

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7791 *Pleno. Sentencia 110/2014, de 26 de junio de 2014. Recurso de inconstitucionalidad 5559-2013. Interpuesto por el Presidente de Gobierno respecto de la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: nulidad de la ley foral que dispone unilateralmente de un tributo creado por el Estado. Voto particular.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente; doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez y don Ricardo Enríquez Sancho, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 5559-2013, promovido por el Presidente de Gobierno contra la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Han formulado alegaciones el Gobierno y el Parlamento de Navarra. Ha sido Ponente el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal Constitucional el día 30 de septiembre de 2013 el Abogado del Estado, en nombre del Presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

La impugnación se fundamenta en los motivos que, resumidamente, se exponen a continuación:

El Abogado del Estado, tras aludir a los requisitos procesales necesarios para la interposición del recurso y al contenido de la Ley Foral 24/2012 puesto en relación con el art. 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, examina en primer lugar el marco normativo delimitador de las competencias en materia tributaria. Al respecto alude a los arts. 133 y 149.1.14 CE, así como al art. 6 y disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), al art. 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (LORAFNA) y al art. 2 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley del convenio).

Seguidamente se refiere a la doctrina constitucional acerca de la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra sentada en la STC 208/2012, de 14 de noviembre, en particular en lo relativo a las relaciones del régimen foral con la Constitución y la LOFCA. Específicamente en cuanto a las figuras tributarias de la Comunidad Foral señala que la doctrina constitucional ha distinguido dos modalidades impositivas. La primera serían los

tributos propios distintos de los convenidos que, tras la STC 208/2012, estarían plenamente sujetos a la LOFCA. La segunda serían los tributos concertados o convenidos, respecto de los cuales es elemento esencial la existencia de un previo pacto con el Estado.

El Abogado del Estado indica que la Ley Foral 24/2012 configura el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica en los mismos términos que son definidos por el Estado en el artículo 4 de la Ley 15/2012. De hecho, la Ley Foral 24/2012 asume el carácter estatal del impuesto cuando en el artículo 1 dispone que será de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, añadiendo el artículo 2 que en la exacción del impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule y en el artículo 3 que la Comunidad Foral respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado. La única salvedad a esta configuración, idéntica a la estatal, del impuesto la constituyen las exenciones previstas. Es evidente, por tanto, que el Parlamento de Navarra establece un tributo idéntico al previsto por el Estado.

Así, la demanda defiende que en los supuestos en que se crea por Ley de las Cortes Generales un nuevo tributo, éste tiene la naturaleza de impuesto estatal aplicable en todo el territorio nacional, sin perjuicio de la posibilidad de concertar o convenir con los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, el régimen de competencias que estos territorios puedan ejercer en el nuevo impuesto, con base en su específico régimen foral, reconocido por la Constitución. Por tanto, mientras no tenga lugar la modificación del Convenio económico (para que, si así lo acuerdan el Estado y la Comunidad Foral, los nuevos impuestos estatales pasen a configurarse como impuestos convenidos), estos tributos tienen la naturaleza de impuestos estatales no convenidos, aplicables en todo el territorio nacional (incluida Navarra), en los términos que establecen sus respectivas leyes reguladoras. Por la naturaleza paccionada del Convenio, y porque así lo establece expresamente la disposición adicional tercera del mismo, no es posible que la Comunidad Foral de Navarra regule un tributo estatal no convenido, por lo que la Ley Foral controvertida resulta ser contraria al orden constitucional de distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Por otra parte, en cuanto a la hipotética calificación del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica como un impuesto propio de la Comunidad Foral, el Abogado del Estado señala que la Ley Foral 24/2012 se remite a las normas estatales para su regulación, puesto que sus previsiones se limitan a la determinación del hecho imponible. Pues bien, si se considerase, hipotéticamente, que el impuesto en cuestión fuera un tributo propio de la Comunidad Foral, la identidad de la regulación del tributo determinaría que la Ley Foral 24/2012 también incurriría en inconstitucionalidad por establecer un tributo con el mismo objeto que el del Estado, infringiendo con ello el art. 6.2 LOFCA, en relación con los arts. 31.1, 133.1 y 2 y 157.3 CE.

Como conclusión de todo lo expuesto el Abogado del Estado argumenta que la Ley Foral 24/2012 no trata de establecer y regular el impuesto en cuestión como propio de la Comunidad Foral de Navarra, sino de «disponer» unilateralmente la aplicación en esta Comunidad de un impuesto del Estado, que constitucional y estatutariamente requiere del correspondiente pacto o concierto con el Estado para su efectivo establecimiento. Sin embargo, el Parlamento de Navarra no se ha atendido a lo que la disposición adicional prescribe en el sentido de proceder a la adaptación del convenio por mutuo acuerdo con ocasión de la creación de nuevas figuras tributarias estatales. Por el contrario, unilateralmente, ha adoptado las medidas normativas que ha entendido necesarias para la aplicación en su territorio de un impuesto estatal, sin previo concierto con el titular de la potestad tributaria originaria, ex art. 133.1 CE. Por tanto, a falta de pacto, es indiscutible que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es de carácter estatal, y que la Comunidad Foral de Navarra no puede ejercer competencias sobre el mismo, pues eso sería posible sólo a partir del momento en que el tributo se convenga entre las autoridades estatales y forales.

2. Mediante providencia de 22 de octubre de 2013 el Pleno, a propuesta de la Sección Segunda, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica; dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, así como al Gobierno de Navarra y al Parlamento de Navarra, por conducto de sus Presidentes, al objeto de que, en el plazo de quince días, puedan personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes y, por último, publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Boletín Oficial de Navarra».

3. Mediante escrito registrado con fecha 30 de octubre de 2013, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Lo mismo hizo el Presidente del Senado en escrito registrado el 6 de noviembre de 2013.

4. Por escrito registrado el día 6 de noviembre de 2013 la Letrada del Parlamento de Navarra se personó en el proceso solicitando copia del acuerdo de la Junta de cooperación Administración del Estado-Comunidad Foral de Navarra en relación con la Ley Foral 24/2012, acuerdo que le fue remitido el día 8 de noviembre de 2013, mediante la correspondiente diligencia de ordenación de la Secretaria de Justicia del Pleno.

5. El día 15 de noviembre de 2013 se personó en el proceso, en nombre del Gobierno de Navarra, el Asesor jurídico-Letrado de la Comunidad Foral de Navarra interesando la desestimación del recurso conforme a las razones que se resumen a continuación.

Tras hacer referencia al contenido de la Ley Foral 24/2012, indica que la creación del nuevo impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica se hace de forma simultánea a la creación de idéntica figura impositiva por el Estado, en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. El art. 2 de esta norma deja a salvo respecto del impuesto en cuestión el régimen foral de Navarra. De este modo, la Ley Foral 24/2012 viene a establecer para Navarra un impuesto directo que también ha sido establecido por el Estado, dado que, según resulta del régimen foral y se explicita en el mencionado artículo 2, dicho impuesto estatal no es aplicable en Navarra que se rige por el sistema de convenio económico. En suma, la Ley Foral 24/2012 en ningún caso ha vulnerado la competencia estatal en la materia y menos aún interfiere en la ordenación tributaria estatal; únicamente pretende crear un impuesto de forma paralela con la correlativa normativa tributaria estatal.

En segundo lugar, la representación del Gobierno de Navarra rechaza el entendimiento que se contiene en la demanda acerca del marco normativo delimitador de las competencias en materia tributaria, pues estima que omiten el plus competencial que se deriva de la disposición adicional primera CE y de la LORAFNA. Señala que el punto de partida de dicha delimitación ha de ser la disposición adicional primera CE de la que se desprende la garantía institucional del régimen foral, siendo uno de sus elementos integrantes la potestad tributaria y el sistema de convenio económico para regular la actividad tributaria y financiera de Navarra. Esa garantía de la foralidad se recoge y desarrolla en la LORAFNA, tanto en el plano general como en materia tributaria en su artículo 45. De todo ello deduce que la potestad tributaria de Navarra exige un tratamiento normativo singular aún frente a los poderes del Estado. De esta suerte, el convenio económico es, de acuerdo con la disposición adicional primera CE y la LORAFNA, una norma de delimitación y articulación de competencias entre el Estado y Navarra y consiguientemente de limitación recíproca de los poderes tributarios de ambos. Eso es lo que explica que la LOFCA respete y excepcione la potestad tributaria de Navarra que no se rige por ella sino por la LORAFNA y el sistema de convenio económico.

Argumenta el Letrado del Gobierno de Navarra que la potestad tributaria de Navarra va más allá de la atribución de poderes para la aprobación de singulares normas de

carácter tributario o para el establecimiento de algún concreto impuesto, ya que tiene por objeto su «régimen tributario», expresión que tanto literalmente como en el contexto de sus antecedentes históricos significa que Navarra tiene la competencia exclusiva para regular los impuestos exigibles en la Comunidad Foral, tal como resulta del propio convenio económico, del que se coligen dos conclusiones.

De un lado, el convenio económico es la norma de articulación de competencias tributarias entre el Estado y Navarra, por lo que debe considerarse con un todo que se autointegra; y, de otro, la potestad de Navarra para establecer su propio régimen tributario le habilita para aprobar leyes de creación de nuevos tributos en Navarra en el marco del convenio económico, sin que sean aplicables los criterios de la LOFCA. La primera se desprende de la doctrina del Tribunal Supremo y del Voto particular a la STC 208/2012. La segunda conclusión resultaría claramente de la tradición histórica que muestra notorios antecedentes de inaplicación de la normativa tributaria estatal en Navarra.

De esta manera se ha elevado a la categoría de principio general del régimen foral este derecho o inmunidad de Navarra a cuyo tenor las reformas tributarias estatales sólo acceden territorio navarro por vía paccionada, tal como se puede deducir del artículo 45 LORAFNA. Este principio, que ha sido también recogido en el artículo 6 del convenio vigente, preserva a Navarra de la aplicación directa de las normas tributarias del Estado, pues sólo después de haberse producido la armonización por vía de convenio y en los términos que, en su caso, se pacten, puede nacer la obligación de Navarra de incorporar a su ordenamiento un impuesto estatal, sin perjuicio de la obligación de proceder a la adaptación del convenio en caso de reforma sustancial del ordenamiento jurídico del Estado. Supuesto en el que obviamente no puede entenderse incluida la creación del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Este principio se encontraría expresamente admitido por la Ley 15/2012 que, en su art. 1.2, hace salvedad de los regímenes especiales por razón del territorio.

Por ello, el Letrado del Gobierno Foral estima que «una interpretación distinta del marco competencial en materia tributaria entre Navarra y el Estado supondría desconocer y romper la tradicional interpretación y aplicación indiscutidas del significado y alcance del régimen foral en su dimensión tributaria, con infracción de la garantía constitucional de la foralidad y de su reconocimiento en la LORAFNA, así como la subversión del sistema de Convenio Económico que fija por sí mismo y en coherencia con tal garantía las reglas para resolver la cuestión aquí planteada en sentido favorable a la plena constitucionalidad de la Ley Foral recurrida».

Finalmente, se opone a la pretensión estatal de que el tributo estatal creado por la Ley 15/2012 sea aplicable en todo el territorio nacional. Estima, por el contrario, que tal pretensión desconoce la potestad tributaria de Navarra y el propio sistema de convenio económico. En segundo lugar señala que, de acuerdo con la tradición histórica y el régimen de convenio económico, los tributos estatales no son de aplicación en Navarra (con las salvedades derivadas del convenio económico). Destaca las diferencias de este caso con el resuelto en la STC 208/2012, por cuanto es la propia ley estatal la que excepciona la aplicación del tributo en Navarra y concluye que no se trata de la exacción de un impuesto estatal en Navarra sino de la creación de un nuevo impuesto en línea con el estatal en aras de la máxima coordinación y armonización.

Por último rechaza el argumento de la demanda según el cual se habría creado un tributo no convenido que habría de quedar sometido a los límites de la LOFCA, por cuanto tal creación sería expresión de la potestad de Navarra para establecer su propio régimen tributario. Además la propia LOFCA incluye una cláusula de salvaguarda del régimen foral y del convenio económico estableciendo su inaplicación a Navarra y, de otro lado, la Ley estatal 15/2012 dispone la inaplicación del nuevo impuesto en cuestión en Navarra. Niega, en tercer lugar, la coincidencia del hecho imponible, por faltar el elemento territorial, ya que el impuesto estatal no es aplicable en Navarra, sino que la Ley Foral 24/2012 ha creado un impuesto propio en adecuado ejercicio de las competencias de Navarra.

De todo lo expuesto concluye que la Ley Foral impugnada está amparada en las competencias reconocidas a Navarra, de acuerdo con la disposición adicional primera

CE, en el art. 45.3 LORAFNA y respeta los límites fijados a la potestad tributaria de Navarra en el vigente convenio económico, sin incurrir en infracción de la LOFCA en razón de la salvedad por ésta —y también por la Ley 15/2012— del régimen de convenio económico.

6. La Letrada del Parlamento de Navarra presentó sus alegaciones mediante escrito registrado el día 21 de noviembre de 2013 en el que interesa la inadmisión del recurso o, subsidiariamente, su desestimación.

Tras resumir el contenido de la demanda alude a lo que califica de otros antecedentes que tienen interés para la resolución del recurso. Entre tales antecedentes cita la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que incluye el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, así como otros tributos, cuya inclusión en otras normas forales (Ley Foral 21/2012) no ha sido objeto de impugnación. Igualmente menciona la tramitación parlamentaria de la norma estatal, en la que pretendía incluirse una disposición adicional relativa a la obligación de concertar o convenir los tributos durante el ejercicio 2013, inclusión que fue rechazada por entender que se vulneraba el régimen de concierto o convenio.

Tras lo anterior la Letrada del Parlamento de Navarra argumenta que el recurso ha de ser inadmitido por haber sido presentado fuera de plazo, pues la norma se publicó en el «Boletín Oficial de Navarra» el 31 de diciembre de 2012 y el recurso se ha interpuesto el 30 de septiembre de 2013, mientras que el plazo de interposición que deriva del art. 33.1 LOTC expiró el día 31 de marzo. Estima la Letrada del Parlamento de Navarra que no es posible aplicar aquí el art. 33.2 LOTC, pues no consta la fecha del acuerdo de la Junta de cooperación Administración del Estado-Comunidad Foral de Navarra, en el que se decidió la aplicación del procedimiento previsto en el art. 33.2 LOTC, acuerdo que fue publicado los días 22 y 23 de abril, en el «Boletín Oficial de Navarra» y en el «Boletín Oficial del Estado», respectivamente. En la primera de las publicaciones se indica que el acuerdo es de 15 de marzo de 2013, tal como también consta en la documentación de la que dispone el propio Tribunal Constitucional. Sin embargo la Letrada del Parlamento de Navarra cuestiona la existencia de una dicha reunión en la que se adoptase dicho acuerdo, pues de la misma no se levantó acta. A su juicio, «no resulta suficiente, para que opere la ampliación del plazo general para la interposición del recurso de tres meses a los nueve previstos en el apartado 2 del art. 33 de la LOTC, la mera existencia de un escrito de inicio de negociaciones si no va acompañado de una mínima actividad dirigida a resolver las discrepancias». Mínima actividad que, en su opinión, exige que se acredite la celebración de la reunión de la Junta de cooperación mediante la correspondiente acta. Señala a este respecto que habiendo solicitado la remisión de una copia del acta de la sesión celebrada el 15 de marzo de 2013 en relación con el inicio de negociaciones, el Consejero de Presidencia, Justicia e Interior del Gobierno de Navarra, no aportó acta alguna acreditativa de la sesión o sesiones celebradas con la finalidad establecida en el art. 33.2 LOTC. No habiendo constancia de la reunión mediante la oportuna acta no queda sino concluir, a su juicio, que el recurso ha sido interpuesto fuera de plazo, por lo que procede declarar su inadmisión.

A este primer motivo de inadmisión añade un segundo, consistente en que el recurso ha de ser inadmitido o, subsidiariamente, desestimado por falta de argumentación suficiente. Estima que la demanda se fundamenta únicamente en la cita de la doctrina de la STC 208/2012, desconociendo las competencias de la Comunidad Foral sobre su régimen tributario, tal como derivan del bloque de constitucionalidad que forman la disposición adicional primera CE, el art. 45 LORAFNA y la Ley del convenio. Señala, además, que la demanda va acompañada de una reivindicación competencial que postula la aplicación en Navarra de la Ley estatal 15/2012, en tanto en cuanto no tenga lugar la modificación del convenio económico, lo que choca frontalmente con las competencias exclusivas de la Comunidad Foral.

Señalado todo lo anterior la Letrada del Parlamento de Navarra alude a la potestad tributaria de Navarra, destacando que se trata de un derecho histórico reconocido por la disposición adicional primera CE, en los términos expuestos por la doctrina constitucional

(con cita de la STC 208/2012) que permite a la Comunidad Foral establecer su régimen tributario propio en el marco de la actualización del régimen foral llevado a cabo por la LORAFNA, tal como se desprende de su art. 45. De todo lo anterior se deriva, a juicio de la representación de la Cámara foral, que Navarra tiene plenas competencias para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario respetando los criterios de armonización establecidos en el convenio económico. De ese carácter de derecho histórico se deriva que la Comunidad Foral de Navarra tiene un mayor ámbito de autonomía tributaria que las Comunidades Autónomas de régimen común y un grado de vinculación diferente de aquellas a los límites establecidos por el legislador estatal, límites que, en este caso, son los establecidos en el convenio económico.

Alude a continuación al origen histórico del sistema fiscal navarro, sus características, fundamento constitucional y caracterización en relación con el poder tributario del Estado, citando para ello la STS de 9 de julio de 2007, para, seguidamente analizar la potestad tributaria de Navarra de acuerdo con lo establecido en el bloque de constitucionalidad.

Señala al respecto que Navarra ha tenido, antes y después de la Ley paccionada de 16 de agosto de 1841, un régimen tributario propio, autónomo e independiente del sistema tributario estatal y local, de conformidad con el convenio vigente en cada época, que paccionadamente determina la aplicación espacial de los respectivos tributos del Estado y de Navarra, comprometiéndose a entregar al Estado el cupo correspondiente como contrapartida de los servicios comunes prestados por éste. La segunda conclusión a la que llega es que «en materia tributaria no rigen en Navarra las Leyes aprobadas por las Cortes Generales y las disposiciones dictadas por el Gobierno de La Nación (Reales Decretos-leyes, etc.), sin que previamente se hayan aceptado, mediante el necesario pacto, por las Instituciones competentes de Navarra», tal como, a su resulta del art. 3 del convenio en relación con los arts. 7 y 9.

De esta manera, en Navarra, la delimitación de competencias tributarias se lleva a cabo en los términos del convenio económico que funciona en una doble dirección, de forma que ni el Estado ni Navarra pueden decidir unilateralmente sobre los límites de sus respectivas potestades tributarias establecidas en los arts. 2 y 3, ni sobre los criterios de armonización establecidos en aquel. En el universo cerrado que constituye el convenio económico se regulan, tanto los límites de la potestad tributaria del Estado, que solo está habilitado para establecer y regular los tributos referidos en el art. 3 del convenio, como los de la potestad tributaria foral (art. 2.1, 2 y 7 del convenio), los puntos de conexión aplicables a cada tributo convenido y algún criterio de armonización específico (arts. 9 a 40), los mecanismos arbitrales para la resolución de discrepancias (art. 51), los procedimientos para la coordinación del sistema foral con el del Estado (arts. 5 y 67, este último en el que se regula la comisión coordinadora) o el procedimiento para la revisión, en su caso, de la aportación que corresponda realizar a Navarra, previa adaptación del convenio a las modificaciones que hubiese experimentado el ordenamiento jurídico tributario del Estado en los casos de que en este se hubieran operado reformas sustanciales (disposición adicional tercera del convenio). Señala también que la reforma del convenio económico, operada por Ley 25/2003, de 15 de julio, que introdujo el apartado 2 del art. 2 del convenio, supuso la ampliación de la garantía institucional de la foralidad en lo referente a los tributos «no convenidos» y por esta razón se estableció que los tributos «no convenidos» están sujetos a los mismos criterios de armonización que los convenidos, y no a los límites de la LOFCA.

Por tanto, según el Parlamento de Navarra, «no es que Navarra se arrogue un poder tributario originario, sino que es el propio Estado el que ha reconocido las competencias de Navarra en esta materia y las ha plasmado en el artículo 45 de la LORAFNA y en el Convenio Económico».

A continuación descarta que la LOFCA forme parte del bloque de la constitucionalidad en lo que se refiere a la Comunidad Foral, por cuanto, en virtud de la disposición adicional primera CE, el sistema de financiación de la Comunidad Foral de Navarra se rige por el convenio económico, de forma que la recaudación tributaria corresponde a la Comunidad Foral, sin que la LOFCA sea de aplicación a Navarra, tal como resulta de la STC 116/1994

y de la tramitación parlamentaria de la propia LOFCA y sus sucesivas modificaciones. Por ello la Letrada del Parlamento Foral señala que, si la LOFCA no forma parte del bloque de constitucionalidad aplicable a Navarra, no es posible fundar en ella una declaración de inconstitucionalidad.

En cuanto a la doctrina de la STC 208/2012, estima que incurre en algunas inexactitudes. No niega la Letrada que «el ejercicio de la potestad tributaria de Navarra precise de ser coordinado con el del Estado ni tampoco que aquella esté sujeta a límites, que no otra cosa son los criterios de armonización, pero ambos conceptos implican cosas distintas y no pueden ser tratados unitariamente como si fueran conceptos intercambiables». Por una parte, la coordinación en materia tributaria entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra solo se puede realizar a través de los mecanismos establecidos en el convenio económico a tal efecto. Por su parte, los criterios generales de armonización constituyen límites a la potestad tributaria de Navarra y están recogidos en el art. 7 del convenio económico.

Para la Letrada del Parlamento de Navarra «una cosa es que, como se afirma en la Sentencia, el sistema tributario de Navarra se coordine con el del Estado, lo que fundamentalmente se debe realizar a través de la Comisión Coordinadora entre el Estado y Navarra y otra que la implantación de cualquier tributo (sea o no convenido) se deba coordinar interpretando esta expresión en el sentido de tener que ser pactado previamente con el Estado». Desde la Ley 25/2003, la potestad tributaria de Navarra para establecer tributos distintos a los convenidos (es decir sobre cualquier hecho imponible distinto a los que hace referencia el convenio) está reconocida expresamente sin que las exigencias de coordinación se puedan oponer como límite a su ejercicio. Cuestiona igualmente la diferenciación de la STC 208/2012 entre tributos convenidos y no convenidos, por cuanto estima que choca con lo establecido en el art. 2.2 del convenio económico en el que se establece expresamente la potestad para establecer tributos no convenidos y la somete a los mismos límites del artículo 2.1 y 7 del convenio, sin que quepa un tercer tipo de tributos, pues todos ellos están sometidos al convenio. Señala también que Navarra tiene potestad tributaria para establecer tributos no convenidos sin pactarlos antes con el Estado. Por otra parte que el sistema tributario de Navarra deba ser reflejo del Estado no se puede entender como una exigencia de absoluta igualdad entre ambos, igualdad que no cabe en el sistema autonómico ya que este se basa precisamente en la posibilidad de que existan diferencias entre las distintas Comunidades Autónomas.

Con arreglo a todo lo anteriormente expuesto la Letrada del Parlamento de Navarra defiende que la Ley Foral 24/2012 es plenamente constitucional. Señala que en el presente proceso «no se trata de dilucidar cómo se califica al nuevo impuesto regulado por la Ley Foral 24/2012 —si como convenido o no convenido—, sino de determinar si el Estado ostenta competencias, de acuerdo con el Convenio Económico, para establecer tributos en Navarra distintos a los autorizados por el art. 3 de aquel. Y la respuesta no puede ser más que negativa». Indica que la finalidad de la distinción de los tributos convenidos está relacionada con la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado, sin que tenga ninguna trascendencia a efectos de lo aquí discutido, en la medida en que Navarra tiene competencia para establecer un régimen tributario propio, incluyendo los tributos convenidos y los no convenidos, sometidos todos ellos a los mismos límites, tal como resulta de los derechos históricos de Navarra amparados por la Constitución y reconocidos en el art. 45 LORAFNA. Defiende además que «carece de soporte constitucional alguno afirmar que los tributos convenidos están sometidos a los límites del artículo 2.1 del Convenio y los no convenidos a la LOFCA además de a esos mismos límites del artículo 2.1». Cuestiona así la interpretación de la STC 208/2012 estimando que «existe una sentencia anterior, la STC 116/1994, en la que el Tribunal Constitucional se posicionó en sentido contrario, y si dicha interpretación se mantuviese, lo sería en abierta contradicción con las disposiciones vigentes que forman el bloque de constitucionalidad al que hace referencia el artículo 28 de la LOTC. La aplicación a Navarra de la LOFCA y para ser más exactos, la de su artículo 6.2, sostenida en la sentencia citada, en la medida en que pueda suponer una ampliación de las competencias

del Estado en el ámbito territorial de Navarra supone lisa y llanamente una vulneración del Convenio Económico al establecer límites a la potestad tributaria del Estado en Navarra en un instrumento no idóneo como es la LOFCA».

Afirma que, frente a lo que sostiene el Abogado del Estado, Navarra no ha dispuesto unilateralmente de un impuesto estatal sino que se ha limitado a crear un tributo nuevo en ejercicio de las competencias que le atribuye el convenio. Alega que el impuesto estatal no puede exigirse en Navarra si no media el necesario pacto (con cita al respecto de la STS de 9 de julio de 2007), de modo que el tributo se podrá calificar de convenido o de no convenido, pero en ambos casos la competencia tributaria de Navarra tiene el mismo alcance y está sometida a los mismos límites: los del artículo 2.1 del convenio económico. Sostiene que, tanto si lo calificamos de una forma, como si lo calificamos de la otra, la implantación del tributo está dentro de las competencias de Navarra, de modo que el Estado solo ostenta las competencias que el artículo 3 del convenio económico le reconoce.

Finalmente argumenta que la Comunidad Foral de Navarra ha actuado, con anterioridad de la misma forma, que ahora se tacha de inconstitucional, con la total conformidad del Estado en un caso en el que el Estado aceptó que en Navarra fuese la Diputación Foral la que dictase —sin pactarlas previamente con el Estado— normas fiscales sobre el impuesto sobre la renta y el de sociedades. Forma de actuar que ahora se cuestiona con la pretensión de obtener una competencia que el convenio le niega: el establecimiento y la recaudación de tributos en materias diferentes a las contempladas en el art. 3 del convenio.

7. Por providencia de 24 de junio de 2014 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 26 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone por el Abogado del Estado, en nombre y representación del Presidente del Gobierno, contra la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

El art. 1 de la norma impugnada dispone la aplicación en la Comunidad Foral de Navarra del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica a través de las instalaciones a las que se refiere el título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico. El artículo 2 establece que en la exacción del impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule. Además regula dos supuestos de exención en relación con las energías renovables no previstos por la norma estatal. El tercer y último artículo establece que la Comunidad Foral de Navarra respetará los criterios de armonización que convenga con el Estado.

Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el Abogado del Estado sostiene que la Ley Foral 24/2012 configura un impuesto en los mismos términos que los definidos por el Estado en el art. 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. A este respecto argumenta que, en tanto en cuanto no tenga lugar la modificación del convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a fin de convenir el nuevo impuesto estatal, el nuevo tributo tiene la naturaleza de impuesto estatal no convenido y, por tanto, aplicable en todo el territorio nacional en los términos que establezca su ley reguladora. Dada la naturaleza paccionada del convenio económico y en los términos de la disposición adicional tercera de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que lo aprueba, no es posible que Navarra regule un tributo estatal no convenido. Tampoco resultaría admisible la calificación del tributo creado por la Ley Foral 24/2012 como un impuesto propio de la Comunidad Foral, ya que, en ese caso, por la identidad del tributo con el creado por la Ley estatal 15/2012, se incurriría en la prohibición prevista en el art. 6.2 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades

Autónomas (LOFCA), de plena aplicación a los tributos propios de Navarra conforme a la doctrina de la STC 208/2012, de 14 de noviembre.

La representación procesal del Gobierno Foral ha solicitado la desestimación del recurso por entender que la norma se adecua al régimen tributario de Navarra que deriva de lo dispuesto en la disposición adicional primera CE y en el art. 45 LORAFNA, preceptos en los que se fundamenta el régimen de convenio económico vigente en la Comunidad Foral, plasmado actualmente en la Ley 28/1990, de 26 diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley del convenio). De dicho marco el Letrado del Gobierno Foral deduce que Navarra dispone de competencia para crear un tributo propio, como el que configura la Ley Foral impugnada, sin que sea admisible la pretensión, manifestada por el Estado en su demanda, de aplicar el tributo estatal de la Ley 15/2012 en la Comunidad Foral, pues supondría el desconocimiento de la garantía institucional de la foralidad en el ámbito tributario. Por su parte, la Letrada del Parlamento de Navarra ha interesado la inadmisión a trámite del recurso, en primer lugar, por haber sido presentado fuera de plazo y, en segundo lugar, por falta de fundamentación. Subsidiariamente solicita su desestimación, entendiendo que la norma impugnada supone un adecuado ejercicio de la potestad tributaria de Navarra, reconocida por la Constitución y la LORAFNA, que le permiten mantener y regular su régimen tributario propio, respetando los criterios de armonización establecidos en el convenio económico, aprobado por la Ley 28/1990.

2. Previamente al examen sobre el fondo del asunto debemos pronunciarnos sobre dos aspectos: los óbices de procedibilidad planteados por la Letrada del Parlamento de Navarra relativos a la inadmisión del recurso por haberse planteado fuera de plazo así como por carecer de fundamentación suficiente y sobre la pretensión del Abogado del Estado de obtener un pronunciamiento de este Tribunal en relación con las eventuales condiciones de aplicación en Navarra de lo previsto en la Ley estatal 15/2012.

a) En cuanto a lo primero la Letrada del Parlamento de Navarra considera que no ha quedado acreditada la celebración de la reunión de la Junta de cooperación Administración del Estado-Comunidad Foral de Navarra en la que se habría acordado la aplicación del procedimiento previsto en el art. 33.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC). Por esa razón, no se podría aplicar el plazo ampliado de nueve meses previsto en el citado precepto legal, con la consecuencia de que el recurso se había interpuesto fuera de plazo, debiendo inadmitirse por extemporáneo. Este mismo reproche, formulado también por la Letrada del Parlamento de Navarra, ya fue examinado en la STC 207/2013, de 5 de diciembre, FJ 1 a), en la que sentamos el mismo criterio que vamos a sostener ahora. A este respecto hay que señalar que ha quedado acreditado que la Junta de cooperación entre la Administración del Estado y la Comunidad Foral de Navarra adoptó el día 15 de marzo de 2013 un acuerdo [art. 33.2 a) LOTC] relativo al inicio de negociaciones para resolver las discrepancias existentes con relación a la Ley Foral 24/2012, [art. 33.2 b) LOTC]. Este acuerdo fue puesto en conocimiento del Tribunal Constitucional dentro de los tres meses siguientes a la publicación de la Ley (se comunicó el día 27 de marzo antes, por tanto, del vencimiento del plazo de tres meses desde la publicación de la Ley que tuvo lugar el 31 de diciembre de 2012), insertándose tanto en el «Boletín Oficial del Estado» como en el diario oficial de la Comunidad Foral de los días 23 y 22 de abril, respectivamente [art. 33.2 c) LOTC]. Es clara, pues, la existencia del acuerdo en el que se pone de manifiesto la concertación de voluntades para aplicar el procedimiento previsto en el art. 33.2 LOTC y su adopción conforme a las exigencias del mencionado precepto.

Se han cumplido, entonces, con todos los requisitos de procedibilidad necesarios para interponer el recurso de inconstitucionalidad por el Presidente del Gobierno en el plazo ampliado de nueve meses, debiendo rechazarse, por tanto, la concurrencia del óbice procesal alegado por el Parlamento de Navarra.

b) Por otro lado, la Letrada del Parlamento de Navarra postula la inadmisión del recurso por carecer, a su juicio, de fundamento suficiente.

No tiene fundamento procesal alguno tal solicitud. La demanda, como ha quedado expuesto en los antecedentes, cumple con lo dispuesto en los arts. 33.1 y 85.1 LOTC, al impugnar la totalidad de la Ley Foral 24/2012 y exponer las razones en las que funda su pretensión. Tanto el objeto del recurso como la *causa petendi*, elementos sin los cuales no resulta concebible el proceso, han quedado perfectamente precisados por la parte actora.

Lo que no cabe es confundir la discrepancia con la argumentación de la demanda, discrepancia que la representante procesal del Parlamento de Navarra pone de manifiesto en su alegato contradictorio, con la falta de fundamentación de aquélla. En esta dialéctica entre las partes, consustancial a toda controversia jurídica que se somete a nuestra consideración, «[n]o corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre el mayor o menor acierto técnico de las demandas, bastando con que en ellas se pueda vislumbrar algún motivo de inconstitucionalidad suficientemente fundado que levante la referida carga en los términos que hemos reiterado [por todas, STC 96/2013, de 23 de abril, FJ 3, con cita de anteriores]. Ahora bien, junto a ello hemos insistido en que el examen de las impugnaciones en concreto debe partir de los argumentos contenidos en las demandas, pues “hay una presunción de constitucionalidad de normas con rango de ley que no puede desvirtuarse sin más, prescindiendo de una razón suficientemente fundada”.» [STC 76/2014, de 8 de mayo, FJ 2 b), y las allí citadas].

Esto es precisamente lo que debemos resolver en un inexcusable examen de fondo, que concluirá en la estimación o desestimación del recurso. Pretender que dicho examen de fondo sea sustituido por una inadmisión que zanje sin más el debate y ponga fin al proceso equivale, pura y simplemente, a desconocer la naturaleza y el régimen jurídico propios del recurso de inconstitucionalidad, que –a diferencia de otros procesos constitucionales (arts. 37.1 y 75 *quinquies*.1 LOTC)– no contempla la inadmisión basada en su carácter notoriamente infundado.

c) Señalado todo lo anterior, procede ahora advertir que tampoco hemos de pronunciarnos, por situarse extramuros de lo aquí discutido, circunscrito a la adecuación al orden de distribución de competencias de la Ley Foral 24/2012, sobre la pretensión formulada por el Abogado del Estado relativa a la obtención de un pronunciamiento de este Tribunal acerca de las condiciones de aplicación de un tributo estatal en Navarra. En efecto, sin perjuicio de señalar que esta cuestión ya ha sido abordada de forma expresa por el legislador estatal en el art. 2 de la Ley 15/2012, en el que tras señalar en su apartado 1 que «el impuesto se aplicará en todo el territorio español», establece que «lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra», resulta que tal pretensión excede de los límites del presente proceso. A este respecto el objeto del recurso de inconstitucionalidad queda definitivamente delimitado en el escrito del recurso de interposición del mismo, dando cumplimiento a la voluntad impugnatoria de quien está legitimado para ello, de manera que, dado el carácter estrictamente objetivo y abstracto del recurso de inconstitucionalidad, «no pueden hacerse valer en él intereses distintos a la pura o simple impugnación o defensa de la Ley recurrida» (AATC 378/1996, de 17 de diciembre, FJ 3; 142/1998, de 16 de junio, FJ 2; 455/2004, de 16 de noviembre, FJ 2; 263/2004, de 20 de agosto, FJ 4; y 264/2008, de 20 de agosto, FJ 4), lo que es manifiesto que no es el caso de esta pretensión de la demanda. En suma, en aplicación de dicha doctrina, el objeto de nuestro enjuiciamiento ha de circunscribirse a examinar la conformidad de la Ley Foral 24/2012 con el orden de delimitación de competencias en materia tributaria entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

3. Hechas las precisiones que anteceden podemos ya comenzar el examen del fondo del asunto para lo que debemos partir de nuestra doctrina acerca de la naturaleza y el alcance de las competencias tributarias que ostenta la Comunidad Foral de Navarra.

Como señala la STC 208/2012, de 14 de noviembre, a cuyo fundamento jurídico 4 procede remitirse *in totum*, dichas competencias tienen su origen «inmediato e indiscutible en la Constitución», cuya disposición adicional primera establece que «la Constitución

ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», y añade la posibilidad de que éstos se actualicen «en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía», norma que, en el caso de Navarra, es la LORAFNA que, por lo que a este proceso interesa, se remite expresamente al «sistema tradicional del Convenio Económico» (art. 45.1), que implica que Navarra podrá «mantener, establecer y regular su propio régimen tributario» (art. 45.3) de acuerdo con lo establecido en el convenio, que al ser acordado previamente entre el Estado y la Comunidad foral, tiene «naturaleza paccionada» (art. 45.4). Conforme con ello, el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, reconoce en su artículo 1 la potestad de aquélla para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. El artículo 2 dispone, en su apartado primero, los límites que Navarra deberá respetar en el ejercicio de la potestad tributaria referida, y el apartado 2, introducido por la Ley 25/2003, de 15 de julio, regula la posibilidad de establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios del apartado 1 anterior y los criterios de armonización, recogidos en el art. 7 del convenio. Criterios de armonización regulados detalladamente para cada uno de los tributos convenidos, teniendo en cuenta que conforme al artículo 6 el procedimiento seguido para la elaboración y aprobación del convenio es el que deberá seguirse «para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro».

En palabras de la STC 208/2012, FJ 5, «[e]l sistema de Convenio económico supone una especialidad con respecto al vigente en el resto de Comunidades Autónomas, ya que posibilita que la norma estatutaria navarra, la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral, asuma competencias en materia tributaria que permitan a la Comunidad Foral Navarra establecer un sistema tributario propio. Pero esta mayor autonomía tributaria tiene una contrapartida, expresada en el propio sistema de Convenio, consistente en la aplicación de criterios de coordinación, que en la Ley del convenio se ha traducido en que el sistema tributario que establezca la Comunidad Foral de Navarra deberá ser reflejo del estatal, lo que se lleva a cabo mediante el establecimiento de tributos denominados por ello "tributos convenidos". Se configura así un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado, a cuyas concretas figuras impositivas se refiere expresamente la Ley del convenio».

Así pues, la garantía institucional de la foralidad que la Constitución reconoce y garantiza tiene, en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, dos vertientes que deben ser diferenciadas. La primera de ellas, como recuerda la STC 207/2013, FJ 2, «implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado». La segunda vertiente es la participativa, razón por la cual dicho sistema tributario «debe ser acordado previamente con el Estado», de manera que «[l]a Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido» [STC 208/2012, FJ 4 b); y en sentido parecido STC 148/2006, de 11 de mayo, FJ 7]. En suma, el poder tributario propio de Navarra implica también que la Comunidad Foral está obligada a respetar, en su sistema tributario, la estructura del sistema tributario de régimen común fijado por el Estado, de manera que Navarra ha de establecer unos impuestos en los que sea identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal, conforme a los términos que al efecto prevea la Ley del convenio.

En ese sentido, no cabe olvidar la primacía de la Constitución y de la LORAFNA sobre cualesquiera normas forales, de lo que deriva que las normas forales tributarias están sometidas a los límites que se desprenden de la pertenencia de dichas normas a un mismo sistema constitucional de reparto del poder tributario (art. 31 CE). Pues bien, uno de estos límites es que la estructura del sistema tributario navarro no puede diferir sustancialmente, en lo que respecta a los tributos convenidos, de la estructura del sistema tributario estatal, a cuyos efectos dichas figuras son la consecuencia de un proceso de pacto previo –de ahí el término «convenidos»– como manifestación específica de la foralidad a la que ya nos hemos referido.

Una segunda consecuencia de lo anterior es la posible existencia de figuras tributarias propias de la Comunidad Foral que, en su condición de tributos propios, se encontrarían sometidos a los límites generales que derivan de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, tal como resulta de la doctrina de la STC 208/2012.

En suma, la actividad tributaria de Navarra se regula así por el sistema tradicional de convenio económico, sistema consecuencia de la garantía institucional de la foralidad en materia tributaria, «cuyo aspecto central es el específico régimen de tributos convenidos, figuras que tienen carácter pactado, condición ésta que resulta inseparable de la foralidad como ha quedado expuesto» (STC 208/2012, FJ 5). Junto a tales tributos convenidos existen los que podemos denominar «tributos propios forales» tributos que estarían fuera del sistema paccionado, específico para las concretas figuras tributarias «convenidas», pero incluidos en el sistema de coordinación general que para el resto de figuras tributarias supone la LOFCA, ya que no existe una tercera categoría de tributos en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad.

De esta manera, en los términos de la STC 208/2012, FJ 5, «el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los convenidos están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las reglas generales contenidas en los arts. 6 y 9 LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los "tributos convenidos" y los "tributos propios autonómicos", a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del convenio denomina "distintos de los convenidos" les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado».

4. De acuerdo con cuanto antecede estamos ya en condiciones de resolver la controversia planteada, comenzando por aclarar cuál es el alcance de la norma impugnada, aspecto en el que es manifiesta la discrepancia entre las partes comparecidas en el presente proceso.

El Abogado del Estado ha sostenido, con carácter principal, que la norma impugnada tiene por objeto la regulación de un tributo estatal no convenido, lo que, dada la naturaleza paccionada del convenio, supondría una extralimitación de las competencias tributarias de la Comunidad Foral. Los Letrados del Gobierno y del Parlamento de Navarra sostienen, por el contrario, que la Ley Foral 24/2012 crea un nuevo tributo propio de la Comunidad Foral, bien que siguiendo para ello el modelo de un tributo estatal, en el ejercicio de las competencias reconocidas en la disposición adicional primera CE y en el art. 45 LORAFNA.

Para resolver este debate hemos de tener presente, en primer lugar, que este Tribunal Constitucional no es juez de la calidad técnica de las normas sometidas a su enjuiciamiento (por todas, STC 341/2005, de 21 de diciembre, FJ 9), ni tampoco le corresponde señalar cuál sería la fórmula más recomendable de las distintas posibles para regular una determinada materia. Nuestra tarea ha de limitarse a decidir si la elegida por la norma sometida a nuestro enjuiciamiento se adecua al orden constitucional de distribución de competencias, con independencia de que sea más o menos reprochable desde el punto de vista de la mera técnica normativa, cuestión esta última ajena al ámbito del control de constitucionalidad de las normas ejercido por este Tribunal, pues como hemos indicado en diversas ocasiones «las omisiones o deficiencias técnicas no

representan en sí mismas tachas de inconstitucionalidad» (STC 273/2000, de 15 de noviembre, FJ 10, por todas).

Pues bien, pese a lo afirmado por el Abogado del Estado, la literalidad del artículo 1 de la norma impugnada no ha de llevarnos a concluir que la Ley Foral 24/2012 tenga por objeto disponer la aplicación en la Comunidad Foral de Navarra de un impuesto estatal preexistente, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Por el contrario, es posible considerar que, bien que con una técnica legislativa ciertamente deficiente, la Ley Foral 24/2012 crea un nuevo tributo propio de la Comunidad Foral. Decisión que se combina con la remisión de los aspectos sustanciales de su regulación a las normas estatales relativas al tributo estatal antes mencionado. No otra es la conclusión que cabe extraer del art. 1 de la Ley Foral 24/2012 cuando establece que «[s]erá de aplicación en la Comunidad Foral de Navarra el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico». Así, la Ley Foral recurre a la técnica de la remisión normativa, tomando como referencia un tributo creado por el legislador estatal. La consecuencia es que define así sus rasgos esenciales en los mismos términos que los de otro tributo creado por el Estado, recogiendo literalmente el hecho imponible del tributo, previsto en el art. 4.1 de la Ley 15/2012 («la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico») y resultando también que en la exacción del tributo es de aplicación la normativa estatal que lo regule, en los términos del artículo 2. La conclusión en el sentido de que la norma dispone la creación de un nuevo tributo, bien que por remisión a otro, se ratifica si se tiene en cuenta el hecho de que se establece un régimen de exenciones tributarias distinto del previsto en la norma estatal.

Establecido, entonces, que se trata de un tributo propio de la Comunidad Foral podemos ya enjuiciar la Ley Foral 24/2012 que lo crea.

5. La consideración como un tributo propio de Navarra no implica, sin embargo, que podamos aceptar la premisa defendida por los Letrados del Gobierno y del Parlamento de Navarra.

Como se ha hecho constar en los antecedentes ambos defienden que nos encontraríamos ante un tributo propio de la Comunidad Foral establecido al amparo de lo previsto en los arts. 45 LORAFNA y 2.2 de la Ley del convenio. A su entender, dicho precepto ampararía la Ley Foral 24/2012 en tanto que reconoce la posibilidad de establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios del apartado 1 del artículo 2 y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de la Ley del convenio.

A este respecto no cabe duda y no lo cuestiona ninguno de los comparecidos en el presente proceso, que el tributo que crea la Ley Foral 24/2012 no es un tributo convenido, de los previstos en la Ley del convenio, sino que, en todo caso, se trataría de un tributo distinto de los convenidos, creado al amparo, según los representantes del Gobierno y del Parlamento de Navarra, de los preceptos que se acaban de citar. La cuestión, por tanto, reside en determinar si, con la decisión de crear el tributo, el Parlamento Foral se ha ajustado a los límites que se derivan tanto de los preceptos del bloque de constitucionalidad que resultan de aplicación como de la propia doctrina constitucional.

Respecto a estos tributos «distintos de los convenidos» declaramos, en la citada STC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 5, que no existe una potestad tributaria que se desenvuelva al margen de la Constitución y de la LOFCA con relación a los tributos propios de la Comunidad Foral distintos de los convenidos, de suerte que «los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente». La

consecuencia es que a tales tributos «les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del convenio tal y como establece el citado art. 2.2». Uno de tales límites es el que deriva del art. 6.2 LOFCA que prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado.

De acuerdo con nuestra doctrina «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Como recuerda la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3, «el límite previsto en el art. 6.2 LOFCA "no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría ... a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos" [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14], de manera que "la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base" (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; 122/2012, de 5 de junio, FJ 3; y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7), prohibiendo 'la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente' [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4; y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4]».

A este respecto «para analizar si una Comunidad Autónoma ha sobrepasado en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria los límites que le impone el art. 6 LOFCA y, por tanto, para determinar si ha incurrido en una doble imposición contraria a dicho precepto orgánico, ya lo sea con relación a los hechos impositivos gravados por el Estado, ya lo sea respecto de las materias impositivas reservadas a las corporaciones locales, el examen de los tributos que se reputan coincidentes no puede ceñirse a la mera comparación de la definición legal de sus hechos impositivos, debiendo abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, tales como los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, los elementos de determinación de la deuda tributaria y, en fin, la posible concurrencia de una finalidad extrafiscal reflejada, no en el preámbulo de la norma reguladora, sino en la propia estructura del impuesto (STC 60/2013, FJ 3, con cita de las SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4)».

Siendo el anterior nuestro canon, es patente que aquí ha de entenderse vulnerada la prohibición contenida en el art. 6.2 LOFCA.

Atendiendo a su contenido, la Ley Foral 24/2012 dispone que el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica regulado en la Ley estatal 15/2012 será de aplicación en el territorio foral. El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica al que alude la Ley Foral 24/2012 es un impuesto estatal de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, a través de cada una de las instalaciones indicadas en el art. 4 de la Ley 15/2012. En este sentido es pues patente que el art. 1 de la Ley Foral 24/2012, reproduce literalmente el art. 4.1 de la Ley estatal 15/2012, dedicado a la definición del hecho imponible, así como que los restantes elementos del tributo, salvo la variación en el régimen de exenciones antes aludida, son en todo coincidentes con los de la Ley estatal 15/2012, hasta el punto de que, según el art. 2 de la Ley 24/2012, en la exacción del impuesto será de aplicación la normativa estatal que lo regule, esto es, los arts. 1 a 11 de la Ley estatal 15/2012.

De este modo es indubitado que la Ley Foral 24/2012 incurre en la prohibición establecida en el art. 6.2 LOFCA, siendo, por tanto, inconstitucional y nula.

6. No otra sería la conclusión si aceptásemos la premisa de la que parte el Abogado del Estado en su recurso, esto es, que la Ley Foral 24/2012 tiene por objeto regular la

aplicación en la Comunidad Foral de Navarra del impuesto estatal sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de modo que lo que haría la Comunidad Foral sería adoptar unilateralmente las medidas normativas que ha entendido necesarias para la aplicación de ese tributo estatal en Navarra, al amparo de lo previsto en la Ley del convenio.

Como es obvio, la Ley del convenio se encuentra sometida a lo dispuesto en la Constitución y en la LORAFNA y la disposición adicional primera CE no constituye un título competencial autónomo del que puedan deducirse especiales competencias al margen de la Constitución y de la LORAFNA, pues ella misma manifiesta que la actualización general del régimen foral se ha de llevar a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Además, dicha disposición adicional primera CE debe entenderse e interpretarse conjuntamente con el art. 133 CE, que atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos mediante ley.

Es patente que el vigente convenio económico no contempla de forma específica o expresa el tributo en cuestión, pues se trata de un tributo de nueva creación. Así, su articulación con el régimen foral sólo puede producirse a la luz de los principios generales, antes mencionados, en los que se expresa la garantía de la foralidad que inspira el sistema tributario de Navarra y que conforman la naturaleza del mismo y su incardinación en el conjunto del ordenamiento jurídico español. Ahora bien, lo anterior no legitimaría a la Comunidad Autónoma para, obviando las exigencias de acuerdo que el convenio impone, disponer unilateralmente de la regulación de un tributo creado por el Estado, pues nada hay en la Constitución ni en la LORAFNA que permita tal actuación que supone vulnerar los arts. 133.1 y 149.1.14 CE amén del propio art. 45 LORAFNA. La naturaleza del régimen foral tiene su ámbito natural de proyección en el ejercicio de las competencias tributarias y, singularmente, en la vertiente participativa a la que antes se aludió, pero no en la determinación del alcance de las competencias del Estado. El fundamento constitucional del sistema foral navarro no lleva a otra conclusión que a su naturaleza «paccionada» y a la imposibilidad de una alteración unilateral del mismo en cuanto que, además de invadir la esfera competencial estatal, colisiona frontalmente con dicha naturaleza, que exige que la Comunidad Foral deba coordinar sus competencias tributarias con las del Estado. Es decir, la lógica del sistema de convenio, en el que se plasma la posibilidad de que Navarra establezca su propio sistema tributario, no permite, como contrapartida, que la sola voluntad de la Comunidad Foral pueda hacer aplicable un tributo no convenido, salvo que se trate de un tributo propio de Comunidad Foral, sometido, en ese caso, a los límites que examinamos en la STC 208/2012 y hemos reiterado aquí.

Es por eso que ninguna disposición de la Ley del convenio puede proporcionar fundamento a la Ley Foral 24/2012, por cuanto, en manifiesta contradicción con aquella y con una de las vertientes de la propia garantía de la foralidad a la que antes se ha aludido, prescinde del hecho de que la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga del sistema tributario propio que expresan los tributos convenidos está unida a la necesidad de que dicho sistema tributario deba ser acordado previamente con el Estado. En ese sentido es revelador que el art. 6 de la Ley del convenio al exigir que «cualquier modificación de este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación» así como que «el mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro», señala la vía para la armonización de dicho régimen tributario con los tributos estatales. En tanto en cuanto dicha posibilidad no se concreta, a lo que alude, implícitamente, el art. 3 de la Ley Foral 24/2012, la Comunidad Foral no podría, so pena de vulnerar la distribución constitucional y estatutaria de competencias, disponer unilateralmente la aplicación en Navarra de un tributo estatal, pues según ha expresado este Tribunal de manera constante a partir de la STC 76/1988, dentro del «contenido mínimo de la garantía institucional» de la foralidad se encuentra su configuración pactada. Es decir, que su contenido específico responda a un acuerdo previo, aun cuando su expresión normativa y su inserción en el ordenamiento se produzca

a través de fuentes correspondientes al Estado, en este caso, la Ley del convenio (al respecto, STC 179/1989, de 2 de noviembre, FFJJ 9 y 10).

Todo lo expuesto conduce a concluir que, si aceptásemos la premisa del Abogado del Estado, la Ley Foral 24/2012 contravendría el art. 149.1.14 CE en relación con la disposición adicional primera y el art. 133.1 CE, así como el art. 45.3 LORAFNA.

7. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, FJ 7; 179/2006, de 13 de junio, respecto del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, FJ 11; 196/2012, de 31 de octubre, con referencia al impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, FJ 5; y 60/2013, de 13 de marzo, relativa al último tributo citado, FJ 7, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

FALLO

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

Ha decidido

Estimar el presente recurso y, en consecuencia declarar la inconstitucionalidad y nulidad de la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 7.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintiséis de junio de dos mil catorce.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Adela Asua Batarrita.—Luis Ignacio Ortega Álvarez.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 5559-2013, al que se adhiere el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez

En ejercicio de la facultad que me confiere el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y con absoluto respecto a la opinión expresada por la mayoría del Pleno, formulo el presente Voto particular concurrente por entender que la Sentencia de la que discrepo debió estimar el recurso de inconstitucional núm. 5559-2013, si bien exclusivamente con base en los argumentos recogidos en el fundamento jurídico 6, prescindiendo, por consiguiente, del razonamiento previo e independiente contenido en el fundamento jurídico 5.

En este fundamento jurídico, en efecto, la Sentencia de la que disiento afirma, en aplicación de la doctrina establecida en la STC 208/2012, de 14 de noviembre, que no existe «una potestad tributaria que se desenvuelva al margen de la Constitución y de la LOFCA con relación a los tributos propios de la Comunidad Foral distintos de los convenidos», concluyendo, en atención a semejante canon hermenéutico de este bloque de constitucionalidad, en la vulneración de la Ley impugnada del art. 6.2 LOFCA.

Como ya defendí en el Voto particular concurrente que hice a la mencionada STC 208/2012, no comparto la interpretación expresada por la mayoría del Pleno sobre la vigencia aplicativa de la LOFCA en relación con esta concreta y singular categoría de tributos propios de la Comunidad de Navarra. Para fundamentar mi disenso, bastará con remitirme a las razones contenidas en los fundamentos jurídicos 2 y 3 del mencionado Voto particular.

En atención a lo expuesto, entiendo que el presente recurso de inconstitucionalidad debería haber sido estimado, pero sin declarar la incompatibilidad constitucional de la Ley Foral 24/2012 con el art. 6.2 LOFCA.

Y en este sentido emito mi Voto particular concurrente.

Madrid, a veintiséis de junio de dos mil catorce.–Fernando Valdés Dal-Ré.–Luis Ignacio Ortega Álvarez.–Firmado y rubricado.