

**TERRITORIO FORAL E INCONSTITUCIONALIDAD  
DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN ELÉCTRICA.  
COMENTARIO A LA S.T.C. 110/2014**

Por el Dr. EMILIO AGUAS ALCALDE  
*Profesor Contratado Doctor  
Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*

**Resumen**

En los últimos años el Tribunal Constitucional está dictando resoluciones sobre la imposición foral consideradas lesivas por los representantes de las instituciones afectadas y por los políticos y juristas de ese territorio. En este trabajo se realiza un análisis de la resolución más reciente, la S.T.C. 110/2014, al hilo de la misma se estudia también aquella de cuya argumentación trae causa, la S.T.C. 208/2012. Igualmente se realiza un repaso histórico de los hechos que, en nuestra opinión, han llevado a esta situación y han sido un motivo desencadenante de la renuncia de la Presidenta foral a presentarse a la reelección en las elecciones autonómicas de 2015.

**Abstract**

In recent years there are dictated decisions by the Constitutional Court about the Navarre tax charters which are considered harmful by the representatives of the institutions of Navarre and by politicians and jurists of that territory. This paper presents a legal analysis of the most recent and polemic ruling, the Constitutional Court Decision n.º 110/2014, it is also studied the ruling n.º 208/2012 whose argumentation is origin of the decision analysed. In addition a historical overview of the events that, in our opinion, have led to this situation is realized, and have been another reason to have led to renunciation of Navarre president to stand for reelection in the 2015 elections.

## SUMARIO

- I. TRAMITACIÓN DE LAS LEYES ESTUDIADAS
  - A) DE LA LEY ESTATAL
  - B) DE LA LEY FORAL
  - C) CONCLUSIÓN
- II. NATURALEZA DEL IMPUESTO
- III. OBJETO DEL RECURSO
- IV. SISTEMA TRIBUTARIO PROPIO Y TRIBUTOS PROPIOS
  - A) TRIBUTOS CONVENIDOS Y NO CONVENIDOS
  - B) SISTEMA TRIBUTARIO FORAL
  - C) TRIBUTOS PROPIOS Y S.T.C. 208/2012. EL MÍNIMO FORAL
- V. DOBLE RESERVA DE LEY Y PACTO
- VI. ART. 6.2 DE LA L.O.F.C.A. Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS
  - A) EL TRIBUTO SE APLICA EN NAVARRA SÓLO SI LO PREVÉ EL CONVENIO
  - B) NAVARRA, EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, NO ES UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA
  - C) NI APLICACIÓN DIRECTA NI NORMA DE TRASPOSICIÓN, CONVENIO
- VII. LA CUESTIÓN DE LA EXENCIÓN
- VIII. ANÁLISIS HISTÓRICO DEL CONFLICTO
- IX. LA RENUNCIA DE LA PRESIDENTA DE LA COMUNIDAD FORAL A LA REELECCIÓN
- X. CONCLUSIÓN

## I. TRAMITACIÓN DE LAS LEYES ESTUDIADAS

### A) DE LA LEY ESTATAL

El Consejo de Ministros aprobó el viernes 13 de septiembre de 2012 la remisión a las Cortes del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el objetivo de que en el año 2013 el déficit tarifario fuese cero y estimando recaudar unos 2.700 millones de euros con los nuevos impuestos previstos en ese Proyecto de Ley.

Se admite a trámite por la mesa de la Cámara el 25 de septiembre, tramitándose por el procedimiento de urgencia y delegación, y se publica en el Boletín Oficial de la Cortes Generales, sección Congreso de los Diputados, de 28 de septiembre de 2012<sup>1</sup>.

El Proyecto de Ley comprende los siguientes tributos:

- La creación de dos impuestos nucleares, uno sobre la producción de residuos radiactivos y otro sobre el almacenamiento de residuos radioactivos.
- Una serie de impuestos especiales que recoge la creación de céntimos verdes para el gas natural, para la generación de energía de carbón, para el fuel-oil y gasóleo, a los que hay que sumar los ingresos procedentes de las ventas de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.
- Una tasa que grava la generación hidroeléctrica cuyo tipo aplicable será del 22% sobre el valor económico de la energía producida vía modificación de la Ley de Aguas.
- Un impuesto de carácter estatal y directo que grava la realización de actividades de producción de energía eléctrica, cuyo tipo único es del 6%, y se aplicará a todo tipo de instalaciones y energías.

Es este último, que grava con carácter general la producción de energía eléctrica, es el que genera el conflicto.

La aprobación del proyecto por delegación en la Comisión de Industria, Energía y Turismo es el 19 de noviembre de 2012<sup>2</sup>, en las Cortes Generales fue

---

<sup>1</sup> El debate de enmiendas, devolución y avocación por el Pleno del Congreso de los Diputados es un mes después, el 30 de octubre de 2012, *vid.* Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 30 de octubre de 2012, págs. 34-56 para el debate y págs. 138-139 para la votación de su devolución o no tramitación.

<sup>2</sup> *Vid.* Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, reunión de la Comisión de Energía, Industria y Turismo de 15 de noviembre de 2012, págs. 2-19 para el debate, y pág. 24 para

el 20 de diciembre<sup>3</sup> y la publicación en el Boletín Oficial del Estado fue el 28 de diciembre de 2012.

## B) DE LA LEY FORAL

En el caso de Navarra la primera vez que se nombra es en el Pleno de 18 de octubre de 2012, en el discurso de la Presidenta Sra. Barcina durante el denominado Debate sobre el Estado de la Comunidad, indicando que se va a proponer su creación<sup>4</sup>.

Posteriormente viene recogida en el art. 8 del Proyecto de Ley Foral de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, admitido a trámite por la Mesa del Parlamento de Navarra de 31 octubre de 2012, y publicado en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra de 5 de noviembre de 2012.

El 7 de noviembre de 2012 la Comisión de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, en sesión celebrada en el Parlamento de Navarra crea una Ponencia para el estudio de las diferentes propuestas de modificaciones fiscales y tributarias que se han presentado en los días previos, y que son numerosas<sup>5</sup>.

La votación del dictamen de la Comisión tiene lugar en el Pleno del Parlamento de Navarra de 20 de diciembre de 2012, aprobándose por 48 votos a favor de los 50 posibles (unanimidad de los presentes). La Ley Foral se promulga por la Presidenta del Gobierno de Navarra el 26 de diciembre y se publica en el Boletín Oficial de Navarra de 31 de diciembre.

La norma se vota de forma separada a la ley en cuyo Proyecto de Ley Foral se incluía (la de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias), de hecho al quedar el partido gobernante en minoría no se aprueba la Ley de Presupuestos para 2013, debiendo prorrogar los del año anterior situación en la que todavía se está. Así en el Boletín Oficial del 31 de diciembre de 2012 se aprueban 7 leyes y un decreto-ley, pero no se aprueba la Ley de Presupuestos<sup>6</sup>.

---

la aprobación por la Comisión (mediante el sistema de delegación previsto en el art. 75.2 de la Constitución) del proyecto de ley que se remite al Senado (remisión prevista en el art. 90.1 de la Constitución).

<sup>3</sup> *Vid.* Diario de Sesiones del Pleno del Congreso de los Diputados, págs. 26 a 36 para el debate, y págs. 94 y 95 para la votación. *Vid.* Boletín Oficial de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados, de 3 de enero de 2013.

<sup>4</sup> *Vid.* pág. 9 del Diario de Sesiones n.º 32 Pleno del Parlamento de Navarra de 18 de octubre de 2012.

<sup>5</sup> *Vid.* Diario de Sesiones del Parlamento de Navarra de 7 noviembre de 2012, segundo punto del Orden del Día de la sesión celebrada por la Comisión de Economía, Hacienda, Industria y Empleo. También se presentan otras proposiciones de ley por los diferentes grupos parlamentarios (*vid.* Boletín Oficial del Parlamento de Navarra de 6 de noviembre de 2012).

<sup>6</sup> *Vid.* Boletín Oficial del Parlamento de Navarra de 31 de diciembre de 2012 en el que se votan separadamente y una a una las aprobaciones y modificaciones de normas con rango de ley, de contenido tributario o de otro contenido. La reforma del I.R.P.F. y del Impuesto de Patrimonio también se hace de forma separada.

### C) CONCLUSIÓN

Quien primero propone la creación del impuesto es el Estado en Consejo de Ministros de 13 de septiembre de 2012, con entrada en el Congreso el 25 de septiembre, igualmente es el primero en publicarlo en el Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre.

En el caso de Navarra la norma se anuncia el 18 de octubre de 2012 dentro del Proyecto de Ley Foral de Medidas Fiscales (de acompañamiento a la Ley Foral de Presupuestos) presentada en el Debate de estado de la Comunidad Foral; tiene entrada en el Parlamento del 31 de octubre de 2012, se aprueba en el Pleno del Parlamento de 20 diciembre y se publica en el Boletín Oficial de Navarra de 31 de diciembre.

La conclusión es que Navarra va a remolque del Estado, salvo la aprobación por el pleno parlamentario que en ambos casos fue el 20 de diciembre, todo lo demás se hizo después. Por consiguiente no cabe duda que se trata de gravar un hecho imponible ya gravado por Estado.

Unos día arriba o abajo la realidad es que Navarra actúa *a posteriori* del Estado, es decir, aunque lo hubiera aprobado en un Pleno unos días antes del 20, o hubiese sido publicado en el Boletín Oficial de Navarra del 27 de diciembre o anterior, está claro que actúa a la expectativa de lo hecho por el Estado.

## II. NATURALEZA DEL IMPUESTO

El impuesto estatal dice en su texto que se trata de un impuesto directo. Y jurídicamente es correcto porque la norma no prevé la obligatoriedad de la traslación del coste del tributo al consumidor.

Ahora bien, desde un punto de vista económico es un impuesto indirecto por ser un tributo que, como su propio nombre indica, grava la producción<sup>7</sup>.

Por consiguiente, aunque jurídicamente está correctamente calificado, económicamente es indirecto, se produce para consumir (energía eléctrica o cualquier otro bien), y quien paga el coste de lo que se produce es en definitiva el consumidor.

Pero es que, además, no se trata de la producción de un bien de consumo cualquiera, sino de primerísima necesidad como es la energía eléctrica, un bien

---

<sup>7</sup> De esta forma el consumo de electricidad tiene una triple imposición global (aparte de otras parciales como la tasa de producción hidroeléctrica del 22% ya aludida en este trabajo). Dos impuestos de naturaleza indirecta que se repercuten al consumidor de forma separada en la factura, el I.V.A. y el Impuesto Especial sobre Electricidad (íntimamente conectados dado que la base imponible del Impuesto Especial se calcula sobre la base del I.V.A. que la factura dedica a energía eléctrica, luego el I.V.A. también grava el Impuesto Especial), y ahora otro de naturaleza directa al productor, el Impuesto sobre Producción Eléctrica, que no se repercute de forma separada en la factura pero que va en el precio.

imprescindible para sobrevivir en nuestra sociedad industrializada. De hecho con la crisis actual ha surgido el concepto de pobreza energética para aquellas personas que no pueden pagar la luz o la calefacción, puesto que no sólo se ha producido la crisis sino que las facturas de la electricidad por uno u otro motivo han subido un 60% en los últimos años<sup>8</sup>.

Así, el consumidor navarro en su factura va a tener que pagar el impuesto al igual que los restantes consumidores del Estado<sup>9</sup>, pero sin que las arcas forales obtengan la parte correspondiente del impuesto, ni las forales ni las estatales, el abogado del Estado pretende que el impuesto se aplique en Navarra sin necesidad de acordarse en el Convenio, pero no lo consigue.

En resumen, quien se beneficia de esta situación son las eléctricas, que en Navarra no pagan por la producción pero su tarifa de facturación es la misma para toda España, ahora bien, se benefician tanto las grandes productoras de energía eléctrica como los pequeños productores.

### III. OBJETO DEL RECURSO

El abogado del Estado pretende del Tribunal Constitucional que determine el alcance en Navarra de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Esto es, que determine la aplicación de dicha Ley, en particular los arts. 1 a 11 que son los que establecen y regulan el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Según transcribe la S.T.C., que lo pone entre comillas luego ha de entenderse como literal, a juicio de la letrada del Parlamento de Navarra, esta es la cuestión esencial del proceso, así en el Antecedente Sexto *in fine*, dice: «Con arreglo a todo lo anteriormente expuesto la Letrada del Parlamento de Navarra defiende que la Ley Foral 24/2012 es plenamente constitucional. Señala que en el presente proceso “no se trata de dilucidar cómo se califica al nuevo impuesto regulado por la Ley Foral 24/2012 –si como convenido o no convenido–, sino de determinar si el Estado ostenta competencias, de acuerdo con el Convenio Económico, para establecer tributos en Navarra distintos a los autorizados por el art. 3 de aquel. Y la respuesta no puede ser más que negativa”».

Pues bien, a pesar de lo indicado por el abogado y por la letrada, el Tribunal Constitucional en el F.D. Segundo apartado c), rechazar entrar a valorar esta cuestión, así dice: «procede ahora advertir que tampoco hemos de pronunciarnos,

---

<sup>8</sup> Realmente no conocemos el mecanismo de las tarifas de la electricidad, arcano que sólo unos pocos conocen en este país e ilegalidad ya se ha denunciado por F.A.C.U.A. a la Unión Europea, pero creemos que el hecho de tratarse de un producto especialmente complejo y, a la vez, de primerísima necesidad o de supervivencia, influye en el recurso de inconstitucionalidad estudiado.

<sup>9</sup> Como indica la Organización de Consumidores y Usuarios la gran mayoría de los españoles, unos 17.000.000 de hogares, pagan la factura de la luz conforme a tarifa regulada, que antes se denominaba T.U.R., tarifa de último recurso, y desde el 1 de abril de 2014 se denomina P.V.P.C., precio voluntario al pequeño consumidor.

*por situarse extramuros de lo aquí discutido, circunscrito a la adecuación al orden de distribución de competencias de la Ley Foral 24/2012, sobre la pretensión formulada por el Abogado del Estado relativa a la obtención de un pronunciamiento de este Tribunal acerca de las condiciones de aplicación de un tributo estatal en Navarra».*

Acto seguido subraya que la propia Ley 15/2012 en su art. 2 es la que determina como ha de entenderse: *«sin perjuicio de señalar que esta cuestión ya ha sido abordada de forma expresa por el legislador estatal en el art. 2 de la Ley 15/2012, en el que tras señalar en su apartado 1 que “el impuesto se aplicará en todo el territorio español”, establece que “lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”».*

Por lo expuesto, el objeto del recurso *«ha de circunscribirse a examinar la conformidad de la Ley Foral 24/2012 con el orden de delimitación de competencias en materia tributaria entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra».*

De esta forma el Tribunal Constitucional de forma directa sólo analiza la constitucionalidad de la Ley Foral 24/2012 en el orden competencial, y no el de ninguna otra norma como solicita el abogado del Estado en relación con la Ley 15/2012. Luego de la lectura de la sentencia puede concluirse que si la Ley Foral 24/2012 es inconstitucional por referirse a un hecho imponible gravado por el Estado y no previsto en el Convenio, que es el requisito para gravar en Navarra un hecho imponible gravado por el Estado, por lógica argumental tampoco puede aplicarse la Ley 15/2012 pues ese es precisamente el hecho imponible gravado por el Estado (y lo requerido por el Convenio).

#### IV. SISTEMA TRIBUTARIO PROPIO Y TRIBUTOS PROPIOS

##### A) TRIBUTOS CONVENIDOS Y NO CONVENIDOS

La sentencia distingue entre ambas clases de tributos forales. Serán convenidos los que formen el sistema tributario pactado entre el Estado y Navarra recogido en la Ley del Convenio, y no convenidos todos aquéllos tributos forales que aprobados en una ley foral no están previstos o pactados en el Convenio.

También distingue los que graven hechos imponibles ya gravados previamente por el Estado y los que graven hechos imponibles no gravados por el Estado, distinción que como más adelante veremos es innecesaria dado que no puede desligarse de la anterior distinción entre convenidos o no convenidos. Luego el problema del art. 6 L.O.F.C.A. lo plantea el Tribunal en relación con los primeros, los que graven hechos imponibles ya gravados por el Estado (o por los Entes Locales), al igual que ocurre en el régimen común.

##### B) SISTEMA TRIBUTARIO FORAL

El Tribunal Constitucional distingue entre «sistema tributario propio», que deriva del Convenio, esto es, los pactados con el Estado, y «tributos propios»,

que serían los no pactados con el Estado o fuera del Convenio, similares a los tributos propios de otras Comunidades Autónomas.

En nuestra opinión esta es la confusión, solapar el concepto de «propios». No puede haber un sistema tributario propio coincidente con el del Estado, y a la vez unos tributos propios distintos de los del Estado, ya que se está utilizando el mismo significante «propio», con significados opuestos, para los convenidos por un lado (que serían el sistema propio reflejo del Estatal), y para los no convenidos (que serían similares a los tributos propios de las Comunidades Autónomas).

Es una cuestión lógica, en nuestra opinión y dicho sea con debido respeto al Tribunal Constitucional, que la palabra «propio» en referencia a los tributos forales de Navarra no puede usarse con significados no ya distintos, que podría ser discutible, sino contrapuestos.

En Navarra todos los tributos son propios, como reconoce el Tribunal Constitucional al determinar que es necesario que un tributo estatal (un hecho imponible gravado por el Estado) esté previsto en el Convenio para poder aplicarse en Navarra, bien por Navarra bien por el Estado, pero debe estar en el Convenio.

Y son propios precisamente porque tiene su propio sistema tributario y, además, con su propio sistema de fuentes<sup>10</sup>.

Si para poder gravar en Navarra los tributos creados por el Estado (bien lo grave el Estado, bien lo grave Navarra), es necesario que lo prevea el Convenio, como dice el Tribunal Constitucional, la conclusión sólo puede ser que por definición todos los tributos gravados en Navarra son tributos propios, ya que ha de hacerse mediante Ley Foral de forma autónoma o, en su defecto, preverlo la Ley del Convenio.

El problema es que el Tribunal mezcla la idea de tributos con la de hechos imponibles, y tributos propios con Convenio (excepto el voto particular).

### C) TRIBUTOS PROPIOS Y S.T.C. 208/2012. EL MÍNIMO FORAL

La Sentencia que analizamos, en lo que se refiere a tributos propios, parte de la resolución ya dictada por el Tribunal Constitucional en la S.T.C. 208/2012 sobre el Impuesto Foral de Grandes Establecimientos Comerciales.

En esa sentencia el análisis se hace sobre la base de la comparación del impuesto navarro con el impuesto catalán del mismo nombre cuya constitucionalidad analiza una reciente sentencia anterior, la S.T.C. 122/2012, así el último párrafo de la sentencia 208/2012 dice: *«La comparación entre el impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales allí enjuiciado, y el establecido por la Comunidad Foral de Navarra que ahora nos ocupa conduce a apreciar la similitud en sus elementos esenciales, lo que permite aplicar la citada doctrina de la S.T.C. 122/2012... Por tanto, de acuerdo con nuestra doctrina relativa al impuesto catalán sobre los grandes establecimientos comer-*

<sup>10</sup> Como indica el magistrado Pérez Tremps en el voto particular de la S.T.C. 208/2012.



*ciales, que procede trasladar ahora aquí: «la comparación de las bases impositivas del impuesto autonómico controvertido y el impuesto sobre actividades económicas, una vez puesta en relación con sus hechos impositivos, aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 L.O.F.C.A. (S.T.C. 122/2012 F.D. 7), por lo que procede así desestimar este motivo de inconstitucionalidad».*

Como puede observarse el análisis de constitucionalidad del tributo Foral en la S.T.C. 208/2012 se hace por comparación con un impuesto catalán similar que, a su vez, se analiza sobre la base del 6.3 de la L.O.F.C.A. en la S.T.C. 122/2012 (en relación con la doble imposición respecto de los tributos locales prevista en el art. 6.3 L.O.F.C.A.).

No puede decirse que sea un error de partida de la S.T.C. 208/2012, pues la sentencia parte de algo que no es erróneo para luego contradecirse (como afirma Valdés Dal-Ré en su voto particular). Así, tras el análisis de los argumentos del abogado del Estado, de la letrada del Parlamento Foral, y de las sentencias previas del Constitucional en la materia, llega a la conclusión que dice ser su punto de partida: *«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 S.T.C. 148/2006, de 11 de mayo. 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»* (F.D. 4 último párrafo).

Afirma ser «el mínimo foral» para después vía confusión y contradicción argumental pretender modificar ese mínimo con la L.O.F.C.A., no obstante, como más adelante veremos, en realidad ni añade ni resta nada, son argumentos que se descubren como vacíos al no modificar el punto de partida.

Luego el error no es el punto de partida, que es correcto, sino tergiversarlo hasta contradecirlo como señalan los votos particulares<sup>11</sup>, los tres magistrados que firman los dos votos particulares de D. Pablo Pérez Tremps y de D. Fernando Valdés Dal-Ré<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> El F.D. que contiene la línea argumental contradictoria es el 5.º, resumiendo, parte de la aplicabilidad general del art. 2.1 L.O.F.C.A., pero se «olvida» de la referencia expresa a Navarra contenida en la Disposición Adicional segunda de la L.O.F.C.A.

<sup>12</sup> Esta sentencia tiene dos votos particulares, el del Magistrado Pérez Tremps, y el del Magistrado Valdés Dal-Ré, el de Pérez Tremps tiene dos partes, una de forma y otra de fondo. En la de forma, al igual que hace el abogado del Estado, señala que el recurso ha perdido su objeto por las modificaciones normativas habidas, es la letrada del Parlamento foral la que incomprensiblemente, desde un punto de vistas de estrategia en un conflicto, se empeña en mantenerlo. Es en la de fondo en la que se adhiere al voto de Valdés Dal-Ré. Y el voto de Valdés Dal-Ré indica que al mismo se adhiere el Magistrado D. Luis Ignacio Ortega Álvarez. Así, en lo que afecta a la cuestión de la L.O.F.C.A. hay un voto particular refrendado por tres magistrados.

Si bien ambos votos son similares y comparten la idea esencial, la inaplicabilidad de la L.O.F.C.A. al sistema tributario foral de Navarra, afirman basarse en aspectos distintos. El voto de Pérez Tremps se basa en el sistema de fuentes, así indica que el régimen tributario foral tiene su propio sistema de fuentes, del que se excluye la L.O.F.C.A. (como recoge la propia L.O.F.C.A.)<sup>13</sup>. Indica el Magistrado: «*Sólo esta Ley (se refiere a la Ley del Convenio), la L.O.R.A.F.N.A., la Constitución, y eventualmente el Derecho de la Unión Europea, forman el conjunto o bloque normativo que enmarca esa actividad así como su “armonización... con el régimen general del Estado”*».

Para el Magistrado Valdés Dal-Ré, además, la sentencia entra en contradicción con lo regulado en la L.O.F.C.A. y en el Convenio, configurándose este sistema como un «universo cerrado que resulta ser el Convenio» basado en el pacto. El régimen tributario de Navarra se determina en el Convenio, y éste es el resultado de un pacto entre el Estado y Navarra, un pacto que evoluciona conforme a las distintas negociaciones del Convenio<sup>14</sup>.

La S.T.C. 110/2014 cita continuamente la existencia de dicho pacto y el carácter paccionado del Convenio, de tal forma que para analizar el impuesto a la luz del art. 6 L.O.F.C.A. lo fundamenta en la falta de inclusión del Impuesto sobre Producción Eléctrica en el Convenio.

Ahora bien, lo analiza a la luz de la L.O.F.C.A. porque sospecha que ese tributo existe en el estado, si no, no lo haría, pero es que precisamente por eso resulta innecesario. Si estamos ante un hecho imponible ya gravado por el Estado y no está en el Convenio, siempre va a quedar dentro del art. 6.2 L.O.F.C.A.; y si no está gravado por el Estado, esté en el Convenio o no, siempre va a quedar fuera del art. 6.2.

<sup>13</sup> La Disposición Adicional Primera de la L.O.F.C.A. alude de forma directa al País Vasco como Comunidad Autónoma, y la referencia al «sistema tradicional foral de concierto económico» es a través del Estatuto de Autonomía de esa Comunidad. A Navarra le dedica la Disposición Adicional Segunda con el siguiente texto que es distinto: «*En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. 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*». Como señalan el voto particular de los Magistrados es contradictoria la existencia de esta Disposición Adicional Segunda con la aplicación de la L.O.F.C.A. a Navarra.

<sup>14</sup> Al fin y al cabo es lo que dice el abogado del Estado en ese recurso de inconstitucionalidad en su fundamentación jurídica: «*Esta naturaleza pactada o “paccionada” funciona, sin embargo, en ambas direcciones; en consecuencia, la previsión de que el Estado abra un proceso de negociación del Convenio cuando varíe sustancialmente su sistema tributario, establecida en la disposición adicional tercera de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, implica que también esta Comunidad autónoma deba coordinar sus competencias tributarias con el Estado*» (vid. Antecedente 1 S.T.C. 208/2012). Y es que la propia naturaleza de las cosas lleva a que no puede sostenerse por mucho tiempo una cosa y su contraria. Un pacto es de al menos dos partes, luego invocar la exigencia del pacto para una de las partes, como hace el abogado del Estado para Navarra, lleva a que tarde o temprano también resulte exigible para la otra parte. En definitiva, lo que prevalece es el pacto como argumenta desde un principio el abogado del Estado, convirtiéndose así en origen y destino de la cuestión.

Un tributo no previsto en el Convenio no puede gravar un hecho imponible previamente gravado por el Estado, porque como el régimen foral exige la aplicación del Convenio a ese tributo, deviene en inconstitucional, luego la L.O.F.C.A. es irrelevante en aquello cuya inconstitucionalidad es previa.

Por tanto, como señala el voto particular del Sr. Valdés Dal-Ré (que entendemos ha conseguido en la S.T.C. 110/2014, si bien tácitamente, imponer su concepción del sistema tributario foral de Navarra expresado en el voto particular de la S.T.C. 208/2012), la inconstitucionalidad no viene por la L.O.F.C.A., sino por no estar previsto el tributo en el Convenio, luego no puede hablarse de tributos propios de Navarra de la misma manera que hablamos de tributos propios de una Comunidad Autónoma.

## V. DOBLE RESERVA DE LEY Y PACTO

En cualquier caso el resultado no es el pretendido por el abogado del Estado, que no obtiene todo lo que pretende, en concreto la aplicación de la Ley 15/2012 en Navarra, ni tampoco el pretendido por el Parlamento navarro, que ve cómo le anulan el impuesto. El resultado es el pretendido por el fuero, esto es, la protección de los residentes en Navarra.

Y es que, en nuestra opinión, los Fueros por definición son un derecho ejercible ante alguien, si no hay ante quien ejercerlos no son necesarios, luego son para que los navarros queden protegidos ante la actuación del Estado. Si el Parlamento de Navarra se limita a aprobar los tributos estatales en Navarra cuando lo haga el Estado, no se está ejercitando el papel de los Fueros.

Éstos no sólo sirven para sea Navarra la que recaude, sino también para ejercer de filtro entre el poder del Estado y los residentes en Navarra. Por ello, cuando se trate de hechos imponderables gravados por el Estado, para que rijan en Navarra no basta con que apruebe el tributo el Parlamento navarro, sino que ha de convenirse.

Si como concluye la sentencia, vía confusión o no (salvo el voto particular), para aplicar un tributo estatal en Navarra, bien por el Estado bien por Navarra, éste ha de estar pactado y previsto en el Convenio, el resultado es la protección al residente en Navarra. En efecto, para gravarle harán falta dos normas con rango de ley (primero la estatal y luego la foral), a lo que deberá añadirse el pacto previo entre ambas administraciones reflejado en el Convenio.

De donde deriva una gran protección para el residente en Navarra ante la creación de nuevos impuestos por el Estado, no basta con que lo prevea a toda prisa una norma foral, sino que previamente ha de convenirse con el Estado.

Realmente no supone un límite al Parlamento navarro, pues es un tributo cuyo hecho imponible está gravado *ex novo* por el Estado, ni tampoco se le impide crear el tributo en Navarra, sino que se protege al residente en Navarra, que ve como la creación de un tributo por el Estado no se aplica en Navarra, y

para hacerlo no basta con la creación de ese impuesto por el Parlamento Foral, sino que, además y previamente, debe estar convenido.

En cualquier caso, y en lo que afecta a la Ley Foral anulada, el Tribunal Constitucional, en detrimento de lo que reclama el abogado del Estado, se anula en beneficio de los residentes en Navarra, para los que respecto de un tributo estatal requiere o bien el triple filtro legal de: 1) aprobación por el Estado, 2) previsión en el Convenio, 3) aprobación por una Ley Foral Tributaria, o bien el doble filtro legal de: 1) aprobación por el Estado, 2) previsión en la Ley del Convenio para que la Ley tributaria estatal sea aplicable a Navarra.

## VI. ART. 6.2 DE LA L.O.F.C.A. Y COMUNIDADES AUTÓNOMAS

El Tribunal Constitucional, con la excepción del voto particular que hay en la Sentencia, considera aplicable a Navarra el art. 6.2 L.O.F.C.A. al indicar el texto de la Sentencia: *«Uno de tales límites es el que deriva del art. 6.2 L.O.F.C.A. que prohíbe que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas recaigan sobre hechos imponderables gravados por el Estado».*

Sobre esta base, al considerar que hay duplicidad de hechos imponderables anula el tributo foral. Sin embargo no hay duplicidad de hechos imponderables y ello por dos motivos.

### A) EL TRIBUTO SE APLICA EN NAVARRA SÓLO SI LO PREVÉ EL CONVENIO

Como dice el Tribunal Constitucional en el F.D. Sexto: *«El fundamento constitucional del sistema foral navarro no lleva a otra conclusión que a su naturaleza “paccionada” y a la imposibilidad de una alteración unilateral del mismo en cuanto que, además de invadir la esfera competencial estatal, colisiona frontalmente con dicha naturaleza, que exige que la Comunidad Foral deba coordinar sus competencias tributarias con las del Estado».*

Más adelante transcribe el Convenio: *«el mismo procedimiento deberá seguirse para armonizar el régimen tributario de Navarra con los nuevos tributos que el Estado pueda establecer en el futuro».*

Se determina que para aplicar el tributo estatal en Navarra ha de estar previsto en el Convenio y conforme al procedimiento regulado en el Convenio. Luego en tanto el tributo estatal no se aplique en Navarra no puede haber doble imposición.

Para que haya doble imposición no basta con la duplicidad de hechos imponderables entre el tributo estatal y el foral, sino que además es necesario que el hecho sea gravado doblemente en Navarra, y como el estatal no se aplica en Navarra en tanto no lo prevea el Convenio, resulta que en Navarra sólo se aplica uno de los dos tributos, el Navarro, luego no hay doble imposición. En consecuencia el argumento no es correcto.

En este argumento la sentencia obvia que el Convenio es bidireccional, si el impuesto no está incluido en el Convenio, no lo está para ninguno de los dos. Ni para el Estado ni para Navarra, luego difícilmente puede haber doble imposición en Navarra respecto de un tributo que no se aplica. Si el estatal no se aplica en Navarra no puede haber doble imposición.

Por más que el tributo estatal sea previo, y por más que ambos tributos sean idénticos (salvo en la exención a pequeños productores prevista en el tributo foral y el tipo impositivo), no puede haber doble imposición porque sólo uno se aplicará en Navarra, el previsto en el Convenio. Si no está previsto en el Convenio pero se aprueba por el Parlamento foral es inconstitucional pero por su falta de previsión, no por doble imposición que no la hay.

#### B) NAVARRA, EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, NO ES UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA

Según el texto del Tribunal Constitucional el art. 6.2 se refiere a las Comunidades Autónomas, luego en sentido estricto no incluye a Navarra, y ello porque Navarra no es una Comunidad Autónoma sino una Comunidad Foral, con su Derecho Privado y Derecho Público propios<sup>15</sup>. Podría abstraerse el sentido y decir que se está utilizando la expresión Comunidad Autónoma de forma generalizada, pero en el ámbito tributario con la limitación de reserva de ley de los hechos imponibles, que justamente es a lo que se refiere el art. 6 L.O.F.C.A., tal generalización no es admisible.

También es una Comunidad Foral porque las competencias históricas las tiene atribuidas la Diputación que en el caso de Navarra al ser uniprovincial coincide con el territorio la Comunidad, esto es, Parlamento Foral y Diputación se superponen. Equivale a confundir la atribución histórica que por la Constitución se hace a los territorios Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, a sus Diputaciones, con la que tiene la Comunidad Autónoma del País Vasco, una cosa es la Comunidad Autónoma y otra las Diputaciones Forales. Por eso Navarra es Comunidad Foral y no comunidad autónoma, porque la base de la Comunidad es su histórica Diputación Foral, y el reconocimiento a ese Derecho histórico por la Constitución.

Las normas tributarias estatales, empezando por la Ley General Tributaria, los distintos tributos, e inclusive la norma estatal cuyo reflejo foral se discute en esta sentencia, contienen la excepción de la Comunidad Foral de Navarra, luego ningún artículo que no la incluya expresamente puede considerarse aplicable.

<sup>15</sup> El sistema jurídico foral navarro también tiene como regulación y valor esencial de la foralidad el Derecho Civil (*vid.* art. 48 L.O.R.A.F.N.A.), es más, la norma civil foral navarra se llama Fuero Nuevo para destacar ese carácter. En el ámbito Civil el Derecho supletorio es fuente en cuarto lugar (*vid.* Fuero Nuevo art. 2), lo que conocemos como Derecho Común, esto es, el Código Civil. En el ámbito tributario foral, como destaca Pérez Tremps en su voto particular a la S.T.C. 208/2012, y es la manera coherente para no incurrir en contradicciones jurídicas como señala Valdés Dal-Ré en su voto particular de la misma S.T.C., es un «universo cerrado», no es necesario el Derecho supletorio y así resulta del art. 2.1 del Convenio.

Si el art. 6.2 aludiera expresamente a la Comunidad Foral (además de a las Comunidades Autónomas), podría aceptarse la interpretación del Tribunal Constitucional, pero no lo hace, luego no es aceptable.

En este sentido consideramos más acertado el voto particular, considerar que el tributo anulado es inconstitucional porque no está previsto en el Convenio. El régimen convencional aplicable entre el Estado y Navarra exige que para gravar un tributo estatal en Navarra, por Navarra o por el Estado, ese tributo se prevea en el Convenio, luego si no está es inconstitucional. Pero no porque le afecte el art. 6.2, primero porque por definición no le puede afectar, como ya se ha visto, segundo porque el art. 6.2 no se refiere a Navarra, y las normas tributarias estatales cuando se refieran a Navarra han de hacerlo de forma expresa como Comunidad Foral, máxime cuando su contenido se refiera a hechos impositivos en aplicación del principio de reserva de ley de un elemento esencial como es el hecho imponible.

#### C) NI APLICACIÓN DIRECTA NI NORMA DE TRASPOSICIÓN, CONVENIO

Haciendo un símil con el Derecho de la Unión, los tributos creados por el Estado no tienen aplicación directa en Navarra, ni tampoco basta con una suerte de norma navarra de trasposición, sino que es necesaria su previa negociación y acuerdo en el Convenio.

### VII. LA CUESTIÓN DE LA EXENCIÓN

Navarra es pionera, al menos lo fue, en energías renovables, en particular la eólica, aunque también la solar. Por ello en Navarra, según dicen sus señorías en el debate parlamentario de esta norma, preocupa de forma particular este gravamen a los pequeños productores de energía eléctrica. La hipotética defensa de los pequeños productores conlleva que se apruebe el impuesto aprisa y corriendo, sin prácticamente contenido regulatorio y remitiendo su texto a la normativa estatal en buena medida.

Pero en el aspecto señalado, la exención a los pequeños productores, contiene una norma clara en su art. 2, así señala:

«quedarán exentos de tributación los titulares o cotitulares de instalaciones de producción de energía eléctrica, de carácter renovable, cuya potencia instalada nominal no supere los 100 kW, por instalación.

También quedarán exentos los titulares o cotitulares de instalaciones de energía eléctrica de carácter renovable durante un período de cinco años, desde que renueven los equipos de producción actuales por otros nuevos que incrementen la producción»<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> En Navarra hay 8.655 pequeños productores (de energía fotovoltaica) antes exentos, que en octubre están recibiendo cartas de la A.E.A.T. reclamándoles no sólo 2014, sino también 2013.

La normativa estatal no prevé esta exención para pequeños productores mediante renovables.

De todas formas este argumento, aunque válido, sobre todo porque la exención está sometida a reserva de ley, no lo vemos totalmente fundado porque si la finalidad era proteger a los pequeños productores hubiera bastado con no aprobar la Ley Foral.

### VIII. ANÁLISIS HISTÓRICO DEL CONFLICTO

Actualmente gobierna en Navarra un partido regionalista denominado Unión del Pueblo Navarro, y en el gobierno central el Partido Popular, ambos partidos ambos han concurrido juntos a las elecciones generales y autonómicas desde 1989 hasta 2008 de tal forma que el P.P. apoyaba a U.P.N. en el Parlamento Foral, y aquél al P.P. en las Cortes Generales.

En el año 2008, debido a la abstención de U.P.N. en la votación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2009 presentada por el entonces gobernante Partido Socialista Obrero Español (abstención fruto de la contrapartida a la abstención del P.S.O.E. en el Parlamento Foral donde U.P.N. gobernaba en minoría parlamentaria), se rompe la coalición entre ambos partidos, U.P.N. y P.P.<sup>17</sup>.

Tras las elecciones autonómicas de 2011, U.P.N.-P.P. no tenían mayoría absoluta en el Parlamento foral, por lo que el 21 de junio de 2011, los líderes de

---

Más allá de que el Tribunal rechaza entrar en el estudio de la aplicabilidad en Navarra de la Ley 15/2012, determina también que el Convenio es el reflejo en Navarra del sistema tributario del Estado y aclara que la exigencia de pacto requiere que, en tanto no esté previsto en el Convenio, esa Ley no puede aplicarse en Navarra (ni por Navarra, por eso anula la Ley Foral, ni por el Estado). La sentencia es clara y la Delegación de la A.E.A.T. no parece convencida de acatarla, si bien la Delegada del Gobierno ha especificado que para gravar el impuesto primero hay que convenirlo y, pese a los obstáculos de la Agencia, ese parece ser el camino que se está llevando.

<sup>17</sup> Coalición y ruptura que todavía siguen y va a más, un ejemplo es que casi dos meses después de dictarse la S.T.C. analizada, el 16 de septiembre, la presidenta del Gobierno de Navarra, Sra. Barcina, visita al Ministro de Hacienda, Sr. Montoro, para tratar el tema de la S.T.C. comentada en este trabajo. El resultado de esta reunión es que el Ministro comunica a la representante foral la interposición de un recurso ante el Tribunal Supremo por una discrepancia en el régimen del I.V.A. por la que se reclaman a Navarra hasta 1.513 millones en concepto de ese impuesto. El 7 de octubre se reúne en Navarra la Comisión estatal y foral Coordinadora del Convenio, encabezada por el Secretario de Estado por un lado y la Consejera de Economía por otro, en la que se acordó la suspensión del recurso con vistas a su negociación. Pues bien, el 21 de octubre se vota en el Congreso el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2015, con el único apoyo al Partido Popular del partido Unión del Pueblo Navarro y el 22 de octubre, al día siguiente de la votación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, el Ministro Montoro anuncia la suspensión del recurso al Supremo por el asunto del I.V.A. La coincidencia de fechas, aun cuando la decisión de la suspensión ya se había anunciado, no puede ser casual, indicio claro de que se trata de una cuestión más política que jurídica (aceptando que las cuestiones partidistas y sus cuotas de poder, y no el interés de los ciudadanos del territorio en que se sitúan esos partidos, sean cuestiones políticas).

U.P.N. y del Partido Socialista de Navarra (P.S.N.), Sra. Barcina y Sr. Jiménez, suscribieron un acuerdo de Gobierno por el que ambos partidos gobernaban conjuntamente, sumando así mayoría en el Parlamento foral. Este pacto se rompió el 15 de junio de 2012, día en el que la Presidenta Barcina destituye al Vicepresidente y Consejero Jiménez, dimitiendo posteriormente los otros dos Consejeros del P.S.N. en el Gobierno de Navarra, Sra. Torres y Sr. Astiz.

Desde ese momento el Gobierno de U.P.N. gobierna en minoría en el Parlamento Foral (aún con los votos del P.P.), por lo que no tiene capacidad de aprobar leyes forales, salvo que haya abstención del P.S.N., o que las leyes forales las aprueben el bloque de partidos de la oposición que forman la mayoría parlamentaria.

Es a partir de ese momento cuando se producen diversos recursos de inconstitucionalidad por el Gobierno Central a las leyes forales aprobadas sin el apoyo de U.P.N.-P.P.

En materia financiera y tributaria, al menos los siguientes:

- Recurso de inconstitucionalidad 5559-2013, Interpuesto por el Presidente de Gobierno respecto de la Ley Foral 24/2012, de 26 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. S.T.C. 110/2014 de 26 de junio.
- Recurso de inconstitucionalidad 4285-2013, interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con el apartado 7 del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra. S.T.C. 207/2013.
- Recurso de inconstitucionalidad 1528-2011, interpuesto por el Gobierno de la Nación en relación con el art. 8.2 de la Ley Foral 12/2010, de 11 de junio, por la que se adaptan a la Comunidad Foral de Navarra las medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.  
Este recurso es previo al período comentado pero se trae a colación por su interés en el ámbito financiero.
- Recurso de inconstitucionalidad 1336-2002, Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. S.T.C. 208/2012 de 14 de noviembre.

Es evidente que en este caso el origen es previo, pero tras 10 años la sentencia es justamente de este período y, además, su fundamentación es la base de la sentencia ahora analizada.

La polémica constitucional excede el ámbito financiero y a estos recursos deben añadirse otros sobre diversas cuestiones como los gastos sanitarios, gastos farmacéuticos, proceso de funcionarización de determinados empleados públicos (la sentencia de este asunto es del mismo día que la comentada



en este trabajo), comercio, derecho a la vivienda, parejas estables, registro de médicos objetores al aborto, el llamado «fracking» o fracturación hidráulica, personal de la administración de justicia, etc. Materias que aun cuando son muy interesantes exceden el ámbito de este trabajo. Normativa que en varios casos se produjo en esos meses de 2012 y, en otros, en los primeros meses de 2013.

De esta forma puede observarse que las tres sentencias dictadas de contenido tributario lo han sido durante el período de ruptura de U.P.N. con el P.S.N. (a partir de junio de 2012) que, a su vez, se integra en otro más amplio de ruptura de U.P.N. con el P.P. (a partir de noviembre de 2008).

Con todo ello se pone de manifiesto que no sólo se trata de una cuestión jurídica, sino también de una cuestión de política de partidos que está poniendo en juego el régimen foral.

#### IX. LA RENUNCIA DE LA PRESIDENTA DE LA COMUNIDAD FORAL A LA REELECCIÓN

El 11 de noviembre de 2014 la Presidenta del Gobierno de Navarra, Dña. Yolanda Barcina Angulo, tras haber ganado unas recientes elecciones a presidenta del partido que confirmaban su legitimidad como candidata a las próximas elecciones de mayo de 2015, ha anunciado su renuncia a ser candidata de U.P.N. a la presidencia del Gobierno de Navarra en esas elecciones<sup>18</sup>.

Desde luego existen otras cuestiones de importancia surgidas a raíz de la crisis económica a lo largo de la geografía estatal de las que Navarra no ha sido ajena<sup>19</sup>, pero puede afirmarse que lo fundamental para la renuncia es la cuestión de los apoyos y alianzas políticas. Así a raíz de estas últimas sentencias que, a primera vista, suponen un ataque frontal a la foralidad se ha colmado la división del propio partido, cuya unión era frágil desde las elecciones primarias, derivando en la renuncia de la presidenta a presentarse como candidata en las elecciones de 2015.

Este panorama sólo viene a confirmar lo expuesto en el apartado anterior, es decir, que se trata de una cuestión jurídica generada por política de partidos.

---

<sup>18</sup> El 17 de marzo de 2013 se celebraron elecciones a la presidencia del partido en las que pudieron votar todos los afiliados entre la Presidenta y otro candidato, D. Alberto Catalán. Estas elecciones fueron ganadas por una ligera diferencia por la actual presidenta, renovando el puesto por otros cuatro años. De esta forma no tenía ningún obstáculo orgánico dentro del partido para ser la candidata en las próximas elecciones.

<sup>19</sup> El 11 de noviembre de 2014 la Audiencia Nacional estima un recurso interpuesto por el partido UPyD por el que se ordena al juez Velasco de la Audiencia Nacional reabrir el asunto de Caja Navarra, requiriendo a CaixaBank que remita información que había sido considerada innecesaria por el juez Velasco en junio al dictar auto archivando el asunto. No creemos que éste sea el motivo de la renuncia dado que el asunto ya tiene una trayectoria de varios años, la coincidencia de fechas, sin embargo, hace pensar que pudiera ser otro motivo añadido.

## X. CONCLUSIÓN

En nuestra opinión estas políticas partidistas han contribuido al fortalecimiento del régimen foral tributario, la actual doble protección constitucional a los residentes en Navarra en materia tributaria, puesto que conforme a la sentencia del Constitucional para que un hecho imponible gravado por el Estado en territorio común pueda gravarse por Navarra, no sólo se exige que además de la Ley estatal lo prevea una Ley Foral Tributaria, sino que necesariamente dicha Ley Foral Tributaria debe haberse pactado en la Ley del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Podría verse como un límite a la potestad tributaria de Navarra, e incluso como una afrenta al régimen foral, pero dado que solo se refiere a hecho imponibles creados *ex novo* por el Estado y previamente gravados por éste en territorio común y que, para poder establecerse en Navarra por el Estado o por la propia Navarra, habrán de estar previstos en el Convenio, el límite al Parlamento Foral es en protección del Convenio y, en consecuencia, de los residentes en Navarra. El gravamen de hechos imponibles previamente gravados por el Estado en territorio común no queda al albur unilateral ni del Estado ni del Parlamento Foral, sino del resultado del acuerdo en el Convenio.

En definitiva, el resultado, buscado o no, no es el pretendido por ninguna de las partes intervinientes, ni por el abogado del Estado en representación del Presidente del Gobierno que no ve logrado su objetivo de aplicación directa de la Ley 15/2012, ni el pretendido por el Parlamento y Gobierno de Navarra que ven anulada su norma, ni siquiera el pretendido por el Tribunal Constitucional que se enreda en conceptos de régimen tributario común y foral como la doble imposición de la L.O.F.C.A. aplicada a un territorio histórico (Diputación Foral). El resultado es el pretendido por el fuero, incluso lo llega a afirmar el propio Tribunal en texto ya transcrito: *«El fundamento constitucional del sistema foral navarro no lleva a otra conclusión que a su naturaleza “paccionada” y a la imposibilidad de una alteración unilateral del mismo»*.

Así, el Tribunal Constitucional exige al Gobierno y Parlamento navarros mayores límites o controles en su imposición a los navarros que el realizado por esos poderes. Quien gana es el fuero, y con él los navarros.

Ahora bien, no por ello a nuestro juicio deja de haber una confusión, y es denominar a los tributos extra convencionales como «tributos propios de navarra», en el mismo sentido que «tributos propios de la Comunidad Autónoma», para así aplicarles el régimen de la L.O.F.C.A. En este sentido existen en la sentencia diversas confusiones jurídicas y de argumentación lógica que destaca el voto particular resumiéndolas en que no es aplicable el art. 6.2 L.O.F.C.A. y, por tanto, no puede ser ese el motivo de la inconstitucionalidad (el motivo es la falta de pacto, como por otra parte no se cansa de repetir la sentencia en sus Fundamentos de Derecho).

La aplicación de la L.O.F.C.A. al régimen foral es irrelevante, o redundante, como se quiera ver, porque el resultado es el mismo se aplique o no. Si crear en Navarra un tributo que grave un hecho imponible ya gravado por el Estado es inconstitucional por no estar en el Convenio, da igual que, además, se produzca la doble imposición del 6.2 ó 6.3 de la L.O.F.C.A., porque la premisa ya está en el primer silogismo (crear en Navarra un tributo ya existente en el Estado sin preverlo el Convenio). Y si el tributo creado en Navarra no tiene como hecho imponible el de un tributo ya gravado por el Estado, no puede producirse la doble imposición del art. 6 L.O.F.C.A. Luego la argumentación referida a la L.O.F.C.A. es superflua.

Por tanto, en Navarra todos los tributos son propios porque mientras no lo sean no son aplicables. Sea un tributo previamente regulado por la Unión Europea para toda la Unión, por el Estado para toda España, o por Navarra exclusivamente para Navarra.

Un trabajo incompleto, la Ley Foral Tributaria recurrida, y la específica intención lesiva del recurso de inconstitucionalidad, han producido el efecto contrario, la afirmación de la protección a los navarros y su régimen foral, y la consecuente obligación de mejorar el trabajo para el futuro por el poder tributario navarro en su normativa, y por Navarra y el Estado en el pacto, el Convenio.