



EN PORTADA:

El tema del mes

El poder tributario residual de los Territorios Históricos en el marco del Concierto Económico

Iñaki Alonso Arce

Doctor en Derecho

Resumen

¿Pueden los Territorios Históricos establecer nuevos impuestos, o sólo regular los concertados? Iñaki Alonso reflexiona en este interesante artículo sobre el poder tributario residual, es decir, a la capacidad de los Territorios Históricos vascos de establecer impuestos diferentes a los que se han concertado con el Estado.

El artículo 1 del Concierto Económico establece que *las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.*

El artículo 2 precisa que *el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios:*

Primero. Respeto de la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.

Segundo. Atención a la estructura general impositiva del Estado.

Tercero. Coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico.

Cuarto. Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos según las normas que, a tal efecto, dicte el Parlamento Vasco.

Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.

En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas.

Y el artículo 3 del mismo Concierto Económico precisa las normas armonización y coordinación con el Estado al establecer que *los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:*

- a) *Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.*
- b) *Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.*
- c) *Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.*
- d) *Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.*

En este sentido, el reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que realiza la disposición adicional primera de la Constitución, actualiza el Estatuto de Autonomía para el País Vasco en su artículo 41 y concreta el Concierto Económico a partir de los principios que acabamos de mencionar, posibilita que los Territorios Históricos establezcan su propio régimen tributario, que es algo muy diferente a tener una capacidad cedida en relación con algunas de las figuras del sistema tributario estatal, que es lo que sucede en el caso de las Comunidades Autónomas de régimen común.

En ese sentido, el sistema tributario de cada Territorio Histórico se configura en torno a los impuestos concertados, es decir, aquellos a los que se hace referencia en el Concierto Económico repartiendo las competencias normativas y de aplicación de los tributos entre las Diputaciones Forales y la Administración General del Estado, pero no tiene por qué acabar en ese punto.



el sistema tributario de cada Territorio Histórico se configura en torno a los impuestos concertados, pero no tiene por qué acabar en ese punto

En este sentido me gustaría plantear unas reflexiones en torno al poder tributario residual, esto es, a la capacidad de innovar el sistema tributario de que gozan los Territorios Históricos vascos, o sea, su capacidad de establecer impuestos diferentes a los que se han concertado con el Estado.

Ésta ha sido una de las polémicas más destacadas desde el propio origen del Sistema de Concierto Económico, y en este sentido, no hay sino remitirse a los clásicos teóricos sobre nuestra Hacienda Foral que, ya hace muchos años, en algunos casos más de un centenar, se planteaban estos mismos problemas y cuestiones polémicas que aún hoy sacuden la realidad diaria del Concierto Económico.

Como ejemplo de ello, y por todos, puede recomendarse la lectura del capítulo correspondiente a las competencias de las Diputaciones Vascongadas que se contiene en la obra de Federico de Zabala y Allende *«El Concierto Económico. ¿Qué ha sido, qué es, qué debe ser?»*, publicada por primera vez en 1927 y reeditada en 1997 por el Instituto de Derecho Histórico de Euskal-Herria de la Universidad del País Vasco y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia dentro de la serie de Clásicos de la Hacienda Foral.

Dejando aparte la Historia, voy a exponer brevemente las ideas que sobre el particular surgen al autor de estas líneas. Es claro que el Concierto Económico supone la actualización, en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía de Gernika, de los derechos históricos de los territorios forales vascos en materia económico-financiera. Y en este sentido es claro también que la cláusula de salvaguarda de los mismos establecida en la disposición adicional primera de la Constitución añade un plus competencial a los Territorios Históricos vascos en relación a las Comunidades Autónomas de régimen común, en la medida en que no solamente van a gozar de las competencias reconocidas en virtud de lo dispuesto en el Título VIII de la Constitución, sino que éstas se van a ver ampliadas, moduladas y modificadas en relación con las competencias que deriven de la aplicación de esa disposición adicional primera.

Por ello, es manifiestamente claro que el artículo 1 del vigente Concierto Económico, antes citado, y la disposición adicional tercera del mismo, al reconocer a las Diputaciones las competencias que en el orden económico y en el administrativo les reconoció el Real Decreto de 13 de diciembre de 1906, y establecer que es de su competencia mantener, establecer y regular en su ámbito territorial propio el régimen tributario configuran un doble poder tributario para las mismas.

Por un lado, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos tienen las competencias normativas para

regular en su territorio los impuestos que, en cada momento, integren el sistema tributario estatal, con excepción exclusivamente de los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, si el poder central del Estado decide innovar su sistema tributario creando una nueva figura impositiva o modificando otras, deben entenderse obligatoriamente concertadas con los Territorios Históricos vascos, y por ello, y en su virtud y con el alcance oportuno, tendrán éstos las competencias normativas que les correspondan.

La propia disposición adicional segunda del Concierto Económico obliga a que la Comisión Mixta del Concierto Económico se reúna y acuerde las adaptaciones necesarias del Concierto Económico para establecer los puntos de conexión respecto a esos tributos que se creen, como acabamos de exponer de forma detallada al tratar de la concertación de los nuevos impuestos creados en los últimos años.

Y por otro lado, disponen también de un poder tributario innovador, que calificamos de residual, en la medida en que hay que compatibilizar el ejercicio de sus competencias para mantener, establecer y regular el régimen tributario con las normas de armonización fiscal establecidas en el propio Concierto Económico, y singularmente en este aspecto, con el respeto a la estructura general impositiva del Estado.

En consecuencia, si las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen potestad para establecer el régimen tributario, es que indubitadamente pueden crear nuevas figuras impositivas, pues carecería si no de sentido la mención a tal capacidad, en la medida en que bastaría con reconocer su capacidad de mantener el sistema tributario.

Claro que dependerá de qué consideremos en cada momento como elementos integrantes del concepto estructura general impositiva del Estado para ver el alcance de las potestades de innovación normativa de los Territorios Históricos. En la medida en que esté claramente definido este concepto, estará más claro el ámbito de innovación que cabe a los Territorios Históricos vascos.



si las Instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen potestad para establecer el régimen tributario, es que indubitadamente pueden crear nuevas figuras impositivas

En suma, una interpretación de los preceptos del Concierto Económico mencionados que respete su sentido literal, sistemático, teleológico, respetuoso con los antecedentes históricos y legislativos y con la realidad social del tiempo en que han de aplicarse, obliga a reconocer a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos la capacidad de innovar el sistema tributario, ese denominado poder tributario residual, limitado por el respeto a la estructura general impositiva del Estado y a las normas de la Unión Europea e internacionales que obligan en materia tributaria a los poderes normativos del Estado español.

Hay opiniones divergentes de la expuesta, pero parten de una visión reduccionista y simplificadora del Concierto Económico, como sistema de relaciones de poder y como sistema de reparto de competencias, defendiendo que las Instituciones forales sólo pueden regular los tributos concertados y dentro de los límites del Concierto, limitando el poder innovador al poder central del Estado y reduciendo la capacidad de las instituciones del País Vasco a los aspectos regulados en la LOFCA.

Ello supone desconocer profundamente la normativa reguladora del Concierto Económico y la propia historia de esta enraizada institución foral, así como negar la virtualidad que la disposición adicional primera de la Constitución debe desplegar en consonancia con su mera existencia.

Además, compartir esa opinión viene a suponer mostrar ese recelo sempiterno que, desde los orígenes de la institución del Concierto, han manifestado las personas que observaban con una mentalidad centralista y uniformizadora el fenómeno de la diversidad foral, y en el mundo del Derecho, dejarse guiar por prejuicios y recelos no puede llevarnos a buen puerto, pues la exégesis de las normas jurídicas debe hacerse conforme a los criterios establecidos al efecto en el Título Preliminar del Código Civil, y haciendo eso, nunca se podrá negar a los Territorios Históricos vascos su capacidad para desarrollar su soberanía fiscal, en los términos en que ésta se puede desenvolver según lo previsto en el Concierto Económico.

En este sentido, hay que tener en cuenta que el Tribunal Constitucional ha tenido que pronunciarse en una única ocasión sobre esta cuestión, y no en relación a los Territorios Históricos vascos, sino a la Comunidad Foral de Navarra, que aún en su

seno las competencias derivadas de los derechos históricos y las conferidas como Comunidad Autónoma en la LOFCA, lo que hace que pueda modularse la aplicación de la doctrina en el caso de los Territorios Históricos vascos, a los que no resulta de aplicación la mencionada LOFCA.

La sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno contra la Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, tiene una importancia destacada porque no solamente se ha pronunciado sobre la capacidad de la Comunidad Foral para establecer nuevos impuestos, sino que ha recapitulado la esencia del Convenio Económico, aspecto éste sí plenamente trasladable al caso de los Territorios Históricos vascos.

El Tribunal Constitucional razona como sigue:

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

a) En primer lugar, tras constatar que los regímenes forales «surgieron o cobraron vigencia en contextos muy distintos del que representa la actual Constitución, los principios que proclama y la organización territorial que introduce» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 2), hemos afirmado que lo que la Constitución garantiza es la propia existencia de un régimen foral, pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente lo hayan integrado (STC 76/1988, FJ 4; doctrina reiterada, entre otras, en las SSTC 86/1988, de 3 de mayo FJ 5; y 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 26). De acuerdo con esta doctrina, aplicable tanto a los territorios forales del País Vasco, como a la Comunidad Foral Navarra (como corrobora, entre otras, la STC 86/1988, FJ 5), el segundo párrafo de la disposición adicional primera de la Constitución, que posibilita la actualización general de dicho régimen foral, y dispone que ello se lleve a cabo «en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía», incorpora una precisión que supone un complemento indisociable del primer párrafo de la disposición. Dicho precepto debe ser, por tanto, considerado «en su conjunto, y no únicamente en cuanto reconocimiento y respeto de derechos históricos, sin otra matización» (STC 76/1988, FJ 3). La propia actualización prevista es consecuencia obligada del mismo carácter de norma suprema que posee la Constitución, norma a la que están sujetos todos los poderes del Estado (art. 9 CE), pues como constatamos en la misma Sentencia, la soberanía nacional, de la que emanan todos los poderes del Estado (art. 1.2 CE) «imposibilita el mantenimiento de situaciones jurídicas (aun con una probada tradición) que resulten incompatibles con los mandatos y principios constitucionales», y ello porque la Constitución «no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ellas, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones ‘históricas’ anteriores» (STC 76/1988, FJ 3).

Tomando como base lo anterior, hemos reiterado que la disposición adicional primera de la Constitución permite que las Comunidades forales puedan mantener competencias que históricamente les hubieran correspondido (con las correspondientes particularidades en el caso de la Comunidad del País Vasco, integrada por sus Diputaciones forales), pero dichas competencias deberán ser asumidas mediante la norma estatutaria (STC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3, con cita de las SSTC 111/1984, de 2 de febrero, FJ 4; 123/1984, de 18 de diciembre FJ 3; 76/1988, de 26 de abril, FJ 4; y 941/1985, de 29 de julio, FJ 6), norma que, en el caso de Navarra, es la LORAFNA. En consecuencia, la asunción mediante la norma estatutaria de una determinada competencia puede suponer el reconocimiento y la actualización de derechos históricos, lo que hace referencia «a un cierto contenido competencia! que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado» (STC 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3), pero sin que dichos derechos puedan considerarse, por sí mismos, títulos competenciales autónomos de los que quepa deducir competencias (STC 123/1984, de 18 de diciembre, FJ 3). Así, una vez asumidas las competencias «el respectivo Estatuto deviene el elemento decisivo de la

actualización de los derechos históricos» (STC 140/1990, FJ 3), de manera que es esta norma, como integrante del bloque de la constitucionalidad (art. 28 LOTC) la que, junto a las demás previstas en la Constitución, delimita el ámbito competencial de la Comunidad Foral.

Por tanto, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, el hecho de que la competencia asumida estatutariamente tenga constatados antecedentes históricos no puede confundirse con el origen de su reconocimiento a la Comunidad Foral, que tiene lugar sólo como consecuencia de la asunción estatutaria, en este caso mediante la LORAFNA, en el marco de la Constitución. En consecuencia, aunque el art. 2.1 LORAFNA disponga que «los derechos originarios e históricos de la Comunidad Foral de Navarra serán respetados y amparados por los poderes públicos con arreglo a la Ley de 25 de octubre de 1.839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1.841 y disposiciones complementarias, a la presente Ley Orgánica y a la Constitución, de conformidad con lo previsto en el párrafo primero de su disposición adicional primera», y el art. 39.1.a) afirme su origen en la citada «Ley Paccionada» de 16 de agosto de 1841, estas remisiones históricas han de ser interpretadas en el actual contexto, lo que permite concluir que se refieren a las citadas líneas básicas del sistema de Convenio, pero no a su contenido material en cada momento histórico, contenido que, por otro lado, ha experimentado una sustancial transformación en el último siglo.

Como es sabido, el sistema tributario se transformó a lo largo del siglo XX en la principal herramienta para allegar recursos al Estado, además de un poderoso instrumento de política económica, lo que contrasta con el papel, significativamente más modesto, que tenían los tributos en épocas anteriores. La anterior evolución, o transformación, de la materia tributaria ha informado la actualización del sistema tradicional de Convenio, que se concreta en la Ley del Convenio, y que se refiere ya a las figuras tributarias modernas, establecidas en el ordenamiento jurídico del Estado tras la aprobación de la Constitución.

A partir de cuanto antecede, podemos ya descartar la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra, pues la competencia en materia financiera y tributaria de Navarra, cuyos antecedentes históricos se sitúan efectivamente en el art. 25 de la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, no trae causa de esta norma ni de los Convenios que le siguieron, sino que tiene su origen inmediato e indiscutible en la Constitución, que además se refiere a la actualización de los derechos históricos, lo que implica que éstos no puedan considerarse petrificados.

b) Ahora bien, también hemos afirmado, en segundo lugar, que la Constitución reconoce una garantía institucional de foralidad, lo que exige que se preserve un «núcleo identificable» de la institución (STC 321/1981, de 28 de julio, FJ 3). Esto significa que «aparecen así definidos un núcleo intangible, por prescripción estatutaria, del contenido del régimen foral —y que resulta por tanto ser el mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad— y, además, un ámbito de expansión de ese régimen, que se hace depender de la actuación de otros órganos» (STC 76/1988, de 26 de abril, FJ 6). Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos vertientes que deben ser diferenciadas, según afirmamos en la STC 148/2006, de 11 de mayo (FJ 7). La primera de ellas, de carácter sustantivo, se refiere a su contenido, que es fundamentalmente tributario y que implica la posibilidad de que la Comunidad Foral disponga de un sistema tributario propio, si bien en coordinación con el del Estado. La segunda es la vertiente participativa, que en esta materia implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. La Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido (misma STC 148/2006, FJ 8).

5. De acuerdo con el marco anteriormente expuesto, la actualización de los derechos históricos en materia tributaria tuvo lugar con la aprobación de la LORAFNA, que por lo que a este proceso interesa, se remite expresamente al «sistema tradicional del Convenio Económico» (art. 45.1), que implica que Navarra podrá «mantener, establecer y regular su propio régimen tributario» (art. 45.3) de acuerdo con lo establecido en el Convenio, que al ser acordado previamente entre el Estado y la Comunidad foral, tiene «naturaleza paccionada» (art. 45.4).

El sistema de Convenio Económico supone una especialidad con respecto al vigente en el resto de Comunidades Autónomas, ya que posibilita que la norma estatutaria navarra, la LORAFNA, asuma competencias en materia

tributaria que permitan a la Comunidad Foral Navarra establecer un sistema tributario propio. Pero esta mayor autonomía tributaria tiene una contrapartida, expresada en el propio sistema de Convenio, consistente en la aplicación de criterios de coordinación, que en la Ley del Convenio se ha traducido en que el sistema tributario que establezca la Comunidad Foral Navarra deberá ser reflejo del estatal, lo que se lleva a cabo mediante el establecimiento de tributos denominados por ello «tributos convenidos». Se configura así un sistema tributario foral que replica la estructura del sistema tributario del Estado, a cuyas concretas figuras impositivas se refiere expresamente la Ley del Convenio.

Este sistema de tributos, «convenidos», requiere de criterios de coordinación específicos, previstos con carácter general en el art. 7 de la Ley del Convenio, norma que establece que «[l]a Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria» deberá adecuarse en sus conceptos a lo establecido en la Ley General Tributaria, mantener una «presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado», respetar y garantizar «la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios» y, finalmente, utilizar la misma clasificación de actividades económicas que en la normativa de territorio común. Además de estos límites específicos, para los tributos convenidos el propio sistema tributario del Estado en su conjunto supone también en sí mismo un criterio de coordinación, en la medida en que las normas estatales que regulan los diferentes tributos se constituyen en última instancia en el parámetro de contraste con respecto al cual se aplican buena parte de los criterios específicos, como la exigencia de que los conceptos se adecúen a la Ley General Tributaria [art. 7 a)], o a que la normativa tributaria foral mantenga «una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado» [art. 7 b)].

Tras su reforma mediante la citada Ley 25/2003, el vigente art. 2.2 de la Ley del Convenio prevé la posibilidad de que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos, si bien «respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el art. 7 de este convenio». Para la Letrada del Parlamento de Navarra, el propio tenor literal de este precepto implica que los límites de la LOFCA no resultarían de aplicación a dichos impuestos, como tampoco lo serían con respecto de los impuestos convenidos.

La anterior interpretación no puede ser aceptada. Con carácter general, los criterios específicos de coordinación establecidos en la Ley del Convenio no excluyen, como ya se ha explicado, la plena aplicación de los límites que al poder financiero de las Comunidades Autónomas establece la Constitución. En relación con el caso concreto de los impuestos distintos de los convenidos, procede realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la interpretación postulada por la Letrada del Parlamento de Navarra no se desprende del propio tenor literal del citado art. 2.2 de la Ley del Convenio, ni fundamentalmente, de las disposiciones adicionales primera y segunda de la LOFCA, que en absoluto excluyen la aplicación de la LOFCA a los sistemas forales, aunque reconocen la virtualidad de la Ley del Convenio como norma especial de aplicación en aquellas materias sujetas al modelo de Concierto o Convenio. En efecto, como señala el apartado 2º del art. 1 de la LOFCA «[l]a financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades», lo que no quita, como precisa la disposición adicional segunda de esta misma norma, que la actividad financiera y tributaria de Navarra se regule «por el sistema tradicional del Convenio Económico». Esto supone que la actividad financiera de esta Comunidad Foral, en lo tocante a su «sistema tradicional», se regirá por la Ley del Convenio y, en lo que no forme parte de su sistema tradicional, se le aplicará la LOFCA. Pues bien, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad, dicho sistema tradicional se refiere a la garantía institucional de la foralidad en la materia, cuyo aspecto central es el específico régimen de tributos convenidos, figuras que tienen carácter pactado, condición ésta que resulta inseparable de la foralidad como ha quedado expuesto.

En segundo lugar, el art. 2.2 de la Ley del Convenio, que posibilita que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos si bien «respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio», debe ser entendido necesariamente de acuerdo con el esquema constitucional descrito, lo que exige llevar a cabo una interpretación

integradora de acuerdo con la cual la LOFCA, por un lado, y la LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, no son de aplicación excluyente, sino que se forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto de poder tributario, sistema que, conviene recordar, constituye un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás (STC 5/1983, de 4 de febrero, FJ 3). La interpretación propuesta en el escrito de la Letrada del Parlamento de Navarra debe así descartarse porque implica asumir que el sistema jurídico foral se encontraría al margen de las competencias del Estado para la coordinación de las competencias tributarias (art. 149.1.14a CE), de manera que, según la tesis que se propone, la Comunidad Foral ostentaría un poder tributario que quedaría extramuros de la norma que según la Constitución debe delimitar el sistema de ingresos públicos autonómicos (arts. 133.2 y 157.3 CE). Frente a esta interpretación, hemos reiterado en numerosas ocasiones que la LOFCA es la norma a través de la cual el Estado ejerce sus potestades de coordinación y garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la Constitución (SSTC 13/2007, de 18 de enero, FJ 9; 3112010, de 28 de junio, FJ 135; y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), configurando así un sistema en el que las Comunidades Autónomas no están habilitadas para elegir de forma unilateral el sistema con arreglo al cual deberán financiarse (por todas, STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7). El hecho de que ni la LORAFNA ni la Ley del Convenio hagan referencia expresa a la LOFCA no desvirtúa la anterior conclusión, pues el papel de la LOFCA en el sistema constitucional de reparto del poder tributario deriva, como es lógico, de la propia Constitución (art. 157.3 en relación con los arts. 133.2 y 149.1.14a), sin que por tanto sea preciso que la competencia del Estado sea reiterada específicamente en cada una de las normas sobre la materia, como este Tribunal ha establecido, con carácter general, en múltiples Sentencias (por todas, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 4; y 31/2010, de 28 de junio, FFJJ 59 y 64). A la misma conclusión conduce la propia interpretación de la garantía institucional que implica el sistema de Convenio que, como se ha expuesto en el fundamento cuarto, desde sus orígenes históricos tiene un contenido eminentemente tributario, pero no es un sistema jurídico autónomo, como si de un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general se tratara. Así lo evidencia el examen de los propios criterios de coordinación establecidos en la Ley del Convenio, que se refieren a figuras tributarias específicas. Una reducción al absurdo conduce a la misma conclusión, pues de aceptarse la tesis de la Letrada del Parlamento de Navarra resultaría que la propia Ley del Convenio puede obviar el propio carácter pactado que es consustancial a los tributos convenidos, dejando una espita abierta a que se establezcan tributos que estarían fuera del sistema paccionado, específico para las concretas figuras tributarias «convenidas», pero fuera también del sistema de coordinación general para el resto de figuras tributarias. Tertium genus que, sin embargo, no tiene cabida en el sistema de distribución de competencias tributarias que deriva del bloque de la constitucionalidad.

Sentado lo anterior, es evidente que la aplicación conjunta de la LOFCA, por un lado, y de la LORAFNA y la Ley del Convenio, por otro, debe producirse de forma armónica, de acuerdo con las reglas generales de la hermenéutica y como exige además, de forma específica, la propia disposición final de la LOFCA. De acuerdo con una interpretación sistemática e integradora de la LORAFNA, la LOFCA y la Ley del Convenio, resulta que esta última constituye la norma especial, y por tanto de aplicación preferente, en lo que atañe a los «tributos convenidos», pues en ella se establecen criterios que tienen como finalidad arbitrar una correcta coordinación entre el sistema tributario foral, por un lado, y el del Estado, por otro, teniendo en cuenta que el primero se configura como un reflejo del segundo, según ha quedado también expuesto. Ahora bien, la misma conclusión no es aplicable a los tributos propios no convenidos, pues como afirma el Abogado del Estado en su escrito de demanda, la naturaleza acordada, o «paccionada», del sistema de Convenio funciona en ambas direcciones.

De esta manera, el régimen jurídico se bifurca parcialmente en función de que los tributos propios forales sean o no tributos convenidos. Los convenidos están sujetos a reglas específicas de coordinación, contenidas en los arts. 2 y 7 de la Ley del Convenio y que son, como ha quedado expuesto, norma especial con respecto de las reglas generales contenidas en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, que sí son, en cambio, de aplicación a los tributos propios autonómicos. En suma, los tributos propios que no hayan sido previamente acordados entre el Estado y la Comunidad Foral, no son entonces por definición tributos convenidos, ni forman parte del contenido esencial de la foralidad o ámbito propio de poder a que nos hemos referido anteriormente. Y puesto que hemos afirmado que no existe en el sistema constitucional descrito una tercera categoría, además de los «tributos convenidos» y los «tributos propios autonómicos», a estos tributos que el propio art. 2.2 de la Ley del Convenio denomina «distintos

de los convenidos» les son plenamente aplicables los límites contenidos en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, además de los específicamente contenidos en el art. 7 de la Ley del Convenio tal y como establece el citado art. 2.2. La anterior interpretación se deriva además del propio sistema de Convenio, que como se ha expuesto descansa en la idea de poder tributario pactado y coordinado».

Aunque sea discutible la conclusión que alcanza la sentencia del Tribunal Constitucional que acabamos de transcribir en el sentido de que la Comunidad Foral de Navarra no puede establecer tributos distintos de los convenidos sin sujetarse a las reglas establecidas para los tributos propios de las Comunidades Autónomas, como pone de manifiesto el propio voto particular formulado por el magistrado Valdés Dal-Ré, al que se ha adherido en este punto el magistrado Pérez Tremps, lo cierto es que debemos compartir toda la argumentación relativa a la esencia del Convenio Económico, igualmente predicable del Concierto Económico, y a la importancia que el elemento de pacto entre el Estado y el País Vasco tiene en todas las relaciones a que hace referencia el Concierto Económico.

Es evidente que la Comunidad Foral de Navarra tiene una estructura peculiar y diferente a la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que aúna en un mismo ente las competencias que le corresponden en virtud de los derechos históricos de los territorios forales amparados por la disposición adicional primera de la Constitución y las que ha asumido como Comunidad Autónoma al amparo de lo previsto en el Título VIII de la Constitución, aspecto éste que no se da en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el País Vasco, las competencias derivadas del Título VIII de la Constitución se han atribuido, con carácter general, a las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma (Gobierno y Parlamento Vascos), y las competencias tributarias derivadas de los derechos históricos de los territorios forales, a los órganos forales de los Territorios Históricos.

Por lo tanto, en el caso del País Vasco no sería tan sencillo como hacer referencia a los límites de la LOFCA para determinar la posibilidad o no de innovar el sistema tributario creando nuevos impuestos, ya que eso solamente sirve para el Parlamento Vasco, que a estos efectos es como si fuera una Comunidad Autónoma de régimen común, pero no para los Territorios Históricos, respecto de los que es claro que la atribución competencial es la de mantener, establecer y regular el régimen tributario, en su conjunto, y no solamente los tributos que ya existen.

Por otro lado, entendemos que el artículo 35 del Concierto Económico y la obligación de mantener determinadas normas sustantivas similares a las de territorio común respecto a los demás impuestos indirectos no puede implicar un freno a la posibilidad de crear nuevos impuestos, sino sólo a que si hay otros impuestos indirectos en territorio común que no estén regulados expresamente en el Concierto Económico, los Territorios Históricos van a poder regularlos con esas limitaciones, pero eso no quiere decir que no puedan crear nuevos impuestos indirectos.

Es más, para los impuestos locales, se establece expresamente esa posibilidad, y de los impuestos directos no se dice nada, por lo que al no constar una limitación específica, debe primar la atribución de competencia sobre el régimen tributario que deriva de lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía y en el artículo 1 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Incluso en la Comunidad Foral de Navarra tratan de superar la situación creada por la sentencia del Tribunal Constitucional, puesto que en la modificación del Convenio Económico, acordada en 2015, se reformula el contenido del artículo 2.2 del Convenio, precisando que *«sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación de régimen general del Estado, la Comunidad Foral de Navarra podrá establecer y regular tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio, respetando los principios recogidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización previstos en el artículo 7 de este Convenio».*

No sabemos realmente si la modificación propuesta tiene el alcance que pretenden darle las partes representadas en la Comisión Coordinadora y si sirve para enervar la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional 208/2012, de 14 de noviembre, pero lo que parece claro es que las Cortes Generales han establecido nuevamente que la Comunidad Foral de Navarra tiene la posibilidad de crear otros impuestos, respetando las normas de armonización del Convenio Económico, pero sin hacer referencia a las constricciones de la LOFCA.

En cualquier caso, la aplicación de esta doctrina en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus Territorios Históricos ha sido rechazada hasta por el Consejo de Estado, puesto que en su dictamen para recurrir ante el

Tribunal Constitucional el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, del Territorio Histórico de Bizkaia, al que hemos hecho referencia con anterioridad, se cuestiona la aplicación de esa doctrina del Tribunal Constitucional al caso de los Territorios Históricos vascos, en la medida en que era uno de los argumentos que utilizaba la Administración del Estado para justificar el recurso, y concluye que no puede aplicarse al caso de los Territorios Históricos que enjuiciaba en los siguientes términos:

«las consideraciones que formula la STC 208/2012 específicamente referidas al marco jurídico relativo a la potestad de la Comunidad Foral de Navarra para crear tributos propios diferentes de los convenidos con el Estado conforme al artículo 2.2 de su Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), de las que se da cuenta en el antecedente 2, no parece que tengan particular aplicación al caso presente, sin perjuicio del interés de la doctrina que la sentencia expresa».

Es cierto que el Consejo de Estado no excluye totalmente la aplicación de esa doctrina del Tribunal Constitucional, pero también lo es que debería adaptarse a las peculiaridades del régimen jurídico de los Territorios Históricos, con lo que la LOFCA no puede ser el parámetro de limitación.

Bien es verdad que realmente tampoco este aspecto es el más destacado de la capacidad normativa foral porque su ámbito de aplicación sería más bien reducido, teniendo presente la amplitud y generalidad de los hechos impositivos que ya forman parte del sistema tributario, las limitaciones que el Derecho de la Unión Europea impone a la creación de nuevos tributos indirectos y, sobre todo, el respeto a la estructura general impositiva del Estado que exige el Concierto Económico a los Territorios Históricos.

No obstante, no deja de ser un elemento adicional de su capacidad normativa que puede tener un ámbito de juego destacado en la medida en que cada vez más voces reclaman la inclusión de una perspectiva de sostenibilidad en la regulación de los sistemas tributarios y no en vano tanto la Unión Europea como otras instituciones internacionales llevan tiempo poniendo en valor la necesidad de establecer figuras tributarias «verdes», en cuyo ámbito probablemente podría encontrar acomodo esta competencia tributaria de crear nuevas figuras impositivas que en mi opinión reconoce el Concierto Económico a las instituciones competentes de los Territorios Históricos.



cada vez más voces reclaman la inclusión de una perspectiva de sostenibilidad en la regulación de los sistemas tributarios y no en vano tanto la Unión Europea como otras instituciones internacionales llevan tiempo poniendo en valor la necesidad de establecer figuras tributarias «verdes»,