TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Pleno del Tribunal Constitucional, 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, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1336-2002, interpuesto por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del Parlamento de Navarra, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Ha intervenido y formulado alegaciones el Parlamento de Navarra, debidamente representado. Ha sido Ponente el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El 7 de marzo de 2002 tuvo entrada en el registro de este Tribunal un escrito del Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, mediante el que se interpone recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, del Parlamento de Navarra, para la creación de un impuesto sobre los grandes

establecimientos comerciales (B.O.E. núm. 39, de 14 de febrero de 2002, B.O.N. núm. 148, de 7 de diciembre de 2001).

Comienza el Abogado del Estado sus alegaciones con una exposición general sobre los límites de la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, en el marco del reconocimiento de los derechos forales. El art. 45.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral (en adelante LORAFNA) dispone que "la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico". De acuerdo con este precepto, en el caso de Navarra, la materia tributaria "tiene su anclaje competencial en los derechos históricos", que están reconocidos en la disposición adicional primera de la Constitución, a cuyo tenor "la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", si bien añade en su segundo párrafo que "la actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía". De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, "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" (STC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3, doctrina que reitera la STC 94/1985, de 29 de julio, FJ 6).

Este reconocimiento constitucional de los regímenes forales puede suponer que las Comunidades forales ostenten competencias distintas de las establecidas con carácter general en el Título VIII de la Constitución (cita en ese sentido la STC 94/1985, de 29 de julio, FJ 6), si bien ello debe ser compatible con los mandatos y principios constitucionales, como se afirmó en la STC 86/1988, de 3 de mayo, (FJ 5) y, con mayor contundencia, en la anterior STC 76/1988, de 26 de abril (FJ 3). En concreto, en la materia tributaria, afirma el Abogado del Estado que esta Comunidad "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". 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.

a) A partir de lo anterior, se sostiene la inconstitucionalidad del impuesto navarro sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC, en adelante) por suponer una extralimitación en el ejercicio de la potestad tributaria de la Comunidad Foral 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 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".

b) No obstante lo anterior, y pese a no reconocerlo expresamente la LORAFNA, admite el Abogado del Estado la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra ostente la competencia general que la Constitución y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) atribuyen a las Comunidades Autónomas, de acuerdo asimismo con el art. 39.1.c) de la LORAFNA, que establece que corresponderán a la Comunidad "[t]odas aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue, con carácter general, a las Comunidades Autónomas o a las Provincias". En tal caso, la Comunidad Foral podría establecer tributos fuera del Convenio, si bien en este caso con sujeción al marco jurídico establecido en la LOFCA para los tributos propios autonómicos.

c) Finalmente, y constatado que es de aplicación la LOFCA, se sostiene en el escrito la inconstitucionalidad del IGEC por vulnerar el límite contenido en el art. 6.3 LOFCA, que impide que la materia tributaria reservada a las corporaciones locales sea objeto de tributación autonómica, salvo que exista una habilitación legal expresa y se establezcan medidas de compensación, algo que la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (LFHLN) no prevé.

Tras examinar en su escrito los elementos esenciales del IGEC y compararlos con el "Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal", cuya regulación se contiene en los arts. 146 y siguientes de la LFHLN, concluye el Abogado del Estado que existe una clara identidad en las materias gravadas, pues en ambos casos el tributo recae sobre las grandes superficies comerciales y su cuota tributaria se determina mediante la aplicación de un tipo sobre la superficie de los locales. También coincide el sujeto pasivo, que es el titular del establecimiento comercial, y se puede afirmar que existe una absoluta identidad en la "fuente de riqueza" que se grava con las dos figuras tributarias, que es la explotación de esos establecimientos comerciales. Por otro lado, el que se considere como objeto del impuesto recurrido la compensación del efecto que produce la actividad gravada en los núcleos urbanos, en la ordenación del territorio, en el medio ambiente y en las infraestructuras, no afecta a la verdadera naturaleza y objeto del impuesto, pues no da lugar a estimular conductas que afecten positivamente a esas materias, tratándose en realidad de un impuesto con finalidad recaudatoria en sentido estricto. Por ello, al igual que se resolvió en 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. La Sección primera de este Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, mediante providencia de 20 de marzo de 2002, dando traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Parlamento y al Gobierno de Navarra, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Por último, se acordó publicar la incoación del proceso en el "Boletín Oficial del Estado".

3. Por escrito registrado el día 11 de abril de 2002, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal que la citada Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, con remisión del recurso a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General.

4. Con fecha de 15 de abril de 2002, la Presidenta del Senado comunicó a este Tribunal el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento, sin formular alegaciones, dando por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. Por escrito registrado el día 19 de abril de 2002, el Consejero de Justicia e Interior de la Comunidad Foral Navarra remitió el Acuerdo de 8 de abril de 2002 del Gobierno de esta Comunidad en virtud del cual se consideraba suficiente y bastante la personación del Parlamento de Navarra para la defensa de la Ley Foral impugnada.

6. El día 19 de abril de 2002 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal el escrito de alegaciones de la Letrada del Parlamento de Navarra.

Comienza la Letrada su escrito exponiendo el alcance y significado de las competencias de la Comunidad Foral Navarra en materia financiera y tributaria, vinculadas a los derechos históricos que ampara y respeta la disposición adicional primera de la Constitución. La competencia de la Comunidad Foral de Navarra para establecer tributos se prevé en el art. 45 de la LORAFNA, y el carácter histórico del régimen foral se reconoce en la disposición adicional primera, párrafo primero, de la Constitución Española y en el art. 2 de la LORAFNA. A partir de este marco jurídico, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (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) habría reconocido que Navarra tiene tanto una "singularidad procedimental", la vía del Amejoramiento y su reforma, como una "singularidad material", que son las competencias forales que provienen de sus derechos históricos, y 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".

La competencia en materia financiera y tributaria de Navarra constituye así, se alega, "una competencia histórica", y la regulación de la actividad financiera y tributaria a través del sistema tradicional de Convenio es "una de las señas de identidad del régimen navarro". Dicho sistema trae causa del art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y, desde el primer Convenio de 1877, seguido de los de 1927, 1941, 1969, y 1990 (modificado en 1993 y 1998), tiene como como objeto determinar la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado y armonizar su actividad financiera y tributaria con la del Estado. Este sistema de

Convenio se ampara y respeta por la disposición adicional primera de la Constitución y se actualiza en la LORAFNA, tal y como reconoció la STC 28/1984, de 28 de febrero, FJ 2.

El art. 2 de la LORAFNA establece los principios que debe respetar Navarra en el ejercicio de su potestad tributaria y determina así los límites de la autonomía tributaria de Navarra, uno de los cuales, los criterios de armonización que han de respetarse en la elaboración de la normativa tributaria foral, se desarrollan de forma específica en el art. 7. A partir de aquí, sostiene la Letrada del Parlamento de Navarra que el ejercicio de poder tributario por parte de Navarra se encuentra limitado sólo por dichos límites específicos del art. 7, que son la concreción de los límites a las competencias de Navarra derivados de la propia Constitución y de la LORAFNA.

Se precisa finalmente que el Convenio Económico es la norma delimitadora de competencias entre Navarra y el Estado, de forma que esta norma, junto a la Constitución y la LORAFNA, integra el bloque de la constitucionalidad que debe tenerse en cuenta para la resolución del presente recurso.

A partir este planteamiento general, la Letrada del Parlamento de Navarra concluye que Navarra tiene plena competencia para establecer su régimen tributario y, por tanto, para la creación del IGEC, porque se trata de un impuesto que no tiene establecido el Estado, que respeta la estructura básica del sistema tributario estatal y que respeta los límites establecidos en el Convenio Económico.

En cuanto a la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra pueda crear tributos propios sometiéndose al marco establecido en la LOFCA, se afirma en su escrito de alegaciones que esta ley en ningún caso puede ser aplicable a la Comunidad Foral, por excluirlo así su disposición adicional segunda, que prevé que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule por el sistema tradicional del Convenio Económico. No existe, por tanto, fundamento en precepto alguno para su aplicación supletoria a la Comunidad Foral de Navarra, ni tampoco se constata la existencia de lagunas en el Convenio que así lo justificaran.

En todo caso, y pese a quedar constatada la imposibilidad de la aplicación supletoria de la LOFCA, razona la Letrada en su escrito que el IGEC no incide en la misma materia

imponible que la del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE, en adelante) o Licencia Fiscal de Navarra, de modo que tampoco se vulneraría el art. 6.3 de la LOFCA. Examina a continuación el Impuesto sobre actividades económicas regulado en la Ley Foral 2/1995, en comparación con el IGEC, y concluye que no hay identidad en sus elementos esenciales, pues tanto los hechos imponibles como los sujetos pasivos son distintos, como lo son también los elementos de cuantificación del tributo (base imponible y tipo de gravamen). En todo caso, finaliza afirmando que el IGEC tiene una declarada finalidad extrafiscal, de naturaleza urbanística, medioambiental y de ordenación de las actividades comerciales, según el preámbulo y el articulado de la Ley Foral, pues delimita los establecimientos gravados en función de la dimensión, siendo ésta la que provoca los problemas urbanísticos y medioambientales cuyos costes sociales se pretenden compensar, además de ser un tributo que nace afectado a dicha finalidad extrafiscal, respetando las competencias materiales asumidas por Navarra.

Por todo lo expuesto, la Letrada del Parlamento de Navarra concluye que la Ley Foral impugnada no infringe los preceptos constitucionales invocados por el Abogado del Estado y solicita la desestimación del recurso.

7. El 15 de marzo de 2011 el Pleno del Tribunal acordó, de conformidad con lo dispuesto en el art. 84 LOTC, oír a las partes personadas, por el término de diez días, para que alegasen sobre la incidencia que, en la pervivencia del presente recurso, pudieran tener la modificación del Convenio Económico que lleva a cabo la Ley 25/2003, de 15 de julio, y la modificación de la LOFCA que lleva a cabo la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

8. El 31 de marzo de 2011 tuvo entrada en el registro de este Tribunal el escrito de alegaciones del Abogado del Estado.

Comienza el Abogado su escrito afirmando la pérdida de objeto del recurso, dado que la Ley Foral 23/2001, por la que se crea un IGEC en Navarra, fue recurrida por el Presidente del Gobierno al considerarla inconstitucional por suponer una modificación unilateral del régimen tributario de la Comunidad Foral de Navarra, fuera del régimen "paccionado" o de Convenio, y sin someterse a ningún criterio de coordinación con el régimen tributario estatal. Advierte que cuando se aprobó esta Ley no existía previsión legal alguna sobre la creación de nuevos impuestos por la Comunidad Foral de Navarra. Ello cambió cuando la Ley 25/2003,

de 15 de julio, modificó el art. 2 de la Ley 28/1990, reguladora del Convenio, para introducir un apartado 2 en cual se dice que "[l]a 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". Con esta modificación normativa la potestad de Navarra para establecer tributos propios se incluye dentro del régimen paccionado, lo que significa que la figura tributaria creada con la Ley Foral recurrida, a partir de ese momento, quedaría ya amparada en el ejercicio de la potestad tributaria sujeta al régimen del Convenio Económico.

Además, la constitucionalidad del impuesto navarro también se confirma atendiendo al régimen general de la LOFCA, y en concreto al art. 6.3 cuya vulneración se denunciaba en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto. Ello es debido a que la Ley Orgánica 3/2009, de 18 diciembre modificó el art. 6.3 LOFCA en el sentido de pasar a referir las reglas de incompatibilidad que contiene al "hecho imponible", en lugar de a la "materia imponible", estableciendo así, con respecto de los tributos locales, una delimitación similar a la prevista para los tributos estatales en el art. 6.2 de la misma Ley. En definitiva, la reforma de la LOFCA ha supuesto 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, tal como se señala en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre; en la memoria justificativa del proyecto normativo previo a la mencionada Ley; en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política fiscal y financiera, apartado 4.4.9.; y, finalmente, en el Dictamen del Consejo de Estado número 2099/2010, referido al Impuesto andaluz sobre depósitos de clientes en entidades de crédito. Lo anterior le lleva a concluir que la regulación del IGEC contenida en la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre no vulnera lo dispuesto en el vigente art. 6.3 LOFCA, lo que conduce a afirmar la pérdida de objeto del presente recurso, sin que pueda entenderse que subsista su inconstitucionalidad.

9. La Letrada del Parlamento de Navarra, mediante escrito registrado en este Tribunal el día 5 de abril de 2011, solicita la desestimación del recurso. Formula dos alegaciones y suplica que se dicte sentencia en el sentido solicitado en su escrito de 18 de abril de 2002, que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal al día siguiente. Estas dos alegaciones son, en síntesis, las siguientes:

a) La primera alegación se centra en afirmar que Navarra tiene competencia para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, según dispone el art. 45.3 de la LORAFNA, reitera el art. 1 del Convenio Económico de 1990 y asimismo confirma el art. 39 de la LORAFNA. Tras citar una sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2007, en la que se dijo que "la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841 reconoció a Navarra una amplísima autonomía tributaria y financiera, no solo respecto de la Hacienda estatal, sino también de la Hacienda local, y no sólo en el orden de gestión y de recaudación, sino lo que es más importante, en orden a su capacidad normativa", concluye que es la potestad tributaria de Navarra, de origen constitucional, la que ampara la aprobación de la norma legal cuya constitucionalidad se discute. Así, la Ley Foral impugnada se ajustaría a las previsiones del Convenio Económico vigente y estaría plenamente amparada en las competencias históricas de Navarra para establecer tributos. Por otro lado, la modificación operada en el art. 2.2 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, sólo vendría a reiterar el alcance de 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. En consecuencia, a su juicio, la competencia de la Comunidad Foral Navarra no es "nueva", a partir de la citada Ley 25/2003, sino que prexistía a la misma.

b) La segunda alegación se refiere a la modificación del art. 6.3 LOFCA por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, ley que, se afirma, no resultaría de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra, en virtud de su disposición adicional segunda, por lo que viene a delimitar únicamente el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas de régimen común, que no es el caso de Navarra.

10. Por providencia de 13 de noviembre de 2012, se señaló el día 14 del mismo mes y año para deliberación y votación de la presente Sentencia

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad fue promovido por el Presidente del Gobierno, representado por el Abogado del Estado, contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de

noviembre, del Parlamento de Navarra, para la creación de un impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC, en adelante).

Sostiene la demanda que el establecimiento del IGEC constituye una extralimitación en el ejercicio de su competencia tributaria por parte de la Comunidad Foral de Navarra, pues supone la modificación unilateral de su régimen tributario, prescindiendo del régimen de Convenio y sin someterse a ningún criterio de coordinación con el régimen tributario estatal. En todo caso, matiza que podría admitirse el establecimiento de tributos fuera de Convenio, en virtud del art. 39.1.c) de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral (LORAFNA, en adelante), pero con los límites contenidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante) para los tributos propios. Finalmente, se sostiene la inconstitucionalidad del IGEC por vulnerar el 6.3 LOFCA, pues somete a gravamen la misma materia imponible que el impuesto sobre actividades económicas (IAE, en adelante) regulado en la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

Con los argumentos que han quedado expuestos en los antecedentes, y que en lo que proceda serán sucintamente recogidos en los correspondientes fundamentos jurídicos, la representación procesal del Parlamento de Navarra solicita la desestimación del recurso, por no concurrir ninguna de las tachas de inconstitucionalidad alegadas en el mismo.

2. Antes de entrar en el fondo de las distintas cuestiones planteadas en este proceso constitucional, debemos realizar algunas precisiones sobre su objeto y el parámetro de control para su resolución.

a) Durante la pendencia de este recurso han sido reformadas 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 ("Ley del Convenio", en adelante), mediante la Ley 25/2003, de 15 de julio, y la LOFCA, mediante la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre.

Como ha quedado reflejado en los antecedentes 7 a 9, dichas reformas, en tanto que afectan al eventual canon de enjuiciamiento, fueron sometidas a la consideración de las partes según lo establecido en el art. 84 LOTC. La apertura de este trámite ha supuesto que el Abogado del Estado haya sostenido la desaparición del objeto del recurso de inconstitucionalidad, sin que

ello se haya traducido, sin embargo, en el desistimiento del mismo. Por su parte, la Letrada del Parlamento de Navarra ha propuesto la desestimación del recurso, exponiendo las razones que a su juicio la sustentan, y sin coincidir, por tanto, con la pérdida de objeto alegada por el Abogado del Estado. Sin perjuicio de que un eventual desistimiento no vincularía automáticamente a este Tribunal (SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 1 y 362/1993, de 13 de diciembre, FJ único; y ATC 283/1993, de 21 de septiembre, FJ 2), resulta que en este supuesto las propias alegaciones de las partes, formuladas de acuerdo con la vía del art. 84 LOTC, ponen de manifiesto la pervivencia actual de la controversia y por tanto la necesidad de que este Tribunal se pronuncie al respecto, en los términos que a continuación se señalan.

En cuanto a los motivos concretos de inconstitucionalidad que constituyen objeto del proceso, una vez examinadas las alegaciones de las partes, debemos estimar que ha quedado resuelta la controversia competencial en lo que se refiere al primer motivo de inconstitucionalidad, relativo a si la Comunidad Foral de Navarra ostenta la competencia para establecer tributos *ex novo*, aspecto que según han hecho constar las partes, tras la reforma del art. 7 de la Ley del Convenio, no plantea ya dudas. Debe advertirse, en todo caso, que esta cuestión no fue en ningún momento la determinante del proceso, pues el propio Abogado del Estado, en su escrito inicial de demanda, ya admitía dicha posibilidad, pese a no disponerlo expresamente la LORAFNA ya que, como ha quedado expuesto en los antecedentes, a su juicio el art. 39.1.c) permitía a la Comunidad Foral establecer tributos distintos de los convenidos, si bien con sujeción al marco jurídico establecido en la LOFCA para los tributos propios autonómicos.

Sin embargo, pervive íntegramente la controversia competencial que versa sobre las dos últimas cuestiones planteadas en la demanda, ambas estrechamente relacionadas, y que se refieren, en primer lugar, a si los límites contenidos en la LOFCA resultan de aplicación a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral de Navarra distintos de los convenidos y, de ser la respuesta positiva, si el IGEC resulta contrario al art. 6.3 de la LOFCA por ser similar al IAE. Tales cuestiones exigen nuestro pronunciamiento, toda vez que no sólo resulta evidente, incluso tras la apertura de la vía del art. 84 LOTC, que la disputa competencial sigue viva (STC 32/2012, de 15 de marzo, FJ 2), lo que se evidencia de los escritos de las partes, sino que además la norma objeto de impugnación tampoco ha sufrido modificación alguna desde su aprobación, ni ha sido derogada, por lo que no concurre ningún otro supuesto de pérdida sobrevenida de objeto según nuestra jurisprudencia [por todas, SSTC 111/2012, de 24 de mayo, FJ 2.a); y

149/2012, de 5 de julio de 2012, FJ 2].

b) De acuerdo con nuestra doctrina sobre el *ius superveniens*, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia [por todas, STC 35/2012, de 15 de marzo, FJ 2 c)]. Por tanto, y sin perjuicio de lo que se dirá en los siguientes fundamentos jurídicos, pues cuál haya de ser el canon de enjuiciamiento es precisamente una de las cuestiones sustantivas que debemos dilucidar en el presente proceso, debemos en este momento afirmar que la norma foral controvertida habrá de enjuiciarse teniendo en cuenta las normas actualmente en vigor. Baste por tanto ahora constatar que, tras su reforma mediante la citada Ley 25/2003, de 15 de julio, el art. 2.2 de la Ley del Convenio permite a la Comunidad Foral de Navarra establecer "tributos distintos de los convenidos", advirtiendo que dichos nuevos tributos deberán respetar "los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este Convenio". Por su parte, tras la reforma operada mediante la citada Ley Orgánica 3/2009, el art. 6.3 de la LOFCA, que antes de la reforma supeditaba el establecimiento de tributos propios autonómicos a que éstos no recayeran sobre "materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales", dispone ahora que dichos tributos propios "no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales".

3. Así delimitado el objeto de este proceso constitucional, la primera cuestión controvertida que subsiste es si los límites contenidos en la LOFCA resultan de aplicación a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral de Navarra 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 LORAFNA y la Ley del Convenio.

Con los argumentos expuestos en detalle en los antecedentes, sostiene el Abogado del Estado que la Comunidad Foral de Navarra ostenta una especial potestad tributaria que se basa en el acuerdo, y que tiene por ello naturaleza "paccionada". Esto implica tanto que el Estado deberá abrir un proceso de negociación del Convenio cuando varíe sustancialmente su sistema tributario (de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley del Convenio), como que la Comunidad ostenta competencias tributarias sujetas a estrecha coordinación con el Estado. En consecuencia, una vez admitido que Navarra puede establecer tributos fuera del sistema de Convenio, éstos deberán quedar sujetos a la LOFCA, pues lo contrario sería

reconocer a la Comunidad foral un poder tributario originario, no sujeto a ningún criterio de coordinación, algo contrario al marco constitucional y en concreto al art. 133 CE.

La Letrada del Parlamento de Navarra sostiene en su escrito que la LOFCA 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. No existe, por tanto, según sus argumentos, fundamento en precepto alguno para su aplicación supletoria a la Comunidad Foral de Navarra, ni tampoco se constata la existencia de lagunas en el Convenio que así lo justifiquen.

4. Para resolver esta primera cuestión, debemos previamente exponer la naturaleza y el alcance de las competencias tributarias que ostenta la Comunidad Foral Navarra, pues ahí radica el origen de la discrepancia de las partes en este proceso. Para ello debemos partir de la disposición adicional primera de la Constitución, que establece que "[l]a Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales", y añade la posibilidad de que éstos se actualicen "en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía". Sobre la interpretación de los dos apartados de esta disposición, este Tribunal ya se ha pronunciado, pudiendo extraer de nuestra jurisprudencia las siguientes conclusiones:

a) En primer lugar, tras constatar que 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). 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 indisociable 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 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).

Tomando como base lo anterior, hemos reiterado que la disposición adicional primera de la Constitución permite que las Comunidades forales puedan mantener competencias que históricamente les hubieran correspondido (con las correspondientes particularidades en el caso de la Comunidad del País Vasco, integrada por sus Diputaciones forales), pero 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 LORAFNA. En consecuencia, la asunción mediante la norma estatutaria de una determinada competencia puede suponer el reconocimiento y la actualización de derechos históricos, lo que 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). 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.

Por tanto, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, el hecho de que la competencia asumida estatutariamente tenga constatados antecedentes históricos no puede confundirse con el origen de su reconocimiento a la Comunidad Foral, que tiene lugar sólo como consecuencia de la asunción estatutaria, en este caso mediante la LORAFNA, en el marco de la Constitución. 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.

Como es sabido, el sistema tributario se transformó a lo largo del siglo XX en la principal herramienta para allegar recursos al Estado, además de un poderoso instrumento de política económica, lo que contrasta con el papel, significativamente más modesto, que tenían los tributos en épocas anteriores. 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.

A partir de cuanto antecede, podemos ya descartar la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra, pues 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.

b) Ahora bien, también hemos afirmado, en segundo lugar, que la Constitución reconoce una garantía institucional de foralidad, lo que exige que se preserve un "núcleo identificable" de la institución (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3). Esto 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). Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos

vertientes que deben ser diferenciadas, según afirmamos en la STC 148/2006, de 11 de mayo, (FJ 7). La primera de ellas, de carácter sustantivo, se refiere a su contenido, que es fundamentalmente tributario y que implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado. La segunda es 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 (misma STC 148/2006, FJ 8).

5. De acuerdo con el marco anteriormente expuesto, la actualización de los derechos históricos en materia tributaria tuvo lugar con la aprobación de la LORAFNA, que por lo que a este proceso interesa, se remite expresamente 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).

El sistema de Convenio Económico supone una especialidad con respecto al vigente en el resto de Comunidades Autónomas, ya que posibilita que la norma estatutaria navarra, la LORAFNA, asuma competencias en materia tributaria que permitan a la Comunidad Foral Navarra establecer un sistema tributario propio. Pero esta mayor autonomía tributaria tiene una contrapartida, expresada en el propio sistema de Convenio, consistente 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 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.

Este sistema de tributos, "convenidos", requiere de criterios de coordinación específicos, previstos con carácter general en el art. 7 de la Ley del Convenio, norma que establece que "[l]a 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. Además de estos límites específicos, para los tributos convenidos el propio sistema tributario del Estado en su conjunto supone también en sí mismo un criterio de coordinación, 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 adecúen 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)].

Tras su reforma mediante la citada Ley 25/2003, el vigente art. 2.2 de la Ley del Convenio prevé la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, si bien "respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este convenio". Para la Letrada del Parlamento de Navarra, el propio tenor literal de este 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.

La anterior interpretación no puede ser aceptada. 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. En relación con el caso concreto de los impuestos distintos de los convenidos, procede realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la interpretación postulada por la Letrada del Parlamento de Navarra 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 de la LOFCA, que en absoluto excluyen la aplicación de la LOFCA 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. En efecto, como señala el apartado 2º 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 disposición adicional segunda de esta misma norma, que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule "por el sistema tradicional del Convenio Económico". Esto supone que 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 LOFCA. 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.

En segundo lugar, el art. 2.2 de la Ley del Convenio, que posibilita que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos 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 LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, no son de aplicación excluyente, sino que se 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). La interpretación propuesta en el escrito de la Letrada del Parlamento de Navarra 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. 149.1.14ª 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). Frente a esta interpretación, 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). El hecho de que ni la LORAFNA ni la Ley del Convenio hagan referencia expresa a la LOFCA no desvirtúa la anterior conclusión, pues el papel de la LOFCA 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 149.1.14ª), 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). 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. Una reducción al absurdo conduce a la misma conclusión, 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.

Sentado lo anterior, es evidente que la aplicación conjunta de la LOFCA, por un lado, y de la LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, debe producirse de forma armónica, de acuerdo con las reglas generales de la hermenéutica y como exige además, de forma específica, la propia disposición final de la LOFCA. De acuerdo con una interpretación sistemática e integradora de la LORAFNA, la LOFCA y la Ley del Convenio, resulta que esta última 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. 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. Los 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 de la LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, 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. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los "tributos convenidos" y los "tributos propios autonómicos", a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del Convenio denomina "distintos de los 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 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.

6. Una vez alcanzada la anterior conclusión, debemos abordar ahora la última cuestión planteada en este proceso, que se refiere a si la aplicación del límite contenido en el art. 6.3 LOFCA determina la inconstitucionalidad del IGEC.

Como ha quedado constatado, la apertura de la vía del art. 84 LOTC determinó que el Abogado del Estado considerase que esta cuestión ha perdido objeto, pues la modificación de la LOFCA, que también ha quedado expuesta, ha supuesto una flexibilización de dicho límite, que por tanto ya no es incumplido por la Norma foral impugnada. Para la Letrada del Parlamento de Navarra el IGEC debe ser declarado constitucional, y desestimado el recurso por ello, ya que la LOFCA no resulta aplicable a los tributos propios de Navarra. Pues bien, afirmado que la LOFCA sí tiene incidencia sobre los tributos propios de la Comunidad Foral de Navarra, resulta que a esta cuestión le resulta aplicable nuestra STC 122/2012, de 5 de junio, que resuelve 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 (IGEC), en cuyo FJ 3 constatamos que el nuevo art. 6.3 LOFCA exige una comparación entre los hechos imponibles de los tributos, autonómico y local, pretendidamente similares, comparación que de acuerdo con lo también allí señalado, deberá abarcar los elementos esenciales del tributo, y por tanto, no sólo los hechos imponibles sino los sujetos pasivos y los diferentes elementos de cuantificación de la obligación tributaria (bases imponibles, tipos de gravamen, deducciones, bonificaciones, etc.).

El examen de estos elementos (FFJJ 5 a 7 de la misma Sentencia) nos llevó a la conclusión de que el IGEC establecido por la Ley del Parlamento de Cataluña no es coincidente con el Impuesto sobre Actividades Económicas ni con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como se aducía en la demanda, por lo que no incurre en la prohibición de equivalencia establecida en el vigente art. 6.3 LOFCA.

La comparación entre el IGEC allí enjuiciado, y el establecido por la Comunidad Foral de Navarra que ahora nos ocupa conduce a apreciar la similitud en sus elementos esenciales, lo que permite aplicar la citada doctrina de la STC 122/2012. En efecto, al igual que el homónimo tributo catalán, el IGEC navarro tiene como hecho imponible la actividad de los grandes establecimientos y superficies comerciales (art. 4 de la Ley Foral 23/2001), designa como sujeto pasivo al titular del establecimiento (art. 5), y establece unas reglas para determinar la base imponible y la base liquidable que toman en cuenta como elemento central el tamaño del establecimiento, en coherencia con su hecho imponible. Por último, y al igual que sucede en el IGEC catalán, el tipo de gravamen se establece en función del metro cuadrado. Por otro lado, el Impuesto sobre Actividades Económicas regulado en los arts. 146 a 158 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, es similar al homónimo impuesto regulado en los arts. 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Por tanto, de acuerdo con nuestra doctrina relativa al IGEC catalán, 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.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado".

Dada en Madrid a catorce de noviembre de dos mil doce.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Voto particular que formula el Magistrado don Pablo Pérez Tremps respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1336-2002.

Con el máximo respeto a la posición mayoritaria de mis compañeros del Pleno debo manifestar mi discrepancia con la fundamentación de la Sentencia, discrepancia que se proyecta en un doble sentido.

1.- En primer lugar, entiendo que el presente recurso había perdido objeto como consecuencia de las reformas realizadas del Convenio Económico, por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y de la LOFCA, por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre.

Para justificar esta posición hay que partir de la concepción que defiendo de la jurisdicción de este Tribunal. La jurisdicción de un tribunal constitucional y, en concreto del nuestro, tiene escasísimos límites ya que se encuentra enmarcada solamente por la Constitución y por la LOTC, tal y como recuerda el art. 1 de ésta última. Ello 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. Ciertamente, existen preceptos en la LOTC que hacen posible sobrepasar ambos límites tanto permitiendo extender las declaraciones de inconstitucionalidad a preceptos no impugnados "por conexión o consecuencia" respecto de los sí impugnados y pudiendo fundar las declaraciones de inconstitucionalidad "en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el recurso del proceso" (art. 39 LOTC). No obstante, aun cuando estas potestades permiten al Tribunal Constitucional situarse fuera de los límites del proceso determinados por las partes, 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.

Hecha esta consideración general y no exhaustiva procede proyectar este principio sobre el caso concreto para apreciar si, en efecto, el Tribunal ha sobrepasado los límites en los que entiendo que debe desenvolver su enjuiciamiento.

2.- El Tribunal, en uso de las facultades que le otorga el art. 84 LOTC, tal y como relata el Antecedente 7, acordó oír a las partes para determinar si las reformas legales antes citadas pudieran haber afectado a la pervivencia del recurso. Tanto la Abogacía del Estado como la representación del Parlamento de Navarra coinciden en que las citadas reformas hacen que no perviva el recurso. En efecto, la Abogacía del Estado recurrente, en su escrito de alegaciones de 31 de marzo de 2011, encabeza el apartado II con el título "Debe declararse la pérdida de objeto del recurso" concluyendo el escrito, inmediatamente antes del Suplica, con la siguiente afirmación: ... lo que nos conduce a afirmar la pérdida de objeto del presente recurso, sin que por tanto pueda entenderse que subsista la inconstitucionalidad de la Ley Foral impugnada". Por su parte, la representación del Parlamento de Navarra, en su escrito de 5 de abril de 2011, aunque viene a reiterar en buena medida su escrito inicial de alegaciones, confundiéndolo con lo que era el objeto específico del trámite abierto, hasta en dos ocasiones sostiene que no está

justificada la pervivencia del conflicto aunque concluya reiterando la petición de desestimación del recurso.

Ciertamente, ninguna de las partes solicita formalmente en el correspondiente suplico que se declare la pérdida de objeto del recurso, aunque sí se refieran a ello en el cuerpo de sus escritos, por lo que no puede afirmarse, como hace la sentencia, que "las propias alegaciones de las partes... ponen de manifiesto la pervivencia actual de la controversia". También es cierto que el Gobierno no desistió del recurso; y también lo es que ni siquiera aunque lo hubiera hecho expresamente, como recuerda la Sentencia y de acuerdo con nuestra doctrina, 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 desparecido 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.

Existe en ésta una cuestión relevante cual es la aplicación o no a los tributos propios de los territorios forales de la LOFCA, pero por mucho interés que tenga una cuestión, precisamente por ese autocontrol que debe ejercitar el Tribunal en el ejercicio de su jurisdicción, no debe 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. En todo caso, en el presente asunto no se ha justificado que ninguna de esas circunstancias concurra. 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 dejado 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.

3.- Por otra parte, y dado que no ha prosperado, como defendí en la deliberación, la pérdida de objeto del recurso, por lo que respecta al fondo del asunto, y como también defendí, comparto plenamente la argumentación que sustenta el Voto Particular concurrente que el Magistrado D. Fernando Valdés Dal-Ré formula a la sentencia, relativo a la inaplicabilidad de la LOFCA a los tributos propios de los Territorios Forales, en este caso de Navarra, y 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 2ª, que dispone que "la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico". 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. Sólo esta ley, 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 2ª *in fine*). 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 aras a la brevedad no procede extenderse más en estas consideraciones remitiéndome al efecto, como he adelantado, al Voto particular formulado en el presente asunto por el Magistrado D. Fernando Valdés Dal-Ré, al que me adhiero en este punto.

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil doce.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré respecto de la sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1336-2002, al que se adhiere el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez.

1. En ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 LOTC, y con absoluto respeto a la opinión expresada por la mayoría del Pleno, formulo el presente voto particular concurrente por entender que la Sentencia de la que discrepo debió desestimar el recurso de inconstitucionalidad núm. 1336-2002, si bien con una fundamentación diferente a la que se recoge en su FJ 6.

Mi discrepancia se centra en la línea argumental que se desarrolla en el FJ 5 de la Sentencia, que concluye sosteniendo la tesis de la aplicabilidad directa de la LOFCA a los tributos, distintos de los convenidos, que pueda establecer la Comunidad Foral de Navarra en ejercicio de su competencia tributaria.

No es el caso de avanzar hipótesis sobre el juicio que hubiera merecido la constitucionalidad de la Ley Foral controvertida antes de la reforma 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, aprobada mediante la Ley 25/2003, de 15 de julio. A mi juicio, 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.

La reforma de la ley citada ha llevado aparejada, en lo que aquí interesa destacar, estas dos relevantes consecuencias: de un lado, 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. 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 de la LOFCA a la Comunidad Foral de Navarra, como si de una Comunidad Autónoma de régimen común se tratara.

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 LORAFNA.

2. 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. Me remito al FJ 4 b) de la Sentencia, cuyas consideraciones comparto plenamente, para extraer del mismo las notas que caracterizan el sistema regulado a través del Convenio Económico: 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.

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.

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. 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.

En tal sentido, 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) 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).

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 legal, pero no es ésta la tesis que sostiene la Sentencia que, por otra parte, 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.

3. Considero que la opinión que aquí manifiesto se inserta con naturalidad en la corriente doctrinal de este Tribunal relativa a los derechos históricos. 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 recognoscibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar (fundamento jurídico 3.°). Todo ello en el bien entendido que esa garantía -referida a los territorios forales-, si bien no especifica exhaustivamente las competencias históricas que protege (esto es, un haz determinado de competencias concretas), 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 (fundamento jurídico 3.°). 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 C.E" (FJ 4).

A partir de esta concepción, que supone aceptar la definición de "un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral" (FJ 5), hemos aceptado que la 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). Y también hemos señalado los rasgos característicos del Convenio Económico, tal como resulta de su propia historia y de las previsiones de la LORAFNA.

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).

El segundo rasgo entronca precisamente con el contenido esencialmente tributario del Convenio Económico. La doctrina sentada en la STC 148/2006, de 11 de mayo, FJ 7, resulta plenamente aplicable *a contrario sensu*, pues, a diferencia de la controversia allí examinada, 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 estatal. 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.

En razón de lo expuesto, entiendo que el presente recurso de inconstitucionalidad debería haber sido desestimado en atención a las anteriores consideraciones, sin entrar a analizar la compatibilidad de la Ley Foral 23/2001 con el art. 6.3. de la LOFCA, aunque se alcanzare idéntica conclusión desestimatoria.

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil doce.