

La protección jurisdiccional de las Normas Forales Tributarias: ¿blindaje?

Susana Serrano-Gazteluurrutia

Sumario: I. Introducción. II. Particularidades de la configuración del sistema autonómico vasco. A) Judicialización de las Normas Forales Tributarias. Resumen. B) Situación actual. III. LO 1/2010, protección jurisdiccional del las NFT, «blindaje». A) Protección interna, estatal: la necesidad del «blindaje». 1) Las iniciativas para el «blindaje». 2) Tramitación y aprobación en las Cortes Generales. B) Protección externa, europea. 1) Las NFT y la LO 1/2010 en el contexto de la normativa europea. 2) Protección europea: ¿posibilidad de «blindaje»? IV. A modo de conclusión: «¿blindaje?». V. Bibliografía.

Resumen: Durante décadas las Normas Forales Tributarias venían siendo recurridas ante la jurisdicción ordinaria, dada cuenta de que la aún no solventada naturaleza jurídica de las mismas las colocaba en situación de ser tratadas como «reglamentos», a pesar de la reserva legal que opera sobre esta materia. La solución adoptada vino a ser la LO 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que, básicamente y sin modificar la naturaleza de estas Normas Forales Tributarias, residenció los recursos contra las mismas en el TC. En principio, lo único que se ha hecho es darles el acomodo jurisdiccional que les corresponde por la materia (tributaria), sustrayéndolas de la vía contencioso-administrativa y por lo tanto limitando los sujetos legitimados para recurrirlas. Es decir, ahora se recurren ante el TC y por los sujetos legalmente establecidos (y no por cualquiera con un «interés legítimo», como ocurría anteriormente). Esta LO está recurrida, pero lo que planteamos en el presente trabajo es su alcance real, tanto a nivel interno, estatal, como (lo cual es más relevante) a nivel europeo. Porque, a nuestro entender, no existe «blindaje europeo». Porque ninguna ley de ningún rango de cualquier Estado Miembro de la UE puede sustraerse de estar sujeto a la legalidad europea. Ni las leyes del Estado, ni las Normas Forales.

Palabras clave: «Blindaje», Normas Forales Tributarias, Derecho europeo, protección jurisdiccional.

I. INTRODUCCIÓN

Durante estas Jornadas sobre *Concierto Económico, Fiscalidad y Derecho Europeo* se han tratado un amplio e interesante abanico de temas interrelacionados, comenzando por la capacidad normativa de los Territorios Históricos, naturaleza jurídica de las Normas Fo-

rales tributarias y la armonización europea en materia tributaria (y, por consiguiente, participación de los entes con capacidad normativa tributaria en los centros de decisión correspondientes de la UE)¹. El tema que quedaba un poco pendiente era la cuestión de los recursos planteados contra esas Normas Forales tributarias (NFT), el porqué y la (pretendida) solución dada con la LO 1/2010 de 19 de febrero, de modificación de las Leyes Orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial. Y ese es el tema que abordamos en el presente trabajo.

Como es sabido, la materia tributaria, si bien es una competencia estatal (art. 133 CE, aunque susceptible de cesión a las CCAA, en el marco de la financiación autonómica, 156-157 CE), en virtud de la DA 1.ª CE los Territorios Forales tienen amparados y respetados sus Derechos Históricos, entre los que destaca un sistema de financiación propio.

En otro orden de cosas, existe una reserva legal sobre la materia tributaria (los elementos esenciales de los tributos deben regularse por normas con rango formal de Ley, art. 133 CE *in fine*). En el caso de Navarra, al superponerse las instituciones forales (DA 1.ª CE) a las autonómicas, el Parlamento Foral es a su vez Parlamento Autonómico, y sus normas tienen el carácter de *leyes forales autonómicas*. La situación es un poco más complicada en lo que respecta a la CAPV, ya que los que ostentan la competencia fiscal y tributaria (DA 1.ª CE) son los respectivos Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que la integran². Por tanto, órganos no autonómicos, sino forales, cuya producción normativa son las *Normas Forales*. Más aún, se reserva en exclusiva para el Parlamento Vasco la facultad de dictar normas con rango de Ley (art. 6.2 LTH). Sin embargo, las Normas Forales son los productos *legislativos* de las Juntas Generales, máximos órganos de representación de los respectivos Territorios Históricos, con autoproclamado carácter legislativo y parlamentario³.

¹ Este trabajo se circunscribe dentro de los Proyectos «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco», MICINN12/192, «Tributación de las actividades económicas en el País vasco: la incidencia del Derecho Comunitario», Gobierno Vasco, Cód. GIC12/198, y de la Unidad de Formación de Investigación (UFI), código de registro: UFI11/05.

² Respecto a la grafía de los nombres de los Territorios Históricos vascos, en la medida en que se consideran provincias españolas, son las Cortes Generales quienes deben aprobar por ley su denominación oficial. Con fecha de 15 de febrero de 2011 el Congreso avalaba la denominación oficial en euskera de los tres territorios vascos, y el 8 de junio de 2011 la Comisión de Política Territorial del Senado aprobaba el cambio de la denominación oficial de los tres Territorios Históricos de la CAV al euskera, que en lo sucesivo pasan a llamarse Araba/Álava, Gipuzkoa y Bizkaia. En el ámbito autonómico, y más concretamente en el de cada Territorio Histórico, sus instituciones máximas ya se pronunciaron, y así las Juntas Generales de Araba optaron por el bilingüismo (vale tanto Araba como Álava), en tanto en cuanto las JJGG de Gipuzkoa y las de Bizkaia se decantaron por la grafía en euskera [NF 61/1989 de 20 de noviembre, de denominación oficial del territorio Histórico de Álava (BOTH n.º 141, de 4 de diciembre de 1989), NF 12/1986, de 15 de diciembre, sobre signos de identidad del Territorio Histórico de Bizkaia, y NF 6/1990, de 27 de marzo, sobre signos de identidad del Territorio Histórico de Gipuzkoa]. Por tanto, en este trabajo optamos por seguir esta línea y usaremos los términos Bizkaia, Gipuzkoa y Araba o Álava para denominar a los Territorios Históricos vascos.

³ Solo como ejemplo, el art. 4.1 de la NF 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, señala que «Las Juntas Generales, que constituyen el

Resulta evidente que el principio de reserva de ley quiebra en lo que respecta a las Normas Forales Tributarias, que al no ser formalmente leyes, «automáticamente no queda otra opción que ser reglamentos»⁴.

Visto con perspectiva, y sin dejar de tener presente que con Navarra no se ha suscitado tanta polémica, no cabe duda de que la controvertida cuestión (aún no resuelta) de la naturaleza jurídica de las Normas Forales está en el origen de gran parte de la litigiosidad suscitada en torno a las mismas, ya que, conforme a la regulación vigente antes de la LO 1/2010, las Normas Forales aprobadas por los respectivos Territorios Históricos eran recurribles en vía contencioso-administrativa por cualquier persona física o jurídica que alegase un «interés legítimo». Esta «facilidad» para recurrir estas normas tributarias se estaba usando sistemáticamente, con el consiguiente riesgo de inseguridad jurídica que conllevaba. Por eso se venía reclamando de largo el llamado blindaje de las Normas Forales vascas para evitar su indiscriminada judicialización⁵.

Esta necesidad de protección jurisdiccional de las NFT es un problema que guarda relación con la determinación del órgano encargado del control jurisdiccional de este tipo de normas, cuestión que depende de cuál sea su naturaleza jurídica.

Órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico, son el Parlamento de Gipuzkoa». Sobre el carácter de las normas autonómicas se ha escrito desde hace tiempo. Vid. AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1983. LASAGABASTER HERRARTE resalta la indeterminación de que hizo gala el texto constitucional, que no utiliza en ningún artículo, de forma clara y explícita, las expresiones «ley autonómica», «leyes de las Comunidades Autónomas» o similares. Como ejemplos aproximativos recoge el art. 150.1 CE («normas legislativas») y el art. 153.a) («disposiciones con fuerza de ley»). Y como, según el art. 147.2 CE, eran los propios Estatutos de Autonomía los que determinarían si la Comunidad Autónoma tendría o no potestad de emanar normas con rango de ley, a continuación señala el art. 25.1 EAPV, donde expresamente se dice que el Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa. *Ibidem.*, LASAGABASTER HERRARTE, I., «La función legislativa», pp. 679-680.

⁴ No entramos en la naturaleza jurídica de las Normas forales Tributarias. Particularmente, no tenemos duda respecto al carácter parlamentario de las Juntas Generales de los Territorios Históricos, con lo que eso supone en cuanto a representatividad y facultad legislativa en las materias de su competencia. Sobre la cuestión, *vid.* los trabajos recogidos en la obra colectiva UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como parlamento Foral*, IVAP-Gipuzkoako Batzar Nagusiak, Oñati, 2006. También nuestra postura al respecto en SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Oñati, 2012, pp. 657-682.

⁵ Polémica reavivada tras la STS de 9 de diciembre de 2004, resolución que anulaba aspectos sustanciales de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades (NFIS). Dicha sentencia giró en torno a dos ejes principales: la calificación de las Normas Forales tributarias recurridas como ayudas de Estado contrarias a la legalidad comunitaria, y en torno al aún no aclarado estatus de las Normas Forales tributarias. En torno a esta cuestión, *vid.* FALCÓN TELLA, R., «En torno a la STS 9 diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincea Fiscal Aranzadi*, n.º 2/2005; ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010, pp. 114 y ss.; también RODRÍGUEZ CUIEL, J.W., «La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (Sentencia del Tribunal Supremo de 9.12.2004)», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea*, marzo-abril 2005, pp. 84-91.

II. PARTICULARIDADES DE LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA AUTONÓMICO VASCO

La configuración del sistema autonómico vasco, de base foral, es peculiar (y única en el Estado). Como ya hemos señalado, la capacidad fiscal vasca surge de la DA 1.ª CE como Derecho Histórico, y corresponde a las instituciones de los Territorios Históricos⁶. Así, junto a las instituciones autonómicas comunes (Parlamento Vasco y Gobierno) en la CAPV coexisten los poderes de los TTHH (Juntas Generales y Diputaciones Forales) con un importante ámbito de competencias (especialmente, y en lo que atañe a este estudio, fiscales y tributarias). Hacemos hincapié en que las Juntas Generales de cada Territorio Foral cumplen la función de Parlamento o asamblea legislativa, y las Diputaciones Forales la función de órgano ejecutivo o Gobierno. Por tanto, el Parlamento Vasco y las Juntas Generales de cada TTHH ejercen la superior función normativa dictando, respectivamente, Leyes y Normas Forales⁷.

La complejidad aumenta al entrar en juego, además, el Concierto Económico, cuyo protagonismo (incluso en el orden normativo) corresponde sustancialmente a los Territorios Históricos⁸. Resulta evidente que todo ello conduce a un tipo de organización territorial *cuasi federal*, que responde, sobre todo en sus orígenes, a una ideología política de fuerte implantación en el País Vasco. Y se trata de un modelo autonómico peculiar y único en el ámbito del Estado (y posiblemente, en el extraestatal), lo que lo hace blanco de recelos y suspicacias, que se han llevado al ámbito jurisdiccional tanto estatal como europeo (comunitario).

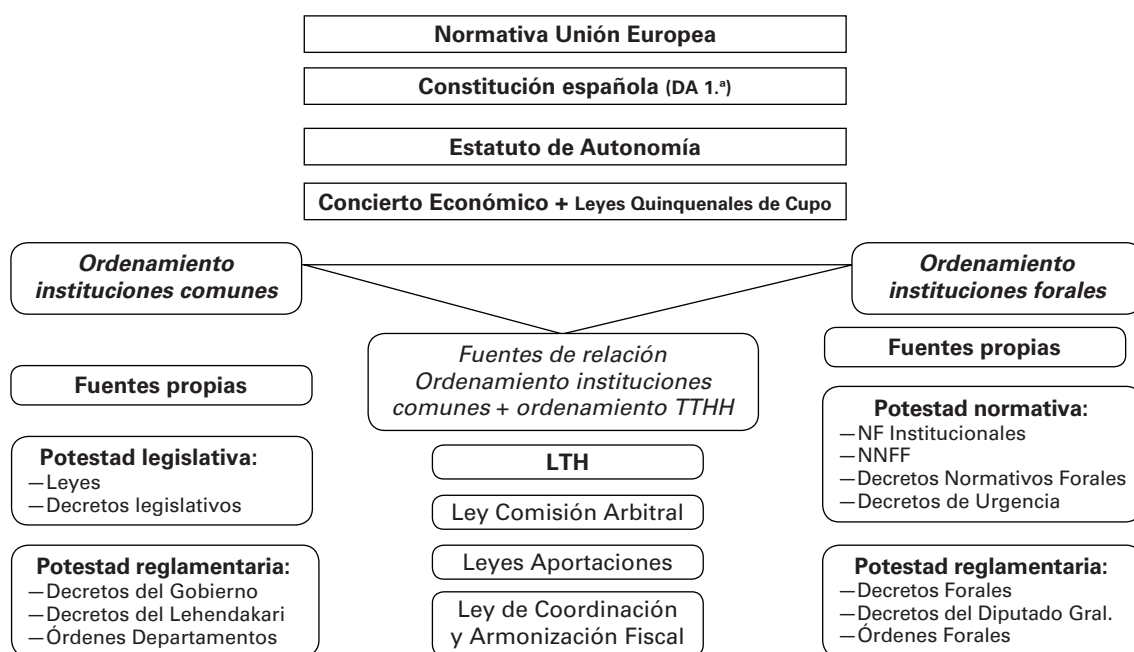
⁶ Recordemos que fue el Real Decreto-Ley 1/78 de 4 de enero el que instituyó el Consejo General del País Vasco como órgano común de gobierno de las provincias (se trata de una Disposición preconstitucional) que decidían su incorporación al mismo. Por otra parte, el Real Decreto-Ley 18/77 de 4 de marzo restauró las Juntas Generales de Gipuzkoa y Bizkaia, que habían quedado suprimidas por la ley abolicionista de 21 de Julio de 1871 (distinta suerte corrió Álava). Estos pases iniciales quedaron consolidados por la Constitución y el Estatuto de Autonomía, a partir de los cuales se creó un entramado institucional complejo regulado por la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, de «Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos» (LTH).

⁷ Resumiendo el marco legal, tenemos en primer lugar la DA 1.ª CE, que proclama que ésta «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», y añade 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». En el plano autonómico y de acuerdo con ello, el art. 3 EAPV reconoce a «cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco» la facultad de «en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno», reconocimiento que reitera el art. 24.2 y que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo (art. 37.2), en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar (art. 25.1: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa... sin perjuicio de las competencias de las Instituciones a que se refiere el art. 37 del presente Estatuto»). Más aún, a ese núcleo competencial exclusivo (núcleo foral intangible en la STC 76/1988, de 26-1988) de los Territorios Históricos pertenece destacadamente el sistema tributario (art. 37.2.f) y 40 y 41 EAPV), que es propio de cada uno de ellos y se regula «mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o Convenios», lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario» (art. 41.2.a).

⁸ Vid. RODRIGO RUIZ, M.A., «Peculiaridades fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en LA-SARTE, J. (coord.), *Manual General de Derecho financiero*, tomo IV, Vol. 1, *Hacienda autonómica general y foral*, Comares, Granada, 2.ª ed., 1998, pp. 181-205.

Esta función legislativa de las Juntas Generales, equiparable a la de cualquier parlamento al uso, la proclaman las propias instituciones forales, tal y como venimos reseñando. Lo que expresado así no entraña mayor complejidad cognoscitiva, en el entramado jurídico-práctico no resulta tan sencillo. Porque a un Parlamento por definición le corresponde la función legislativa, y en este punto de la argumentación hallamos el gran obstáculo jurídico que supone el complejo entramado institucional y normativo vasco, verdadero hecho diferencial donde los haya; en palabras de J.M. CASTELLS ARTECHE, nos hallamos «ante la paradoja de unas presuntas cámaras legislativas desprovistas sin embargo de la suprema y esencial potestad de elaborar leyes formales»⁹.

Es posible esquematizar el ordenamiento jurídico-normativo vasco de la forma que sigue¹⁰:



Con todo, la propia normativa foral se encarga de autoconstatar que las Normas Forales dictadas en materias en las que los Territorios Históricos tienen competencia exclusiva, se aplicarán con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria estatal o

⁹ CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», *op. cit.*, p. 121. Recoge un extracto del Preámbulo de la NFG 6/2005, que reconoce a las NNFF como *producto normativo singular en el subsistema de fuentes de derecho de nuestra Comunidad Autónoma, con valor material de una ley formal emanada de cualquier Parlamento territorial siempre que se dicte sobre materias de competencia exclusiva del Territorio Histórico*.

¹⁰ Esquema de JIMÉNEZ ASENSIO, R., «El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como "ordenamiento asimétrico"», *RVAP, IVAP*, n.º 47 (III), 1997, p. 130.

*autonómica*¹¹. La cuestión es que en materia fiscal y tributaria la competencia exclusiva la ostentan precisamente los respectivos Territorios Históricos, abstracción hecha de la forma jurídica que adopten y la naturaleza jurídica que se les reconozca a las normas que las recogen, excluyendo a cualquier otra instancia estatal o autonómica¹². Cabe decir, por tanto, que en este ámbito material la regulación foral equivale en el respectivo Territorio Histórico a lo que la estatal en el territorio común del Estado.

Como ya hemos señalado, que a estas Normas emanadas de las Juntas Generales no se les reconozca el carácter de «ley» ha provocado su continua judicialización en el orden contencioso-administrativo, situación que se trató de solventar con la LO 1/2010.

A) Judicialización de las Normas Forales Tributarias. Resumen

El problema de fondo es, básicamente, la no asumida capacidad normativa en materia tributaria que la DA 1.º CE reconoce a los Territorios Históricos. Este *hecho diferencial* da pie a confundir igualdad con uniformidad, y a entender que tener un sistema tributario propio, distinto pero coordinado con el del Estado, supone desventajas para otras Comunidades Autónomas. Mientras no se superen estos prejuicios, seguirán surgiendo problemas.

La mencionada capacidad normativa de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa se materializa en poder hacer las Normas que regulan los tributos (concertados con el Estado, tal y como se recoge en el Concierto Económico). Y en poder hacer que esas normas sean «distintas» a las del Estado. Así, en el Impuesto sobre Sociedades el tipo de gravamen de los TTHH es del 28% y el del Estado 30%. Éste es el problema formal, la diferencia de tipo impositivo, que para los denunciantes de las Normas Forales del Impuesto de Sociedades (NFIS) es el causante de que las empresas se ubiquen en territorio foral y no en territorio común. Que en parte del Estado haya normas distintas se quiso interpretar como «selectividad territorial», que favorecería a determinadas empresas y por tanto era contraria a la normativa europea (artículos 107 y 108 TFUE). Así lo entendieron las instituciones riojanas y cántabras y la Asociación de Empresarios de La Rioja y UGT-Rioja, que recurrieron estas NFIS en la jurisdicción ordinaria, contencioso-administrativa (por aquello que venimos repitiendo de que solo los parlamentos autonómicos pueden crear normas con rango de ley, y las Juntas Generales no son instituciones autonómicas sino forales), alegando el pertinente «interés legítimo». El TSJPV, apreciando parcialmente la reclamación, anu-

¹¹ Art. 6.2 NFG 6/2005.

¹² Vid. MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 43, julio 2012, pp. 65-78; «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 44, enero 2013, pp. 53-70, y «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (y III)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 45, abril 2013, pp. 73-90.

ló determinados artículos de estas NFIS, decisión recurrida ante el TS. Y éste, en la STS de 9 de diciembre de 2004 declaró *de motu proprio* que las NFIS eran contrarias al Derecho Comunitario por selectividad territorial, y por tanto las anuló. Evidentemente, el TS se extralimitó al usurpar la competencia interpretativa de la normativa europea que corresponde al TJUE. En esta situación, sin NFIS (o inservibles, dados los artículos anulados), las respectivas Juntas Generales aprobaron nuevas Normas que regulaban el Impuesto de Sociedades básicamente tal y como estaba antes. Nuevamente fueron recurridas, por las mismas razones, pero esta vez, previendo el *dejá vu*, el TSJPV presentó la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE, planteando la cuestión (ya analizada en el *Caso Azores*) de la capacidad tributaria de los entes subestatales. En la STJUE de 11 de septiembre de 2008, el Tribunal europeo estableció el conocido como «test de la triple autonomía». Es decir, si un ente subestatal (Territorio Histórico, en nuestro caso) tiene autonomía institucional, procedimental y económica, las normas que sean de aplicación general en su ámbito territorial no son contrarias al Derecho Europeo. No se consideran «selectivas» respecto al Estado, sino generales en su territorio, y por tanto no incurrían en ayudas de Estado ilegales. Esta sentencia europea, al ser prejudicial, no solucionaba el objeto en litigio, se limitaba a dar las pautas de interpretación del Derecho de la UE al caso planteado. Correspondía al juez nacional (TSJPV, en este caso) resolver la cuestión, tal y como hizo en la STSJPV de 22 de diciembre de 2008, en la misma línea (y con los mismos argumentos) que la del TJUE. Es decir, que en el caso de las NFIS se cumplía ese «triple test de autonomía» y por tanto no incurrían en ayudas de Estado ilegales por selectividad territorial. Los recurrentes volvieron a recurrir al TS, quien esta vez no se desmarcó, y en el marco de la STJUE desestimó los recursos dando por válida la STSJPV (STS 3 abril 2012).

B) Situación actual

En ese contexto que colocaba a las NFT dentro del marco legal europeo, poco cabe recurrir ya contra el sistema tributario foral en sí. Cuestión distinta es que en la aplicación de las normas se incurra en ayudas de Estado ilegales, igual que incurrían numerosos Estados (incluido el español) y hasta Comunidades Autónomas. Incluso Territorios Históricos, como ha ocurrido con el tema conocido como «vacaciones fiscales vascas». En su día (años '90), dada la crisis económica, se dieron una serie de beneficios fiscales para incentivar a las empresas. Las medidas en sí tampoco entrañaban mayor problema, ya que entraban dentro de lo que se llaman ayudas de Estado autorizables por parte de la Comisión (art. 107.3 TFUE). Como solo los Estados están legitimados como sujetos activos ante las Instituciones europeas, eso suponía que las instituciones forales debían remitir la solicitud de autorización a Madrid, para que desde allí la hiciesen valer ante la Comisión. Este procedimiento se obvió, fundándose en que otras medidas similares se estaban autorizando. La Comisión las denunció como medidas (autorizables pero) no autorizadas, y actualmente el Reino de España (solo los Estados son sujetos...) está condenado por incumplimiento del Derecho de la Unión

Europea tanto a la devolución de las ayudas ilegalmente concedidas como a las sanciones y los intereses generados en todo este tiempo. Como responsables directos (únicos), las Diputaciones Forales ya han procedido a la recuperación de las cantidades objeto de ayuda (cada una ha tratado con las empresas que correspondía). Lo que está pendiente aún, y es objeto de recursos, son las cantidades correspondientes a las sanciones y, sobre todo, a los intereses generados, que son ingentes. Probablemente la táctica sea la de hacer que se acumulen las cantidades hasta límites impagables (que ya los son).

Estas dos vías de litigio (las NFIS en general y una aplicación concreta de medidas fiscales determinadas) se han venido entremezclando para oscurecer la situación y atacar la financiación foral en su conjunto.

A ello ha ayudado, parece, la «facilidad» para recurrir estas NFT ante la jurisdicción contencioso-administrativa, alegando un interés legítimo. Y esta situación es la que se ha pretendido atajar con las reformas contenidas en la LO 1/2010.

III. LO 1/2010, PROTECCIÓN JURISDICCIONAL DE LAS NFT, «BLINDAJE»

Es sabido que la reforma realizada por la «*Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial*», vino a residenciar el conocimiento de los recursos y las cuestiones interpuestos contra las Normas Forales Tributarias de los tres TTHH en el Tribunal Constitucional, excluyendo del orden contencioso-administrativo el conocimiento de los recursos directos e indirectos contra esas Normas, que era la situación de control jurisdiccional vigente hasta la reforma mencionada. En este sentido, se trataba de reforzar la protección jurisdiccional de las Normas Forales Tributarias.

Desde el enfoque de la LO 1/2010, nuestro análisis consiste en contestar o afrontar un par de cuestiones: en primer lugar, el porqué del «blindaje»; ¿a qué obedece? Ya hemos señalado que el «blindaje» de las NFT es un problema que guarda relación con el órgano encargado del control jurisdiccional de este tipo de normas, que dependerá de su naturaleza jurídica. Hay que analizar e identificar ésta, para entender por qué se ha querido residenciar su control en el Tribunal Constitucional (aunque se haya hecho sin cambiar su naturaleza reglamentaria, sin meterlo en el artículo 27.2 con el resto de las normas de rango legal, elemento del que derivan los problemas). Y, en segundo lugar, uniendo los extremos apuntados (la discutida naturaleza de las NNFF y su catalogación como ayudas de Estado, pasando por el órgano jurisdiccional competente para enjuiciar los recursos planteados contra las NFT), trataremos de exponer que ante el Derecho de la Unión Europea no cabe blindaje alguno (*blindaje de comunitariedad*), y que, por tanto, el alcance de la LO 1/2010 no tiene el recorrido que se le achacaba.

La LO 1/2010, de 19 de febrero, cambió el procedimiento de control de las Normas Forales Tributarias de los TTHH, y, a partir de su entrada en vigor, es el Tribunal Constitucional exclusivamente (y no los tribunales ordinarios del orden contencioso-administrativo) quien

se encarga de enjuiciar los recursos interpuestos contra esas NFT¹³. Esta modificación sobre el procedimiento de control no altera la naturaleza jurídica de las NFT, que siguen tal cual estaban (es decir, sin acabar de aclararse¹⁴). Su virtualidad es que al cambiar el órgano jurisdiccional, también cambia la legitimación activa de quiénes pueden recurrir ante el TC. Si en la situación anterior ante la jurisdicción contencioso-administrativa estaba legitimado cualquiera que alegase un «interés legítimo», tras la LO 1/2010 ante el TC solo pueden recurrir una serie de legitimados tasados (art. 162 CE)¹⁵.

A) Protección interna, estatal: la necesidad del «blindaje»

Dada la judicialización de las Normas Forales tributarias (especialmente, en cuanto a criterios o parámetros comunitarios), desde las Instituciones vascas, tanto las autonómicas como las forales, vinieron a sucederse y reiterarse toda una serie de declaraciones institucionales y en prensa denunciando esa situación (la cuestión no era nueva, y la doctrina llevaba tratando este asunto desde tiempo atrás¹⁶) y reavivando la polémica sobre la adecuada sede donde residenciar su control jurisdiccional. La situación, tanto *de facto* como *de iure*, de las Normas Forales tributarias en los últimos años dejaba patente otra vez la necesidad de cambiar el régimen procesal de las mismas, estableciendo su control jurisdiccional en manos del Tribunal Constitucional, fuera del ámbito de la jurisdicción ordinaria (orden contencioso-administrativo), pese a que, formalmente, fueran a seguir considerándose normas de carácter reglamentario.

¹³ Están pendientes de resolución los cuatro recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra esta LO 1/2010 por el Consejo de Gobierno y el Parlamento de La Rioja y por la Junta y las Cortes de Castilla y León.

¹⁴ LARRAZABAL lo ilustra muy gráficamente: «*las NFT no encajan en las categorías dogmáticas de Ley y Reglamento del sistema español de fuentes del derecho y ya se sabe que, como dice el refrán japonés, "clavo que sobresale recibe martillazo"*». LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La Constitucionalidad del nuevo procedimiento de control de las Normas Forales Fiscales de los territorios Históricos Vascos», en AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, J. y ALONSO OLEA, E.J. (Eds.), *Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, Ad Concordiam, Bilbo, 2011, p. 262.

¹⁵ Art. 162.1.a) CE: *Están legitimados para interponer Recurso de inconstitucionalidad: el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.*

¹⁶ Para este tema, *vid.* los ya mencionados JIMÉNEZ ASENSIO, R., «La «Norma Foral» en el sistema de fuentes...», *op. cit.*, pp. 143-171; en la misma obra, CARRILLO LÓPEZ, M., «Las Juntas Generales de Gipuzkoa: carácter representativo y potestad normativa», pp. 131-142; CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», pp. 115-128; COBREROS MENDAZONA, E., «Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral», pp. 99-114; RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., «Las funciones y las competencias de las Juntas Generales», pp. 75-97; JÁUREGUI BERECIARTU, G., «Las Juntas Generales como institución de democracia representativa y participativa», pp. 37-54 y SAIZ ARNAIZ, A., «Las Juntas Generales: ¿Parlamento contemporáneo?», pp. 55-71. Aunque circunscrito al Territorio Histórico de Gipuzkoa y sus Juntas, todo lo expuesto es total y absolutamente trasladable a los otros dos Territorios, por lo que en este trabajo lo generalizamos y aplicamos a los tres en general.

En esta línea, como señala S. LARRAZABAL, se propagó con fuerza, y consiguió cuajar a comienzos del año 2010, la idea de dotar al Concierto de una mayor protección jurídica a través de unas concretas modificaciones de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) y de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) para establecer, precisamente, que la competencia jurisdiccional sobre las normas forales «tributarias» estuviera sometida al Tribunal Constitucional, pues, de este modo, se reduciría notablemente el número de sujetos que pudieran recurrir la fiscalidad vasca¹⁷.

Unido a ello, se reclamaba igualmente remediar también otra cuestión pendiente, como era la de la legitimidad de las Instituciones forales para recurrir a la jurisdicción constitucional. Porque los Derechos Históricos de los Territorios Forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que *«entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución, lo que obliga a arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa»*, que remedie el déficit de protección de la Foralidad que resulta de la falta de legitimación de las Instituciones Forales para acudir al TC en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la DA 1.º CE y el art. 37 EAPV les reserva en exclusiva¹⁸. Para ilustrar esta «necesidad» (jurídica, pero sin duda también política) de dotar de protección jurisdiccional a las NFT, expondremos brevemente el camino llevado a cabo hasta culminar en la LO 1/2010.

1) Las iniciativas para el «blindaje»

En la línea de buscar la apropiada protección jurisdiccional para las Normas Forales Tributarias, el 7 de octubre de 2005 el Parlamento Vasco aprobó por unanimidad una proposición de ley dirigida a promover en el Congreso y el Senado la reforma de la LOPJ y de la LOTIC, para que las normas forales emanadas de los TTHH únicamente pudieran ser enjuiciadas por el TC a través del recurso o cuestión de inconstitucionalidad. Esto es, para establecer que la competencia sobre las Normas Forales tributarias se limitase al Tribunal Constitucional, reduciendo de este modo el número de legitimados que puedan recurrir la fiscalidad vasca¹⁹. Pero esta iniciativa quedó durante un tiempo en mero intento de adecuar contenido y continente (materia tributaria y norma foral con rango reglamentario), ya que la enmienda fue rechazada en el Congreso de los Diputados.

¹⁷ LARRAZABAL BASAÑEZ, S., «La solución es blindar el Concierto para evitar que cualquier persona, por capricho, pueda judicializarlo», en http://www.deia.com/es/imprensa/2008/09/13/araba/ekonomia/49889_5.php y http://www.noticiasdealava.com/ediciones/2008/09/13/ekonomia/euskadi/d13_eus43.1019351.ph

¹⁸ ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales tributarias», *Forum Fiscal de Álava*, julio 2008, pp. 23-27.

¹⁹ Decía la Propuesta que «el enjuiciamiento de las Normas forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco se hará a través del recurso o cuestión de inconstitucionalidad».

Planteado así, se trataba más de una cuestión política, de oportunidad política incluso, que de un problema meramente jurídico, ya que los grandes partidos estatales venían rechazando el (mal) denominado «blindaje» del Concierto Económico en la reforma del TC, aunque en la última ocasión en que se llegó a votar recibió el respaldo de la mayoría. Mientras, continuaba abierta la vía jurídica contra las bases de la Financiación Foral. La argumentación jurídica para no aceptar esta protección de la fiscalidad foral (concretada en el Concierto Económico y manifestada en las NFT recurridas) parecía basarse en entender que el artículo 161 CE sólo contempla la posibilidad del recurso ante el TC en el caso de las leyes y normas con rango de ley (art. 27.2 LOTC), y las normas forales formalmente no lo son. A este argumento se opone la opinión²⁰ de que el mismo artículo 161.1.d CE recoge que el TC conocerá «de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes orgánicas».

Entre las medidas tomadas en aras al *blindaje* cabe destacar la mencionada *Proposición de Ley* (presentada por el Parlamento Vasco en el Congreso de los Diputados) *de modificación de las Leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial*, el 11 de abril de 2008²¹, admitida a trámite según procedimiento²². Posteriormente, y con un gobierno diferente, el Parlamento Vasco tramitó como iniciativa de Proposición no de ley la «solicitud de reiteración de la presentación ante el Congreso de los Diputados de la iniciativa denominada “Proposición de ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial”», que fue remitida, a fecha de 13 de junio de 2009, al Gobierno Vasco para su correspondiente tramitación²³.

²⁰ Así, ESTEBAN BRAVO, A., «Blindar las normas, no el Tribunal», en *El Correo Digital*, 11/03/07. Accesible en <http://www.almendron.com/tribuna/index.php/14561/blindar-las-normas-no-el-tribunal> (20/07/2008).

²¹ Proposición no de Ley 125/000011, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (n.º de expediente 125/000030 de la VIII Legislatura), presentada por el Parlamento Vasco. BOCG de 11 de abril de 2008, Serie B, n.º. 11-1. En ese momento el Gobierno Vasco era nacionalista. Reiterada como Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), por la que se insta al Gobierno a presentar sendos proyectos de ley de reforma de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, y de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial. BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, n.º 12, de 9 de mayo de 2008. (Número de expediente 162/000031), debatida en el Congreso el 20 de mayo de 2008.

²² Decisión adoptada por la Mesa de la Cámara, de admitir a trámite y dar traslado al Gobierno a los efectos del art. 126 del Reglamento, publicar en el BOCG y notificar al autor de la iniciativa. En ejecución de dicho acuerdo, se ordena la publicación de conformidad con el art. 97 del Reglamento de la Cámara, con fecha de 7 de abril de 2008. Resume perfectamente la situación que tratamos.

²³ Presentada en legislatura presidida por Lehendakari socialista, basándose en la Propuesta precedente, esta proposición de ley promovía la modificación puntual de la Ley Orgánica 2/1979, de 30 de octubre, del Tribunal Constitucional y de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, con el fin de que las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, reguladoras de los impuestos concertados, fueran enjuiciadas por el Tribunal Constitucional y no por la jurisdicción contencioso-administrativa. Argumentaba la mencionada Proposición que las normas forales reguladoras de los impuestos concertados no desarrollan ni complementan ley alguna sino que en el ámbito de los tres TTHH suplen a las leyes estatales, razón por la cual deben tener igual régimen procesal de impugnación que éstas, residenciándose su control judicial en la justicia constitucional y no en la jurisdicción contencioso-administrativa. Las Normas Forales tributarias son, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa a través del

La proposición de Ley señalada recogía diferentes medidas de modificación de la LOTC y de la LOPJ, dirigidas todas a paliar la sensación de vulnerabilidad de las Normas Forales tributarias, configurando de esta manera el (política y/o extrajurídicamente) llamado «blindaje» de las Normas Forales tributarias. Entre esas medidas de protección jurisdiccional propuestas por la iniciativa presentada por el Parlamento Vasco pueden destacarse:

- La modificación del artículo 27.2 de la LOTC o Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, incorporando un nuevo apartado «e)», el cual quedaría como sigue: [«son susceptibles de declaración de inconstitucionalidad», se entiende, mediante procedimiento de declaración de inconstitucionalidad del TC:] «Las Leyes, actos y disposiciones normativas con fuerza de Ley de las Comunidades Autónomas, incluidas las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia relativas a los impuestos concertados, con la misma salvedad formulada en el apartado b) respecto a los casos de delegación legislativa»²⁴.

recurso directo, como si se trataran de normas reglamentarias, y también a través del recurso indirecto, lo que las hace más vulnerables en la medida en que esta forma de impugnación es utilizable por cualquier persona física o jurídica, situación muy diferente a la de las leyes fiscales del Estado y de todas las demás de las CCAA, que solo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional. Con el fin de resolver el obstáculo formal que supone la actual redacción del art. 27 LOTC y del art. 9.4 LOPJ, es preciso incluir en el primero de los artículos citados las normas forales que regulan los impuestos concertados, así como excluir dichas normas del segundo artículo indicado. Igualmente, por cuestiones de coherencia institucional, se debe solucionar el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca, que resulta de la falta de reconocimiento a los Territorios Históricos del País Vasco, para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales conculcaciones de la foralidad por el legislador estatal. Procede también por ello resolver el indicado déficit de protección mediante otra modificación puntual de la LOTC que añada un capítulo específico regulador de las facultades de las tres Diputaciones forales y las tres Juntas Generales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, creando en defensa de sus competencias forales el mecanismo de protección competencial denominado «Conflictos en defensa de la autonomía foral». Habiendo concluido la octava legislatura del Parlamento Vasco, antes de que se defendiera dicha iniciativa en el Congreso de los Diputados. Es por lo cual que, los parlamentarios y parlamentarias del grupo Nacionalistas Vascos (EA-NV) firmantes presentamos, de conformidad con el artículo 130 del Reglamento, la siguiente proposición no de ley, solicitando del Pleno de la Cámara: 1. Que acuerde reiterar directamente ante el Congreso de los Diputados la iniciativa consistente en la proposición de ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial aprobada por unanimidad del Pleno del Parlamento de 27 de junio de 2007. 2. Que proceda al nombramiento de los parlamentarios o parlamentarias encargados de la defensa de esta iniciativa ante el Congreso de los Diputados. En Vitoria-Gasteiz, a 12 de mayo de 2009, Parlamentarios y parlamentarias del grupo Nacionalistas Vascos». Esta proposición no de ley fue votada en el Parlamento Vasco el 12 Junio, 2009 (11:16), con los siguientes resultados totales: parlamentarios presentes: 74; Votos en contra: 1 (UPD); votos a favor: 73 (EB, Aralar, EA-NV, EA, PV-ETP, SV-ES), Abstención: 0 y no votaron: 0. En http://www.parlamento.euskadi.net/fr_iniciaci/DDW?W=INI_LEGIS =09+AND+INI_SECCION=11+ANDINI_SERIE=02+AND+INI_SSERIE=01+AND+INI_NEXP=0001.

²⁴ Junto a ésta se proponía también la modificación de las siguientes disposiciones de la LOTC: Art. 28.1, «Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, *norma foral fiscal*, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las CCAA, el tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes CCAA o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas». Art. 29.2: «La desestimación, por razones de forma, de un recurso de inconstitucionalidad contra una Ley, *norma foral fiscal*, dispo-

- La modificación de la LOPJ de 1 de Julio de 1985, con un cambio de redacción en el art. 9.4, el cual quedaría redactado como sigue: «*Los del orden contencioso administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley salvo las Normas forales de las Juntas*

ción o acto con fuerza de Ley no será obstáculo para que la misma Ley, norma foral, disposición o acto puedan ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad con ocasión de su aplicación en otro proceso». Art. 30: «La admisión de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad no suspenderá la vigencia ni la aplicación de la Ley, de la norma foral fiscal, de la disposición normativa o del acto con fuerza de Ley, excepto en el caso en que el Gobierno se ampare en lo dispuesto por el art. 161.2 CE para impugnar, por medio de su Presidente, Leyes, normas forales, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley de las CCAA». Art. 31: «El recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, normas forales fiscales, disposiciones normativas o actos con fuerza de Ley podrá promoverse a partir de su publicación oficial». Art. 32.1: «Están legitimados para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad cuando se trate de Estatutos de Autonomía y demás Leyes del Estado, orgánicas o en cualesquiera de sus formas, disposiciones normativas y actos del Estado o de las CCAA con fuerza de Ley, normas forales fiscales de los Territorios Históricos, tratados internacionales y Reglamentos de las Cámaras y de las Cortes Generales: a) El Presidente del Gobierno, b) El Defensor del Pueblo, c) Cincuenta Diputados, d) Cincuenta Senadores». Art. 32.2: «Para el ejercicio del recurso de inconstitucionalidad contra las Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley del Estado que puedan afectar a su propio ámbito de autonomía, están también legitimados los órganos colegiados ejecutivos y las Asambleas de las CCAA y Juntas Generales de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, previo acuerdo adoptado al efecto». Art. 35.1: «Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley o una norma foral que regule competencias fiscales de los Territorios Históricos, aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al TC con sujeción a lo dispuesto en esta Ley». Art. 35.2: «El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, debiendo concretar la ley, norma con fuerza de Ley o norma foral fiscal cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de diez días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, resolviendo el Juez seguidamente y sin más trámite en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegase a sentencia firme». Art. 37.2: «El TC dará traslado de la cuestión al Congreso de los Diputados y al Senado por conducto de sus Presidentes, al Fiscal General del Estado, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, en caso de afectar a una Ley o a otra disposición normativa con fuerza de Ley dictadas por una Comunidad Autónoma, a los órganos legislativo y ejecutivo de la misma, y en caso de afectar a una norma foral fiscal, a las Juntas Generales y a la Diputación Foral del Territorio afectado, todos los cuales podrán personarse y formular alegaciones sobre la cuestión planteada en el plazo común improrrogable de quince días. Concluido éste, el Tribunal dictará sentencia en el plazo de quince días, salvo que estime necesario, mediante resolución motivada, un plazo más amplio, que no podrá exceder de treinta días». Art. 39.1: «Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición, norma foral fiscal o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia». Art. 40.1: «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, normas forales fiscales, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, normas forales, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad».

Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia que regulen los impuestos concertados cuyo conocimiento está reservado al Tribunal Constitucional por su Ley Orgánica, y con los Decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa Jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho».

En todo caso, el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan en relación con las normas forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia que regulen los impuestos concertados está reservado al Tribunal Constitucional por Ley orgánica.

En la Exposición de Motivos de la mencionada Proposición de Ley del Parlamento se destacaba que la DA 1.º CE proclama que ésta *ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales*, añadiendo 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» y que, de acuerdo con ello, el EAPV reconoce reiteradamente²⁵ a cada uno de los Territorios Históricos que integran el País Vasco la facultad de «en el seno del mismo, conservar o, en su caso, restablecer y actualizar su organización e instituciones privativas de autogobierno», reconocimiento que se traduce en una reserva expresa a los órganos forales por el propio Estatuto de un núcleo competencial exclusivo²⁶, en el que ni siquiera el Parlamento Vasco puede entrar²⁷. Por tanto, el sistema tributario propio de cada uno de los Territorios Históricos²⁸, que se regula «mediante el sistema foral tradicional del Concierto Económico o convenios», pertenece definitivamente al *núcleo foral intangible*²⁹, lo que supone que «las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario»³⁰. Se hacía por tanto una remisión a las Juntas Generales de cada Territorio de la competencia para establecer y regular los distintos tributos que sustentan la Hacienda Foral.

En consecuencia, como ya señalábamos anteriormente, son las Juntas Generales de cada Territorio quienes tienen la competencia para establecer y regular los distintos tributos que nutren la Hacienda Foral, regulación que realizan mediante la aprobación de Normas Forales, que tienen (o alcanzar a tener sólo) naturaleza reglamentaria, ya que la LTH reserva al Parlamento Vasco en exclusiva la facultad de dictar normas con rango de ley³¹. Y es este *status* el que las hacía recurribles ante cualquier tribunal de la jurisdicción contencioso-admini-

²⁵ Art. 3 EAPV, reiterado en el art. 24.2 del mismo.

²⁶ Art. 37.2 EAPV.

²⁷ Art. 25.1 EAPV: «El Parlamento Vasco ejerce la potestad legislativa..., sin perjuicio de las competencias de las instituciones a que se refiere el art. 37 del Estatuto».

²⁸ Art. 37.3.f del EAPV, y 40 y 41, a los que aquél se remite.

²⁹ Así lo reconoce el propio TC, STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6.º, apdo b), párrafo 2.º.

³⁰ Art. 41.2.a) EAPV.

³¹ Art. 6.2. LTH.

nistrativa (mediante recurso directo contra reglamentos o por la técnica del llamado recurso indirecto), lo cual, en la medida en que estos recursos pueden plantearse por cualquier persona física o jurídica que esgrima un interés legítimo (concepto amplio donde los haya), las hacía vulnerables al albur de intereses de toda índole. En flagrante contraposición, las normas tributarias tanto del Estado como de la Comunidad Foral Navarra tienen rango de Ley, lo que las hace impugnables exclusivamente ante el Tribunal Constitucional y además solo por la reducida lista de sujetos legitimados en el art. 162 CE.

El legislativo vasco entendió que los Derechos Históricos de los Territorios Forales, al menos en lo que concierne a su núcleo esencial, no son una cuestión de mera legalidad ordinaria, sino que entrañan, sin duda, una cuestión constitucional, tanto como las que pueda plantear cualquier otro precepto de la Constitución. Existiría un espacio exclusivo constitucionalmente garantizado para los TTHH, un espacio en el que ni las Cortes Generales ni el propio Parlamento Vasco pueden entrar, donde las instituciones forales deben operar, sin embargo, con normas carentes de rango de ley según el EAPV, de modo que por ese rango inferior resultan más vulnerables (y, por lo tanto, más frágiles). Como consecuencia de ello, la garantía constitucional de la foralidad de los Territorios Históricos vascos resulta más débil que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo (la DA 1.º CE). Y es en este sentido y sobre esta base desde la que se propone la modificación del régimen de impugnabilidad de las normas forales de los TTHH, con el objeto de que solo puedan ser impugnadas ante el TC³². Y es que, como hemos podido señalar y reiterar, a diferencia de las leyes tributarias de la Comunidad Foral navarra, las normas forales vascas pueden ser recurridas ante los Tribunales contencioso-administrativos, lo que las hace más vulnerables, en la medida en que dichos recursos pueden ser utilizados por cualquier persona física o jurídica que esgrima un interés legítimo³³.

En cualquier caso, la pretensión de las Instituciones vascas se refería a unas Normas Forales muy concretas: las fiscales y tributarias y, en particular, a las relativas a los impuestos concertados, no a todas en general.

³² Como ocurre con las normas emitidas por los parlamentos autonómicos en el ejercicio de sus competencias, y como en el caso de la CFN, con las mismas Normas Forales tributarias con rango de ley puesto que concurren en una misma institución el carácter autonómico y foral, dando a sus normas el rango que las protege. Esto es, pueden ser recurridas pero sólo ante el TC, con la consiguiente restricción de instituciones habilitadas para ello. Así las cosas, desde la perspectiva autonómica vasca esta diferencia entre la CAV y la CFN no tiene justificación material alguna, ya que materialmente la regulación del IRPF o del IS es la misma cosa y debería tener, por ello, el mismo tratamiento en Navarra que en Bizkaia, Gipuzkoa y Álava. Todo se reduce, por tanto, a una diferencia formal, que en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco resulta de la falta de reconocimiento a sus instituciones de la potestad legislativa, explicación ésta que dista mucho de ser satisfactoria, supuesta la identidad material ya destacada.

³³ Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de La Rioja viene impulsando a través de asociaciones de empresarios recursos contra las normas forales vascas, que les afectan exactamente igual que las navarras, pero contra éstas no pueden recurrir salvo al TC, mientras que contra las de la CAPV disponen de todo el abanico contencioso-administrativo.

Unido a todo esto, y por razones de estricta coherencia, la proposición del Parlamento Vasco abordaba también el llamado déficit de protección constitucional de la foralidad vasca, que resultaba de la falta de reconocimiento de legitimación activa a los Territorios Históricos para defender en vía constitucional su régimen foral frente a eventuales agresiones tanto del legislador estatal como autonómico. Y siendo esto así, proponía arbitrar una vía practicable y accesible para su defensa, para remediar el déficit de protección de la foralidad producido por la falta de legitimación de las instituciones forales para acudir al TC en los supuestos en que el legislador, estatal o autonómico, invada el espacio que la DA 1.º CE y el art. 37 EAPV les reserva en exclusiva. Y en este sentido, la proposición de Ley del Parlamento Vasco proponía como necesaria una modificación de la LOTC, que añadiese a ésta (más allá del imposible acceso a la legitimación para interponer recurso de inconstitucionalidad —salvo reforma constitucional del cerrado artículo 162 CE—, o del Capítulo IV dedicado a los «Conflictos en defensa de la autonomía local»³⁴) un nuevo capítulo V bajo el epígrafe: «De los conflictos en defensa de la autonomía foral»³⁵.

2) Tramitación y aprobación en las Cortes Generales

Presentada la Proposición vasca en el Congreso, la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados aprobó el 3 de diciembre de 2009 el dictamen de la «protección jurisdiccional de las Normas Forales tributarias» (dictamen de reforma de la LOPJ, la LOTC y la LJCA) para limitar la legitimación activa en los recursos contra las normas forales de contenido fiscal³⁶. En el Pleno del Congreso de 17 de diciembre de 2009 se procedió a la aprobación de estas modificaciones, con 194 votos a favor, 147 en contra y una abstención³⁷.

³⁴ Se considera que lo que es válido para la tutela de la autonomía local frente al legislador, no lo es tanto para la defensa de la autonomía foral. Y no sirve, en primer lugar, porque una cosa es la autonomía local (que también concierne a las Diputaciones Forales en la medida en que ostentan las competencias propias de las diputaciones provinciales), y otra cosa distinta la autonomía foral. Y, en segundo lugar, porque la autonomía foral se predica de cada Territorio Histórico individualmente considerado, con lo que el mecanismo de conflicto tendría que estar a disposición de todos y cada uno de ellos; y no lo está en la regulación que contiene el nuevo capítulo IV del título IV de la LOTC que exige la actuación de consuno de dos de los tres territorios, que representen, como mínimo, la mitad de la población de los tres (art. 75 ter, apdo. 1.º, LOTC). *Vid.*, ETXEBERRIA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales Tributarias», *op. cit.*, p. 26.

³⁵ La redacción propuesta para este nuevo Capítulo de la LOTC es la siguiente:

«Art. 75 sexties. 1. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada. 2. Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia, mediante acuerdo adoptado al efecto. 3. Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento previsto establecido en los artículos 63 y siguientes de esta ley.»

³⁶ BOCG, Congreso de los Diputados, IX Legislatura, serie B (Proposiciones de Ley), núm. 11-8, de 2 de diciembre de 2009.

³⁷ Los votos en contra eran del PP y UPyD, siendo el resto de grupos parlamentarios favorables.

En cuanto a su tramitación en el Senado, el 23 de diciembre se fechó la entrada del texto aprobado en el Congreso, declarándose su tramitación urgente y abriendo un plazo de enmiendas que acabó el 28 de diciembre. El Grupo Parlamentario Popular interpuso cinco enmiendas.

La tramitación en la Comisión Constitucional del Senado de la Proposición de Ley Orgánica de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (624/000006) se inició el 2 de febrero de 2010. El Pleno del Senado, en sesión del día 10 de febrero de 2010, aprobó la Proposición de Ley Orgánica de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, sin introducir variaciones en el texto remitido por el Congreso de los Diputados. En este caso, el resultado de la votación fue de 132 votos a favor, 114 en contra y una abstención³⁸.

El contenido del texto aprobado consiste en dos artículos y una disposición adicional única. El primer artículo viene a modificar la LOTC residenciando el control y el conocimiento de las normas forales tributarias en el Tribunal Constitucional (y unido a ello, articulando una vía para los conflictos en defensa de la autonomía local). Pero lo hace lejos del artículo 27.2 de la LOTC (donde se recogen las normas con rango de ley a efectos de control y declaración de inconstitucionalidad), introduciendo una «Disposición adicional quinta (nueva)», cuyo contenido establece que:

«1. Corresponderá 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 (Ley Orgánica 311979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también 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.

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo veintiocho de esta Ley.

2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

³⁸ Los votos en contra corresponden al PP. Anecdóticamente, dos senadores populares (Ramón Rabanera y Juana Iturmendi) optaron por ausentarse en el momento de la votación, por coherencia, ya que mientras ostentaron cargos institucionales autonómicos y forales se habían manifestado a favor de esta medida. La abstención podría ser de algún senador socialista, siendo el resto de representantes favorable a la modificación.

En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos diez y once de esta Ley.

3. Las normas del Estado con rango de ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.

Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.

Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley».

Por otra parte, el artículo 2 de la LO 1/2010 recoge la oportuna modificación del artículo 9.4 de la *Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial*³⁹, mientras la disposición adicional única⁴⁰ hace lo propio con la *Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*.

Cabe señalar que, entre la aprobación de las modificaciones legislativas pertinentes (Congreso, 17 de diciembre de 2009; Senado, 10 de febrero de 2010) y la publicación de la misma en el BOE para su entrada en vigor, a fecha de 5 de febrero de 2010, la Comunidad Autónoma de La Rioja planteó un nuevo recurso sobre la NFIS ante la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual fue aceptado a trámite el 16 de febrero de 2010. El recurso aprovechaba el escaso margen que les quedaba a los gobiernos autonómicos limítrofes para seguir judicializando la autonomía fiscal vasca, ya que el objeto del mismo, como en ocasiones anteriores, eran diversas medidas de las Diputaciones Forales sobre el Impuesto sobre Sociedades⁴¹.

³⁹ «Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el art. 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica».

⁴⁰ «Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la Disposición Adicional quinta de su Ley Orgánica».

⁴¹ Se trataba de recursos contra la ejecución presupuestaria para el año 2010 de la Norma Foral 14/2009, de 17 de diciembre, de la Diputación de Álava, contra las modificaciones tributarias introducidas en la Norma Foral 4/2009, de 23 de diciembre, de la Diputación de Gipuzkoa y de los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2010. En concreto, las reclamaciones se referían nuevamente a las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, es necesario resaltar igualmente que alguna Comunidad Autónoma limítrofe recurrió ante el Tribunal Constitucional la mencionada LO 1/2010⁴². Ciertamente, si bien la Exposición de Motivos es cuidada y bien estructurada, lo cierto es que hasta que se dé solución a la base real de la cuestión (la naturaleza jurídica de las NFT), solo es una solución para salir al paso⁴³.

B) Protección externa, europea

1) Las NFT y la LO 1/2010 en el contexto de la normativa europea

Sin adentrarnos ahora en el Derecho de la Unión Europea, traemos a colación solo un puñado de principios, a modo de recordatorio:

- Los derechos y obligaciones previstos en la legislación europea no sólo incumben a los Estados Miembros (EEMM): algunas normas se aplican directamente a los ciudadanos y las empresas.
- El Derecho europeo forma parte integrante del ordenamiento jurídico de los EEMM, que son los primeros responsables de transponerlo y aplicarlo correctamente.
- Por tanto, todo ciudadano tiene derecho a exigir a las autoridades de cualquier E.ºM que observen correctamente sus derechos europeos.

Y, por último, resaltamos que los órganos administrativos y/o jurisdiccionales nacionales son los responsables primeros de garantizar el respeto del Derecho de la Unión por parte de las autoridades de los Estados Miembros.

Es decir, ante el Derecho de la Unión Europea, cualquier ciudadano que crea vulnerado sus derechos («interés legítimo») puede interponer recurso ante la jurisdicción ordinaria (Contencioso-administrativa) contra la norma vulneradora, independientemente de que ésta sea una ley del Estado, de una CCAA, una Norma Foral Tributaria, un reglamento o cualquier otra.

Es evidente que este pretendido «blindaje» de la LO 1/2010 limita las competencias de la jurisdicción ordinaria respecto a las NF tributarias, pero la cuestión que nos planteamos es hasta qué punto afecta o puede afectar este límite a la capacidad y deber del Juez nacional de actuar como Juez europeo también frente a esas normas. Porque, recordemos, desde la entrada de España en la UE, la legislación europea se superpone a la estatal; se adaptó la normativa interna (Constitución incluida) para adecuarla a la normativa europea. Por tan-

⁴² En este sentido, señalar que el Grupo Popular del Parlamento de la Rioja, que contaba con mayoría absoluta en la Cámara, presentó el 22 de febrero de 2010, para su aprobación en pleno, la propuesta de interponer un recurso de inconstitucionalidad contra el blindaje del Concierto vasco. Por su parte, el pleno del Parlamento de Cantabria rechazó el día 1 de marzo de 2010, con los votos del PRC y PSOE, presentar un recurso de inconstitucionalidad contra el «blindaje» del Concierto Económico vasco, tal y como había propuesto el PP.

⁴³ Sobre los diferentes aspectos de la constitucionalidad de esta LO 1/2010, *vid.* PALAO TABOADA, C., «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales Fiscales», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, noviembre 2013.

to, todas las normas internas de España como Estado Miembro de la UE (de todos los rangos, estatales, autonómicas, provinciales, municipales y también forales) deben respetar el marco jurídico europeo, so pena de ser recurribles. Y, como es sabido, la jurisdicción competente para conocer de estos recursos por vulneración del Derecho de la Unión Europea es la jurisdicción ordinaria de cada uno de los Estados Miembros. Es decir, el Derecho de la Unión Europea limita la capacidad del legislador nacional de actuar sobre las competencias del Juez nacional, al menos sobre las competencias comunitariamente establecidas.

Otro aspecto del Derecho Europeo a tener en cuenta es el referido a las Ayudas de Estado ilegales (art. 107 y 108 TFUE), que tratan de proteger la libre competencia intracomunitaria evitando distorsiones estatales que desfavorezcan a empresas o producciones foráneas. En este sentido, interpretando que el marco de referencia era el Estado en su conjunto y no el ámbito competencial de las respectivas NFT, y, por tanto, considerando que el tipo impositivo (inferior) en el Impuesto de Sociedades perjudicaba a las empresas sitas en territorio de régimen común, se recurrieron estas Normas por entenderlas contrarias al ordenamiento europeo. En la famosa STS de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo se arrogó la competencia de interpretar la norma comunitaria y dio por hecho que las Normas Forales del Impuesto de Sociedades eran selectivas por razón del territorio y, por lo tanto, constituían ayudas de Estado ilegales⁴⁴. Se procedió a la supresión de los artículos sancionados, y las respectivas Juntas Generales aprobaron nuevas Normas del Impuesto sobre Sociedades similares a las anuladas. Fueron nuevamente recurridas, pero esta vez, en lugar de pronunciarse, el TSJPV planteó la pertinente cuestión prejudicial al TJUE, único competente para interpretar si una norma es o no acorde con la normativa europea.

La STJUE de 11 de septiembre de 2008 vino a reconducir la situación, estableciendo que si se cumplían determinadas condiciones (autonomía institucional, procedimental y económica), las normas subestatales (las NFT, en este caso) tenían cabida en el entramado jurídico europeo y no incurrían en selectividad territorial. Es decir, si se trata de normas de aplicación general en un territorio concreto, no se consideran selectivas⁴⁵. Las Normas Forales tributarias, aún siendo distintas a las del Estado, no por ello vulneran la normativa comunitaria y tienen cabida en el Derecho Europeo.

⁴⁴ Es decir, las Normas Forales del Impuesto de Sociedades (NFIS) solo pueden aplicarse en el ámbito territorial del respectivo Territorio Histórico (principio de territorialidad y competencia), y, por lo mismo, resultan ilegales porque no se aplican en todo el Estado. Sobre esta controvertida sentencia (que no jurisprudencia, puesto que se trató de un solo pronunciamiento en este sentido), *vid.* FALCÓN Y TELLA, R., «En torno a la STS de 9 de septiembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 2/2005, pp. 5-10; ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010, pp. 107 y ss.

⁴⁵ A este respecto, la propia sentencia recoge que «(...) las referidas medidas se aplican a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que, conforme a la regla de reparto de la competencia fiscal adoptada por el Estado miembro de que se trate y dicha entidad infraestatal, ésta tenga competencia» (STJUE 11 septiembre 2008, parágrafo 138 *in fine*). Entre la abundante doctrina generada, *vid.* RUBÍ CASSINELLO, J.G., «El Concierto Económico a la luz de las sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008», *Revista Unión Europea Aranzadi*, n.º 1, 2009. pp. 23-42.

2) Protección europea: ¿posibilidad de «blindaje»?

Finalmente, trataremos ahora de articular «una valoración de la reforma: blindaje de constitucionalidad vs blindaje de comunitariedad», una valoración que parte de una doble idea:

- Por una parte, que el Juez nacional que actúa como Juez comunitario lleva a cabo, en realidad, dos controles (el de legalidad interna, y el de legalidad comunitaria o de la Unión) utilizando dos parámetros (legalidad-constitucionalidad y comunitariedad-europeidad), con independencia de que la naturaleza y el rango de las categorías normativas internas, así como los mecanismos procesales y las vías o recursos para controlarlas, sean establecidos por el Derecho interno, siempre en virtud del principio de autonomía institucional del Derecho interno respecto al Derecho comunitario.
- Y, por otro lado, que el contenido del control y los parámetros de enjuiciamiento internos no pueden condicionar la existencia y eficacia del control de comunitariedad. Es decir, el blindaje en términos internos no puede generar un blindaje en términos de comunitariedad: que el Juez nacional no pueda controlar la validez y la eficacia de las NFT en términos de Derecho interno no puede significar que no pueda controlar su aplicabilidad en términos de comunitariedad (tal y como hizo la STS de 9 de diciembre de 2004).

Es decir, el juez nacional va a seguir encontrándose ante la facultad/obligación de inaplicar las NFT que sean incompatibles con el Derecho comunitario (cuando conozca y controle los actos de aplicación de las mismas), aunque ahora no pueda anularlas (ahora el contencioso solo va a poder seguir anulando, en su caso, las otras NF no fiscales o tributarias). Una cosa que, por cierto, tampoco hace el Tribunal Constitucional (tanto por no considerarse Juez comunitario como por no disponer de una vía procesal para articular un control de comunitariedad con efectos *erga omnes* sobre el Derecho interno).

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN: «¿BLINDAJE?»

Como venimos apuntando, el «blindaje interno», estatal, ha consistido en el cambio de jurisdicción ante la que se recurren las Normas Forales Tributarias: se ha pasado de la jurisdicción ordinaria a la del Tribunal Constitucional. Esto conlleva que la legitimación activa para recurrir dichas NFT se restringe a los sujetos señalados en el art. 162.1 CE:

Artículo 162.1: Recursos de inconstitucionalidad

1. Están legitimados: a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas.

Por tanto, objetivamente, las NFT sí han mejorado su protección respecto a la situación anterior, equiparándose ahora a las leyes estatales y autonómicas en materia tributaria y fiscal. Ahora están donde debían estar. No significa que no se puedan recurrir, sino que se recurren donde corresponde por razón de la materia.

Cuestión distinta es que los recursos se planteen por (supuesta) vulneración de la normativa europea. En este caso habrá que estar a lo que el Tratado establezca para estos supuestos, que, como ya hemos dicho, básicamente viene a decir que es el juez nacional quien conocerá en primera instancia de estos recursos. En el Estado español corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa. Por tanto, cuando una Ley estatal, autonómica o foral (navarra), o una Norma Foral tributaria, o cualquier otra norma de cualquier rango vulneren el Derecho comunitario, cualquiera con un interés legítimo puede recurrirla ante el contencioso-administrativo. *Mutatis mutandi*, podría decirse que respecto al Derecho de la UE todas las normas, independientemente de su rango, son como reglamentos.

Llegados a este punto, procede ya plantearnos qué vino a «blindar», realmente, la LO 1/2010. Internamente, a efectos prácticos solo han quedado excluidos de recurrirlas la Asociación de Empresarios de La Rioja y UGT-Rioja. Las respectivas instituciones autonómicas de La Rioja y Cantabria pueden seguir recurriéndolas, como de hecho están haciendo. Y retrospectivamente, teniendo en cuenta que los recursos interpuestos contra las NFT se basaban en el argumento de la supuesta vulneración del Derecho Europeo, aún con la LO 1/2010 vigente los recursos se hubiesen interpuesto por los mismos demandantes («interés legítimo») y ante los mismos órganos jurisdiccionales (contencioso-administrativo, TSJPV, porque es el Juez nacional de primera instancia). Es decir, respecto a los litigios planteados no hubiese cambiado nada.

Ciertamente, aún queda por resolver la naturaleza jurídica de las Normas Forales (tributarias). Será algo que deberá abordarse en la futura reforma de la Ley de Territorios Históricos, y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Y para finalizar, y solo por dejar abierto el debate, una consecuencia de todo lo expresado es que, tal cual están las cosas y literalmente, los recursos contra las Normas Forales Tributarias no suspenden la aplicación de las mismas porque no son leyes autonómicas. Art. 161.2 CE:

Artículo 161.2 CE.

El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones *adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas*. La impugnación producirá la suspensión de la disposición o resolución recurrida, pero el Tribunal, en su caso, deberá ratificarla o levantarla en un plazo no superior a cinco meses⁴⁶.

Porque las NFT no son adoptadas por órganos de la Comunidad Autónoma, sino por las Juntas Generales, órganos legislativos forales de los Territorios Históricos.

⁴⁶ El subrayado es nuestro.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ARCE, I., *El Concierto Económico en Europa*, IVAP, Oñati, 2010.
- AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1983.
- CARRILLO LÓPEZ, M., «Las Juntas Generales de Gipuzkoa: carácter representativo y potestad normativa», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 131-142.
- CASTELLS ARTECHE, J.M., «Las Juntas Generales en el entramado institucional vasco», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 115-128.
- COBREROS MENDAZONA, E., «Las Juntas Generales y la Comisión Arbitral», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 99-114.
- ESTEBAN BRAVO, A., «Blindar las normas, no el Tribunal», en *El Correo Digital*, 11/03/07. Accesible en <http://www.almendron.com/tribuna/index.php/14561/blindar-las-normas-no-el-tribunal> (20/07/2008).
- ETXEBERRÍA MONASTERIO, J.L., «En defensa del «blindaje» de las Normas Forales tributarias», *Forum Fiscal de Álava*, julio 2008, pp. 23-27.
- FALCÓN Y TELLA, R., «En torno a la STS de 9 de septiembre de 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º. 2/2005, pp. 5-10.
- JÁUREGUI BERECIARTU, G., «Las Juntas Generales como institución de democracia representativa y participativa», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 37-54.
- JIMÉNEZ ASENSIO, R., «El sistema de fuentes del Derecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco como “ordenamiento asimétrico”», *RVAP*, IVAP, n.º 47 (III), 1997, p. 130.
- JIMÉNEZ ASENSIO, R., «La «Norma Foral» en el sistema de fuentes del Derecho: presupuestos conceptuales, problemas en torno a su naturaleza y esbozo de propuestas», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 143-171.
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La solución es blindar el Concierto para evitar que cualquier persona, por capricho, pueda judicializarlo», en <http://www.deia.com/es/impresia/2008/09/13/araba/ekonomia/498895.php> y <http://www.noticiasdealava.com/ediciones/2008/09/13/ekonomia/euskadi/d13eus43.1019351.ph>
- LARRAZABAL BASÁÑEZ, S., «La Constitucionalidad del nuevo procedimiento de control de las Normas Forales Fiscales de los territorios Históricos Vascos», en AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, J. y ALONSO OLEA, E.J. (Eds.), *Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, Ad Concordiam, Bilbo, 2011.
- LASAGABASTER HERRARTE, I., «La función legislativa», en AA.VV., *Primeras Jornadas de Estudio del Estatuto de Autonomía del País Vasco*, IVAP, Oñati, 1983., pp. 675-705
- MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (I)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 43, julio 2012, pp. 65-78.

- MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (II)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 44, enero 2013, pp. 53-70.
- MARTÍNEZ BÁRBARA, G., «Armonización fiscal y capacidad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco (y III)», *Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 45, abril 2013, pp. 73-90.
- MERINO JARA, I., «La STJCE favorable a los regímenes forales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, Vol. II, pp. 2875-2876.
- PALAO TABOADA, C., «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las Normas Forales Fiscales», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, noviembre 2013.
- RAZQUIN LIZARRAGA, M.M., «Las funciones y las competencias de las Juntas Generales», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 75-97.
- RODRIGO RUIZ, M.A., «Peculiaridades fiscales de la Comunidad Autónoma del País Vasco», en LASARTE, J. (Coord.), *Manual General de Derecho financiero*, tomo IV, Vol. I, *Hacienda autonómica general y foral*, Comares, Granada, 2.º ed., 1998, pp. 181-205.
- RODRÍGUEZ CURIEL, J.W., «La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (Sentencia del Tribunal Supremo de 9.12.2004)», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea*, marzo-abril 2005, pp. 84-91.
- RUBÍ CASSINELLO, J.G., «El Concierto Económico a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008», *Revista Unión Europea Aranzadi*, n.º 1, 2009, pp. 23-42.
- SAIZ ARNAIZ, A., «Las Juntas Generales: ¿Parlamento contemporáneo?», en UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP Juntas Generales de Gipuzkoa, Oñati, 2006, pp. 55-71.
- SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Oñati, 2012, pp. 657-682.
- UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dir.) y ZELAIA GARAGARZA, M. (Codir.), *Las Juntas Generales de Gipuzkoa como Parlamento Foral*, IVAP-Gipuzkoako Batzar Nagusiak, Oñati, 2006.

STJ, de 11.09. 2008

STC 76/1988, de 26.04.1988

STS de 9.12.2004

NF 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa

Norma Foral 14/2009 de 17 de diciembre de la Diputación de Álava

Norma Foral 4/2009 de 23 de diciembre de la Diputación de Gipuzkoa

Proposición no de Ley 125/000011, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (número de expediente 125/000030 de la VIII Legislatura), presentada por el Parlamento Vasco. BOCG de 11 de abril de 2008, Serie B, n.º 11-1

Proposición no de Ley del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), por la que se insta al Gobierno a presentar sendos proyectos de ley de reforma de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, y de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial. BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, n.º 12, de 9 de mayo de 2008 (número de expediente 162/000031), debatida en el Congreso el 20 de mayo de 2008.