7

La Constitución, la LORAFNA, el Convenio Económico y la LOFCA, en la delimitación del Sistema Tributario de Navarra

HUGO LÓPEZ LÓPEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pública de Navarra (UPNA). INARBE (Institute for Advanced Research in Business and Economics)

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA DELIMITACIÓN DE LA POTESTAD FINANCIERA DE NAVARRA Y EN PARTICULAR, LA TRIBUTARIA, EN EL MARCO CONSTITUCIONAL. III. LA PERTURBADORA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LA LOFCA A LOS "TRIBUTOS PROPIOS FORALES" DE NAVARRA. IV. LAS MODIFICACIONES ULTERIORES DE LA LEY DEL CONVENIO ECONÓMICO OPERA-DAS EN 2015 Y SU NULO IMPACTO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. V. PROPUESTA PARA EL FUTURO: LA NECESARIA MODIFICACIÓN DE LA LOFCA.

I. INTRODUCCIÓN

El anclaje jurídico del singular régimen financiero de Navarra se halla en la disposición adicional primera de la Constitución Española y tiene un indiscutible origen histórico basado en el Convenio Económico. La Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante LORAFNA) reconoce y actualiza la potestad financiera de la Comunidad Foral de Navarra y por lo que aquí interesa, la potestad tributaria, previendo que su desarrollo se lleve a cabo de conformidad con el tradicional régimen de Convenio Económico[1] que, en palabras del autor que se acaba citar, constituye la manifestación más relevante de la foralidad Navarra, puesto que ello condiciona los niveles de autogobierno asociados a su condición de Comunidad Foral.

En lo tocante al ámbito tributario, el Convenio Económico enumera una serie de tributos de competencia exclusiva estatal, menciona una serie de tributos (convenidos) análogos a los previstos en el ámbito estatal y que vertebran el sistema tributario de Navarra, articulando los criterios de exacción y gestión –en sentido amplio– correspondientes, y desde 2003 reconoce de manera explícita la facultad de la Comunidad Foral de Navarra de crear otros tributos al margen de los anteriores en desarrollo de su potestad tributaria. En relación con estos últimos cabría, a su vez, diferenciar entre aquellos tributos que eventualmente pueda aprobar el Estado y que se incorporen al sistema tributario navarro de manera armonizada mediante la oportuna modificación del Convenio Económico y otros que, al margen de los anteriores, pudiera decidir establecer de manera unilateral la Comunidad Foral de Navarra. Este ámbito de la potestad tributaria de la Comunidad Foral resulta de gran relevancia, no tanto en términos cuantitativos o recaudatorios, como en términos cualitativos o no recaudatorios, en la medida en que permiten desarrollar con mayor plenitud políticas o medidas de carácter extrafiscal, como las de carácter medioambiental. Pues bien, precisamente respecto a estos últimos tributos y de manera más específica, respecto de la delimitación del marco constitucional en que los mismos se puedan crear y regular, se ha venido planteado una discusión de gran interés como consecuencia de la cuestionable doctrina jurisprudencial que, hace ahora 10 años, asentara el Tribunal Constitucional consistente, en síntesis,

considerar aplicable la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y por lo tanto, los límites previstos a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, a los tributos forales cuya posible creación está prevista actualmente de manera explícita en el Convenio Económico. Una doctrina que ha sido duramente criticada por la doctrina por considerar que, desconociendo la naturaleza jurídica del régimen de Convenio Económico y el ámbito material a que se debe circunscribir la LOFCA, muta la delimitación constitucional de la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra que hasta entonces venía siendo considerada de manera pacífica. Lo que posiblemente ha llevado a adoptar algunos cambios normativos posteriores en la regulación jurídica del Convenio Económico con la intención de reconducir la referida jurisprudencia que, como tendremos ocasión de analizar en nuestro trabajo, resultarían claramente infructuosos a esos efectos; puesto que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sólo puede verse alterada por la modificación de otro tipo de normas integrantes del bloque de la constitucionalidad que son empleadas e interpretadas por el referido Tribunal en la elaboración de aquella doctrina y de manera más específica la LOFCA.

Para ello, en el presente trabajo se expone brevemente la delimitación constitucional de la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra (apartado 1) para, a partir de ahí, analizar la incidencia que en la misma tiene la doctrina del Tribunal Constitucional asentada en las sentencias núm. 208/2012 de 14 de noviembre, y 110/2014, de 26 de junio (apartado 2), el alcance y contenido de las modificaciones operadas con posterioridad en el Convenio Económico y su (escaso o nulo) impacto en la referida doctrina jurisprudencial (apartado 3) y concluir con una propuesta de modificación de la LOFCA (en absoluto novedosa, por lo demás) como medida adecuada a los efectos de delimitar la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra en su totalidad en el marco de lo establecido en la Constitución Española, la LORAFNA y el Convenio Económico.

II. LA DELIMITACIÓN DE LA POTESTAD FINANCIERA DE NAVARRA Y EN PARTICULAR, LA TRIBUTARIA, EN EL MARCO CONSTITUCIONAL

Como es sabido, el Título III de la Constitución Española, relativo a la organización territorial del Estado, se refiere en el Capítulo Tercero a las Comunidades Autónomas. En dicho Capítulo se prevé la posibilidad de que, en el ejercicio de la autonomía reconocida en el artículo 2, las provincias con entidad regional histórica –entre otras provincias y territorios– pudieran acceder a su autogobierno y constituirse en Comunidades Autónomas con arreglo a lo previsto en la Constitución y en los respectivos Estatutos. Los Estatutos, dentro de los términos establecidos en la Constitución, tienen la consideración de norma institucional básica de la respectiva Comunidad Autónoma y el Estado viene obligado a su reconocimiento y amparo, como parte integrante del ordenamiento jurídico. Las Comunidades Autónomas pueden asumir las competencias previstas en el artículo 148 de la Constitución Española a través de sus Estatutos, ampliándolas sucesivamente mediante las oportunas reformas estatutarias y siempre respetando las competencias exclusivas del Estado establecidas en el artículo 149. Para el desarrollo y ejecución de sus competencias y con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad, las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera, según establece el artículo 156 de la Constitución, pudiendo aquellas actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de conformidad con las leyes y los Estatutos (apartado 2 del artículo 156). Por su parte, el artículo 157.1 de texto constitucional se refiere a los distintos recursos de que disponen las Comunidades Autónomas, y, en concreto a los siguientes: a) impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado; b) sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales; c) transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado; d) rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado; y, finalmente, e) el producto de las operaciones de crédito. Tras establecer en el apartado 2 del artículo 157 de la Constitución, las limitaciones propias derivadas del principio de territorialidad, en virtud del cual, las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, el apartado 3 de referido precepto constitucional señala que:

> “mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1 –*que, recordemos, se refiere a los recursos de las Comunidades Autónomas*–, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el

Estado”.

Esta ley orgánica a que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución Española no es otra que la LOFCA. Por su parte, el artículo 158 reconoce la posibilidad de que en los Presupuestos Generales del Estado pueda establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. Asimismo, y con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, el referido precepto constitucional prevé la creación de un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso. Con ello finaliza el Capítulo III relativo a las Comunidades Autónomas del referido Título II de la Constitución Española, que regula la organización territorial del Estado.

El anterior es el régimen financiero básico previsto en la Constitución Española para las Comunidades Autónomas de régimen común. Porque la disposición adicional primera de la Constitución Española señala que:

> “(l)a Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

En el caso de Navarra, la actualización del régimen foral se llevó a cabo, como es bien sabido, a través de la LORAFNA, objeto de estudio de la obra en que se inserta nuestra colaboración.

En el Título II de la LORAFNA, relativo a las facultades y competencias de Navarra, y más concretamente dentro del Capítulo I disposiciones generales, el artículo 39 señala que, conforme a lo establecido en el artículo 2 del mismo texto normativo[2], corresponden a Navarra:

> “a) Todas aquellas facultades y competencias que actualmente ejerce, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de dieciséis de agosto de mil ochocientos cuarenta y uno y disposiciones complementarias.
>
> b) Todas aquellas facultades y competencias que expresamente se le integran por la presente Ley Orgánica.
>
> c) Todas aquellas facultades y competencias que la legislación del Estado atribuya, transfiera o delegue, con carácter general, a las Comunidades Autónomas o a las Provincias”.

En el Capítulo II, del referido Título II de la LORAFNA, denominado delimitación de facultades y competencias, tras enumerarse en el artículo 44 las materias de competencia exclusiva de Navarra el artículo 45 afirma, a los efectos que aquí interesa, que:

> “1. En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico.
>
> 2. En los Convenios Económicos se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado señalando la cuantía de las mismas y el procedimiento para su actualización, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado.
>
> 3. Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de mil novecientos sesenta y nueve, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley Orgánica.
>
> 4. Dada la naturaleza paccionada de los Convenios Económicos, una vez suscritos por el Gobierno de la Nación y la Diputación, serán sometidos al Parlamento Foral y a las Cortes Generales para su aprobación mediante ley ordinaria.
>
> […]”.

El Convenio Económico a que se refiere la LORAFNA, eje vertebrador de la actividad financiera de Navarra y de su relación con el Estado, no es otro que el establecido actualmente en 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 (en adelante Ley del Convenio Económico o Convenio Económico), tal y como se desprende de su Artículo único, por el que se aprueba el Convenio Económico en los términos contenidos en el Anejo que se acompaña a la referida Ley.

El Anejo contempla de manera pormenorizada la regulación financiera de Navarra, su sistema tributario y las relaciones de éste con el del Estado o territorio común. Así, prevé un Acuerdo Primero por el que se aprueba el texto del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Y dicho acuerdo está integrado por: el Título Preliminar con disposiciones generales relativas a la potestad de Navarra, y de manera más específica a la potestad tributaria, las competencias exclusivas del Estado, las facultades y prerrogativas de la Hacienda Pública de Navarra, la coordinación entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios, y la modificación del Convenio; el Título I sobre armonización tributaria, integrado, a su vez, por un Capítulo I que contiene una serie de normas comunes (criterios generales de armonización y reglas de domicilio y residencia), un Capítulo II relativo a los impuestos directos (IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sociedades, IRNR, ISyD, Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica e Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, e Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito), un Capítulo III relativo a impuestos indirectos (IVA, Impuestos Especiales, Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, Impuesto sobre las Primas de Seguros, ITPyAJD y Tributos sobre el juego) un Capítulo IV referido a las tasas de exacción por la Comunidad Foral de Navarra, un Capítulo V relativo a las normas de gestión y procedimiento, un Capítulo VI sobre Haciendas Locales y un Capítulo VII que regula la Junta Arbitral; el Título II que regula la aportación económica de la Comunidad Foral de Navarra al Estado, regulando el método de aportación (Capítulo I) el procedimiento de cuantificación, actualización y periodificación de la aportación (Capítulo II) y los ajustes a la recaudación tributaria (Capítulo III); el Título III regula la Comisión Coordinadora y finalmente, el Anejo prevé once disposiciones adicionales, diez y siete transitorias y el Anexo I con la aportación de la Comunidad Foral de Navarra para el año base 2005.

Es evidente, por lo tanto, que la Comunidad Foral de Navarra goza de un poder financiero y, más en concreto, de un sistema tributario, propio, autónomo y coordinado con el del Estado, que hunde sus raíces en un modelo histórico, reconocido y amparado por la Constitución Española, actualizado a través de la LORAFNA y desarrollado plenamente en el Convenio Económico. De ese modo, la delimitación constitucional del sistema tributario de Navarra se construye a partir de una regulación constitucional y un desarrollo normativo radicalmente distintos de los empleados en relación con las Comunidades Autónomas de régimen común y que describíamos anteriormente.

Hasta el año 2012 nada hacía pensar, por lo tanto, que la LOFCA pudiera tener incidencia alguna en el sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra, lo que se derivaba con toda claridad de su disposición adicional segunda, a la que nos referiremos más adelante en nuestro trabajo[3]. Sin embargo, a partir de la desafortunada Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 208/2012, de 14 de noviembre, el máximo intérprete de la Constitución Española, dando un salto cualitativo importante y muy criticado por la doctrina[4] y por los dos votos particulares emitidos por tres Magistrados del referido órgano[5], asienta una jurisprudencia que, en síntesis, puede resumirse en el sentido de que, sin perjuicio de las singularidades de la delimitación constitucional del poder tributario de la Comunidad Foral de Navarra, la LOFCA resulta de aplicación en relación con los impuestos no previstos expresamente en el Convenio (denominados, en términos ciertamente equívocos, tributos no convenidos) aprobados por el Parlamento Foral. La anterior doctrina fue reiterada posteriormente en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 110/2014 de 26 de junio.

Dado el interés que la referida doctrina jurisprudencial tiene para nuestro trabajo, dedicaremos el siguiente apartado a su exposición y análisis crítico.

III. LA PERTURBADORA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LA LOFCA A LOS “TRIBUTOS PROPIOS FORALES” DE NAVARRA

El razonamiento del Tribunal Constitucional[6] arranca de una interpretación de la disposición adicional primera de la Constitución en virtud de la cual considera que las comunidades forales pueden mantener competencias que

históricamente les hubieran correspondido, pero dichas competencias deben ser asumidas mediante la norma estatutaria. En consecuencia, la asunción mediante la norma estatutaria de una determinada competencia puede suponer el reconocimiento y la actualización de derechos históricos, lo que hace referencia a un cierto contenido competencial que vendrá siendo ejercido de forma continuada por la institución Foral y reconocido por el Estado (Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 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 (Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 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 (Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 140/1990, de 20 de septiembre, FJ 3) de manera que es esta norma, como integrante del bloque de la constitucionalidad, la que, junto a las demás previstas en la Constitución, delimita el ámbito competencial de la Comunidad Foral. De ese modo, para el Tribunal Constitucional, las remisiones históricas a la Ley de 25 de octubre de 1839, a la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841, del artículo 2.1 de la LORAFNA deben ser interpretadas en el contexto actual, lo que le permite concluir que las mismas se refieren a las líneas básicas del sistema de Convenio, pero no a su contenido material en cada momento histórico. Contenido que, señala el máximo intérprete de la Constitución, ha experimentado una sustancial transformación en el último siglo.

A partir de lo anterior, advierte el Tribunal[7] que la Constitución reconoce una garantía institucional de foralidad, lo que exige que se preserve un “núcleo identificable” de la institución (Sentencia núm. 32/1981, de 28 de julio, FJ 3). En definitiva, un núcleo intangible mínimo sin el que desaparecería la misma imagen de la foralidad. Este citado mínimo foral, o contenido esencial de la foralidad, tiene en el caso de la Comunidad Foral de Navarra dos vertientes: una sustantiva; y otra participativa, que deben ser diferenciadas, según afirmaba el Tribunal Constitucional ya en la Sentencia núm. 148/2006, de 11 de mayo, FJ 7. La vertiente sustantiva 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 vertiente participativa, implica que dicho sistema tributario debe ser acordado previamente con el Estado. Lo que lleva al Tribunal Constitucional a afirmar que la Comunidad Foral tiene así un plus de participación en la delimitación del sistema, pero no le es dado decidir unilateralmente sobre su contenido.

En el trascendental FJ 5 de la Sentencia núm. 208/2012, de 14 de noviembre, el Tribunal Constitucional afirma que la actualización de los derechos históricos en materia tributaria tuvo lugar con la aprobación de la LORAFNA que, como ya hemos señalado en el apartado anterior de nuestro trabajo, se remite expresamente “sistema tradicional del Convenio Económico” (artículo 45.1), que implica que Navarra podrá “mantener, establecer y regular su propio régimen tributario” (artículo 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” (artículo 45.4). El sistema de Convenio confiere una mayor autonomía tributaria a la Comunidad Foral de Navarra, pero, señala, esa 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, según el Tribunal Constitucional, 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, y que requiere de criterios de coordinación específicos, previstos con carácter general en el art. 7 de la Ley del Convenio[8].

Debe advertirse que a partir del año 2003, tras la modificación del Convenio operada por la Ley 25/2003 de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el artículo 2.2 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 del propio artículo 2 y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 transcrito en la anterior nota a pie de página. Esta modificación, que podría haber conllevado la pérdida de objeto de litigio[9], condujo, sin embargo, al máximo intérprete de la Constitución a diferenciar entre tributos mencionados en el convenio, denominados convenidos, y tributos no mencionados en el convenio, denominados no convenidos[10], a la hora de delimitar el núcleo identificable o intangible, mínimo que caracteriza el sistema tributario tradicional de Navarra y que constituye la imagen de la foralidad o contenido esencial de ésta, según se acaba de exponer.

La LOFCA articula el régimen general de financiación de las Comunidades Autónomas ex artículo 157.3 de la Constitución. Y, de manera coherente con la disposición adicional primera del Texto constitucional, la disposición adicional segunda de la LOFCA advierte que:

> "la actividad financiera y tributaria de Navarra, en virtud de su régimen foral, se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, y, en particular, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del régimen foral de Navarra. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado".

Pues bien, aquí es donde comienza el salto en el vacío que, a nuestro juicio, realiza el Tribunal Constitucional al entender que la delimitación constitucional del poder tributario de navarra tiene algo así como un carácter "bifronte" en función de que nos hallemos ante lo que para el Tribunal Constitucional sería el sistema tributario tradicional navarro o, por el contrario, nos encontremos ante lo que para el Tribunal Constitucional no conformaría el sistema tributario tradicional navarro y que estaría configurado, precisamente, por esos otros tributos no enumerados en el propio Convenio Económico, por razones obvias, pero que el propio Convenio –que se aprueba mediante Ley estatal– reconoce que pueden ser aprobados por la Comunidad Foral de Navarra y que el Tribunal Constitucional denomina "tributos propios forales"[11]. De modo que el sistema tributario tradicional se rige por los límites establecidos en el Convenio Económico, mientras que a la potestad tributaria que, a juicio del Tribunal Constitucional, va más allá del referido sistema tradicional le resultaría de aplicación también la LOFCA.

La doctrina citada en este trabajo[12] ha puesto de manifiesto detalladamente la endeblez de la fundamentación jurídica de las sentencias núm. 208/2012, de 14 de noviembre y 110/2014, de 26 de junio, del Tribunal Constitucional, y el mayor acierto en términos herméticos del voto particular formulado por el magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, lo cual nos exime de ser más prolijos. En todo caso, no nos resistimos a señalar que el planteamiento del Tribunal Constitucional hunde sus raíces en algunos errores de gran calado que le llevan a elaborar una construcción doctrinal que no podemos compartir. Uno de ellos es el prejuicio que subyace a las referidas sentencias consistente en afirmar, sin justificación alguna, que la no aplicación de la LOFCA en el caso de los tributos creados *ex novo* por la Comunidad Foral de Navarra nos avocaría a un sistema jurídico foral al margen del ámbito competencial del Estado para la coordinación de las competencias tributarias (ex artículo 149.1.14 de la CE) y ostentaría un poder tributario que quedaría extramuros de la norma que según la Constitución debe delimitar el sistema de ingresos públicos autonómicos erigiéndose, de ese modo, en un sistema jurídico autónomo o como el propio Tribunal afirma, en un compartimento estanco dentro del ordenamiento jurídico general. Que la LOFCA esté llamada a regular esa parcela del sistema tributario navarro no es algo que diga la Constitución Española, ni tampoco la LOFCA (de cuyas disposiciones adicionales primera y segunda, respectivamente, y su interrelación con la LORAFNA se desprende, al menos *prima facie*, justamente lo contrario) sino que más bien es el Tribunal Constitucional el que dice que lo dicen. Porque es evidente, conviene insistir, que la LOFCA dice lo que dice cuando afirma que **la actividad financiera y tributaria de Navarra** (no el "sistema tributario tradicional" de Navarra), no se regula por la LOFCA, sino por el Convenio Económico, al que también se refiere como el texto normativo encargado de establecer los criterios de armonización del **régimen tributario de navarra** (no del "sistema tributario tradicional" de Navarra) con el régimen general del Estado. La distinción que hace el Tribunal Constitucional que le lleva a elaborar la tesis del carácter bifronte del sistema tributario de Navarra es absolutamente arbitraria al carecer de la una mínima fundamentación jurídica. Pero, más allá de lo anterior, resulta que el Convenio Económico, como ya se ha dicho, es aprobado, precisamente, por una Ley estatal y en ella se articulan ya los límites y criterios de armonización y coordinación, que deberán ser observados por el sistema tributario navarro en su conjunto –incluyendo, por cierto, el principio de solidaridad en la contribución o aportación que realiza Navarra al Estado– y, por lo tanto, incluidos los nuevos tributos que puedan ser aprobados por la Comunidad Foral. De modo que, difícilmente puede hablarse de una usurpación de competencias al Estado ni del desarrollo de un sistema tributario al margen del marco constitucional que, por lo demás, no dice lo que el Tribunal Constitucional dice que dice, conviene insistir. En este sentido, no deja de ser indicativo de lo que estamos señalando que, sorprendentemente, el propio Tribunal Constitucional afirme abiertamente que el hecho de que, ni la LORAFNA, ni la LOFCA hagan referencia expresa alguna a la aplicación de esta última al sistema tributario navarro no es

óbice para se proyecte en los términos que señala.

La falta de coherencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se evidencia también en la finalización o conclusión de su argumentación. Porque arrancando su razonamiento de la premisa consistente en señalar que el Convenio Económico no es el instrumento normativo constitucionalmente establecido para delimitar el sistema tributario navarro "no tradicional" entendiendo por tal los tributos que, al margen de los referidos expresamente en el Convenio Económico, puedan ser aprobados por la Comunidad Foral de Navarra, es decir los "tributos propios forales", respecto de los cuales resulta de aplicación la LOFCA, termina concluyendo, a nuestro juicio de manera contradictoria, que, en realidad, sí resulta de aplicación el Convenio Económico de manera concurrente con la LOFCA. Lo cual, a nuestro modo de ver, no deja de ser una muestra más de la endeblez y escasa consistencia y fundamentación de la posición adoptada por el Tribunal.

Sin embargo, aunque no se comparta, la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución es meridianamente clara cuando señala que los denominados "tributos propios forales" no forman parte del sistema tributario tradicional navarro y, por lo tanto, le son de aplicación los límites contenidos en los artículos 6 y 9 de la LOFCA –además, de los específicamente contenidos en el artículo 7 de la Ley del Convenio–. Siendo uno de esos límites el que deriva del artículo 6.2 de la LOFCA que prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado.

La anterior afirmación supone, a nuestro modo de ver, introducir un nuevo elemento perturbador, por novedoso, respecto de cómo han sido entendidas tradicionalmente las relaciones o sistemas tributarios de Navarra y del Estado, al que no se ha prestado la atención que a nuestro juicio merece. Porque considerar que el artículo 6.2 de la LOFCA se proyecta sobre el sistema tributario (no tradicional) de Navarra implica afirmar tácitamente, nada menos, que el Estado puede aprobar tributos y de manera más específica, impuestos, aplicables directamente en la Comunidad Foral de Navarra al margen del Convenio Económico y, por lo tanto, al margen de acuerdo institucional alguno. Lo cual resulta ciertamente cuestionable y a nuestro modo de ver, no encuentra acomodo alguno, ni en el Texto constitucional, ni en la LOFCA, ni en la LORAFNA, ni en modo alguno, en la Ley estatal que articula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Lo que implica, como afirmábamos más arriba, culminar el salto en el vacío a que avoca la perturbadora jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución Española iniciada con la Sentencia núm. 208/2012, de 14 de noviembre y consolidada en la núm. 110/2014 de 26 de junio.

Precisamente, como consecuencia de la discutible jurisprudencia que acabamos de analizar, se han producido algunos cambios normativos en el Convenio Económico que posiblemente tenían como finalidad última reconducir esta jurisprudencia, con escaso éxito, a nuestro modo de ver, a los que nos referiremos en el siguiente apartado de nuestro trabajo.

IV. LAS MODIFICACIONES ULTERIORES DE LA LEY DEL CONVENIO ECONÓMICO OPERADAS EN 2015 Y SU NULO IMPACTO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional debe ser analizada en el contexto del marco normativo en que fue dictada. Eso significa que ulteriores modificaciones normativas podrían dar lugar a la pérdida de eficacia o validez de la doctrina jurisprudencial a la hora de enjuiciar la delimitación del marco constitucional en que deba desarrollarse el sistema tributario navarro. Pues bien, ahora nos referiremos, precisamente, a las modificaciones normativas operadas con posterioridad a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de junio de 2014 para, en primer lugar, conocer su contenido y, en segundo lugar, analizar su alcance y posible incidencia en la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución Española.

A los anteriores efectos, habremos de referirnos a la Ley 14/2015, de 24 de junio, por la que se modifica 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, y de manera más específica a las modificaciones operadas en relación con los artículos 2 y 6 del Convenio Económico.

El artículo 2 regula la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra. En concreto, su apartado 1 se refiere a los límites que deberán ser respetados en su ejercicio y más en concreto, a los siguientes: a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en el Convenio Económico; b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el Convenio Económico, correspondan al Estado; c) Los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como 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; d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de la LORAFNA; y, finalmente, e) Las instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2.º de la LORAFNA. El apartado 2 del referido artículo 2 de Convenio Económico señalaba que:

> "(l)a Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7.º de este convenio".

Tras la modificación operada por la Ley 14/2015, de 24 de junio, se expresa en los siguientes términos:

> "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" (el subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 6, referido a la modificación del Convenio, advierte que cualquier modificación del este Convenio Económico deberá ajustarse al mismo procedimiento seguido para su elaboración y aprobación. Asimismo, se refiere a la armonización del régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro, estableciendo que dicha armonización debe llevarse a cabo empleando para ello el mismo procedimiento que el establecido para cualquier modificación del Convenio Económico. Con la nueva redacción otorgada al referido artículo 6 tras la Ley 14/2015, de 24 de junio, se añade un tercer párrafo en el que se afirma lo siguiente:

> "Cuando se presente un Proyecto de Ley por el que el Estado establezca un nuevo impuesto, se convocará la Comisión Coordinadora, o la Subcomisión en que delegue, para evaluar y analizar la adaptación del Convenio a la nueva figura impositiva proyectada por el Estado, de acuerdo con el procedimiento previsto en la disposición adicional tercera del Convenio".

Resulta extraordinariamente difícil valorar la finalidad y, por lo tanto, el alcance último de las modificaciones señaladas, a partir de la (mal llamada) Exposición de Motivos de la Ley 14/2015, de 24 de junio (debería decir Preámbulo) porque no dice absolutamente nada relevante a este respecto; limitándose a señalar que junto a

> "la adecuación del Convenio a las últimas reformas del sistema tributario, se incorporan algunas mejoras técnicas y sistemáticas en el texto del mismo. En este sentido, se ha considerado conveniente avanzar en la coordinación entre el Estado y la Comunidad Foral cuando se establezcan nuevos impuestos estatales".

Aunque no se mencione en ningún momento la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que analizábamos en el apartado anterior de nuestro trabajo, pare-ce claro que el legislador pretendía huir de la referencia a la posibilidad de establecer "*tributos distintos de los convenidos*" introducida en la modificación del artículo 2 apartado 2 del Convenio Económico, consecuencia de la aprobación de la Ley 25/2003 de 15 de julio, dadas las implicaciones que el *nomen iuris* había tenido en la elaboración de la doctrina del máximo intérprete de la Constitución que postula el ya referido carácter bifronte del sistema tributario navarro. De modo que la nueva normativa adopta una referencia distinta empleando para ello los términos "tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio" que podrán ser establecidos y regulados "sin perjuicio de la legislación de régimen general del Estado". Esta última referencia a la legislación general del Estado, que también se añade al nuevo texto, puede ser interpretada, sin embargo y conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que analizábamos más arriba, como un reconocimiento explícito en el propio Convenio Económico de la aplicación de la LOFCA a la creación y desarrollo del régimen jurídico de los tributos que la Comunidad Foral de Navarra decida aprobar al margen de los referidos explícitamente en el Convenio, en tanto que norma estatal que regula con carácter general la financiación de las Comunidades Autónomas.

Por otro lado, con la inclusión del nuevo párrafo al artículo 6 de Convenio Económico se hace una referencia

explícita a la necesidad de convocar a la Comisión Coordinadora o a la Subcomisión en que delegue –que, de *de facto* viene siendo la Comisión Negociadora que, por cierto, carece de regulación normativa alguna a pesar de la enorme trascendencia de los acuerdos alcanzados en su seno– cuando el Estado establezca un nuevo impuesto, para valorar su incorporación al Convenio mediante la oportuna modificación de éste. De modo que, ***a priori***, quedarían extra-muros de este nuevo apartado los tributos que, de manera unilateral, establezca y regule la Comunidad Foral de Navarra en el marco de la previsión contenida en el artículo 2.2 a que nos acabamos de referir.

Sin embargo, si se examina con atención, la realidad es muy distinta. Como lo demuestra lo sucedido en el momento de redactar estas líneas en relación con ciertos tributos medioambientales que el Estado acaba de aprobar y que ya habían sido creados por la Comunidad Foral de Navarra. Nos referimos, en concreto, a la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, como consecuencia de la cual se han creado a nivel estatal el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Lo que ha dado lugar, de conformidad con lo previsto en el artículo 6 del Convenio Económico, a la convocatoria de la Comisión Coordinadora y al acuerdo alcanzado en su seno el pasado 10 de junio de 2022, por el cual, con efectos de 1 de enero de 2023, se armonizan los referidos impuestos, así como al ulterior acuerdo parlamentario de 23 de junio de 2022. En el momento de redactar estas líneas aún está pendiente de aprobación la modificación de la Ley Convenio Económico que incorpore esos nuevos impuestos (entre otros)[13]. Algo que previsiblemente tendrá lugar en un futuro próximo. Pues bien, como ya hemos adelantado, paradójicamente, la Comunidad Foral de Navarra ya contaba con un tributo similar, en concreto, con el impuesto sobre la eliminación en vertedero y la incineración de residuos, contenido en la Ley Foral 14/2018, de 18 de junio, de residuos y su fiscalidad, que quedará derogado y sustituido, por los tributos que previsiblemente se incorporarán en el Convenio Económico de manera explícita. El autor que acabamos de citar hace una acertada valoración crítica del acuerdo, porque la convención de los impuestos estatales conlleva la supresión del impuesto foral de 2018 –algo que es totalmente lógico–, pero que, entiende, no resulta tan lógico ni deviene en un aumento del autogobierno el hecho de que, a partir del 1 de enero de 2023, la Comunidad Foral tenga que aplicar las mismas normas materiales y formales que las vigentes en territorio común porque, en palabras de referido autor, ello viene a sintetizar la relativa vacuidad del art. 2.2 del Convenio, cuya utilización por parte de la Comunidad Foral o ha sido anulada por el Tribunal Constitucional o, ahora, ha sido armonizada, con menoscabo del autogobierno que algunos sectores proclaman como bondad del acuerdo de la Comisión Negociadora ratificado por el Parlamento Foral. Sin perjuicio del acertado comentario del profesor De la Hucha Celador, conviene advertir que el acuerdo alcanzado en el seno de la Comisión Coordinadora y la previsible modificación del Convenio Económico son, precisamente, consecuencia inmediata del extraordinario alcance que tiene la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que hemos analizado en el apartado anterior de nuestro trabajo y que condiciona de manera extraordinaria la potestad tributaria de la Comunidad Foral de Navarra. Porque, a partir de la referida jurisprudencia, cabe inferir que la creación de los nuevos impuestos por parte del Estado, con proyección en Navarra, daría lugar a una incompatibilidad, si se quiere sobrevenida, del impuesto navarro con las limitaciones contenidas en el artículo 6 de la LOFCA y en particular, con el límite establecido en su apartado 2, que impide que el hecho imponible del impuesto foral coincida con el previsto en la normativa estatal. Lo que, a nuestro juicio y por criticable que resulte, obliga a convenir los nuevos tributos o, en su defecto, a su supresión, so pena de conculcar el referido límite. Y ello, conviene subrayar, con independencia de que el estatal se apruebe con posterioridad al tributo foral. No en vano, el propio artículo 6.2 de la LOFCA prevé que:

> "Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas".

De modo que, la aplicación de la LOFCA llevada hasta sus últimas consecuencias, comportaría la obligación por parte del Estado de compensar a la Comunidad Foral de Navarra, por la pérdida de ingresos que la referida supresión comportaría, en caso de que ésta hubiera optado por la supresión del tributo que, de manera sobrevenida, hubiera devenido incompatible con el artículo 6.2 de la LOFCA. Lo cual evidencia, una vez más, el verdadero alcance de las restricciones en cuanto a su autogobierno y en concreto, en cuanto al diseño de una política fiscal (principal-mente en el ámbito extrafiscal y más en concreto, en el medioambiental) por parte de la Comunidad Foral de Navarra, que supone errática jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Sea como fuere, lo cierto es que, a los efectos que ahora interesa, debe advertirse que la modificación del Convenio Económico difícilmente puede comportar incidencia alguna en la proyección actual doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional tras las sentencias de 2012 y 2014. Porque, más allá del confuso alcance y contenido de los cambios introducidos a que nos acabamos de referir, lo cierto es que Tribunal Constitucional se pronuncia sobre el bloque de constitucionalidad que conforman: la Constitución Española; la LORAFNA; y la LOFCA, y la singular interrelación que estos cuerpos normativos tienen cuando de la regulación de "tributos propios forales" de Navarra se trata. Por lo tanto, no parece muy afortunada y mucho menos útil, las modificaciones operadas en el Convenio Económico, examinadas desde la perspectiva de un eventual intento normativo por reconducir la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución.

V. PROPUESTA PARA EL FUTURO: LA NECESARIA MODIFICACIÓN DE LA LOFCA

La delimitación constitucional del poder financiero de Navarra y, por lo tanto, de su sistema tributario se lleva a cabo a partir, en primer lugar, de la Constitución Española, cuyo contenido, a los efectos que aquí interesan, ya ha sido expuesto en el apartado 1 de nuestro trabajo. La llamada que hace el Texto Constitucional en el artículo 157.3 a que mediante una ley orgánica –la LOFCA– se pueda regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, es entendida por el Tribunal Constitucional, en una cuestionable interpretación sistemática con la disposición adicional primera, como una habilitación para regular mediante dicho texto normativo la totalidad del sistema tributario autonómico, excluyendo el sistema tributario tradicional navarro, dentro del cual no se integrarían los tributos –esencialmente figuras impositivas– creadas por la Comunidad Foral de Navarra o "tributos propios forales" a las que, por lo tanto, les resultaría aplicable la LOFCA.

El Tribunal Constitucional no encuentra obstáculo alguno a la anterior interpretación en la redacción actual de la disposición adicional segunda de la LOFCA que, recordemos una vez más, señala que

> "la actividad financiera y tributaria de Navarra, en virtud de su régimen foral, se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, y, en particular, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y amejoramiento del régimen foral de Navarra. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado".

Pues bien, una modificación de la actual disposición adicional segunda de la LOFCA que de manera explícita negase su aplicación a los tributos propios forales de Navarra provocaría, en nuestra opinión, un cambio en la línea jurisprudencial que venimos analizado a lo largo de nuestro trabajo. No se trata, en modo alguno, de una propuesta novedosa. En efecto, la Proposición de Ley por la que se modifica la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (Orgánica), presentada por el Grupo Parlamentario Mixto en diciembre de 2014[14] pretendía, precisamente, llevar a cabo una modificación en el sentido de lo aquí apuntado que, sin embargo, no llegó a ser aprobada.

La Exposición de Motivos de la referida Proposición de Ley es cristalina al respecto cuando afirma que no cabe señalar que en algunos supuestos la Comunidad Foral de Navarra está sometida a la LOFCA, mientras que en otros el parámetro de la constitucionalidad en materia tributaria está conformado por el Convenio. Prosigue señalando que esa dicotomía ni fue querida por el constituyente, ni por las Cortes Generales en el desarrollo de la misma. En el caso de las Cortes, la eliminación de eventuales dicotomías o antinomias legislativas se produjo en dos momentos muy concretos: en primer lugar, cuando aprueba la disposición adicional segunda de la LOFCA en 1980 y, en segundo lugar, cuando en 2003, aprueba la modificación del Convenio permitiendo a la Comunidad Foral establecer tributos distintos de los convenidos, sometidos, exclusivamente, a los límites del propio Convenio. Habida cuenta de lo anterior, se proponía una modificación de la disposición adicional segunda en el sentido señalado más arriba que afirmar que:

> "en virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de la Comunidad Foral de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. En el mismo se determinarán las aportaciones de la Comunidad Foral de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de

armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado. En particular, y en el caso de los tributos propios distintos de los convenidos, se estará exclusivamente a lo previsto en el artículo 2.2 del Convenio Económico, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre".

Pues bien, una modificación de semejante calado comportaría, a nuestro modo de ver, de manera necesaria una adaptación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para adaptarse a la nueva normativa. Porque no cabe imaginar en un Estado de Derecho un comportamiento contumaz del referido Tribunal que, ante semejante escenario normativo, se afanase en sostener la misma doctrina asentada hasta ahora sobre la base, nada menos que, de una eventual declaración de inconstitucionalidad del propio texto resultante de la referida modificación de la LOFCA, en tanto que norma susceptible de ser declarada inconstitucional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Sin embargo, en tanto no se lleve a cabo una modificación normativa en la línea de lo aquí señalado, a nuestro modo de ver, y por los motivos expuestos a lo largo de nuestro trabajo, lo más más adecuado jurídicamente –en el sentido de su conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional– y, por lo tanto, lo más prudente y sensato, es operar mediante la modificación del Convenio en los términos previstos en su artículo 6 cada vez que se plantee incorporar al sistema tributario navarro un impuesto o tributo, no previsto expresamente en el Convenio; ya sea, como consecuencia de la oportuna armonización por la aprobación de nuevos impuestos por parte del Estado, ya sea a iniciativa propia de la Comunidad Foral de Navarra en desarrollo de una política fiscal –fundamentalmente extrafiscal y más concretamente, medioambiental, como venimos señalando– que comporte la creación de figuras tributarias nuevas y diferentes de las previstas en el ámbito estatal. O, en otro caso, valorando adecuadamente la posible incidencia de los límites contenidos en el artículo 6 de la LOFCA en caso de creación de un tributo propio por parte de la Comunidad Foral de Navarra. Porque lo que no parece en absoluto acertado es forzar un eventual conflicto que se elevase ante el Tribunal Constitucional, sobre todo si se tiene en cuenta la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución en la última década.

---

1. Para cuyo análisis, entre los diversos trabajos de enorme calidad desarrollados sobre el mismo, recomendamos la lectura sosegada de DE lA HUCHA CELADOR, F., *El régimen jurídico del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra*. Donostia-San Sebastián, FEDHAV, 2006. Accesible a través de la siguiente dirección url: https://www.iuravasconiae.eus/sites/default/files/2echegaray_delaHucha.pdf (Consultado el 17 de junio de 2022).

2. A cuyo tenor:

"1. 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 veinticinco de octubre de mil ochocientos treinta y nueve, a la Ley Paccionada de dieciséis de agosto de mil ochocientos cuarenta y uno 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.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no afectará a las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional".

3. Todo lo contrario, la doctrina científica que se había ocupado de analizar con detalle la potestad financiera de las Comunidades Autónomas llegaba a la conclusión de que la LOFCA no resulta de aplicación en los territorios forales y por lo que aquí interesa, en la Comunidad Foral de Navarra. Así, puede consultarse el trabajo de JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1994, pp. 72-80.

4. Entre otros, pueden verse el trabajo del propio JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Las relaciones entre los tributos autonómicos y locales a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional". *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, 4, 2013, pp. 417-419; ALLI ARANGUREN, J. C. "Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, y la STC 208/2012, de 14 de noviembre, que modifica el bloque de la constitucionalidad de Navarra". *Revista Jurídica de Navarra,* 53-54, 2012, pp. 149-184; SIMÓN ACOSTA, E., "Coordinación del poder tributario de navarra y del estado". *Revista jurídica de Navarra*, 55-56, 2013, pp. 11-50; BARBERENA BELZUNCE, I., "¿Se aplica la LOFCA a los tributos de la Comunidad Foral de Navarra? A propósito de las STC 208/2012 y 110/2014". *ECJ Leading Cases,* año 3.º, vol. 2, post núm. 629, de 5 de noviembre, 2014 (puede consultarse en la siguiente dirección url: https://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/11/05/inigo-barberena-se-aplica-la-lofca-a-lostributos-de-la-comunidad-foral-de-navarra-a-proposito-de-las-stc-2082012-y-1102014/) (Consultado el 26 de junio de 2022); y con un planteamiento diferente al de los anteriores autores, Aguas Alcalde, E., "Territorio foral e inconstitucionalidad del Impuesto sobre Producción Eléctrica. Comentario a la S. T. C. 110/2014". *Anuario de la Facultad de Derecho* (Universidad de Extremadura), 31, 2014, pp. 85-103.

5. Nos referimos al voto particular formulado por el magistrado don Pablo Pérez Tremps y el que formula el magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, al que se adhiere el magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez.

6. Sentencia núm. 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

7. Sentencia núm. 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4.

8. A cuyo tenor:

“La Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente convenio.

b) Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetará y garantizará 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.

d) Utilizará 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 llevar a cabo la Comunidad Foral”.

9. Como postulaba el magistrado don Pablo Pérez Tremps en el voto discrepante formula-do respecto de la Sentencia 208/2012, de 14 de noviembre, y también ha sido sostenido por ALLI ARANGUREN, J. C., “Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre, y la STC 208/2012, de 14 de noviembre, que modifica el bloque de la constitucionalidad de Navarra…”, *op. cit*., pp. 150 y ss.

10. Aunque en el apartado siguiente de nuestro trabajo nos referiremos a las modificaciones introducidas en el Convenio Económico con posterioridad a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ahora analizamos, consideramos oportuno señalar ahora que en 2015 una de las modificaciones que se introdujeron al Convenio Económico fue, precisamente, la referencia que la de 2003 hacía a los tributos distintos de los convenidos –de la que el Tribunal Constitucional extrajo las consecuencias a que nos referiremos a continuación en texto– sustituyéndola por la de “tributos diferentes de los mencionados en el presente Convenio”, con la intención, seguramente, de tratar de reconducir la muy discutible jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución en relación con la aplicación de la LOFCA al sistema tributario de Navarra.

11. En STC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3.

12. *Vid*. nota a pie número 4.

13. Todo ello, analizado en el trabajo de la HUCHA CELADOR, F., “Relaciones con la Administración del Estado y Convenio Económico”, contenido en esta misma obra.

14. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, de 5 de diciembre de 2014.