

Editorial



La competencia del Tribunal Constitucional sobre las normas forales fiscales de los territorios históricos vascos

CONSEJO ASESOR

Por **Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 23 de junio de 2016** se han rechazado los recursos de inconstitucionalidad que el Consejo de Gobierno y el Parlamento de La Rioja y el Consejo de Gobierno y las Cortes de Castilla y León interpusieron contra las reformas que, por Ley Orgánica 1/2010, se habían introducido en la normativa del Tribunal Constitucional, del Poder Judicial y de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. La sentencia es importante y sus efectos se dejarán sentir muy pronto en estrados forenses.

Como es sabido, la **competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda Foral** corresponde a las **Juntas Generales** de cada territorio, competencia que ejercen **mediante la aprobación de normas forales, que tienen naturaleza reglamentaria**, puesto que la llamada Ley de Territorios Históricos de 25 de noviembre de 1983, reserva al Parlamento Vasco en exclusiva, la facultad de dictar normas con rango de ley en su artículo 6.2. En consecuencia, **las normas forales reguladoras de los distintos impuestos eran recurribles ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa**, a diferencia de lo que ocurre con las Leyes tributarias estatales que sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional.

El Tribunal entiende que existía un **déficit de protección de la foralidad**, atendida la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al Tribunal Constitucional en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invadiera el espacio —derechos históricos de los territorios forales— que la Disposición Adicional primera de la Constitución y el artículo 37 del Estatuto vasco les reserva en exclusiva. Esa fue la razón por la que la Ley Orgánica 1/2010 de 19 de febrero, modificó las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

En definitiva, las normas forales reguladoras de los distintos impuestos concertados, o de los recargos, arbitrios y recursos provinciales que puedan establecerse sobre ellos, no desarrollan ni complementan, por lo tanto, Ley alguna, sino que suplen a las leyes estatales.

Por ello, entendió el Legislador que debían tener un régimen procesal de impugnación equivalente al de aquéllas, lo que le llevó en 2010 a modificar la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, añadiendo una Disposición Adicional Quinta, en virtud de la cual atribuyó al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la Disposición Adicional Primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco. Al tiempo atribuyó también al Tribunal Constitucional la resolución de las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial, por los órganos jurisdiccionales, sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal, reconociendo legitimación para plantear estos conflictos a las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa. Esa defensa de la foralidad dio origen a un proceso, similar al de defensa de la autonomía local, que se ajusta a rasgos distintivos suficientes como para configurarlo como un **proceso constitucional con sustantividad propia**.

En coherencia con ello, se suscitaba la necesidad de modificar el artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que es el precepto que define el ámbito del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, precepto que atribuye a dicho orden jurisdiccional el conocimiento de «*las disposiciones generales de rango inferior a ley*», lo que comprendía las normas forales. Lógicamente había que excluir de la competencia del orden contencioso-administrativo el conocimiento de unas normas materialmente equiparables a la Ley. Modificación que conllevó también la necesidad de ajustar a dicho cambio el **artículo 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, añadiendo, como excepción a su alcance, las Normas Forales fiscales.**

En definitiva, de acuerdo con la **Disposición Adicional Primera CE** y dado su carácter material equiparable a la Ley estatal, la **competencia para el control de las normas forales fiscales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya** —pese a su carácter formal de normas reglamentarias— **se atribuyó al Tribunal Constitucional, obviando la competencia de los Tribunales ordinarios**, lo que, según el Tribunal Constitucional, no implica una merma constitucionalmente inaceptable de las garantías hasta ahora establecidas a favor de las personas físicas y jurídicas afectadas por las normas forales.

La reforma de 2010 se vio por los recurrentes como una lesión del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE, pues, a su entender, el cambio de régimen impugnatorio de las normas forales trasladando la competencia para su control al Tribunal Constitucional, no solo implica una merma constitucionalmente inaceptable de las garantías establecidas a favor de las personas físicas y jurídicas afectadas por las normas tributarias forales, sino que conlleva una importante limitación para que las Comunidades Autónomas vecinas puedan recurrirlas, por carecer de legitimación tanto para entablar recursos de inconstitucionalidad —ex art. 32.2 LOTC— como para impugnarlas ahora ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, —ex arts. 9.4 LOPJ y 3.d) LJCA—.

Por lo que respecta a la primera objeción, concluye el Tribunal que:

«... ni supone merma alguna en la posibilidad de discutir en Derecho su contenido, ni produce una afectación ilegítima en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de quienes quedan bajo su ámbito de aplicación... la atribución de la competencia a este Tribunal Constitucional para efectuar aquel control cuenta... con una justificación objetiva suficiente desde el punto de vista constitucional...».

Añadiendo que:

«una parte de su control sigue correspondiendo a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que evita convertirlas en normas jurisdiccionalmente inmunes... Además, coloca a los ciudadanos que quedan bajo su ámbito de aplicación en la misma situación que quienes quedan bajo el ámbito de aplicación de las normas legales reguladoras del régimen tributario común o del foral navarro, que carecen igualmente de una acción judicial directa para combatir esas disposiciones, cuyo control es "únicamente residenciable ante este Tribunal Constitucional"» [STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15.A)].

«En efecto, como sucede con las disposiciones legales, la inexistencia de recursos directos frente a las normas forales fiscales no genera indefensión alguna, pues quienes caen bajo su cobertura podrán impugnar sus actos de desarrollo o ejecución, alegando ante los Jueces y Tribunales tanto la vulneración por aquellas disposiciones de cualquiera de sus derechos, como la violación de cualquier mandato del bloque de la constitucionalidad, solicitando del órgano judicial, en orden a su inaplicación, el planteamiento de la correspondiente cuestión prejudicial de validez, "lo cual dará lugar, o bien a que se eleve la cuestión al Tribunal Constitucional o bien a una resolución judicial denegatoria motivada, otorgándose así contenido al derecho a la tutela judicial frente a la Ley [o norma foral fiscal] cuestionada"» [en sentido parecido, STC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 15.A)].

«No puede afirmarse "que la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva de los titulares de derechos e intereses legítimos afectados por la aprobación [de una norma foral fiscal] requiera, necesariamente, de un pronunciamiento de los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa", pues "el derecho a la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses afectados puede llevarse a cabo por el Tribunal Constitucional" (SSTC 166/1986, de 19 de diciembre, FJ 11; 48/2005, de 3 de marzo, FJ 6; y 129/2013, de 4 de junio, FJ 5), quien puede efectuar "un control suficiente para brindar una tutela materialmente equivalente" a la que puede otorgar, frente a un acto o disposición administrativo, la jurisdicción contencioso-administrativa (SSTC 48/2005, de 3 de marzo, FJ 6; y 129/2013, de 4 de junio, FJ 5)...»

Por lo que respecta a la **limitación que para otras Comunidades Autónomas puede suponer a la hora de impugnar una norma foral fiscal vasca** —el *efecto frontera* es claro— señala el TC que la opción del legislador de 2010,

«... es **legítima** porque, aun cuando constituya un obstáculo al libre acceso a la jurisdicción por parte de las Comunidades Autónomas, **ni carece de razonabilidad** (pues procura remediar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca en atención a los fines que la disposición adicional primera del Texto Constitucional respeta y ampara), **ni adolece de la necesaria proporcionalidad** (al no convertir a las normas forales fiscales, en modo alguno, en un producto normativo inmune a toda clase de control jurisdiccional) ...»

Las **normas forales fiscales cuya constitucionalidad se atribuyó al TC** son todas aquellas dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2.a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, encaminadas a **«mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado»**.

El **resto de normas forales fiscales** —es decir, todas aquellas que no equivalgan a los tributos que forman el sistema tributario común— **quedaban fuera del control del Tribunal Constitucional**, dado que no son equiparables materialmente a las Leyes estatales, de forma que **su control, directo e indirecto, quedaba atribuido a los Tribunales ordinarios mediante los recursos ordinarios**.

*«la nueva disposición adicional quinta LOTC acota el objeto del control que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las **normas forales emanadas de las Juntas Generales, no a todas, sino exclusivamente a una clase concreta de ellas, a saber, las que tengan carácter fiscal, y, dentro de éstas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas por el art. 41.2.a) EAPV, a saber, las que se dirijan a "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado". Las restantes normas forales fiscales, esto es, las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales.***»

En la delimitación de las competencias atribuidas al Tribunal Constitucional, la Sentencia, reiterando pronunciamientos anteriores, precisa que **corresponde a los órganos judiciales ordinarios**: a) el **control tanto de la eventual contradicción entre una norma foral fiscal y una disposición de un Tratado o Convenio internacional firmado y ratificado por España, como de la adecuación de las normas forales fiscales a las normas de armonización fiscal de la Unión Europea**; b) la **eventual contradicción entre las normas forales fiscales y las leyes del Parlamento Vasco que se hayan dictado "para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado"** a las que también hace referencia el art. 41.2.a) EAPV; y c) los **eventuales vicios formales o procedimentales en los que hubieran podido incurrir las normas forales fiscales**.

No es aventurado pensar que al Tribunal no le habrá resultado fácil llegar a redactar el fallo que hoy conocemos. Y no le habrá resultado fácil llegar a hacerlo como lo ha hecho: por unanimidad.

La razón es clara: **no estamos ante un problema de contenido estrictamente jurídico**. Como siempre que nos adentramos en la normativa foral, el trasfondo político constitucional adquiere una relevancia de primer grado, al punto que condiciona absolutamente el debate jurídico. Nuestro Tribunal ha llegado a una **solución que supone la defensa de la foralidad en el marco estrictamente constitucional**. No hay puntos de partida apriorísticos. Ni en uno ni en otro sentido. Se ha tratado de conciliar lo que exige el marco constitucional, marco en el que se inserta la defensa de la foralidad. Y la Disposición Adicional Primera de la Constitución dice lo que dice: *«La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales»*.

Si a ello le añadimos que estamos en materia tributaria las dificultades se acrecientan sensiblemente. Aun cuando el Tribunal insiste —y es cierto— que no se está juzgando la constitucionalidad de normas tributarias sino la constitucionalidad de las vías procesales para su impugnación, es lo cierto que en el fondo se está abriendo —o cerrando, según se mire y por quién se mire— un portillo por el que al final van a discurrir torrencialmente aguas tributarias. Esa es una realidad incuestionable.

La sentencia tiene un hondo calado. Lo que explica que el Tribunal reitere, con un evidente afán pedagógico y saliendo al paso de las críticas que puedan formularse, las precisiones necesarias para conjugar al tiempo las exigencias de defensa de la foralidad y las propias de las atribuciones competenciales tradicionalmente reconocidas a los Tribunales:

«... En suma, nos encontramos con que el control de las normas forales fiscales es un control compartido entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional, fruto de una decisión del legislador orgánico articulada al amparo de una expresa habilitación constitucional [arts. 161.1.d), 162.2 y 165], en el ejercicio de la competencia del Estado en materia de legislación procesal (art. 149.1.6ª CE) y a la búsqueda de un objetivo constitucionalmente legítimo como es el de atender a la singularidad de una institución —la de la foralidad en materia tributaria (disposición

adicional primera CE) — Decisión ésta que ni desfigura el control general de la potestad reglamentaria de las Juntas Generales de los territorios históricos por parte de los Jueces y Tribunales ordinarios [arts. 106.1 y 153.c), ambos de la CE, y 38.3 EAPV], ni transforma el modelo de jurisdicción constitucional (o el del control de las normas reglamentarias) diseñado por el Constituyente [arts. 161.1.a) y 163, de un lado, y 161.1.d), 162.2 y 165, de otro, todos ellos de la CE], ni, en fin, altera la regulación de los procesos constitucionales directamente creados por el propio Texto Constitucional [arts. 53.1, 153.a), 161.1.a), 161.1.b), 161.1.c), 161.2 y 163, todos de la CE]. Por tanto, interpretados en el sentido expuesto los arts. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ), y la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no resultan contrarios a los arts. 106.1, 153.c), 161.1.a) y 163, todos de la CE, 38.3 EAPV, y 27.2 y 35, ambos de la LOTC ...».

¡Está clara la posición del Tribunal. Meditada y fundada. Como también lo está que pueden existir zonas sobre las que el derecho a la tutela judicial efectiva puede arrojar no pocas sombras. Especialmente porque, como suele ocurrir en materia tributaria, la interpretación sobre lo que constituyen normas dirigidas a «mantener, establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado» no siempre va a resultar tarea fácil. Por aquello de los «conceptos jurídicos indeterminados».