

¿Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014

Iñigo Barberena Belzunce
Universidad Nacional de Educación a Distancia

Resumen: Este artículo refleja cómo el Tribunal Constitucional equipara el régimen foral navarro con el de los territorios históricos del País Vasco y declara aplicable la LOFCA a los impuestos “no convenidos”. A juicio del autor se trata de una profunda equivocación que no respeta la garantía institucional prevista en la Constitución.

Summary: This paper shows how, according to the Spanish Constitutional Court, the special fiscal regime of Navarre is equivalent to the Basque fiscal regime. That means that so-called non-agreed taxes are subjected to the Constitutional Act on Regional Finances. According to the author it is a deep mistake, which does not respect the *institutional guarantee* granted in the Constitution.

Palabras clave: Régimen fiscal navarro, impuestos convenidos y no convenidos, Ley Orgánica de Financiación Autónoma.

Keywords: Special tax regime of Navarre, agreed and non-agreed taxes, Constitutional Act on Regional Finances.

I. LA DOCTRINA DEL TC.

Aunque no es, desde luego, un fenómeno nuevo, la STC 208/2012, de 14 de noviembre¹, y su hija², la STC 110/2014, de 26 de junio³, constituyen un exponente más de lo que, en mi modesta opinión, más que jurisprudencia creativa deberíamos calificar de jurisprudencia surrealista.

¹ BOE nº 299, de 13 de diciembre de 2012.

² Puesto que la segunda trae causa de la primera, al remitirse *in totum* a los argumentos expuestos en ella.

³ Por la que se declara inconstitucional y nula la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, por la que se regula en Navarra el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

³ Por la que se declara inconstitucional y nula la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, por la que se reguló en Navarra el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). BOE nº 177, de 22 de julio de 2014.

En el FJ 5 de la primera de ellas, dictada en relación con la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales⁴, la mayoría del TC⁵ afirma que los criterios específicos de coordinación establecidos en la Ley del Convenio económico no excluyen la plena aplicación de los límites que al poder financiero de las Comunidades Autónomas establece la Constitución y la LOFCA. De esta forma, las competencias tributarias de la Comunidad Foral de Navarra se bifurcan parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los tributos “convenidos” están sujetos a las reglas específicas de coordinación contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del Convenio, que —según la mayoría del TC— son norma especial con respecto de las reglas generales contenidas en los arts. 6 y 9 LOFCA. Por el contrario, a los tributos propios “no convenidos” les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio, tal y como establece el art. 2.2 del propio Convenio.

Esto es lo que, en opinión del TC, resulta de una interpretación armónica, sistemática e integradora de la norma estatutaria de Navarra (Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra)⁶, la LOFCA y la Ley del Convenio económico⁷.

⁴ El motivo de inconstitucionalidad de la norma navarra alegado por la abogacía del Estado en la demanda de inconstitucionalidad radica en que, puesto que la Comunidad Foral de Navarra no ha acordado o convenido previamente con el Estado un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales, la Ley Foral sería inconstitucional por suponer una extralimitación en el ejercicio de la potestad tributaria de Navarra, ya que se sitúa al margen del régimen de convenio, y sin tener en cuenta ningún criterio de coordinación con el régimen tributario estatal. Lo contrario supondría reconocer a Navarra un poder tributario ilimitado, que chocaría frontalmente con el poder tributario originario que el art. 133.1 de la CE reconoce sólo al Estado.

Ello no obstante, el Abogado del Estado admite la posibilidad de que Navarra ostente la competencia general que la Constitución y la LOFCA atribuyen a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo que dispone el art. 39.1.c) de la LORAFNA (“Conforme a lo establecido en el artículo 2.º de la presente Ley Orgánica, corresponden a Navarra: (...) c) Todas aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue, con carácter general, a las Comunidades Autónomas o a las Provincias”), de forma que Navarra podría establecer tributos fuera del Convenio económico, si bien en este caso con sujeción al marco jurídico establecido por la LOFCA para los tributos propios de las Comunidades Autónomas. Y, desde esta perspectiva, sustenta la inconstitucionalidad del impuesto navarro sobre los grandes establecimientos comerciales en la vulneración del límite establecido en el art. 6.3 de la LOFCA (“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas...”), al no existir una habilitación legal expresa ni estar previstas medidas de compensación a las Haciendas Locales en la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra.

⁵ Puesto que la Sentencia lleva incorporados tres votos particulares, dos de los cuales se refieren precisamente a la línea argumental que se desarrolla en el FJ 5.

⁶ En lo sucesivo, LORAFNA (LO 13/1982, de 10 de agosto).

⁷ Ley 25/2003, de 15 de julio.

Queda claro, por tanto, que según esta doctrina sólo se integran en los derechos históricos de Navarra y, por tanto, en el régimen tradicional de Convenio económico, los llamados “tributos convenidos”⁸. Los tributos “no convenidos” no forman parte del contenido esencial de la foralidad, por lo que respecto de ellos la Comunidad Foral de Navarra ostenta las mismas competencias que tienen las Comunidades Autónomas de régimen común para establecer tributos propios, pero sometida incluso a mayores limitaciones que éstas últimas.

Con otras palabras, el TC considera que el poder tributario de Navarra amparado por la DA 1ª de la Constitución se circunscribe, única y exclusivamente, a los impuestos “convenidos”. Más allá de los impuestos expresamente contemplados por el Convenio, la posición jurídico-institucional de la Comunidad Foral de Navarra, no es que sea la misma que la de cualquier otra Comunidad Autónoma, sino que es incluso peor, ya que a los impuestos “no convenidos” les son aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del convenio⁹.

Consecuencia implícita, pero evidente, de esta doctrina es la aplicación en Navarra de los tributos del Estado hasta que no se pactan, lo que siendo correcto en el caso de las Diputaciones Forales del País Vasco, sin embargo, en el caso de Navarra constituye un auténtico desatino. Es cierto que el TC no dice expresamente que los tributos del Estado se apliquen en Navarra¹⁰, pero también lo es que el art. 6.2 de la LOFCA (que el TC aplica a Navarra) tiene por finalidad evitar la sobreimposición como consecuencia de la concurrencia sobre un mismo hecho imponible de impuestos estatales y autonómicos, con lo que el TC está dando por sentado que el tributo estatal se aplica en

⁸ Que serían todos aquellos impuestos que aparecen expresamente mencionados o nombrados en el Convenio económico, y respecto de los cuales establece los correspondientes puntos de conexión o criterios de armonización.

⁹ Con lo que Navarra tendría, en relación con esos tributos distintos de los convenidos, un doble bloque de control constitucional de su actividad tributaria (LOFCA más Convenio económico), lo que, en palabras de DE LA HUCHA CELADOR, es jurídicamente absurdo y le deja de peor condición que a otras Comunidades Autónomas. Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Un absurdo jurídico”, *Noticias de Navarra*, jueves 3 de julio de 2014.

¹⁰ Sí lo dice expresamente el Abogado del Estado en la demanda de inconstitucionalidad de la Ley Foral del IVPEE, en la que defiende (según se recoge en el antecedente 1 de la STC 110/2014) *“que en los supuestos en que se crea por Ley de las Cortes Generales un nuevo tributo, éste tiene la naturaleza de impuesto estatal aplicable en todo el territorio nacional, sin perjuicio de la posibilidad de concertar o convenir con los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, el régimen de competencias que estos territorios puedan ejercer en el nuevo impuesto, con base en su específico régimen foral, reconocido por la Constitución. Por tanto, mientras no tenga lugar la modificación del Convenio económico (para que, si así lo acuerdan el Estado y la Comunidad Foral, los nuevos impuestos estatales pasen a configurarse como impuestos convenidos), estos tributos tienen la naturaleza de impuestos estatales no convenidos, aplicables en todo el territorio nacional (incluida Navarra)...”*.

Navarra¹¹, pues en caso contrario difícilmente podría producirse doble imposición¹², al no concurrir el impuesto navarro con ningún impuesto estatal.

II. VALORACIÓN CRÍTICA.

A. Consideraciones previas

Con la doctrina que acabo de exponer, el TC ha borrado de un plumazo más de 170 años de arraigada tradición jurídica cuyo entronque en el ordenamiento constitucional era bastante pacífico y estaba relativamente bien resuelto¹³. Con palabras de SIMÓN ACOSTA, dicha doctrina “comporta, lisa y llanamente, el desmoronamiento y la subversión de lo que siempre ha sido el convenio económico”¹⁴.

Una atenta lectura de los Fundamentos 4 y 5 de la sentencia nos permite apreciar con bastante claridad los factores (que no argumentos, que a ellos me referiré después) que han propiciado que el TC se pronuncie en el sentido

¹¹ Así lo ha entendido la Delegación Especial de la AEAT en Navarra, que no ha dudado en enviar a pequeños productores de energía solar fotovoltaica (exentos del impuesto en la Ley navarra declarada inconstitucional en la STC 110/2014) una carta en la que se les informa sobre la obligación de presentar la declaración del IVPEE estatal correspondiente a 2013 y sobre los pagos fraccionados de 2014. En dicha carta se afirma que “*El IVPEE es un impuesto estatal aplicable en todo el territorio nacional en los términos de la Ley 15/2012, incluido el territorio de la Comunidad Foral de Navarra correspondiendo su aplicación a la AEAT en tanto no sea convenido entre el Estado y Navarra, tal y como se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, y más recientemente de la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/2014, de 26 de junio*”.

El TS, que sin duda ha entendido mucho mejor que el TC cuál es la esencia del régimen foral de Navarra, señala en su Sentencia de 9 de julio de 2007 (RJ 2007/4838) que: “*(...) en materia tributaria no rigen en Navarra las leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de la Nación sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las instituciones competentes de Navarra*”.

¹² “¿rige el IVPEE estatal en Navarra? El TC no dice de forma expresa que el impuesto estatal se aplique en Navarra, pero anula por inconstitucional el impuesto navarro basándose en el art. 6 de la LOFCA, es decir lo anula para evitar que exista doble imposición. Por tanto, si se lee la sentencia con perspectiva no sólo gramatical, sino sistemático-jurídica, no me cabe duda de que el TC ha dicho que los impuestos estatales se aplican en Navarra, cosa que es la primera vez que ocurre en la historia del Convenio económico”. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “Apocalipsis foral, con marcha atrás”, *Diario de Navarra*, 18 de julio de 2014. Esta certera afirmación la realiza el citado profesor rebatiendo la tesis de DEL BURGO, expuesta también en un artículo periodístico (“El falso apocalipsis foral”, *Diario de Navarra*, 17 de julio de 2014) y reiterada en otro posterior (“No se oyen las trompetas del Apocalipsis”, *Diario de Navarra*, 21 de julio de 2014), en el que este autor demuestra que su grado de comprensión del régimen de Convenio económico no dista nada del que demuestra el TC en sus sentencias 208/2012 y 110/2014, lo que resulta verdaderamente llamativo en alguien que dice de sí mismo ser un “apasionado fuerista”.

¹³ No lo entiende así DEL BURGO, J.I.: “El falso apocalipsis foral”, cit., para quien el TC en modo alguno ha dinamitado la autonomía tributaria de Navarra, sino que se ha limitado a dar un buen tirón de orejas a las instituciones de Navarra, señaladamente a su Parlamento, por haber hecho las cosas mal y haber actuado de forma imprudente.

¹⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: “El convenio económico mutilado”, *Diario de Navarra*, 3 de julio de 2014.

en el que lo hace. A mi juicio son dos, aunque en realidad el segundo es una cuestión técnica reconducible al primero en la medida en que dificulta una correcta comprensión de la institución del Convenio económico.

En primer lugar, el desconocimiento del Convenio económico del que hace gala esta sentencia, dicho sea con todo el respeto del que la institución se considere merecedora. Y unido a ello, el desprecio —en no menor dosis— por los antecedentes históricos.

El segundo factor es la notable confusión terminológica que provoca el lamentable error que supuso introducir en el texto de la Ley del Convenio económico el perverso y distorsionante término —o mejor, expresión— de “tributos convenidos” y, en sentido opuesto, “tributos distintos de los convenidos” (o tributos no convenidos), cuestión ésta que SIMÓN ACOSTA¹⁵ ya venía denunciando desde el año 2007, y que, lejos de ser un asunto puramente gramatical, tiene su trascendencia jurídica, como de hecho ha venido a demostrar la STC que ahora estamos comentando. Y es que no en vano, la perversión del derecho comienza por la perversión del lenguaje.

En lo que atañe al primero de los factores señalados, si algo deja claro la STC 208/2012 es que el Alto Tribunal no entiende qué es el Convenio económico, puesto que sin ningún género de duda lo confunde con el Concierto vasco; lo cual, dicho sea de paso, está a la orden del día fuera de Navarra¹⁶, puesto que es muy normal que se utilicen indistintamente los términos “convenio” y “concierto” económico para referirse, también de forma indistinta, a Navarra y el País Vasco, como si de una misma realidad jurídica se tratara¹⁷.

¹⁵ “Es necesario advertir que esta terminología no debe inducir a confusión con la dicotomía existente entre tributos concertados y no concertados en el País Vasco. Como veremos, son tan importantes las diferencias conceptuales entre tributos concertados y tributos convenidos que quizá hubiese sido preferible adoptar otra denominación para Navarra. Sería más exacto hablar de tributos armonizados y no armonizados (...)”. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, en *Nuevas perspectivas y retos en el XXV aniversario del Amejoramiento del Fuero*. Gobierno de Navarra, Pamplona, 2007, pág. 618. Y en su trabajo posterior “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, *Revista Jurídica de Navarra*, 55-56, 2013, pág. 27, propone este autor la denominación “tributos nominados” (los que están expresamente citados en el Convenio) frente a “tributos innominados”, que son todos los demás tributos no mencionados de forma expresa en el Convenio pero que no por ello están fuera del Convenio, como sintagmas que expresan mucho mejor la idea a la que el legislador se quiso referir cuando introdujo en el texto del convenio la desafortunada expresión de “tributos convenidos”.

¹⁶ Y leyendo a DEL BURGO, J.I. (“El falso apocalipsis foral” y “No se oyen las trompetas del Apocalipsis”) también dentro de Navarra.

¹⁷ Sobre las diferencias, hoy ya algo desdibujadas, entre ambas instituciones vid. BARBERENA BELZUNCE, I.: “Los regímenes de Convenio y Concierto Económico de los territorios forales”, en TEJERIZO LÓPEZ, J.M^a (Dir.): *Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Junta de Castilla-León/IEF, Madrid, 2011, págs. 234-235.

Como es bien sabido, los límites teóricos de la foralidad en el marco constitucional están muy bien trazados en la doctrina de la garantía institucional que desarrolló el profesor FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ¹⁸ y que, posteriormente, asumió y aplicó el TC en el FJ 4 de su sentencia 76/1988. Por este motivo, ningún reparo cabe poner al TC cuando en la sentencia afirma que la Constitución no garantiza a Navarra competencias concretas, sino que sólo preserva la “imagen de la foralidad”, que el propio TC define como el conjunto de rasgos que hacen identificable a la institución (al Convenio) a lo largo del tiempo.

Sin embargo, es en la concreción del contenido esencial de la foralidad navarra, de la imagen identificable del régimen foral tradicional de Navarra, donde el TC demuestra que no sabe lo que es el Convenio económico puesto que, lamentablemente, lo confunde con el Concierto vasco. Pero sobre esta cuestión volveré más adelante, al analizar los argumentos del TC para aplicar la LOFCA a Navarra.

Junto con el desconocimiento del régimen de Convenio, la STC 208/2012 enseña también un notable desprecio por los antecedentes históricos. Así lo confirma el hecho de que el TC utilice un concepto o una imagen de la esencia de la foralidad navarra para cuya precisión o concreción no ha planteado ni siquiera un estudio superficial de las competencias reconocidas históricamente a Navarra. En realidad, a parte de la mera cuestión gramatical, el TC en ningún momento explica en la sentencia de dónde o cómo deduce que el contenido esencial de la foralidad de Navarra, lo que define su núcleo intangible, es el que él dice ser.

Además, una simple lectura entre líneas (y no tan entre líneas) de la sentencia permite advertir que para el TC eso de la Ley de 25 de octubre de 1839, de la Ley Paccionada de 1841 y disposiciones complementarias, que expresamente se mencionan en el art. 2.1 de la LORAFNA, está muy bien pero... “*son remisiones históricas que han de ser interpretadas en el actual contexto, lo que nos permite concluir que se refieren a las citadas líneas básicas del sistema de Convenio (...) (FJ 4)*”, es decir, que se refieren a las líneas con las que el TC ha dibujado previamente su particular y falsa imagen de la foralidad navarra.

Está claro, por tanto, que para el TC los antecedentes históricos no tienen demasiado valor: (...) *eso son remisiones históricas...*, como queriendo dar a entender que eso es historia y que él está a otra cosa. Ciertamente que es historia, el problema es que la DA 1ª de la CE y los arts. 2.1 y 39.1.a) de la LORAFNA atribuyen valor normativo actual, de rango constitucional, a esas

¹⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R.: *Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración foral vasca*. Civitas, Madrid, 1985, págs. 87 y ss.

remisiones históricas, por lo que no parece que desde un punto de vista jurídico sea muy apropiado ignorarlas con el pretexto de que.. *eso es historia...*

Desde nuestro punto de vista, intentar abordar el régimen jurídico de Convenio económico menospreciando —cuando no despreciando— los precedentes históricos sólo puede conducir al desastre, como de hecho esta sentencia así nos lo demuestra. La razón de ello es evidente: los antecedentes históricos del Convenio no limitan su valor al puramente interpretativo e integrador de las lagunas de la ley, sino que tienen además, como acabamos de señalar, valor normativo de máximo rango¹⁹.

La STC que estamos comentando, al prescindir absolutamente de los antecedentes históricos, ha infringido su propia doctrina, que demanda que se realice la investigación histórica que el TC no ha hecho en este caso²⁰.

Y en lo que concierne al segundo factor señalado, el TC utiliza las expresiones impuestos “convenidos” y “no convenidos” en una concepción puramente gramatical, lo que, unido a que no realiza la más mínima indagación sobre los precedentes históricos, le induce lógicamente al error, ya que en Navarra —a diferencia de las Diputaciones Forales del País Vasco— no existen ni han existido nunca tales clases de impuestos, o por lo menos, no en el sentido y con el alcance que el TC les atribuye.

En efecto, si el TC hubiera analizado los antecedentes habría podido constatar que la expresión “tributos no convenidos” se utilizó por primera

¹⁹ Como señala SIMÓN ACOSTA, el tratamiento de los problemas jurídicos actuales del sistema tributario foral no produce resultados satisfactorios si se prescinde de sus antecedentes históricos y legislativos. Un sistema financiero como el de Navarra, que ha sido expresamente incorporado a la Constitución con la nomenclatura de “derecho histórico” no puede entenderse sin tener la vista puesta en los precedentes y en la evolución histórica del régimen institucional de Navarra. Cfr. “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, op. cit., pág. 602. Y yendo más lejos todavía, tras argumentar -con apoyo en la jurisprudencia del TC— la admisión por la Constitución de fuentes de Derecho de origen histórico, afirma con indudable acierto que “*la evolución histórica del Convenio Económico adquiere, por tanto, una relevancia extraordinaria como elemento de integración e interpretación de los preceptos legales que en la actualidad regulan las relaciones económicas entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*” (misma obra y lugar citados pág. 607). Sobre el valor normativo e interpretativo de los antecedentes históricos vid. SIMÓN ACOSTA, E.: “Coordinación del Poder Tributario de Navarra y del Estado”, cit., p. 12 y ss.

²⁰ Así, en el FJ 4 de la STC 11/1984, de 2 de febrero, se afirma: “*los territorios forales son titulares de derechos históricos respetados, amparados y sujetos a actualización en el marco de la Constitución y de los Estatutos de autonomía, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución; por lo que la delimitación de las competencias de tales territorios podrá exigir una investigación histórica acerca de cuáles eran tales derechos*”. Como acertadamente afirma SIMÓN ACOSTA, dicha investigación histórica no puede sustituir el contenido de las normas que actualizan el régimen foral, pero puede “contribuir a facilitar la solución de conflictos competenciales en caso de duda, imprecisión o aparente concurrencia” (FJ 6 de la STC 76/1988, de 26 de abril). Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, op. cit., pág. 604.

vez en el art. 50.1.a) del texto del Convenio económico de 26 de diciembre de 1990, dentro del capítulo dedicado a regular el método para determinar la aportación de Navarra al Estado, de forma que de la aportación íntegra se debía restar, entre otras cantidades, la parte imputable de los “tributos no convenidos”²¹.

Éste es el contexto donde aparece la expresión “tributos no convenidos”. Y en este punto debemos entonces preguntarnos ¿Qué son los tributos “no convenidos”? La respuesta del TC es que los tributos no convenidos son todos aquellos que no están expresamente incluidos, citados o mencionados en el Convenio y respecto de los cuales éste establece los correspondientes puntos de conexión para determinar cuándo le corresponde a Navarra la exacción de esos impuestos, es decir, todos los que no son “convenidos”. Esta respuesta, aunque admisible desde un punto de vista gramatical, no lo es sin embargo desde un punto de vista jurídico y legal, puesto que el análisis de los precedentes demuestra que los tributos no convenidos son todos aquellos que el Estado se reserva expresamente para sí en el Convenio, es decir, los que el Convenio reserva a la competencia exclusiva del Estado en su art. 3: los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el IVA. Éstos son los impuestos no convenidos, y no los “no mencionados en el Convenio”.

Veamos ahora en qué fundamentos sustenta el TC la aplicación de la LOFCA a los que denomina “tributos no convenidos” de la Comunidad Foral de Navarra.

B. Los fundamentos de la Sentencia.

En realidad, el razonamiento jurídico realizado por el TC es tan simple como insostenible, puesto que, como veremos a continuación, se trata de un pronunciamiento sobrado de voluntarismo y falto totalmente de argumentos jurídicos sólidos.

En síntesis, la línea argumental desarrollada por el TC se basa en las siguientes afirmaciones:

²¹ Como explica SIMÓN ACOSTA, “la razón de ser de este precepto [que actualmente es el art. 56.1.a) del texto vigente del Convenio de 2003] es evidente: si el Estado tiene la competencia para exigir determinados impuestos en Navarra es necesario deducir de la aportación inicial la recaudación correspondiente a esos impuestos que el Estado exige en Navarra, dado que los contribuyentes navarros soportan directamente, con lo que pagan por este concepto, la parte proporcional del coste de las competencias estatales comunes no transferidas. Es el mismo motivo por el que también se deduce de la aportación inicial la parte imputable de los ingresos del Estado de naturaleza no tributaria. No deducir estas cantidades provocaría una duplicación de la contribución de los navarros” cfr. “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. pág. 30.

1.- El aspecto central del sistema tradicional de Convenio Económico es el específico régimen de tributos convenidos, al que, en consecuencia, se refiere la garantía institucional de la foralidad.

2.- La LOFCA es la norma a través de la cual el Estado ejerce sus potestades de coordinación (art. 149.1.14 CE) de las competencias tributarias (arts. 133.2 y 157.3 CE) y se aplica a todas las Comunidades Autónomas (art. 1.2 LOFCA²²), incluidos los sistemas forales.

3.- Ni el art. 2.2 de la Ley del Convenio²³ ni las disposiciones adicionales primera²⁴ y segunda²⁵ de la LOFCA excluyen la aplicación de la LOFCA a los sistemas forales. A su vez, lo dispuesto en el art. 1.2 de la LOFCA no quita para que, como precisa su disposición adicional 2ª, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule por el sistema tradicional de Convenio, reconociendo así la virtualidad de la Ley del Convenio como norma especial de aplicación en las materias sujetas al modelo de Convenio económico, es decir, a los tributos “convenidos”.

4.- Por tanto, en lo tocante a su sistema tradicional de tributos “convenidos”, Navarra se regirá por la Ley del Convenio. En lo que no forme parte de su sistema tradicional (tributos distintos de los convenidos) se le aplicará la LOFCA.

5.- El hecho de que ni la LORAFNA ni la Ley del convenio hagan referencia expresa a la LOFCA no significa que no se aplique a Navarra, pues el papel de esta Ley Orgánica en el sistema constitucional de reparto de poder tributario deriva de la propia CE (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14).

6.- La inaplicación de la LOFCA a los tributos no convenidos *“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 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)”*.

²² “La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas comunidades. (...)”

²³ Que dispone lo siguiente “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 artículo 7 de este convenio”.

²⁴ En virtud de la cual: “El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía”.

²⁵ “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”.

7.- Además, de dicha inaplicación “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 “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*”.

8.- Llegados a este punto, en el FJ 6 el TC concluye, remitiéndose a la doctrina de la STC 122/2012, dictada en relación con el impuesto catalán del mismo nombre, que la aplicación del límite establecido en el art. 6.3 de la LOFCA no determina la inconstitucionalidad del impuesto navarro sobre los grandes establecimientos comerciales por no ser su hecho imponible idéntico al del IAE, por lo que desestima el recurso.

A primera vista este desarrollo argumental puede parecer impecable y seducir a más de uno, al menos formalmente hablando, sin embargo nada hay más lejano de la realidad, como ahora vamos a ver.

Como es lógico, puesto que así lo exige su propia doctrina sobre la DA 1ª de la CE, el TC construye su edificio argumental a partir de la imagen o contenido esencial de la foralidad, es decir, de los rasgos fundamentales que permiten reconocer e identificar a la institución, pues eso y no otra cosa es lo que la Constitución ampara y respeta.

El problema es, como ya hemos apuntado anteriormente, que el TC toma como premisa de partida una imagen o contenido esencial de la foralidad de Navarra que en absoluto se corresponde con la realidad. De esta forma, al fallar el cimiento, irremediablemente cae toda su construcción argumental, pues así lo imponen tanto la física como la lógica.

En efecto, para el TC “*el aspecto central del sistema tradicional de Convenio Económico es el específico régimen de tributos convenidos, al que, en consecuencia, se refiere la garantía institucional de la foralidad*”²⁶.

Esta afirmación es radicalmente falsa. El sistema tradicional de Convenio económico de Navarra no es un régimen de tributos “convenidos”. La afirmación del TC sería válida si se estuviera refiriendo a las Diputaciones Forales del País Vasco, pues éstas siempre concertaron los impuestos uno a uno, de aquí que sea correcto en su caso hablar de impuestos concertados.

²⁶ “El TC se equivoca al decir que la imagen de la foralidad consiste simplemente en que los tributos que implanta Navarra deben ser previamente pactados. Lo que hace en realidad el TC es crear o inventar una imagen de la foralidad que no responde en absoluto a la tradición, sino que la invierte y la transforma en lo contrario de lo que siempre ha sido”. SIMÓN ACOSTA, E.: “El convenio económico mutilado”, cit.

Sin embargo, la Diputación Foral de Navarra nunca jamás concertó o convino impuestos concretos, sino que ha estado siempre dotada de un sistema tributario propio dentro de los límites establecidos en el Convenio²⁷.

Como también señalamos anteriormente, el TC utiliza una idea de la foralidad navarra para cuya concreción no ha llegado a realizar el más mínimo análisis de las competencias reconocidas históricamente a Navarra.

Como afirma atinadamente SIMON ACOSTA, “la inconsistencia de la argumentación del TC se encuentra en la propia raíz de su discurso, que nos ofrece una definición de la imagen o del contenido esencial de la foralidad navarra que no refleja el contenido competencial que ha venido siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral con el reconocimiento o anuencia del Estado. Partimos de un concepto de derecho histórico que no es nuestro, sino que ha sido elaborado por el propio TC cuando dice: “el concepto de derecho histórico empleado por la DA 1ª de la Constitución y la LORAFNA apela, entre otras cosas, 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, F.3)”²⁸.

De esta forma, dado que en la sentencia que estamos comentando el TC ni se plantea ni se molesta en averiguar qué competencias tributarias ejercía Navarra con el reconocimiento del Estado en la fecha en que se aprobó la Constitución, está infringiendo su propia doctrina sobre el concepto de derecho histórico.

²⁷ “Tanto por tradición histórica como por expreso mandato de la LORAFNA y del Convenio Económico, Navarra no es simplemente titular de una suma de poderes concretos o singulares para regular determinados tributos, sino que tiene poder para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. Navarra no tiene simplemente tributos propios, como los tienen las demás Comunidades Autónomas, sino que tiene un régimen tributario propio, es decir, un ordenamiento jurídico tributario que, aunque derivado porque se integra en otro ordenamiento superior en el que funda su existencia, validez y vigencia, no es una simple yuxtaposición de normas, sino un conjunto sistemático que forma una unidad perfectamente identificable y —sobre todo— tiene capacidad de autointegración”. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Convenio Económico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 98, 1998, pág. 224.

El término tributos concertados se utilizó profusamente en el Concierto de 1926 y en los sucesivos porque el sistema del País Vasco no era de contribución por cupo único y atribución genérica del poder tributario a las Diputaciones, sino que se concertaron impuestos singulares y el cupo correspondiente a cada uno de ellos, tal como se había hecho desde el primer Concierto de 28 de febrero de 1928. En cambio, Navarra no concertó nunca impuestos, sino que se reservó el poder tributario a cambio de un cupo global. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, cit., pág. 619, nota 21.

²⁸ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. págs. 22-23.

Y lo que es más grave aún, infringe de forma palmaria el art. 39.1.a) de la LORAFNA, que forma parte del bloque de constitucionalidad y, por tanto, del canon o parámetro de enjuiciamiento, y que establece que corresponden a Navarra “*todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias*”. En el FJ 4 de la Sentencia se cita de pasada este precepto para, sin detenerse en su contenido ni investigar qué competencias ejercía Navarra en materia tributaria cuando se aprobó la LORAFNA, afirmar que “*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...*”, es decir, a las líneas que configuran su particular y errónea imagen de la foralidad navarra.

El aspecto central del sistema tradicional de Convenio Económico lejos de ser el específico régimen de tributos convenidos, como de forma equivocada afirma el TC, es –sin ningún género de duda– la titularidad del poder de establecer y regular sus propios tributos dentro del marco establecido por el Convenio económico, así como la contribución de Navarra a la financiación de los gastos estatales mediante la aportación o cupo²⁹.

Pero el TC, además de realizar una interpretación equivocada de la DA 1ª de la CE, al no haber sabido identificar el núcleo esencial y definitorio de la foralidad navarra, “en la medida en que se aparta de lo que ha sido una inveterada y constante tradición histórica, se ha arrogado indebidamente la facultad de “actualizar” el régimen foral, facultad que no le corresponde sino que —como dice la CE y ha afirmado reiteradamente el propio TC— ha de llevarse a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”³⁰.

Es, por tanto, “a la LORAFNA y al Convenio económico, y no al TC, a las que corresponde adaptar las competencias y facultades que Navarra ha ejercido en el pasado a la estructura actual del Estado y a los principios en que se asienta el ordenamiento constitucional. La función del TC en el proceso de actualización de los derechos históricos no puede ser otra que la propia de su naturaleza de legislador negativo. El TC no está legitimado para decir cómo se deben actualizar los derechos históricos, sino que sólo puede ejercer, respecto de ellos, la labor de contraste entre tales derechos y la CE, para expulsar del ordenamiento aquellos que sean incompatibles con ésta. El TC ha excedido los límites de sus atribuciones y ha dictado una sentencia creativa en la que, cobijándose en una supuesta interpretación del ordenamiento vigente, ha operado una verdadera innovación del

²⁹ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, cit. pág. 607

³⁰ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. págs. 20-21.

ordenamiento constitucional que ha removido los cimientos en que se encontraba pacíficamente asentado el engarce de la foralidad navarra y la Constitución”³¹.

El error cometido por el TC al precisar la imagen de la foralidad navarra le lleva a cometer un nuevo error, esta vez relacionado con el significado que se debe dar a la cualidad de régimen paccionado, es decir, al interpretar el contenido u objeto del acuerdo o pacto entre Navarra y el Estado³².

En efecto, al decir del TC, dado que el régimen de Convenio es esencialmente un régimen de impuestos “convenidos” (lo que es totalmente incierto), para que éste se aplique a los nuevos impuestos que se puedan establecer distintos de los mencionados en el Convenio es necesario que previamente las instituciones de Navarra pacten o acuerden con las del Estado los puntos de conexión y los criterios de armonización. Sólo una vez fijados de común acuerdo dichos criterios, el Parlamento de Navarra podrá establecer y regular el tributo. En definitiva, cada vez que el Parlamento de Navarra quiera establecer un nuevo impuesto, la comisión coordinadora del Convenio deberá sentarse a pactar con carácter previo la adaptación del Convenio, a fin de incluir en su seno dicho impuesto. De lo contrario no estaríamos ante un impuesto de los que el TC denomina “convenido”, y al que según él se aplique la DA 1ª de la CE, sino ante un impuesto “no convenido” al que se le aplicaría la LOFCA.

Este planteamiento no responde en absoluto lo que ha sido históricamente el Convenio económico desde su origen más remoto hasta la fecha misma en que se dicta la STC que estamos comentando.

Sin perjuicio de la necesaria coordinación entre Navarra y el Estado en la aplicación de los tributos (de cada tributo), el objeto del régimen paccionado no es, como ya hemos dicho, figuras tributarias concretas, sino la titularidad de un régimen tributario propio. Y esto no debe confundirse con la fijación de mutuo acuerdo de los puntos de conexión aplicables en cada impuesto, porque eso es otra cuestión distinta.

El acuerdo entre Navarra y el Estado para establecer nuevos tributos distintos de los que expresamente aparecen citados o nombrados en el Convenio ya existe, ya se alcanzó en el año 2003, y está contenido en el art. 2.2 de la Ley del Convenio: “*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 artículo 7 de este Convenio*”³³. La concepción del TC sobre el contenido del acuerdo es

³¹ *Ibid.*, pág. 21.

³² *Ibid.*, pág. 23.

³³ En opinión de SIMÓN ACOSTA, la norma del art. 2.2 del Convenio, aunque introducida en su texto por la Ley 25/2003, de 15 de julio, no es sin embargo ninguna novedad, “sino que

completamente inconstitucional, ya que no sólo se opone al precepto de la Ley del Convenio que acabo de citar, sino también a su DA 3ª, que sólo obliga a adaptar el Convenio, por ambas Administraciones de común acuerdo, en el caso de una **reforma sustancial** del ordenamiento tributario del Estado **que afecte a los tributos convenidos**.

Si el TC se estuviera refiriendo en esta sentencia a Álava, Guipúzcoa o Vizcaya no tendríamos nada que objetar, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en la DA 1ª del Concierto Económico con el País Vasco³⁴, *“Hasta tanto se dicten por las instituciones competentes de los Territorios Históricos las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Concierto Económico, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, las cuales, en todo caso, tendrán carácter de derecho supletorio”*, lo que evidencia que el objeto del pacto con estos territorios son tributos concretos, de forma que hasta que ese pacto no se produce se aplican las normas estatales. Y así lo confirma también la DA 2ª del Concierto, que prevé la adaptación del concierto cuando se produzca cualquier reforma del ordenamiento tributario del Estado (no una reforma sustancial del ordenamiento tributario del Estado que afecte a los tributos convenidos, como en el caso de Navarra).

En el caso de Navarra es completamente diferente, ya que la Comunidad Foral nunca ha convenido con el Estado impuestos singulares, de aquí que, justo al contrario de lo que ocurre en el País Vasco, con carácter general las normas tributarias del Estado no son de aplicación directa e inmediata en Navarra hasta que no se pactan con las Instituciones forales³⁵.

En lo que concierne a la aplicación de la LOFCA a los tributos “no convenidos”, de forma que en relación con ellos Navarra ostentaría las mismas competencias que las Comunidades Autónomas de régimen común para establecer tributos propios, ninguna dificultad habría, una vez más, para aceptar esta idea si el TC se estuviera refiriendo al País Vasco³⁶.

Como es bien conocido, la Comunidad Autónoma del País Vasco no es la titular de los derechos históricos que la Constitución ampara y respeta en la DA 1ª. El Concierto económico entre el Estado y el País Vasco no atribuye poderes tributarios a la Comunidad Autónoma Vasca, sino a las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Por tanto, y sin perjuicio de ostentar

estamos simplemente ante la afirmación de una potestad que ha existido siempre desde que Navarra fue reino y que constituyó uno de los cimientos del sistema foral creado en 1841”. Cfr. “El Convenio Económico y los impuestos estatales no convenidos”, cit, págs. 619-620.

³⁴ Ley 12/2002, de 23 de mayo.

³⁵ La DA 4ª del Convenio con Navarra sólo prevé la aplicación inmediata y transitoria de las normas de régimen común en el caso de: los Impuestos Especiales; el IVA; el Impuesto sobre las primas de seguros; el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; el Impuesto sobre la Renta de No Residentes; y las Tasas sobre el juego.

³⁶ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. pág. 24.

ciertas facultades de coordinación y armonización del ejercicio del poder tributario por las Diputaciones Forales, la Comunidad Autónoma del País Vasco es una comunidad autónoma de régimen común. A los tributos establecidos por el Parlamento Vasco se les aplica la LOFCA sin ningún género de duda, como así lo ha proclamado la STC 85/2013, de 11 de abril, en relación con el canon autonómico del agua establecido en la Ley del Parlamento Vasco 1/2006, de 26 de junio, de Aguas³⁷.

Pero lo cierto es que el TC no se está refiriendo en este caso al País Vasco sino a Navarra, y una vez más vuelve a errar, ya que la posición jurídico-institucional de la Comunidad Foral de Navarra es completamente diferente, puesto que la titularidad de los derechos históricos reside en la propia Comunidad Foral de Navarra que, aunque constituida como Comunidad Autónoma es distinta del resto de la Comunidades de régimen común, incluida la del País Vasco.

Es cierto, como afirma el TC, que los preceptos de la LOFCA, de la LORAFNA y de la Ley del convenio, todas ellas normas de desarrollo de la CE, se deben interpretar de forma armónica e integradora. Sin embargo, lo que resulta verdaderamente llamativo e inaceptable es la forma a través de la cual el TC alcanza esa armonía e integración, más formal que otra cosa.

En efecto, para lograr la armonía e integración de esas normas el TC no duda en asestarle un brutal hachazo al régimen foral de Navarra, o si se prefiere a sus competencias en materia tributaria, y partirlo en dos, mutilando o amputando una parte para desgajarla de lo que tradicionalmente se han denominado “competencias históricas” y situarlas en el ámbito de las denominadas “competencias autonómicas”³⁸.

Peculiar forma, sin duda, de conseguir la armonía e integración a golpe de bisturí y a base de innovar el ordenamiento constitucional destruyendo los cimientos en que hasta ahora se encontraba pacíficamente asentado el entronque de la foralidad navarra con la Constitución.

Además, de una interpretación armónica e integradora de la LOFCA, la LORAFNA y la Ley del convenio, no se deduce necesariamente, como hace el TC, que el régimen de convenio sólo se aplique a los tributos “convenidos” y la LOFCA a los “no convenidos” porque, de no ser así, estos últimos quedarían extramuros de la potestad de coordinación del Estado.

³⁷ Vid. sobre el particular ESPAÑA GUZMAN, J.L.: “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre el canon del agua”, *Gaceta Tributaria del País Vasco (Zergak)*, 46, 2013, págs. 151-164.

³⁸ Tradicionalmente se han venido utilizando estas expresiones para diferenciar los derechos históricos de las competencias asumidas por Navarra como consecuencia del proceso autonómico.

Como fácilmente se puede apreciar, el TC incurre en su razonamiento en una evidente petición de principio que lo hace totalmente inadmisibles. Primero, con base en una imagen falsa de la foralidad navarra, expulsa del régimen de convenio a los que denomina impuestos “no convenidos”. Una vez que los ha dejado fuera, los reconduce a la LOFCA, ya que no es posible que queden huérfanos, esto es, extramuros de las potestades de coordinación: *“tertium genus que no tiene cabida en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad”*.

Por otra parte, para argumentar la aplicación de la LOFCA a los denominados impuestos “no convenidos”, el TC recurre a dos auténticas falacias a las que llega por la vía de la reducción al absurdo.

—De este modo, afirma en primer lugar que la inaplicación de la LOFCA a los tributos “no convenidos” supondría que el sistema jurídico foral se encontraría al margen de las competencias del Estado para la coordinación de las competencias tributarias, de manera que 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). Hemos reiterado en numerosas ocasiones —dice el TC— que la LOFCA es la norma a través de cual el Estado ejerce sus potestades de coordinación y garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad.

—En segundo término, considera que de dicha inaplicación *“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 “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”*.

En relación con el primer argumento, considero que carece de virtualidad alguna para sustentar la aplicación de la LOFCA a los denominados por el TC impuestos “no convenidos”, ya que, como afirma SIMÓN ACOSTA, “ningún absurdo ni contradicción lógica se advierte en el hecho de que la Comunidad Foral de Navarra se coloque extramuros de los arts. 133.2 y 157.3 CE, dado que, junto a esos preceptos y diferenciado de ellos, existe un sistema tradicional de coordinación y armonización del régimen tributario foral navarro que se encuentra amparado por la DA 1ª CE”³⁹.

³⁹ “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. pág. 26. En este mismo sentido puede verse el voto particular del Magistrado D. Fernando Valdés Dal-Ré, cuando afirma que: *“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*

Navarra —sigue diciendo el citado profesor— “ni es ajena ni se encuentra dispensada de la función (poder-deber) coordinadora y de la responsabilidad del Estado de hacer efectivo el principio de solidaridad. Pero el sistema de coordinación no tiene que ser necesariamente el de los arts. 133.2 y 157.3 CE, en la medida en que la norma especial de la DA 1ª de la CE comporta y presupone un régimen de coordinación diferente (el del Convenio) que ha venido funcionando desde tiempos remotos. Tampoco padece el principio de solidaridad por el hecho de que se haga efectivo a través del Convenio: la solidaridad no depende de la distribución del poder tributario, sino de la distribución de los recursos obtenidos mediante el ejercicio de ese poder. El principio de solidaridad se hace efectivo mediante el cálculo de la aportación económica de Navarra a las cargas generales del Estado entre las que se encuentra, como no podía ser de otro modo, la de contribuir a la financiación del Fondo de Compensación Interterritorial⁴⁰.

El segundo argumento del TC resulta tan inaceptable como el primero, puesto que sólo sería válido si se considera que Navarra ejerce un poder omnímodo e ilimitado en relación con los que él llama impuestos “no convenidos”, lo que es insostenible.

Pero, como afirma SIMÓN ACOSTA, la tesis del TC hace aguas en la medida en que el régimen de Convenio económico lleva incorporado otro sistema de coordinación distinto del de la LOFCA. Entre la libertad plena y los límites de la LOFCA hay soluciones intermedias acordes con la tradición histórica que el TC no ha tenido en cuenta⁴¹.

Lo que el TC plantea aquí es sencillamente un absurdo, ya que el Convenio económico se refiere al sistema tributario navarro como un todo y no a tributos concretos, de modo que no es cierto que los tributos “no convenidos” sean tributos extramuros del Convenio⁴².

Así pues, es de agradecer la hospitalidad del TC al querer acoger en el seno de la LOFCA a los que denomina tributos “no convenidos”, pero se rechaza porque no es necesaria. De ningún modo, ni jurídica ni conceptualmente, podría el Parlamento de Navarra establecer un tributo que quedase al margen del régimen del convenio económico. La hipótesis que plantea el TC es simplemente absurda. La unidad, plenitud y completitud del

sustentado en la DA 1ª 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. Con ello 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...”

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*, pág. 27.

⁴² *Ibid.*

régimen tributario de Navarra no lo hacen posible⁴³, del mismo modo que nos resulta difícil imaginar que las Cortes Generales pudieran establecer un impuesto que quedara al margen del sistema tributario del Estado y al que, por ejemplo, no le fuera de aplicación la Ley General Tributaria, o que no le fueran aplicables los principios establecidos en el art. 31.1 de la CE.

C. Conclusión

— Como consecuencia de lo expuesto, y por muy chocante y llamativo que pueda resultar, considero que la STC 208/2012, de 14 de noviembre, es contraria a la Constitución⁴⁴, toda vez que:

- 1) Infringe el bloque de constitucionalidad y, más en concreto: la DA 1ª de la CE; los arts. 2.1; 39.1.a); y 45.1 y 3 de la LO 13/1982, de 10 de agosto; la DA 2ª de la LO 8/1980, de 22 de septiembre; y los arts. 1 y 2.2 de la Ley 25/2003, de 25 de julio.
- 2) Infringe su propia doctrina sobre la garantía institucional, así como su doctrina sobre el concepto de derecho histórico.

— Concluyendo su minucioso análisis de esta sentencia, afirma SIMÓN ACOSTA que la STC 208/2012 “en la medida en que desconoce la característica esencial del Convenio de Navarra, que lo diferencia del Concierto del PV, ha dinamitado la imagen de la foralidad de Navarra en materia fiscal, contraviniendo su propia doctrina sobre la garantía institucional”⁴⁵.

“Tal como ha afirmado el TC en numerosas ocasiones, *“la garantía es desconocida cuando la institución es limitada, de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre (...). En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y la aplicación que de las mismas se hace”* (STC 16/2003, de 30 de enero, FJ 4, y, en el mismo sentido, SSTC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3; 38/1983, de 16 de mayo, FJ 6; 40/1988, de 19 de febrero, FJ 39; 76/1988, de 26 de abril, FJ 4;

⁴³ Como afirma con indudable acierto el Magistrado D. Fernando Valdés Dal-Ré en su voto particular, *“en lo que incumbe al régimen tributario aplicable en el territorio de la Comunidad Foral de Navarra, 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) (...). 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”*.

⁴⁴ Y, políticamente hablando, una monumental torpeza, pues no hace sino dar argumentos a los sectores más independentistas y autodeterministas. Véase en este sentido el comentario de ZABALETA, P.: “Requiem por el fuero”, publicado en *Noticias de Navarra* el jueves 17 de julio de 2014 y en *Deia* el 21 de julio de 2014.

⁴⁵ “Coordinación del poder tributario de Navarra y del Estado”, cit. pág. 49.

159/1993, de 6 de mayo, FJ 6; 109/1998, de 21 de mayo, FJ 2; y 159/2001, de 5 de julio, FJ 4”.

La imagen comúnmente aceptada de la foralidad de Navarra es claramente distinta de la de las provincias del País Vasco. La STC 208/2012 las equipara, al negar a Navarra la capacidad que siempre ha tenido de aprobar impuestos innominados” (distintos de los expresamente mencionados en el Convenio)”⁴⁶.

Diga lo que diga el TC, entiendo, como muchos otros estudiosos del Derecho tributario⁴⁷, que la LOFCA no es aplicable a los tributos de Navarra que no aparecen expresamente nombrados o citados en el Convenio económico.

Del mismo modo que el poder de innovación estructural del sistema tributario corresponde al Estado, el poder de crear y establecer tributos en Navarra corresponde a las instituciones de la Comunidad Foral, salvo en lo que concierne a los tributos mencionados en el art. 3 de la Ley del Convenio.

III. LA STC 110/2014, DE 26 DE JUNIO, RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCION DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA.

A. Introducción

Si la STC 208/2012 había dejado “herido de muerte” al régimen foral de Navarra, cuya institución fundamental es el Convenio económico, con la sentencia 110/2014 el TC ha venido a darle la “puntilla”, consumando así definitivamente el desastre al que le ha arrastrado su indiferencia por los derechos históricos de Navarra.

Esta sentencia, remitiéndose *in totum* a los argumentos ya expuestos en la anterior de 14 de noviembre de 2012, declara inconstitucional y nula la Ley

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ A parte de los ya citados con anterioridad SIMÓN ACOSTA y DE LA HUCHA CELADOR, dice JIMÉNEZ COMPAIRED refiriéndose a esta sentencia: “Fue este un tema que pude abordar hace más de veinte años con ocasión de la defensa de mi tesis doctoral. Repasando lo que dije entonces, sigo pensando lo mismo: que no son aplicables a Navarra los límites específicos LOFCA en el campo de la creación de tributos, pero, sobre todo, que mucho menos es aplicable el contenido en el art. 6.3, en cualquiera de sus versiones. Cómo no, lo pienso en contra de lo que dice el TC en esta sentencia 208/2012, de 14 de noviembre. No es momento ni lugar de hacer un estudio enjundioso del tema. Me limitaré, de una parte, a indicar que comparto plenamente los votos particulares que presentan los magistrados Pérez Tremps y Valdés Dal-Ré (...)”. Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “Las relaciones entre los tributos autonómicos y locales a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Anuario Aragonés de Gobierno Local*, 2012, pág. 418.

Foral 24/2012, de 26 de diciembre, por la que se reguló en Navarra el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).

Como se recordará, con la pretensión de acabar con el déficit de tarifa de nuestro sistema eléctrico, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética, creó tres nuevos impuestos y un canon, entre los que figura el citado IVPEE.

De acuerdo con el art. 2 de la Ley 15/2012, el IVPEE⁴⁸ se aplica en todo el territorio español, “*sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra*”.

La Comunidad Foral de Navarra, en el ejercicio de lo que —al parecer hasta ahora— eran sus competencias en materia tributaria, introdujo este impuesto en el ordenamiento navarro a través de la Ley Foral 24/2012, estableciendo en ella una regulación idéntica⁴⁹ a la contenida en el Título I de la Ley 15/2012 salvo en un punto, ya que, a diferencia de la estatal, el art. 2 la norma navarra declaraba exentos de tributación por este impuesto a:

1.- Los titulares o cotitulares de instalaciones de producción de energía eléctrica, de carácter renovable, cuya potencia instalada nominal no supere los 100 kW por instalación.

2.- Los titulares o cotitulares de instalaciones de energía eléctrica de carácter renovable durante un periodo de cinco años, desde que renueven los equipos de producción actuales por otros nuevos que incrementen la producción.

Por su parte, bajo la rúbrica “Criterios de armonización”, el art. 3 de la norma navarra dispone que: “*La Comunidad Foral de Navarra respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado*”.

Está claro que las exenciones no dejaron indiferente al Gobierno central, que el 30 de septiembre de 2013 interpuso el recurso de inconstitucionalidad que resuelve la STC 110/2014, de 26 de junio.

⁴⁸ Que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de las instalaciones indicadas en su art. 4, y que se justifica por las importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que los productores vierten a las mismas, así como por los efectos medioambientales que todo ello comporta.

⁴⁹ Hasta tal punto es idéntica que el art. 2 de la Ley Foral empieza diciendo que: “*En la exacción del mencionado impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule*”.

B. Las hipótesis sobre el significado de la Ley Foral del IVPEE, desde un punto de vista competencial.

El Abogado de Estado plantea como hipótesis principal la de que, con la aprobación de la Ley Foral (LF) reguladora del IVPEE, Navarra está regulando unilateralmente un impuesto estatal no convenido, lo que no es posible, por lo que la LF sería contraria al orden constitucional de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Y como hipótesis subsidiaria, la consideración de que —con la aprobación de la LF reguladora del IVPEE— Navarra estaría estableciendo un impuesto propio “no convenido”, supuesto en el que sería igualmente inconstitucional, por establecer un tributo con el mismo objeto que el del Estado regulado en Ley 15/2012, infringiendo con ello el art. 6.2 de la LOFCA.

Aunque el TC rechaza en el FJ 4 la primera de las hipótesis planteadas⁵⁰, en el FJ 6 la vuelve a retomar para afirmar que a la misma conclusión de inconstitucionalidad de la LF del IVPEE se llegaría si se aceptase que la LF tiene por objeto regular la aplicación en Navarra del impuesto estatal sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Reafirmación que, en nuestra opinión, es superflua⁵¹, y que demuestra que para el TC, con independencia de cuál sea la calificación que deba darse al impuesto, sin previo pacto con el Estado, las posibilidades de que Navarra pueda establecer tributos son tan reducidas como lo han sido hasta ahora para las Comunidades Autónomas de régimen común a la hora de establecer tributos propios⁵², lo que contraviene claramente lo dispuesto en la LOFCA y en el Convenio económico (art. 2.2 y art. 6 en relación con la DA 3ª).

Para finalizar, es evidente que la mayoría del TC ha impuesto —más bien pienso que ha querido imponer— al régimen de Convenio económico con Navarra una nueva lógica, que no es la que se deriva del propio Convenio, ni de la LORAFNA, ni de las competencias históricamente reconocidas a Navarra por el Estado. Es la lógica que se deriva del desinterés por los precedentes históricos y del interés por la gramática y el juego de palabras; la que se deriva de los argumentos artificiosos que

⁵⁰ Al afirmar que, a pesar de la deficiente técnica legislativa empleada por el legislador foral, la LF 24/2012 no está regulando un impuesto estatal “no convenido”, es decir, la Comunidad Foral no está disponiendo unilateralmente la aplicación en su territorio de un impuesto del Estado, sino que está creando un nuevo tributo propio de Navarra, bien que por remisión al tributo estatal, y la prueba de que ello es así estaría en que el impuesto navarro establece un régimen de exenciones tributarias distinto del previsto en la norma estatal.

⁵¹ Desde el momento en que en el FJ 4 ya ha dicho que se trata de un impuesto propio, y en el FJ 5 ya ha establecido su inconstitucionalidad porque, por aplicación de la doctrina de la STC 208/2012, se trata de un impuesto propio no convenido cuyo hecho imponible ya está gravado por el impuesto estatal, infringiendo así el límite del art. 6.2 de la LOFCA

⁵² Vid. por todos, RUIZ ALMENDRAL, V., VILLARIN LAGO, M., HERRERA MOLINA, P.M.: “El poder tributario de las CCAA”, en *Los ingresos tributarios del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*. Junta de Castilla-León/IEF, Madrid, 2011, págs. 58 y ss.

incapacitan para poder apreciar las diferencias jurídicas existentes entre los regímenes de Convenio con Navarra y de Concierto con el País Vasco. Y si en medio de tanta nueva y estrambótica lógica que el TC acaba de estrenar se quiere leer algo de Derecho, del de verdad, mejor irse directamente al Voto particular de Don Fernando Valdés Dal-Ré.

El tiempo dirá en qué acaba todo esto, pero a fecha de hoy la supervivencia del régimen tradicional de Navarra tal y como lo hemos conocido hasta ahora pinta mal.