisas de su pronunciamiento en la consideración del régimen foral de Navarra y de sus competencias tributarias, cuyo interés estriba en invocar y reiterar la doctrina sobre el contenido de los derechos históricos en el marco constitucional, corroborando su doctrina en la materia:

-
18. Sin entrar en debates dogmáticos, es lo cierto que el poder tributario de Navarra es históricamente originario y reconocido como propio por la Ley de 1841 y los Convenios Económicos, que se armoniza con el del Estado por medio de los Convenios Económicos (STC 76/1988, de 26 de abril, referida a su actualización en el marco constitucional y de los Estatutos, FJ 3, confirmando el acceso de Navarra a la autonomía conforme a la DA 1ª). Este origen lo avalaron la DA 1ª CE y los arts. 2 y 45 LORAFNA, aunque sean poderes distintos por el apoyo de aquel en la soberanía y este en la autonomía reconocida como derecho histórico por la misma Constitución y el resto de las normas del bloque de la constitucionalidad, que supone un límite al primero para poder establecer tributos al margen del Convenio. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Económico”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, 98, 1998, pp. 221 y ss.; “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, en RÁZQUIN LIZARRAGA, J. A., *Nuevas perspectivas y retos en el XXV aniversario del Mejoramiento del Fuero*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 2007, p. 611. DEL BURGO AZPÍROZ, J. A., *La autonomía financiera de Navarra. El sistema de Convenio Económico*, Pamplona: Gobierno de Navarra, 1996, pp. 89 y ss., afirma el poder tributario propio en sentido tradicional en virtud de su naturaleza originaria.

Parte de la DA 1ª CE invocando la doctrina que ha venido elaborando sobre el alcance de la misma en sus dos apartados exponiéndolo en cuanto a contenido, competencias y garantía institucional (FJ 4):

a) Contenido y competencias:

Lo hace con una invocación sistematizada de la doctrina sentada sobre estos aspectos (FJ 4.a):

los regímenes forales “surgieron o cobraron vigencia en contextos muy distintos del que representa la actual Constitución, los principios que proclama y la organización territorial que introduce” (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2), hemos afirmado que lo que la Constitución garantiza es la propia existencia de un régimen foral, pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente lo hayan integrado (STC 76/1988, FJ 4; doctrina reiterada, entre otras, en las SSTC 86/1988, de 3 de mayo FJ 5; y 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 26).

El segundo párrafo de la DA 1ª CE es el medio para su actualización:

De acuerdo con esta doctrina, aplicable tanto a los territorios forales del País Vasco, como a la Comunidad Foral Navarra (como corrobora, entre otras, la STC 86/1988, FJ 5), el segundo párrafo de la disposición adicional primera de la Constitución, que posibilita la actualización general de dicho régimen foral, y dispone que ello se lleve a cabo “en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía”, incorpora una precisión que supone un complemento indisoluble del primer párrafo de la disposición. Dicho precepto debe ser, por tanto, considerado “en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización” (STC 76/1988, FJ 3).

La actualización está vinculada a la Constitución como norma suprema producto del poder constituyente que asume las situaciones anteriores invocadas por la DA 1ª CE:

La propia actualización prevista es consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema que posee la Constitución, norma a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9 CE), pues como constatamos en la misma Sentencia, la soberanía nacional, de la que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 CE) “imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales”, y ello porque la Constitución “no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante

general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones ‘históricas’ anteriores” (STC 76/1988, FJ 3).

Las competencias históricas a que se refiere la DA 1ª se reconocen “en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía” por medio de la LORAFNA:

dichas competencias deberán ser asumidas mediante la norma estatutaria (STC 140/1990, de 20 de septiembre, F3, con cita de las SSTC 11/1984, de 2 de febrero, FJ 4; 123/1984, de 18 de diciembre FJ 3; 76/1988, de 26 de abril, FJ 4; y 94/1985, de 29 de julio, FJ 6), norma que, en el caso de Navarra, es la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del régimen foral.

Por ese medio se reconocen, actualizan y delimitan los derechos históricos, que no son por sí mismos títulos competenciales, sino en cuanto son concretados estatutariamente, delimitando el ámbito competencial:

hace referencia “a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado” (STC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3), pero sin que dichos derechos puedan considerarse, por sí mismos, títulos competenciales autónomos de los que quepa deducir competencias (STC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3)¹⁹. Así, una vez asumidas las competencias “el respectivo Estatuto deviene el elemento decisivo de la actualización de los derechos históricos” (STC 140/1990, FJ 3), de manera que es esta norma, como integrante del bloque de la constitucionalidad (art. 28 LOTC) la que, junto a las demás previstas en la Constitución, delimita el ámbito competencial de la Comunidad Foral.

En el caso de Navarra el reconocimiento de los derechos históricos se ha producido, “sólo como consecuencia de la asunción estatutaria”, por medio de la LORAFNA y “en el marco de la Constitución”, a pesar de las invocaciones historicistas que se contengan en aquella, siendo el Convenio el elemento básico cuyo contenido material es variable en cada momento histórico:

19. AMATRIAIN CÍA, I, “El impuesto...”, p. 36, invocó la STC 123/1984 afirmando que el Tribunal “ha desterrado cualquier posibilidad de entender que el poder tributario de Navarra se encuentra anclado o basado en un título jurídico metaconstitucional o preconstitucional”. Al invocar la DA 1ª CE se ha de hacer de modo íntegro, concluyendo: “Todo poder tributario se halla fundamentado en la Constitución, por lo que no puede admitirse la existencia de un poder tributario que no se someta al sistema diseñado por la Constitución. Navarra, entonces, no tiene poder tributario *per se*, sino que lo tiene en la medida en que se fundamenta en el texto constitucional”.

En consecuencia, aunque el art. 2.1 LORAFNA disponga que “los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos con arreglo a la Ley de 25 de octubre de 1.839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1.841 y disposiciones complementarias, a la presente Ley Orgánica y a la Constitución, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero de su disposición adicional primera”, y el art. 39.1 a) afirme su origen en la citada “Ley Paccionada” de 16 de agosto de 1841, estas remisiones históricas han de ser interpretadas en el actual contexto, lo que permite concluir que se refieren a las citadas líneas básicas del sistema de Convenio, pero no a su contenido material en cada momento histórico, contenido que, por otro lado, ha experimentado una sustancial transformación en el último siglo.

El Convenio económico ha sido un medio con muy variado contenido material, que ha experimentado profundos cambios a lo largo del siglo XX conforme se transformaba el sistema tributario estatal, de tal modo que

la anterior evolución, o transformación, de la materia tributaria ha informado la actualización del sistema tradicional de Convenio, que se concreta en la Ley del convenio, y que se refiere ya a las figuras tributarias modernas, establecidas en el ordenamiento jurídico del Estado tras la aprobación de la Constitución.

Esta evolución histórica del instrumento lleva a la STC a descartar la tesis de la Letrada del Parlamento, sosteniendo que el régimen del convenio actual se fundamenta en la DA 1ª CE y en su actualización para no petrificarse:

la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra, cuyos antecedentes históricos se sitúan efectivamente en el art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, no trae causa de esta norma ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados.

3. La garantía institucional de la foralidad

Invoca la STC su doctrina sobre la “garantía institucional de la foralidad [...] que exige que se preserve un “núcleo identificable” de la institución (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3)”, lo que significa que

aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral —y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad— y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6).

Entra a concretar el “mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad” garantizado diferenciando dos aspectos (STC 148/2006, de 11 de mayo (FJ 7):

- a) La existencia de un elemento sustantivo que es el sistema tributario propio de la Comunidad Foral coordinado con el del Estado.
- b) La “vertiente participativa, que en esta materia implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. La Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido (STC 148/2006, FJ 8)”.

4. La potestad tributaria de Navarra y la aplicación de la LOFCA

En el fundamento jurídico 5 se reconocen los derechos históricos de Navarra en materia tributaria, actualizados por el art. 45 LORAFNA conforme al “sistema tradicional del Convenio Económico” (art. 45.1), que implica que Navarra podrá “mantener, establecer y regular su propio régimen tributario” (art. 45.3) de acuerdo con lo establecido en el Convenio, que al ser acordado previamente entre el Estado y la Comunidad foral, tiene “naturaleza paccionada” (art. 45.4).

Califica el Convenio Económico de “especialidad” diferenciadora del resto de Comunidades Autónomas, cuya norma estatutaria (LORAFNA) le permite asumir competencias tributarias y establecer un sistema tributario propio. La contrapartida que tiene esta autonomía consiste

en la aplicación de criterios de coordinación, que en la Ley del convenio se ha traducido en que el sistema tributario que establezca la Comunidad Foral de Navarra deberá ser reflejo del estatal, lo que se lleva a cabo mediante el establecimiento de tributos denominados por ello “tributos convenidos”. Se configura así un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado, a cuyas concretas figuras impositivas se refiere expresamente la Ley del convenio.

Respecto a los “tributos convenidos” art. 7 de la Ley del convenio establece como límites específicos los “criterios de coordinación” general que la

“Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria” deberá adecuarse en sus conceptos a lo establecido en la Ley general tributaria, mantener una “presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”, respetar y garantizar “la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios” y, finalmente, utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en la normativa de territorio común.

Pero también existe un “límite genérico” de coordinación de carácter conceptual y de presión fiscal:

en la medida en que las normas estatales que regulan los diferentes tributos se constituyen en última instancia en el parámetro de contraste con respecto al cual se aplican buena parte de los criterios específicos, como la exigencia de que los conceptos se adecuen a la Ley general tributaria [art. 7 a)], o a que la normativa tributaria foral mantenga “una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado” [art. 7 b)].

Dentro de los anteriores criterios y límite de coordinación Navarra tiene reconocida la capacidad para establecer tributos distintos de los convenidos, conforme art. 2.2 de la Ley de la reforma del convenio por la Ley 25/2003, “respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este convenio”.

De lo que dedujo la representación del Parlamento de Navarra que el propio tenor literal del precepto implica que los límites de la LOFCA “no resultarían de aplicación a dichos impuestos, como tampoco lo serían con respecto de los impuestos convenidos”.

Sin embargo la STC no lo acepta, afirmando que “con carácter general, los criterios específicos de coordinación establecidos en la Ley del convenio no excluyen, como ya se ha explicado, la plena aplicación de los límites que al poder financiero de las Comunidades Autónomas establece la Constitución”. A partir de ella lo extiende a los derivados de la LOFCA con los siguientes argumentos:

A) Resulta aplicable a la Comunidad Foral la LOFCA y las limitaciones que se desprendan de la misma.

Entiende que, como no existe en el Convenio Económico afirmación en sentido contrario, en los que no aparezcan como límites genéricos o específicos en aquel, pueden además invocarse los derivados de la citada Ley Orgánica:

a) Rechazando la postura Parlamento de Navarra sobre la inaplicación de la LOFCA:

no se desprende del propio tenor literal del citado art. 2.2 de la Ley del convenio, ni fundamentalmente, de las disposiciones adicionales primera y segunda LOFCA, que en absoluto excluyen la aplicación de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas a los sistemas forales, aunque reconocen la virtualidad de la Ley del convenio como norma especial de aplicación en aquellas materias sujetas al modelo de Concierto o Convenio.

b) Por el contrario, invoca el apartado 2 del art. 1 de la LOFCA “[l]a financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades”, lo que no quita, como precisa la DA 2ª de esta misma norma, que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule “por el sistema tradicional del Convenio Económico”.

c) De lo expuesto anteriormente concluye una aplicación extensiva de la LOFCA, a pesar de su DA 2ª, a lo no convenido que no considera dentro del pacto foral:

la actividad financiera de esta Comunidad Foral, en lo tocante a su “sistema tradicional”, se regirá por la Ley del convenio y, en lo que no forme parte de su sistema tradicional, se le aplicará la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas. Pues bien, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad, dicho sistema tradicional se refiere a la garantía institucional de la foralidad en la materia, cuyo aspecto central es el específico régimen de tributos convenidos, figuras que tienen carácter pactado, condición ésta que resulta inseparable de la foralidad como ha quedado expuesto.

B) Integrando lo dispuesto en el Convenio con la LOFCA respecto a los nuevos tributos que establezca la Comunidad Foral de Navarra, distintos de los convenidos, conforme al art. 2.2 de la Ley del convenio:

a) Por formar parte del mismo sistema constitucional de poder tributario:

si bien “respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio”, debe ser entendido necesariamente de acuerdo con el esquema constitucional descrito, lo que exige llevar a cabo una interpretación integradora de acuerdo con la cual la LOFCA, por un lado, y la LORA-FNA y la Ley del convenio, por otro, no son de aplicación excluyente, sino que forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto

de poder tributario, sistema que, conviene recordar, constituye un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás (STC 5/1983, de 4 de febrero, FJ 3).

- b) El sistema fiscal de Navarra no está al margen del propio de las competencias tributarias estatales, como pretende el Parlamento de Navarra, que

debe así descartarse porque implica asumir que el sistema jurídico foral se encontraría al margen de las competencias del Estado para la coordinación de las competencias tributarias (art. 149.1.14 CE), de manera que, según la tesis que se propone, la Comunidad Foral ostentaría un poder tributario que quedaría extramuros de la norma que según la Constitución debe delimitar el sistema de ingresos públicos autonómicos (arts. 133.2 y 157.3 CE)²⁰.

- c) Frente a la postura de la Cámara, la LOFCA es el instrumento de la coordinación y de la solidaridad constitucional:

hemos reiterado en numerosas ocasiones que la LOFCA es la norma a través de la cual el Estado ejerce sus potestades de coordinación y garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la Constitución (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9; 31/2010, de 28 de junio, FJ 135; y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), configurando así un sistema en el que las Comunidades Autónomas no están habilitadas para elegir de forma unilateral el sistema con arreglo al cual deberán financiarse (por todas, STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7).

- d) La LOFCA es aplicable a Navarra, aunque ni la LORAFNA ni la ley del Convenio Económico lo dispongan ni invoquen esa competencia estatal:

El hecho de que ni la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral ni la Ley del convenio hagan referencia expresa a la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas no desvirtúa la anterior conclusión, pues el papel de esta Ley Orgánica en el sistema constitucional de reparto del poder tributario deriva, como es lógico, de la propia Constitución (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14), sin que por tanto sea preciso que la competencia del Estado sea reiterada específicamente en cada una de las normas sobre la materia, como este Tribunal ha establecido, con carácter general, en múltiples Sentencias (por todas, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 4; y 31/2010, de 28 de junio, FFJJ 59 y 64).

20. Muy distinta ha sido la opinión del Tribunal Supremo en la sentencia de 9 de junio de 200 (RJ 4838), que coloca el valor del Convenio como medio imprescindible para que, de modo convenido, pudieran aplicarse las normas estatales.

- e) De la garantía institucional del régimen del Convenio Económico deduce que no se trata de un sistema autónomo y estanco:

A la misma conclusión conduce la propia interpretación de la garantía institucional que implica el sistema de Convenio que, como se ha expuesto en el fundamento cuarto, desde sus orígenes históricos tiene un contenido eminentemente tributario, pero no es un sistema jurídico autónomo, como si de un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general se tratara. Así lo evidencia el examen de los propios criterios de coordinación establecidos en la Ley del convenio, que se refieren a figuras tributarias específicas.

- f) Por reducción al absurdo:

pues de aceptarse la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra resultaría que la propia Ley del convenio puede obviar el propio carácter pactado que es consustancial a los tributos convenidos, dejando una espita abierta a que se establezcan tributos que estarían fuera del sistema paccionado, específico para las concretas figuras tributarias “convenidas”, pero fuera también del sistema de coordinación general para el resto de figuras tributarias. *Tertium genus* que, sin embargo, no tiene cabida en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad.

C) Por integración y aplicación “conjunta”, “armónica”, “sistemática e integradora” de todas las normas invocadas: LORAFNA, LOFCA y Ley del Convenio Económico:

- a) Si se realiza una interpretación “de acuerdo con las reglas generales de la hermenéutica y como exige además, de forma específica, la propia disposición final LOFCA”, la Ley del Convenio

constituye la norma especial, y por tanto de aplicación preferente, en lo que atañe a los “tributos convenidos”, pues en ella se establecen criterios que tienen como finalidad arbitrar una correcta coordinación entre el sistema tributario foral, por un lado, y el del Estado, por otro, teniendo en cuenta que el primero se configura como un reflejo del segundo, según ha quedado también expuesto.

- b) Pero el régimen es distinto en cuanto a los tributos no convenidos o propios, para los que el Convenio no es una “norma especial” de “aplicación preferente”, por cuanto el pacto funciona en “ambas direcciones”:

Ahora bien, la misma conclusión no es aplicable a los tributos propios no convenidos, pues como afirma el Abogado del Estado en su escrito

de demanda, la naturaleza acordada, o “paccionada”, del sistema de Convenio funciona en ambas direcciones. De esta manera, el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos.

Por tanto los tributos convenidos

están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las reglas generales contenidas en los arts. 6 y 9 LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos.

Mientras que los no convenidos no forman parte del contenido esencial de la foralidad:

los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente.

c) Por tanto, como sólo existen las dos citadas categorías “tributos convenidos” y “tributos propios autonómicos” o “distintos de los convenidos” (art. 2.2 de la Ley del convenio), no un tercer género, concluye afirmando que a estos

les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado.

5. No existe doble imposición sobre el mismo hecho imponible

El fundamento jurídico 6 estudia la aplicación a la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del límite del art. 6.3 LOFCA, cuya pérdida de objeto se había producido por las modificaciones de la LOFCA y de la Ley del Convenio. Lo hace a partir de la premisa establecida respecto a la incidencia de aquella sobre los tributos propios de la Comunidad Foral de Navarra.

Invoca la STC 122/2012, de 5 de junio, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, en la que se constató que los elementos esenciales del tributo, como los hechos imponibles, los sujetos pasivos y los diferentes elementos de cuantificación de la obligación tributaria (bases imponibles,

tipos de gravamen, deducciones, bonificaciones, etc.) del impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales establecido por la Ley del Parlamento de Cataluña no eran coincidentes con el impuesto sobre actividades económicas, ni con el impuesto sobre bienes inmuebles, no incurriendo en la prohibición de equivalencia establecida en el vigente art. 6.3 LOFCA.

La doctrina era plenamente aplicable a Navarra por la similitud en sus elementos esenciales del impuesto con el de Cataluña, que había sido su modelo. Lo hace en relación con los elementos sustanciales del impuesto sobre actividades económicas (arts. 146-158 LF 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas locales de Navarra):

Por tanto, de acuerdo con nuestra doctrina relativa al impuesto catalán sobre los grandes establecimientos comerciales, que procede trasladar ahora aquí: “la comparación de las bases imponibles del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos imponibles, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA” (STC 122/2012, FJ 7), por lo que procede así desestimar este motivo de inconstitucionalidad.

IV. LA DEFENSA DE LA TESIS FORAL DE INAPLICACIÓN DE LA LOFCA

Como se ha expuesto, la sentencia se ha dictado extralimitándose el Tribunal respecto al objeto de un recurso de inconstitucionalidad que había perdido su objeto por efecto de las reformas legales de las normas entre las que se planteaba el conflicto: la ley del convenio económico y la LOFCA. Así lo ha entendido invocando el *ius superveniens*. Pudo desestimar el recurso dejando zanjado un conflicto superado legalmente. Pero debió entender que existía un riesgo latente de que hubiese una Comunidad Foral que, por tener un régimen fiscal propio, estaba fuera del espacio de la LOFC.

Probablemente movido de un afán de evitar conflictos utilizó las posibilidades que le proporciona su Ley Orgánica para entrar a resolver un conflicto inexistente, construyendo un nuevo marco que altera el bloque de la constitucionalidad del régimen foral de Navarra, para introducir una norma ajena al

mismo, con la idea de cubrir una inexistente laguna, siendo así que la propia norma estatal se autoexcluye remitiéndose a la norma foral (DA 2ª LOFCA).

La posición mayoritaria que recoge la sentencia está discutida por los votos particulares de los magistrados señores Pérez Tremps, Valdés Dal-Ré y Ortega Álvarez, este último adhiriéndose al anterior. Exponen su posición discrepante, tanto respecto a la procedencia de continuar el procedimiento como en cuanto a la aplicación a la imposición de la Comunidad Foral de la LOFCA.

1. Extralimitación por la pérdida del objeto del recurso

La pérdida del objeto del recurso la establece el primer voto con base en las reformas de las leyes 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico, y de la LO 3/2009, de 18 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. La fundamenta en su concepto de la jurisdicción constitucional, conforme a la Constitución y a su Ley Orgánica, que

obliga a que el Tribunal deba ejercer un intenso autocontrol en su actuación para dejar el mayor margen de actuación a los poderes públicos, autocontrol que ha de proyectarse, entre otras cosas, sobre la estricta sujeción al objeto de los conflictos y recursos ante él planteados y de acuerdo con los argumentos aportados por las partes.

Cabe ampliar los límites de los planteamientos y argumentos de las partes a preceptos no impugnados “por conexión o consecuencia”, invocándose “la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el recurso del proceso” (art. 39 LOTC), que

deben ser interpretadas, y así lo han sido hasta el presente, de manera restringida como mecanismos para evitar errores manifiestos, incongruencias claras o graves disfuncionalidades en la tarea de enjuiciamiento del Tribunal, coherentemente con el autocontrol al que el Tribunal debe someterse en el ejercicio de su jurisdicción, que responde al principio de justicia rogada.

Aplicando el anterior principio al litigio entendió que “el Tribunal ha sobrepasado los límites en los que entiendo que debe desenvolver su enjuiciamiento”, aún habiendo oído a las partes respecto a las reformas legales, que coincidían en “que las citadas reformas hacen que no perviva el recurso”, aunque no lo solicitaron formalmente. Rechazó la afirmación de la sentencia de que las partes “ponen de manifiesto la pervivencia actual de la controversia”.

Aunque lo hubiesen hecho, tampoco “estaría vinculado el Tribunal por un hipotético desistimiento formal”:

Sin embargo, manifestándose las partes en el sentido de que el conflicto que subyace el recurso de inconstitucionalidad había desaparecido como consecuencia de las reformas legislativas ya señaladas, este Tribunal debería haberse abstenido de entrar en la cuestión ya no conflictiva para aquéllas, máxime teniendo en cuenta la relativización del juego del *ius superveniens* abierta recientemente, y recordada en sentido contrario por la Sentencia.

Aún siendo de interés la cuestión de la aplicación o no a los tributos propios de los territorios forales de la LOFCA, el autocontrol del Tribunal en el ejercicio de su jurisdicción le debió llevar a no “entrar a resolverla salvo que haya, como se ha indicado por el Tribunal, “un interés público” o una “afectación a particulares”, conceptos ambos que no pueden confundirse con un interés meramente doctrinal”. Rechazó que se produjesen los motivos invocados, dándose una extralimitación por parte del Tribunal:

En todo caso, en el presente asunto no se ha justificado que ninguna de esas circunstancias concorra. Deben ser, en efecto, muy poderosos el interés o la afectación para actuar en un conflicto en el que las partes, el Gobierno de la Nación y una Comunidad Autónoma, en este caso Foral, han dejada puesta de manifiesto su opinión en el sentido de la inexistencia de conflicto por su desaparición. Con ello, en mi opinión, este Tribunal se ha extralimitado en el ejercicio de su función constitucional y debería haber declarado la pérdida de objeto del recurso.

El magistrado señor Pérez Tremps, con invocación y remisión expresa al voto del magistrado señor Dal-Ré, sostuvo la pérdida del objeto y, por tanto, la desestimación del recurso, que precisó el voto particular de este último con distinta argumentación de la recogida en los fundamentos jurídicos 5 y 6 de la sentencia. La desestimación debió ser efecto de la modificación del régimen legal del Convenio Económico y de la LOFCA,

aplicando la consolidada doctrina relativa al *ius superveniens*, una vez que la Ley del Convenio ha previsto expresamente la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, tales tributos han quedado sujetos a la disciplina del propio sistema de Convenio.

Adujeron que debió desestimarse el recurso sin necesidad de entrar a valorar la compatibilidad de la Ley Foral 23/2001 con el art. 6.3 LOFCA.

La extralimitación condujo a la asimilación del régimen fiscal de la Comunidad Foral, basado en la DA 1ª CE, la LORAFNA y la Ley del convenio económico, con el propio de las Comunidades Autónomas establecido por la LOFCA. La integró en aquel grupo normativo, siendo así que el desarrollo y concreción del derecho histórico no lo realiza en Navarra la LOFCA, sino la LORAFNA, que se remite al Convenio económico. Así lo reconoció la LOFCA en su DA 2ª al remitirse al mismo.

2. Inaplicabilidad de la LOFCA a los tributos propios de los territorios forales

El magistrado Pérez Tremps invocó y se remitió a los argumentos expuestos en la deliberación por su compañero señor Valdés Dal-Ré sobre la “inaplicabilidad de la LOFCA a los tributos propios de los territorios forales, en este caso de Navarra”, por la

suficiencia del complejo normativo formado por la Constitución, la LORAFNA, y la Ley de convenio a efectos de enjuiciar su constitucionalidad, como la propia LOFCA establece en su disposición adicional segunda, que dispone que “la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico”²¹.

Por tanto, el Convenio Económico ha sido y sigue siendo el medio adecuado para regular el ejercicio de la competencia de la Comunidad Foral²²:

Es pues en la correspondiente ley que regula el Convenio donde debe regularse dicha actividad, y no parte de ella, actividad que ha de incluir tanto los tributos convenidos en sentido estricto como los propios ya que la LOFCA no los diferencia.

-
21. Así lo confirmaron las SSTC 11/1984, de 2 de febrero, y 76/1988, de 26 de abril, al establecer los derechos históricos en el marco de la Constitución y los Estatutos, conforme a la DA 1ª CE, de modo que la investigación histórica sirva para conocerlos y para “facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia”, que no se produjo en este caso al estar perfectamente determinado por el art. 45.2 LORAFNA y el Convenio económico cual es el grupo normativo propio que los regula. Estas normas determinan no sólo la “imagen de la foralidad” y su “garantía institucional” (STC 32/1981, de 28 de julio), sino su propio contenido determinado en el bloque de la constitucionalidad.
 22. SIMÓN ACOSTA, E., “El Convenio Económico...”, cit., p. 607: “En definitiva, la propia Constitución reconoce que las fuentes normativas del régimen financiero particular de Navarra son, fundamentalmente, la LORAFNA y el Convenio Económico, es decir las leyes actualmente vigentes que delimitan las competencias del Estado y de Navarra”.

a) La LOFCA no forma parte del bloque normativo de la foralidad.

La actividad financiera y tributaria de Navarra está sujeta a un bloque normativo formado por la Constitución, la LORAFNA, la Ley del Convenio Económico y el Derecho comunitario, como la última establece, sin que forme parte del mismo la LOFCA:

Sólo esta ley [del Convenio], la LORAFNA, la Constitución, y eventualmente el Derecho de la Unión Europea, forman el conjunto o bloque normativo que enmarca esa actividad así como su “armonización [...] con el régimen general del Estado” (disposición adicional segunda *in fine*).

Por tanto el grupo normativo del sistema foral se integra en sus propias normas, de modo que

las eventuales insuficiencias o disfunciones que puedan detectarse en ese bloque normativo no justifican acudir, al menos sin remisión expresa, a normas ajenas al subsistema foral de fuentes sino, en su caso, subsanarse mediante las oportunas reformas legislativas.

En opinión del magistrado señor Dal-Ré las reformas de las leyes del Convenio Económico y LORAFNA, habían dejado sin motivo el recurso y conducían a su desestimación, ya que se había previsto “expresamente la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, tales tributos han quedado sujetos a la disciplina del propio sistema de Convenio”.

b) La garantía institucional de la foralidad.

La reforma del régimen del Convenio suponía dos efectos: la garantía institucional de la foralidad y la integración de los nuevos tributos en sus propias normas:

la ampliación del ámbito de la garantía institucional de la foralidad, en su vertiente tributaria, a los tributos no convenidos; de otro, la aplicación a esta categoría de tributos, la de los no convenidos, de los principios y criterios de armonización recogidos en los arts. 2.1 y 7 de la propia Ley del convenio.

De este modo se refuerza la foralidad sin aplicarle la LOFCA:

el objetivo final de ambas consecuencias no ha sido otro que reforzar la singularidad y la completitud del sistema de Convenio económico. Este no permite la existencia de figuras tributarias al margen de lo dispuesto en el mismo, pero tampoco consiente la aplicación directa

del art. 6.3 LOFCA a la Comunidad Foral de Navarra, como si de una Comunidad Autónoma de régimen común se tratara.

Así se desprende de la LORAFNA y de la remisión de la DA 2ª LOFCA al régimen del Convenio Económico:

Tales consecuencias derivan también, por otra parte, del bloque de constitucionalidad y, concretamente, de la disposición adicional segunda de la propia LOFCA, que remite al sistema tradicional del Convenio Económico la determinación de los criterios de armonización del régimen tributario foral con el régimen general del Estado, y para terminar alineándose así con el contenido normativo del art. 45.2 de la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (LORAFNA).

El voto particular del magistrado señor Dal-Ré expone que el pacto es el núcleo esencial de la garantía institucional de la foralidad, de los derechos históricos y del sistema paccionado:

En el ámbito tributario, el núcleo esencial de la garantía institucional de la foralidad, trasunto de los derechos históricos amparados y respetados por la disposición adicional primera CE y actualizados a través de la LORAFNA, reside en su carácter paccionado.

c) El convenio económico es el medio para coordinar las competencias forales y estatales amparado por la garantía institucional.

Así lo recoge la STC en su fundamento jurídico 4 b), que asume el alcance del núcleo esencial de la foralidad en materia tributaria concretado y actualizado en los Convenios económicos:

la Comunidad Foral de Navarra dispone de un sistema tributario propio, pero acordado previamente con el Estado. Éste, y no otro, es, en términos de la doctrina constitucional, el núcleo identificable de la institución, el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad, pues, como bien argumenta la tesis mayoritaria, el contenido material o sustantivo de dicho sistema tributario propio está sometido a evolución y actualización, y así se refleja en el preámbulo o en la disposición adicional tercera de la Ley del Convenio.

Los derechos históricos reconocidos por la DA 1ª CE y concretados en la LORAFNA son indisponibles para el legislador y el convenio económico es el medio regulador de la tributación de Navarra:

Ciertamente el papel de la LOFCA proviene de la Constitución y es indisponible para el legislador; pero esta aseveración ha de predicarse igualmente del régimen foral sustentado en la disposición adicional

primera CE y actualizado mediante la LORAFNA, y cuya piedra angular es el Convenio económico que, en lo que aquí importa hacer constar, rige la actividad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra.

Esta se coordina y armoniza de modo paccionado por medio del Convenio con las competencias estatales, actuándose en una doble dirección entre ambas partes:

no se postula en modo alguno que el sistema tributario foral quede al margen de las competencias del Estado para la coordinación de las competencias tributarias (art. 149.1.14 CE); el criterio que se sostiene es bien otro, residiendo en que, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, tal competencia estatal de coordinación se ejerce precisamente a través del Convenio económico. El carácter paccionado funciona efectivamente en una doble dirección, de modo que ni la Comunidad Foral puede decidir unilateralmente sobre el contenido de su sistema tributario, ni el Estado puede aplicar unilateralmente criterios de armonización distintos de los establecidos en la Ley del Convenio.

Es esta naturaleza paccionada para el ejercicio de las competencias tributarias de Navarra la que convierte al Convenio Económico en el medio para articularlas, de modo que

el Convenio resulta ser un universo cerrado, que regula tanto los tributos de exclusiva competencia estatal (art. 3) como los de competencia foral, sean convenidos o no (arts. 1 y 2.2) y que fija los límites de la potestad tributaria foral, los criterios de coordinación y las normas comunes de armonización tributaria, todos ellos aplicables tanto a los tributos convenidos como a los no convenidos (arts. 2.1, 5, 7 y 8), los criterios específicamente aplicables a cada tributo convenido (arts. 9 a 40), los mecanismos arbitrados para la resolución de discrepancias (art. 67), y, en fin, el procedimiento paccionado de adaptación del Convenio a la evolución que experimente el ordenamiento jurídico tributario del Estado (disposición adicional tercera).

Desde estas premisas rechaza la existencia del *tertium genus* que invoca la sentencia para justificar que, al existir unos tributos no convenidos, están sujetos a la LOFCA, por estar todos sujetos al universo del Convenio:

Ni nos encontramos pues ante el *tertium genus* mencionado en la Sentencia de la que discrepo, ni existe un cauce abierto al establecimiento de tributos fuera del sistema paccionado y del sistema general de coordinación previsto en la Ley del Convenio. Como tal universo

cerrado, resultarían aplicables a lo sumo las reglas previstas en el ordenamiento jurídico para los supuestos de laguna legal²³.

La sentencia se separa del régimen de la LORAFNA y del Convenio, al que expresamente se remite la DA 2ª LOFCA, sin explicarlo ni justificarlo, contradiciéndolo:

no explica las razones por las cuales llega a la conclusión de que los criterios de armonización regulados en el art. 7 de la Ley del Convenio, a los que se remite su art. 2.2 en referencia a los tributos no convenidos, no resultan extensibles a los mismos, incurriendo así en abierta contradicción con lo previsto en el propio precepto.

Encuadra esta opinión en la propia doctrina del Tribunal Constitucional sobre los derechos históricos y la garantía institucional de su imagen identificable que se asegura preservando la institución y no un contenido competencial concreto:

En la trascendental STC 76/1988, de 26 de abril, dejamos escrito que “la garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (STC 76/1988, FJ 3).

El núcleo garantizado institucionalmente, aunque no concrete de un modo exhaustivo unas competencias históricas “sí alcanza, como mínimo irreductible, a proteger un régimen de autogobierno territorial con el que quepa reconocer el régimen foral tradicional de los distintos territorios históricos”:

Son de nuevo aplicables, a este respecto, las palabras de la STC 32/1981, cuando afirmaba que la garantía institucional es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre (STC 76/1988, FJ 3).

23. AMATRIAIN CÍA, I., “El impuesto...”, cit., p. 47: considera que el *tertium genus* es el poder tributario de Navarra, situado entre el del Estado y el de las Comunidades Autónomas de régimen común, por no hallarse entre estas sino en un plano distinto y superior.

Su contenido se concreta en el proceso de actualización previsto por la propia DA 1ª CE:

Dentro de estos límites, 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 CE" (STC 76/1988, FJ 4).

La concepción de la garantía institucional de la foralidad supone aceptar la definición de "un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral" (STC 76/1988, FJ 5), que justifica un tratamiento diferenciado de los territorios forales:

garantía constitucional de los derechos históricos puede comportar que el legislador estatal confiera un tratamiento normativo singular o, si se prefiere, excepcional para los territorios forales, cuyo fundamento constitucional reside precisamente en la disposición adicional primera CE (STC 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 26).

d) Carácter paccionado del convenio económico.

En este marco se encuadran "los rasgos característicos del Convenio económico, tal como resulta de su propia historia y de las previsiones de la LORAFNA", que es paccionado:

El primer rasgo reside en su carácter paccionado, al distinguir dos fases en el procedimiento de su elaboración y aprobación: "por una parte, una fase de negociación entre la Diputación Foral y el Gobierno de la Nación, que se plasmaba en un texto acordado por ambas partes; y, en segundo lugar, la prestación de fuerza normativa a este texto por parte del Estado mediante el instrumento normativo correspondiente" (STC 179/1989, de 2 de noviembre, FJ 9).

e) El convenio económico reconoce y concreta la autonomía tributaria.

El Convenio Económico recoge el contenido esencialmente tributario de las competencias de la Comunidad Foral de Navarra, dotada de mayor autonomía, conforme a la STC 148/2006, de 11 de mayo, "plenamente aplicable a *contrario sensu*" (FJ 7):

cuando se trata del sistema tributario resulta posible fundamentar un régimen distinto en el reconocimiento y la actualización de sus derechos históricos por parte del art. 45 LORAFNA, toda vez que tanto el texto del convenio como una investigación histórica sobre las

competencias ejercidas de forma continuada por las instituciones forales con el reconocimiento del Estado (criterios éstos reconocidos en las SSTC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6, y 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 4) permiten reconocer a la Comunidad Foral de Navarra un mayor ámbito de autonomía tributaria que a las Comunidades Autónomas de régimen común, y consecuentemente un grado de vinculación diferente de aquélla a los límites establecidos por el legislador estatal²⁴.

f) La autonomía tributaria de Navarra no está afectada por la legislación general estatal.

Esta mayor autonomía que la diferencia de otras Comunidades la sitúa al margen de la legislación estatal general, afectada por la norma propia negociada con el Estado, que es el Convenio Económico:

En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, estos límites deben quedar en todo caso incorporados al Convenio económico, que resulta ser, en suma, el instrumento previsto en el bloque de constitucionalidad para articular la potestad tributaria foral con la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133 CE.

La conclusión que de todo ello formularon los magistrados Valdés Dal-Ré y Ortega Álvarez es que debió desestimarse, “sin entrar a analizar la compatibilidad de la Ley Foral 23/2001 con el art. 6.3. LOFCA, aunque se alcanzare idéntica conclusión desestimatoria”.

V. CONCLUSIÓN SOBRE LA SENTENCIA Y EL ACTIVISMO JUDICIAL

La STC tiene aspectos muy positivos respecto al régimen foral y a la competencia tributaria de Navarra, que reconoce al desestimar el recurso del Gobierno, invocando la DA 1ª CE, el artículo 45 de la LORAFNA y las sucesivas leyes del Convenio Económico. Reitera su doctrina sobre el alcance de los

24. Esta competencia está no sólo históricamente ejercida en los sucesivos convenios, sino que es expresamente invocada por el art. 45 LORAFNA, de modo que no se trata de un supuesto de investigación histórica, sino de reconocimiento normativo, conforme a las SSTC 11/19084, de 2 de febrero, y 76/1988, de 26 de abril: “si desde luego esa investigación histórica podría contribuir a facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia, no puede admitirse en modo alguno que tal investigación pueda sustituir o desplazar los mandatos estatutarios o legales que actualicen el régimen foral” (FJ 6).

derechos históricos. Todo ello supone reforzar las facultades fiscales propias. Sin embargo entra en cuestiones que modifican el sistema jurídico foral que había sido ampliamente avalado por su propia doctrina sobre los derechos históricos, su encuadramiento en el bloque de la constitucionalidad y la invocada STS de 9 de julio de 2007 (RJ 4938).

A) Producida la pérdida del objeto del recurso, la sentencia pudo declarar su desestimación, sin necesidad alguna de entrar a “elucubrar” sobre si la competencia reconocida exigía o no determinar un nuevo marco respecto al establecimiento de nuevos impuestos antes de que pudieran ser coordinados y armonizados por medio del convenio económico. Esta era una cuestión amparada por el art. 45 LORAFNA, por la ley 25/2003 del convenio económico y por la propia LOFCA, cuya DA 1ª se remite a aquél, lo que siempre se ha entendido como una exclusión de su régimen, aplicable, exclusivamente, a las Comunidades Autónomas, salvo a la Foral de Navarra y a la Vasca.

B) La distinción, que invoca incorrectamente, entre los “tributos convenidos” y los tributos no convenidos” o de nueva creación, le lleva a entender que la plenitud de la competencia de la Comunidad Foral se produce sólo en el marco normativo propio señalado y dentro del mismo (p. ej., la estructura del sistema tributario estatal y aceptar las reformas sustanciales, art. 2 y DA 3ª del Convenio Económico), mientras que la limita para los segundos de modo que el poder innovador se ha de acomodar al régimen que para las Comunidades Autónomas establezca la LOFCA.

Como se ha expuesto al inicio, se produce una confusión del alcance de los términos y de su régimen. Los impuestos los establece la Comunidad Foral y “convenidos” rigen en las condiciones acordadas y entran a formar parte de la aportación que realiza Navarra al Estado por medio del cupo. Los “no convenidos” son los que, en razón a su naturaleza, se acuerda que exaccione el Estado en las condiciones del Convenio, así como las condiciones en que se va a estimar a efectos de su consideración en el cupo. Todo el poder innovador estatal y foral tiene que pasar, necesaria y exclusivamente, por le instrumento de su propio bloque normativo, que es la Ley del convenio económico.

C) Navarra no es en este sentido una comunidad autónoma más, sino una “Comunidad Foral” dotada de un régimen fiscal propio reconocido por la DA 1ª CE, y la LORAFNA, articulado con el Estado por medio del Convenio Económico. Sin considerarlo, la STC ha entendido que su capacidad histórica para establecer tributos propios ha de acomodarse a la LOFCA, cuando no estaba realizada conforme a aquél. Sencillamente ha extendido a la Comunidad Foral la opinión que sostuvo la STC 37/1987, de 26 de marzo a propósito de las medidas tributarias extrafiscales de las Comunidades Autónomas, que la remitía a la CE, la LOFCA y los Estatutos:

Las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

Quizá la invocación que el TC realiza de la STC 122/2012, dictada sobre la Ley 16/2000 del Parlamento de Cataluña, ha llevado al error de asimilar el régimen fiscal de la Comunidad Autónoma con el de la Comunidad Foral. En este caso el poder tributario de Cataluña se basa en la Constitución, en el Estatuto y en la LOFCA.

Pero ese no es el régimen de Navarra, cuyo poder tributario se basa en el derecho histórico reconocido por la DA 1ª CE, en el art. 45 LORAFNA y en el Convenio Económico, de modo que este es el medio de cooperación y armonización entre los sistemas fiscales estatal y foral (art. 2), mientras que la LOFCA lo es para definir el sistema fiscal del conjunto de aquéllas (art. 2 LOFCA), sin precisar para su desarrollo del un instrumento convenido como aquel. Así se desprende del art. 45.3 LORAFNA y del reconocimiento del convenio que realiza la DA 2ª LOFCA, que se autoexcluye de esa función, al remitirse a la LORAFNA y a la Ley 25/2003, de 15 de julio, del convenio económico.

D) La STC ha realizado un ejercicio teórico que conduce a reducir la capacidad tributaria de la Comunidad Foral, prescindiendo de la existencia de un sistema con capacidad en sí mismo para llenar sus posibles lagunas, que, además, reconoció expresamente la LOFCA (DA 2ª), que ahora el Tribunal Constitucional integra, cuando ella misma se excluyó al remitirse al Convenio Económico.

Esto supone una interpretación limitativa de las competencias forales que sólo están sujetas a las normas de su grupo (DA 1ª CE, art. 45 LORAFNA y Convenio Económico, como reconoce la DA 2ª LOFCA) y a los límites que se deriven de las mismas, sin la aplicación de esta última. Contradice la voluntad del constituyente de reconocimiento de la especificidad derivada del derecho histórico y su tratamiento en el bloque de la constitucionalidad por medio de la remisión de la LORAFNA a los convenios económicos, dando soluciones concretas por medio de su propio bloque normativo, que ahora se mezcla con otro ajeno, que lo rechaza al reconocer la validez de aquel (DA 2ª LOFCA). Todo ello por cuanto:

- a) El amparo y respeto de los derechos históricos está realizado al máximo rango por la propia Constitución (STC 76/1988, de 26 de abril), concepto que apela “a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el

Estado" (STC 140/1990, de 20 de septiembre), como ha acontecido con los sucesivos convenios económicos.

- b) El que su actualización se produzca "en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía" no implica que le sea aplicable el Título VIII –en el que no se reconocen los derechos históricos en cuanto al régimen financiero de las Comunidades Autónomas, a los derechos históricos reconocidos con un régimen propio articulado por los Estatutos, como es el caso de la LORAFNA, que lo hace por medio de la Ley del convenio económico. En una y otra se depurarían los contenidos anticonstitucionales que en la materia pudieran existir, y su articularía la armonización financiera que viene realizándose históricamente²⁵.
- c) El art. 45 LORAFNA y la Ley 25/2003, de 15 de julio, han reconocido el "derecho histórico" y el instrumento para su ejercicio armonizado con el sistema fiscal estatal, como propios de la garantía institucional de la foralidad navarra y modo de actualizarla y adecuarla a las nuevas necesidades, aplicando las SSTC 32/1981, de 28 de julio, 95/1985, de 29 de julio. Constituye un "régimen singular", una "particularidad, constitucionalmente legitimada" (STC 181/1988, de 13 de octubre).
- d) Se ha de destacar la trascendencia de los instrumentos previstos por el bloque de la constitucionalidad, como medio para materializar el contenido del derecho histórico y su encaje en el sistema fiscal general, que ahora se ignora por la STC, porque, como dijo la STC 76/1988, de 26 de abril, refiriéndose al "concierto económico", pero aplicable al "convenio económico",

implica un elemento acordado o paccionado, integrante del núcleo del régimen foral [...] que constituye, por tanto, parte del contenido mínimo de la garantía institucional de ese régimen, en cuanto que su desaparición supondría la de un factor esencial para que pudiera reconocerse la pervivencia de la foralidad.

E) Los votos particulares recogen los principios de la foralidad en la materia, frente al activismo judicial (*judicial activism*)²⁶, que caracteriza a la sentencia, propio del mundo anglosajón²⁷. Se aplica a las instancias jurisdiccionales que

25. Conforme a la STC 11/1984, de 2 de febrero, la investigación histórica ayudaría a precisar el contenido y alcance de los derechos históricos en el régimen estatutario.

26. *Black's Law Dictionary*, West Group, Second pocket edition, 2001, p. 380: define el activismo judicial como la "filosofía para la toma de las decisiones por la que los jueces aplican al dictar sus sentencias, entre otros, sus propios criterios en materia de política pública". Término acuñado por SCHLESINGER, A., "The Supreme Court: 1947", en *Fortune magazine*, 35, 1947, pp. 73-79. 201, 202, 204, 206, 208, 211, 212. KMIEC, K. D., "The origins and current meanings of judicial activism", en *California Law Review*, 92, 2004, pp. 1442-1477.

27. RAYBURN YUNG, C., "Flexing judicial muscle: an empirical study of judicial activism in the federal courts", en *Northwestern University Law Review*, 105, 1, 2011, pp. 1-60, formula

consideran que pueden superar el marco legal²⁸. A este comportamiento se opone el autocontrol o la autolimitación [*judicial(self) restraint*]²⁹ invocados por los votos particulares, que el Tribunal no ha practicado, creando un conflicto donde no existía, alterando el sistema jurídico sin que se discutiera y pretendiendo uniformarlo al someter la competencia foral a un régimen que le es ajeno.

El margen de actuación de los poderes públicos que se invoca había establecido un régimen paccionado y su grupo normativo. Su propio dinamismo llevó a paliar los posibles conflictos con las modificaciones legales y ahora, sin que nadie le llame a hacerlo, sin justificación, necesidad o interés público, se altera por una decisión que no resuelve ningún conflicto de constitucionalidad. Supone un comportamiento incongruente al dar solución a un conflicto inexistente y al margen del régimen aplicable al mismo.

El activismo se puede entender en la resolución de un conflicto, pero no como ejercicio teórico cuando el conflicto se ha superado por el legislador dentro de la Constitución.

El teoricismo dogmático, el tecnocratismo normativo, una jurisprudencia de conceptos o, lo que es peor, no diferenciar entre el régimen foral y el autonómico, se imponen a la realidad del reconocimiento y ejercicio de los derechos históricos en el marco constitucional de manos del intérprete. Con ello no se afianza y consolida el modelo constitucional, sino que se atenta contra el mismo y contra las convenciones que lo legitiman en un ejercicio manifiesto de “activismo negativo”, por sus malos resultados para la integración de los territorios forales en la unidad constitucional, al forzar la interpretación para ignorar las diferencias que reconoció el poder constituyente (DA 1ª CE). Recuerda la expresión de Kelsen del “legislador en sentido negativo” que fiscaliza en sentido puramente abstracto al margen de que haya o no cuestión singular de constitucionalidad.

El intérprete sustituye así las decisiones del constituyente (DA 1ª CE) y de la soberanía popular (LORAFNA, Ley del Convenio Económica y de la propia DA 2ª LOFCA), la bilateralidad y el pacto que las amparan y cuya esencialidad

entre sus conclusiones: “el activismo judicial es un concepto que ha sido utilizado, abusado, abandonado, estudiado y debatido. Se ha convertido en un accesorio importante y permanente en discusiones acerca de los jueces norteamericanos y el poder judicial. Para dar una mayor coherencia y fuerza a los futuros debates sobre esos temas, es útil disponer de datos empíricos sobre los conceptos de activismo judicial y la moderación”.

28. LEWIS, F. P., “The Context of Judicial Activism”, en *The Endurance of the Warren Court Legacy in a Conservative Age*, Lanham: Rowman & Littlefield, 1999, pp. 112-122.

29. *Black's Law Dictionary ...*, cit., p. 382: lo define como la “filosofía sobre la decisión judicial por la que los jueces deciden basándose en la doctrina del *stare decisis* (los precedentes) y en el *statu quo*”.

reconoce, sin ninguna legitimación democrático-institucional, ni responsabilidad política por una decisión que modifica todas ellas de un modo innecesario, inmoderado e incontrolado.

La STC ha alterado el sistema de los derechos históricos establecido por el bloque de la constitucionalidad, introduciendo una norma ajena al mismo, sin otra justificación que un voluntarismo uniformista que es radicalmente contrario a la DA 1ª CE.

Por tanto, desde la perspectiva de la foralidad es de agradecer el testimonio de defensa del derecho histórico en el marco constitucional que realizan los magistrados discrepantes. Han practicado un ejercicio activo de respeto a la foralidad constitucionalizada. Por el contrario, esta sentencia aparentemente favorable, encierra un grave ataque a la esencia de la foralidad ignorando todos sus fundamentos, al interferirla con una norma homogeneizadora, sin respetar las características propias de los derechos históricos como han sido establecidos por el bloque de la constitucionalidad, hasta ahora avalado por las numerosas sentencias que el propio Tribunal Constitucional invoca.