Las normas forales fiscales en el Tribunal Constitucional

Marian Ahumada Ruiz
Profesora titular de Derecho Constitucional.
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO. 1. La crítica doctrinal al "blindaje" de las normas forales fiscales. 2. La STC 118/2016 y la configuración de los nuevos procesos de control de constitucionalidad. 3. Las normas forales fiscales en el Tribunal Constitucional. Los nuevos procesos en la práctica. 4. Una valoración provisional del nuevo régimen de control de las normas forales fiscales. 5. Bibliografía.

1. La crítica doctrinal al "blindaje" de las normas forales fiscales

Desde el primer momento, el anuncio de la reforma del régimen de control de las normas forales fiscales vascas, aprobada finalmente en 2010, desató un intenso debate doctrinal con reflejo en un buen número de publicaciones, muchas de ellas sumamente críticas con la reforma[1]. Puesto que el interés de las instituciones autonómicas y forales vascas por trasladar el control de las normas forales al Tribunal Constitucional nunca se había ocultado y es-

1. Entre las publicaciones tempranas, son representativas de los términos del debate en clave constitucional: Solozábal Echavarría (2010), Duque Villanueva (2010) y Díez-Picazo Giménez (2010). Resultan asimismo de interés para una panorámica de la amplitud del debate las contribuciones incluidas en dos libros colectivos: Álvarez Conde (2010) y Criado Gámez (2011). Con posterioridad, Palao Taboada (2014) reconstruye las fases del debate jurídico y doctrinal y los argumentos en controversia, con especial atención a la discusión sobre la naturaleza de las normas forales.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

taba detrás de una variedad de enmiendas e iniciativas al respecto, invariablemente fracasadas, una cuestión previa en el debate abierto era, antes que las razones aducidas para la reforma, ya conocidas, las razones para su éxito en esta ocasión. O planteado de otra manera, qué había cambiado para que las modificaciones legales a las que obligaba la reforma, consideradas por el Gobierno y la mayoría del Congreso excesivamente problemáticas todavía en 2007, recibieran en 2009 definitivo impulso parlamentario, con el aval gubernamental[2].

Los medios de comunicación identificaron el acuerdo para la reforma del control de las normas forales como la contrapartida en una negociación entre los grupos Vasco y Socialista en el parlamento, un "*quid pro quo*". A cambio del apoyo de los diputados del Grupo Vasco a los presupuestos del Estado, unos votos imprescindibles, el Grupo Socialista se comprometía con la reforma. La identificación de esta circunstancia como determinante, solo podía disgustar a quienes consideraban la reforma innecesaria y no justificada. Aunque la motivación política haya sido factor principal en la mayoría de las reformas de la LOTC, sin que por ello hayan dejado de presentarse como

2. La propuesta de centralizar el control de las normas forales en el Tribunal Constitucional, aunque contemplada en algún momento, no llegó a incluirse en la importante modificación de 2007 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC). En el debate de enmiendas previo a la votación del Dictamen en la Comisión Constitucional, el representante del Grupo Socialista, R. Jáuregui, se refirió a los motivos por los que no apoyaban las enmiendas defendidas por el PNV: "Yo sé que hay un problema con estas normas [forales], lo conozco muy bien; sé que sobre esta materia hay un acuerdo bastante importante en el País Vasco, inclusive me consta que el Partido Popular, que gobierna la Diputación Foral de Álava, tiene una posición favorable a la solución de este problema que tenemos. Pero también quiero decir, señorías, que la ley, y sobre todo la Constitución, nos establecen un principio muy claro, y es que en el artículo 161 de la Constitución sólo se permite recurrir al Tribunal las leyes, y esto no son leyes; y no las podemos convertir en leyes solo por la búsqueda de un procedimiento, digamos, paraconstitucional. No es tan fácil, entre otras razones, porque esa modificación implicaría reformas muy complicadas en el derecho comunitario y en la propia Ley Orgánica del Poder Judicial, ya que no hay que olvidar que estamos abstrayendo a los tribunales superiores la competencia en una materia que desde el punto de vista jurisdiccional, tienen perfectamente asignada" (DS. Congreso de los Diputados, Comisiones, núm. 769, de 05/03/2007). En la legislatura iniciada en 2008, la Mesa del Congreso admitió a trámite la proposición de ley remitida por el Parlamento Vasco al final de la legislatura anterior, de nuevo con la propuesta de reforma de la LOTC para incluir el control de constitucionalidad de las normas forales. En 2009, tras la aprobación de su toma en consideración por el Pleno del Congreso, la Mesa acordó la tramitación por el procedimiento de urgencia, a instancia de los grupos Socialista y Vasco. La tramitación culminaría con la aprobación de la LO 1/2010. En el curso de la tramitación parlamentaria, la proposición experimentó modificaciones de calado respecto de la redacción inicial, de manera que la reforma aprobada en 2010 contiene novedades relevantes que la distinguen de los intentos previos. Los detalles de la tramitación de la proposición, así como una completa información sobre las iniciativas anteriores, en Duque Villanueva (2010: 30-37).

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

mejoras técnicas[3], en esta ocasión, que la necesidad puntual de apoyo en la votación de presupuestos –por importantes que sean los presupuestos– fuera el estímulo para acometer una reforma destinada a permanecer en el tiempo, que implicaba modificación de dos leyes orgánicas e introducía cambios de entidad en la regulación del control de constitucionalidad, resultaba para algunos desproporcionado[4]. Es posible que para quien estuviera persuadido de la falta de razones para la reforma, un procedimiento más deliberativo para acordarla no la hubiera hecho mejor. En todo caso, este contexto abonó la idea de que la reforma se lograba bajo presión, y de que el "blindaje foral" era, en buena medida, una nueva concesión, un privilegio sobre el privilegio[5].

Evidentemente, las razones expuestas en la proposición de reforma impulsada por el Parlamento Vasco, apoyada de forma prácticamente unánime por esa Cámara, tenían otro fundamento y apelaban a la necesidad de remediar la situación de inestabilidad de las normas fiscales forales, fácilmente impugnables por causa de su naturaleza reglamentaria. Esta excesiva exposición a los recursos, se decía, contrastaba no solo con la posición de las leyes tributarias del territorio común, sino, especialmente, con la situación de la regulación foral de contenido equiparable en Navarra.

En el debate doctrinal sobre la reforma, no se hace cuestión del punto de partida, esto es, la situación de mayor exposición de las normas forales vascas a los recursos. Sin embargo, también se da por descontado que esta situación de mayor vulnerabilidad es –y así debió considerarse– una consecuencia aparejada al ejercicio de una opción y, en ese sentido, una suerte de "daño autoinfligido" derivado del peculiar arreglo institucional del País Vasco. En esta Comunidad Autónoma, la competencia foral para elaborar normas en materia fiscal se reconoce como privativa de las juntas generales de los territorios

3. Sobre esto, resulta ilustrativa la serie de reformas de la LOTC recurridas por inconstitucionales: STC 66/1985 (sobre LO 4/1985), STC 49/2008 (sobre LO 6/2007), STC 118/2016 (sobre la reforma que comentamos, LO 1/2010), SSTC 185/2016 y 215/2016 (sobre LO 15/2015). Significativamente, no fue recurrida la reforma introducida mediante LO 8/2010, que condicionó la duración del mandato de los magistrados a la puntualidad de la renovación, y que ha sido criticada en más de una ocasión por magistrados del propio Tribunal.

4. En este sentido, por ejemplo, Solozábal Echavarría (2010: 11-12).

5. En el recurso del Parlamento de La Rioja se enfatiza esta consecuencia: "[l]a reforma legislativa acaecida provocará ineludiblemente un régimen foral privilegiado…" (STC 118/2016, Antecedente 2 g). La opinión de que los intereses en pugna estaban desequilibrados en la reforma y que la posterior sentencia 118/2016 no solo no remedia, sino que consolida esta situación, en Tajadura Tejada (2018: 259): "Desde la perspectiva de los derechos fundamentales… nos encontramos ante uno de los pronunciamientos más desafortunados de nuestro Tribunal. Para proteger la foralidad se desprotege a los ciudadanos. Este era el objetivo del legislador y el Tribunal lo avala".

ISBN: 978-84-120267-9-5

históricos, en tanto que el Parlamento Vasco, único órgano con capacidad legislativa en la Comunidad, queda privado de una competencia característica. En la medida en que el problema advertido deriva en última instancia de la autoorganización y no es el resultado de una imposición externa, cabe defender, como sostienen algunos autores, que el remedio también debería buscarse en el marco del mismo arreglo institucional. Sin entrar en la cuestión, abierta en su momento, acerca de si hubiera sido posible que el Estatuto vasco reconociera un sistema de descentralización legislativa[6], en hipótesis cabrían varias fórmulas de remedio interno del problema que se asocia al *status* de la regulación fiscal, mediante la intervención del Parlamento Vasco[7].

A la objeción de raíz a la razonabilidad y la justificación del recurso al blindaje de las normas forales como remedio extraordinario para resolver una dificultad o problema generado internamente por la propia opción institucional, se suman las llamadas de atención sobre los diversos modos en que la implementación del blindaje afecta a la consistencia del sistema constitucional, en aspectos tan relevantes como la dinámica interna y ordenación del sistema de fuentes, la garantía de la tutela judicial a través de la actuación de los jueces y tribunales competentes, y al diseño del control de constitucionalidad, circunscrito al control de leyes y normas con fuerza de ley. Efectivamente, en el debate doctrinal, los reproches fundamentales al contenido concreto de

6. Una reflexión sobre este asunto en Muñoz Machado (2011). Palao Taboada da cuenta de una proposición de ley de modificación de la Ley de Territorios Históricos aprobada por las Juntas Generales de Álava en 2005 con una propuesta de nueva redacción del art. 6.2 de esta Ley, con vistas al reconocimiento a las juntas generales de los territorios históricos de la facultad de dictar normas de carácter legislativo en aquellas materias en las que el Estatuto o la ley les atribuye competencia exclusiva, como sucede con las reguladoras del régimen tributario foral. Como se puede comprobar, la propuesta no prosperó (Palao Taboada, 2014: 55 y nota 4).

7. A esta posibilidad de solución interna se refirió el diputado socialista R. Jáuregui en su intervención citada antes (n. 2), en el seno de la Comisión Constitucional con ocasión de la tramitación de la reforma LOTC de 2007: "Creo que es verdad que hay un problema, pero también creo que hay una solución bien fácil: que esas normas de las Juntas Generales se conviertan en leyes en el Parlamento vasco. Es muy sencillo. Las normas forales de las Juntas Generales se pueden convertir en leyes, además por el procedimiento de lectura única, y automáticamente quedan blindadas ante el Tribunal Constitucional. Comprendo que a veces esto toca una determinada concepción de la organización territorial del País Vasco, pero solución haberla hayla". Sobre la preferencia por las soluciones internas, alternativas al blindaje, y más coherentes con el modelo foral y con el sistema de fuentes, puede verse también Solozábal Echavarría (2010: 12): "La atribución en exclusiva a los Territorios de la potestad normativa fiscal, con una actuación de mera coordinación a cargo de la Comunidad, que no se observa en otras materias (por ejemplo, respecto a policía o educación) se pudo instrumentar de otro modo, admitiendo la intervención de la Comunidad Autónoma, así previendo la aprobación final de las normas fiscales, a propuesta de los órganos de cada territorio histórico y por un procedimiento de lectura única que no permitiera la presentación de enmiendas o verificando su promulgación como decretos-leyes por el Gobierno Vasco".

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

la propuesta de reforma se pueden reconducir a estos tres: (1) reabre la cuestión pacificada de la naturaleza de las normas forales, en la medida en que se demanda para ellas un privilegio jurisdiccional que el constituyente reservó para las leyes, normas y actos con fuerza de ley; (2) fuerza la arquitectura de los procesos de control de constitucionalidad al construir un acceso paralelo, *ad hoc*, para el control de las normas forales fiscales; (3) reduce las posibilidades de reacción y, en ese sentido, limita la tutela judicial frente a los eventuales excesos en el ejercicio de la competencia foral, pues la atribución del control al Tribunal Constitucional reduce drásticamente el círculo de los legitimados para instarlo. Finalmente, la noción de blindaje, incluso si no es total, alude tanto al incremento del grado de protección como a la pretensión de dificultar o incluso impedir la impugnación, en este caso, por la vía de excluir las normas forales fiscales del control contencioso[8].

Buena parte de estas críticas y objeciones doctrinales, traducidas en tachas de inconstitucionalidad, dan forma a las alegaciones de los recursos de inconstitucionalidad planteados contra la Ley Orgánica 1/2010[9].

La posibilidad de la impugnación de la reforma estuvo, sin duda, en el cálculo de sus promotores. Esto, unido a las pasadas reticencias expresadas en debates parlamentarios cada vez que se intentó la reforma, explica los cambios significativos que la proposición experimentó en su rápida tramitación, y que afectaron al planteamiento y al alcance de la reforma. En su versión final, la reforma era distinta de todas las anteriores. Por una parte, la propuesta inicial aprobada por el Parlamento Vasco ya incorporaba como novedad, frente a otras iniciativas, el expreso reconocimiento de la naturaleza

8. Lo que lleva a algún autor a interpretar que el blindaje de las normas forales, en la medida en que pretende liberar a las normas fiscales forales del control regular por la jurisdicción contenciosa, recuerda a otras prácticas cuestionables, como "las validaciones legislativas de actos administrativos o la elevación de rango de normas para excluir su control judicial y, en fin, el dictado de normas singulares autoaplicativas inmunes a la acción de los tribunales contencioso-administrativos" (Pomed Sánchez, 2017: 312). En la STC 118/2016 el Tribunal rechaza expresamente este paralelismo, en el FJ 3 e).

9. La LO 1/2010 fue recurrida ante el Tribunal Constitucional por el Parlamento y el Consejo de Gobierno de La Rioja y por la Junta y las Cortes de Castilla y León, con denuncia de la vulneración de más de veinte artículos de la Constitución. Las alegaciones de los recursos están en muy buena medida anticipadas en el Dictamen 20/10 del Consejo Consultivo de La Rioja. Sobre el mismo, puede verse también Fanlo Loras (2011). No es por casualidad que las recurrentes sean dos comunidades limítrofes con el País Vasco, con una historia de litigación contra medidas fiscales vascas a causa del denominado "efecto frontera", que veían en la nueva regulación una impermisible limitación de sus posibilidades de tutela (el art. 32 LOTC impide la impugnación por las CC. AA. de leyes autonómicas). El TC reconoció el perjuicio del "efecto frontera" en la STC 96/2002 (con una intensa discusión interna según se desprende del voto particular suscrito por cuatro magistrados).

ISBN: 978-84-120267-9-5

reglamentaria de las normas forales, y la limitación del alcance de la reforma del control a las normas forales fiscales. Por otra parte, durante la tramitación en las Cortes, los grupos parlamentarios Vasco y Socialista van a presentar conjuntamente una serie de enmiendas que tendrán el efecto de reescribir el contenido de la propuesta. Es a través de enmiendas como se adopta el novísimo planteamiento de proponer la creación de dos nuevos procedimientos de control (recurso y cuestión) para normas forales fiscales, cuya previsión y regulación –de mínimos– se ubicaría en una nueva disposición adicional de la LOTC[10]. Esto implicaba abandonar la idea inicial de incluir a las normas forales fiscales entre las normas objeto del control de constitucionalidad mencionadas en el artículo 27.2 LOTC. Aunque la creación de los "nuevos" procedimientos también podía suscitar dudas en cuanto a su encaje en el diseño de los procedimientos constitucionales, evitaba incurrir en la contradicción de afirmar la naturaleza reglamentaria de las normas forales fiscales al tiempo que se instaba su inclusión en el procedimiento de control de constitucionalidad reservado a las leyes[11].

Algo más de seis años después de la interposición de los recursos contra la Ley Orgánica 1/2010, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre su constitucionalidad en la sentencia 118/2016. El fallo era desestimatorio, aunque se condicionaba a interpretación conforme la modificación relativa a la exclusión de la competencia de los tribunales contencioso-administrativos. La Nota informativa circulada desde el Tribunal, subrayó que la decisión se adoptaba por unanimidad. La traducción en los medios de comunicación fue: "El Tribunal Constitucional avala el blindaje"[12].

10. Como indica Duque Villanueva, por vía de enmiendas se rehace la completa redacción de la proposición inicial, lo que sería aceptado por la Ponencia. Para justificar las enmiendas se apeló a las mejoras técnicas que introducía la nueva redacción, "que clarifica y enmarca más adecuadamente en el Ordenamiento Jurídico los objetivos perseguidos por la Proposición original" (BOCG, Congreso de los Diputados, IX Legislatura, Serie B, núm. 11-7, de 1 de diciembre de 2009). Véase Duque Villanueva (2010: 33-34).

11. También se conjuraba el problema de incluir entre los órganos genéricamente legitimados para intervenir en los procesos de control de constitucionalidad, junto con los demás órganos de naturaleza legislativa y ejecutiva, a las juntas generales y diputaciones forales. Véase, sin embargo, L. Díez-Picazo sobre las razones que llevan a considerar más lógica y fácil de justificar la reforma como ampliación del objeto de control de los procedimientos ya existentes y, por tanto, a instrumentar a través de una modificación del art. 27.2 LOTC, en lugar de proceder a la creación de unos procesos de control de validez que se parecen en todo al control de constitucionalidad, a cuyo procedimiento se remiten. En Díez-Picazo Giménez (2010: 11-13).

12. Este titular se utilizó de modo general por la prensa. La Nota informativa n.º 62/2016 de la Oficina de Prensa del Gabinete del Presidente del TC anunciaba: "El Pleno avala por unanimidad la reforma que atribuyó al TC el control de las normas forales fiscales de los Territorios Históricos del País Vasco".

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

Según la sentencia:

> "el control de las normas forales fiscales es un control compartido entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional, fruto de una decisión del legislador orgánico articulada al amparo de una expresa habilitación constitucional [arts. 161.1 d), 162.2 y 165 CE], en el ejercicio de la competencia del Estado en materia de legislación procesal (art. 149.1.6 CE) y a la búsqueda de un objetivo constitucionalmente legítimo como es el de atender a la singularidad de una institución –la de la foralidad en materia tributaria (disposición adicional primera CE)–. Decisión esta que ni desfigura el control general de la potestad reglamentaria de las juntas generales de los territorios históricos por parte de los jueces y tribunales ordinarios [arts. 106.1 y 153 c) CE, y 38.3 EAPV], ni transforma el modelo de jurisdicción constitucional (o el del control de las normas reglamentarias) diseñado por el constituyente [arts. 161.1 a) y 163, de un lado, y 161.1 d), 162.2 y 165 CE], ni, en fin, altera la regulación de los procesos constitucionales directamente creados por el propio texto constitucional [arts. 53.1, 153 a), 161.1 a), 161.1 b), 161.1 c), 161.2 y 163 CE]. Por tanto, interpretados en el sentido expuesto los arts. 1 (que introduce una nueva disposición adicional quinta en la LOTC), 2 (que modifica el art. 9.4 LOPJ), y la disposición adicional única [que añade una nueva letra d) al art. 3 LJCA], de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no resultan contrarios a los arts. 106.1, 153 c), 161.1 a) y 163 CE, 38.3 EAPV, y 27.2 y 35 LOTC, y así se expresará en el fallo"[13].

La oleada de críticas al "blindaje" cesó de un modo casi tan abrupto como se inició. Por contraste con la agitada y concurrida discusión doctrinal precedente, resulta llamativa la escasez de comentarios "críticos" con la sentencia[14]. Sin embargo, sería engañoso y errado concluir que las cuestiones que la reforma abrió han quedado cerradas tras el pronunciamiento del Tribunal. El debate doctrinal era menos sobre resultados que sobre perspectivas de análisis y coherencia teórica. En la sentencia, en cambio, aunque el Tribunal deja entrever que no ignora el trasfondo y la complejidad de algunas de las cuestiones planteadas, el planteamiento es mucho más pragmático que dogmático, con invocación frecuente de la libertad de configuración del legislador, también para lo relativo al diseño de los procedimientos constitucionales y a la ampliación de las competencias del Tribunal

13. STC 118/2016, de 23 de junio. FJ 3 d).

14. Una excepción es el comentario de Tajadura Tejada (2018). La sentencia, como es habitual con las sentencias constitucionales, ha sido reseñada en muchas crónicas de jurisprudencia, y en algunas se desliza la crítica.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

Constitucional[15]. En conjunto, sin necesidad de entrar a valorar la bondad de la opción legislativa, el Tribunal considera que no está completamente falta de razonabilidad, y que las limitaciones que comporta el traslado –no total, en cualquier caso– del control de las normas forales fiscales al Tribunal Constitucional en cuanto a la legitimación para recurrir, no son desproporcionadas. Con una sobreabundancia de argumentos que no siempre conectan entre sí y complican la secuencia del razonamiento –concentrado en el FJ 3– el Tribunal "avala" el blindaje, pero también lo relativiza y reduce su alcance, al reconocer por vía de interpretación conforme un ámbito de intervención de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa decididamente más amplio (y confuso) que el literalmente previsto por la Ley Orgánica 1/2010.

La sentencia abre otra fase de análisis. La mayor parte de las cuestiones doctrinales que la reforma llevó a primer plano, dejando ya a un lado las valoraciones sobre su constitucionalidad, persisten, e incluso son espoleadas por algunas observaciones del Tribunal. De forma deliberada, o no, el Tribunal reabre la cuestión de la naturaleza de las normas forales, revisa la noción del bloque de la constitucionalidad (mientras da forma al curioso parámetro de los nuevos procesos, cuyos elementos definitorios están por perfilar), y se refiere a una colaboración (un control compartido) con los tribunales de lo contencioso que la práctica se encargará de concretar. Y será también la experiencia del control la que permita constatar si los efectos temidos del "blindaje" sobre la garantía de derechos, en los términos denunciados por los recurrentes y sobre los que, correctamente, el Tribunal rehusó pronunciarse de modo anticipado, efectivamente se producen y son irremediables[16].

15. En el FJ 1 de la sentencia el Tribunal introduce la cautela genérica que va a repetir prácticamente en idénticos términos en el FJ 4 en cuanto a los límites del control del "legislador democrático": "es evidente que nuestro enjuiciamiento es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de oportunidad o de calidad técnica. Las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control, debiendo limitarnos a contrastar con carácter abstracto y, por lo tanto, al margen de su posible aplicación práctica, los concretos preceptos impugnados y las normas y principios constitucionales que integran en cada caso el parámetro de control". En FJ 4 a) insiste, en que la "legítima crítica política [no puede convertirse en] argumento de inconstitucionalidad, so pena de perder la objetividad del control que nos corresponde realizar".

16. "[L]os recurrentes no analizan una concreta consecuencia jurídica o efecto derivado de la aplicación de la normativa impugnada, sino que se limitan a imputarle una suerte de vicios de inconstitucionalidad con fundamento en los eventuales e inciertos efectos que la aplicación de la normativa impugnada pudiera deparar en un futuro, en función del uso que los territorios históricos pudieran hacer de su potestad normativa en materia tributaria, lo que

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

2. La STC 118/2016 y la configuración de los nuevos procesos de control de constitucionalidad

En las publicaciones previas a la sentencia se hacía referencia a la indeterminación de muchos aspectos de procedimiento de los nuevos procesos introducidos en la disposición adicional quinta LOTC, que remitía para lo relacionado con "la interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia" a la regulación aplicable al recurso y la cuestión de inconstitucionalidad. Incluso si se aceptaba, como sugería Díez-Picazo, que se trataba a fin de cuentas de dos procedimientos clónicos del recurso y la cuestión, quedaba la duda de si se les podían trasladar automáticamente todas las especialidades del control de leyes[17].

Por ejemplo, en los recursos interpuestos contra la Ley Orgánica 1/2010, la denuncia de la merma de las posibilidades de impugnación de las comunidades autónomas limítrofes, particularmente afectadas por el "efecto frontera", apuntaba a la regla del artículo 32.2 LOTC[18], cuya aplicación a los nuevos procesos se daba por descontada (como hacía la mayoría de la doctrina), mientras que el Abogado del Estado, en alegaciones, sostenía que esa premisa no era obvia y que, "en realidad, será la futura doctrina constitucional la que sentará doctrina al respecto"[19]. Los autores coincidían en estimar que no sería de aplicación a los procesos de control de normas forales la posibilidad de apertura del trámite previsto en el artículo 33.2 LOTC[20], ni podría el presidente del Gobierno invocar el 161.2 CE, o acudir al procedimiento del Título V LOTC, para provocar la suspensión automática de la norma foral impugnada. En cuanto a la cuestión, más dudosa, acerca de si los decretos forales con rango de norma foral (decretos forales normativos y decretos normativos de

determina que estemos en presencia de una denuncia de las que hemos venido calificando como 'prematuras'" (STC 118/2016, FJ 3 g).

17. Díez-Picazo Giménez (2010: 7). Duque Villanueva (2010) ofreció la primera y más detallada reconstrucción del procedimiento de control de las normas forales fiscales.

18. De acuerdo con el art. 32.2 LOTC, las comunidades autónomas carecen de legitimación para impugnar leyes autonómicas en todo caso, aunque afecten a "su propio ámbito de autonomía". La consistencia y justificación de esta regla es discutida, pero hoy por hoy no admite excepciones. *Vid.* Fossas Espadaler (2021).

19. En Antecedente 12 a). En el FJ 3 g) el Tribunal se limita a indicar que se trata de una opción legítima del legislador. Por tanto, que, en ausencia de modificación legislativa, rige para los nuevos procesos la misma restricción de la legitimación para impugnar de las comunidades autónomas que se aplica en el control de leyes *ex* art. 32.2 LOTC.

20. El precepto, introducido en 2000, prevé una ampliación del plazo de interposición del recurso de inconstitucionalidad de hasta nueve meses, para dar ocasión de negociar y evitar el litigio, al presidente del Gobierno y a los Gobiernos autonómicos, siempre que busquen el acuerdo a través de la Comisión Bilateral de Cooperación.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

urgencia fiscal), elaborados por las diputaciones forales, quedaban también sujetos a este régimen de control, la discusión puede considerarse zanjada de modo implícito, después de que el Tribunal Constitucional admitiera a trámite el recurso directo planteado por el presidente del Gobierno contra el Decreto Foral Normativo 2/2013 de Bizkaia[21].

Aunque la STC 118/2016 no ha resuelto todas las incertidumbres en cuanto a aspectos de procedimiento, ha contribuido a perfilar los elementos de los nuevos procesos, añadiendo precisiones importantes que no están escritas en la ley, pero que el Tribunal hace derivar de la "lógica del control de constitucionalidad" en su aplicación al control de las normas forales fiscales.

Según el Tribunal, lo que caracteriza a los nuevos procesos de control es, por una parte, el objeto, limitado a las normas forales fiscales que se dirigen a "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado". Las normas forales fiscales que no cumplen esta función (por ejemplo, las normas forales generales tributarias) quedan fuera de la competencia del Tribunal y por tanto están sujetas a la jurisdicción contencioso-administrativa[22].

También es específico de estos procesos el parámetro de control aplicable, que asimismo contribuye a delimitar la competencia del Tribunal. La disposición adicional quinta LOTC solo indica que el parámetro de validez se ajustará a lo dispuesto en el artículo 28, pero el Tribunal se encarga de dotar de un contenido preciso a esta mención. Atendiendo al sentido y finalidad del control, según el Tribunal, forman parte del parámetro "inmediato o directo" de la validez, junto

21. Recurso 3406-2013 contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el territorio histórico de Bizkaia. Por ATC 186/2014, el Tribunal acordó la extinción del proceso por desistimiento, para lo cual aplicó la doctrina establecida sobre desistimiento en relación con recursos de inconstitucionalidad y conflictos. El proceso está identificado en el encabezamiento y en el cuerpo del Auto como "recurso de inconstitucionalidad". Solozábal Echavarría (2010: 27) había planteado la cuestión, inclinándose por considerar los decretos forales normativos y los decretos normativos de urgencia fiscal excluidos del control constitucional; una opinión compartida por los recurrentes de la LO 1/2010 (así, recurso de las Cortes de Castilla y León, Antecedente 4 e), y Abogado del Estado, Antecedente 12 f). En la STC 118/2016 el TC solo menciona que en la disposición adicional quinta el objeto de control son las normas forales fiscales "emanadas de las juntas generales" (FJ 3 c).

22. El Tribunal insiste en la caracterización de estas normas forales fiscales como normas encargadas de "replicar" los tributos integrantes del sistema impositivo común, una visión reductora y poco exacta según los expertos, ya que no tiene en cuenta la distinción entre regulaciones de tributos en las que debe seguirse la normativa estatal y regulaciones en las que existe plena autonomía normativa. *Vid.* Aurteneche Goiriena (2019: 227).

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

a la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley del Concierto. Y constituyen el parámetro "mediato o indirecto" la Ley General Tributaria y la legislación estatal reguladora de la figura del tributo de que se trate en el caso. No forman parte del parámetro, ni inmediato ni mediato, para el control de validez ante el Tribunal (que es un control de constitucionalidad) otras normas que, en cambio, sirven como parámetro para el control por la jurisdicción contenciosa: tratados y convenios internacionales, normas de armonización fiscal de la Unión Europea, o normas de armonización fiscal establecidas por el Parlamento Vasco. El Tribunal Constitucional afirma, por último, que asimismo queda fuera del proceso constitucional el control de elaboración de las normas forales fiscales, esto es, todo lo relativo al control formal o de procedimiento que, de nuevo, corresponderá realizar, en su caso, a los órganos de la jurisdicción ordinaria.

La delimitación del objeto y el parámetro de control, como se puede comprobar, le sirve al Tribunal Constitucional para concretar su ámbito de competencia y, en consecuencia, el ámbito del control sobre normas forales fiscales que todavía corresponde a los jueces y tribunales contencioso-administrativos, considerablemente más amplio de lo que podía desprenderse de la literalidad del artículo 2 y la disposición adicional única de la Ley Orgánica 1/2010, de modificación de la Ley Orgánica del Poder Judicial y de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, respectivamente. Sin olvidar que el mecanismo de la cuestión prejudicial necesariamente implica la colaboración de la jurisdicción ordinaria en el control de constitucionalidad[23].

Si estas precisiones contribuyen a clarificar el alcance del control constitucional de las normas forales fiscales, explicar la "lógica" que está detrás de los nuevos procesos de control ha probado ser más complicado. En la sentencia, el Tribunal –que reconoce la libertad del legislador para crear nuevos procesos constitucionales justificados por fines constitucionales relevantes– afirma en determinado momento que, en vista de la regulación a la que se remiten, "los nuevos procesos no difieren de lo establecido para el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad, por lo que es forzoso concluir que *el resultado de la reforma en este punto no es sino la ampliación del objeto del control abstracto de constitucionalidad que puede llevar a cabo la jurisdicción constitucional*"[24]. Tal ampliación, sin

23. Por ello la redacción de la LO 1/2010, que se refiere a la exclusión del control de los tribunales de lo contencioso, resulta insatisfactoria. Tras la reforma, el órgano judicial que deje de realizar un control "indirecto" de constitucionalidad, basándose en una supuesta falta de competencia, vulnera el derecho a la tutela judicial.

24. FJ 3 d) (la cursiva es añadida). No está claro a qué se refiere aquí el Tribunal con "control abstracto".

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

embargo, no se produce por la vía de incluir a las normas forales fiscales entre las normas objeto del control de constitucionalidad, sino por la vía de sujetar al mismo tipo de control a las normas que se ocupan de idéntica materia, en este caso, la regulación de los tributos o, en expresión del Tribunal, "la autoimposición de la comunidad sobre sí misma"[25].

Según esta explicación, que las normas forales fiscales tengan rango reglamentario no impide que el tipo de control que se ejerza sobre ellas sea el mismo que el que se ejerce sobre las normas tributarias con rango legal, y no implica, de ninguna manera, elevarlas de rango. Lo determinante para el control en este caso, por decisión del legislador, es la materia que regulan. La explicación resulta ligeramente contradicha por la precisión que se hace en otra parte de la sentencia, cuando el Tribunal vincula la decisión del legislador al interés por equiparar el tipo de control al que se sujetan las normas forales que fijan el régimen tributario propio en los territorios históricos y en la Comunidad Foral de Navarra[26].

3. Las normas forales fiscales en el Tribunal Constitucional. Los nuevos procesos en la práctica

Algo más de una década después de la entrada en vigor de la reforma de la Ley Orgánica 1/2010, no llegan a la decena las sentencias de control de validez de normas forales fiscales, todas ellas recaídas en procesos de control

25. "[P]uesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, ningún reparo se le puede oponer, en principio, al hecho de que legislador orgánico haya decidido someter a todas las disposiciones normativas en materia tributaria (las de régimen común, las de la Comunidad Foral de Navarra y, ahora también, las de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco), al mismo mecanismo de control jurisdiccional, al servir todas estas formas de normación a la misma finalidad constitucional: la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma" (FJ 3 d).

26. Compárese con el párrafo transcrito en la nota anterior: "[p]uesto que las normas forales fiscales han venido sustituyendo en los territorios históricos a las disposiciones legislativas del Estado en materia tributaria, fruto de la garantía de la foralidad que el texto constitucional consagra (disposición adicional primera), y dado que el constituyente ha habilitado expresamente al legislador orgánico para que, dentro de su libertad de configuración, introduzca nuevos procesos de control de constitucionalidad con los que atender a la consecución de cualesquiera fines de relevancia constitucional […], ningún reparo se le puede oponer al hecho de que haya decidido someter a aquellas normas al mismo mecanismo de control jurisdiccional que tienen las disposiciones de la Comunidad Foral de Navarra, al responder unas normas y otras, legales y reglamentarias, a la misma finalidad constitucional, actualizada en el marco de la Constitución y los Estatutos de Autonomía: el mantenimiento, establecimiento y regulación, dentro de su territorio, de su propio régimen tributario" (FJ 3 f).

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

indirecto, a través de cuestiones prejudiciales de validez. Los procesos iniciados han sido más, según se desprende de los autos de inadmisión o los que dan cuenta de la terminación anticipada de procesos, por desistimiento, o por extinción del objeto[27]. Un rápido repaso permite apreciar la consolidación o revisión de los elementos configuradores del nuevo control en la práctica.

Con anterioridad a la introducción de los nuevos procedimientos, el Tribunal ya se había pronunciado en dos ocasiones sobre la validez de una norma foral fiscal, en las SSTC 255/2004 y 295/2006. En ambos casos el Tribunal decidió sobre la validez de la norma foral aplicable al caso de forma mediata, juzgando la constitucionalidad de la norma estatal reguladora del tributo, pues según advertía el Tribunal, en ambos supuestos la norma foral, de acuerdo con lo dispuesto en la ley del concierto, se limitaba a reproducir la regulación fijada en la ley común del tributo. De tal forma, concluía el Tribunal que, aunque el control de las normas forales fiscales era competencia de los tribunales contencioso-administrativos, en casos como estos, en los que la norma foral replica la regulación estatal, era correcto que el tribunal ordinario elevara cuestión de inconstitucionalidad, para después poder decidir en consecuencia. Por lo tanto, la duda de validez de la norma foral se trasladaba a la norma estatal y el Tribunal daba por comprobado y justificado el juicio de relevancia.

Esta jurisprudencia anterior resulta interesante porque ejerce una indiscutible influencia sobre un modo de visualizar y describir la relación entre regulación común y foral de los tributos, considerado por muchos poco acertado, pero que se traslada al razonamiento de la primera sentencia sobre el control de normas forales fiscales, STC 118/2016[28]; y, también, porque de ella se va a separar de modo tajante y llamativo el Tribunal en las SSTC 26/2017, 37/2017 y 48/2017, cuando rechaza entrar a examinar la constitucionalidad de la regulación estatal de referencia para la norma foral, pese a ser idéntica en el aspecto cuestionado, por no ser la legislación directamente aplicable en el litigio[29].

27. SSTC 203/2016, 26/2017, 37/2017, 48/2017, 113/2017, 13/2018 y 9/2019, y AATC 84/2013, 186/2014, 4/2017, 109/2017, 110/2017, 150/2017 y 118/2018.

28. "Las restantes normas forales fiscales, esto es, *las que no se dirijan a replicar los tributos integrantes del sistema impositivo común*, quedarían fuera del ámbito de las competencias de este Tribunal, por no traspasar el umbral de la legalidad ordinaria, correspondiendo su exclusivo control, directo e indirecto, a los tribunales ordinarios a través del sistema de recursos previsto en las correspondientes leyes procesales" (FJ 3c; cursiva añadida).

29. En los tres casos, los juzgados de lo contencioso plantearon al mismo tiempo cuestión de inconstitucionalidad y prejudicial, y el Tribunal solo admitió a trámite la cuestión prejudi-

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

La primera sentencia que se dicta en el marco de la nueva regulación es la STC 203/2016 y denota una transición aparentemente fácil, sin rupturas, del sistema anterior de exclusivo control de las normas forales por la jurisdicción contencioso-administrativa, al sistema de control compartido, con un ámbito exclusivo de control constitucional dependiente del Tribunal Constitucional. En este caso, el TSJ del País Vasco justificaba el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en el respeto a la doctrina del Tribunal Supremo, de la que no participaba, pero a la que se sentía vinculado, conforme a la cual un precepto de una norma foral fiscal de Gipuzkoa idéntico al que ahora cuestionaba se había considerado nulo por contravenir la Ley General Tributaria[30]. En la decisión el Tribunal Constitucional hizo suyo el criterio del Tribunal Supremo, si bien basó la invalidez de la norma en su incompatibilidad con el parámetro de validez en los términos de la disposición adicional quinta.

Esta línea de continuidad era un buen desenlace para una colaboración entre jurisdicciones que no comenzó con acuerdo. La Ley Orgánica 1/2010, que de forma abrupta, en los medios y en la forma, recortaba la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa sobre las normas forales fiscales, no contenía previsión transitoria alguna, de modo que, de un día para otro, los jueces de esa jurisdicción se consideraron incompetentes para continuar conociendo de los asuntos que tras la reforma pasaban a ser competencia del Tribunal Constitucional. En el ATC 190/2010, el Tribunal Constitucional, luego de afirmar que el control de constitucionalidad no era un sustituto de la casación, declaraba su falta de jurisdicción para conocer de un recurso de casación remitido por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y que tenía por objeto una norma foral. Para ordenar la transición del viejo al nuevo sistema, el Tribunal Constitucional interpretaba que su competencia, en los términos de la disposición adicional quinta LOTC, se extendía a los recursos y cuestiones promovidos después de la entrada en vigor de la reforma del régimen de control de las normas forales fiscales. En consecuencia, los litigios en curso a la entrada en vigor de la reforma, en principio, debían ser decididos ante la jurisdicción que venía conociendo de ellos.

También hubo de resolver el Tribunal Constitucional los amparos que denunciaban la vulneración del derecho a la tutela judicial del artículo 24 CE, por razón de la negativa de algunos jueces de lo contencioso a examinar cuestiones

cial, basándose en el juicio de relevancia.

30. En concreto, la norma introducía unas condiciones para la estimación objetiva del impuesto sobre la renta que subvertían la propia noción de estimación objetiva según la LGT.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

de validez de las normas forales fiscales aplicables en el litigio, con el argumento de que carecían de competencia para ello según la Ley Orgánica 1/2010. En relación con la función de los jueces ordinarios en el planteamiento de las cuestiones prejudiciales de validez, el Tribunal Constitucional consideró enteramente trasladable la doctrina a propósito de la competencia de los jueces en el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad. El juez tiene la facultad de plantear, o no, una cuestión prejudicial, dependiendo de si, a su juicio, la norma foral evidencia un vicio de inconstitucionalidad. Esta facultad es irrevisable. No obstante, el juez no puede ignorar la solicitud de cualquiera de las partes en el litigio en cuanto al planteamiento de la cuestión prejudicial. Si la solicitud de planteamiento no es completamente infundada, debe darle cumplida respuesta[31].

Con las SSTC 26/2017, 37/2017 y 48/2017 hay una obvia evolución en el modo de entender el tipo de control que el Tribunal lleva a cabo en estos procesos, que no se distingue en nada del control que realiza en los procesos de control de leyes. Estas sentencias son las primeras que recaen en la compleja litigación constitucional sobre la validez del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía), que origina una serie de sentencias de nulidad parcial del impuesto y culmina en la STC 182/2021, que declara la nulidad de la fórmula para el cálculo del impuesto. Como se ha indicado antes, lo primero que llama la atención en estos casos es el interés del Tribunal Constitucional por separar el control de la norma foral del control de la norma estatal, basándose en la autonomía aplicativa de cada norma. El control efectuado sobre las normas forales fiscales reguladoras del impuesto, es aquí un control de constitucionalidad "puro", inmediato, en el que el Tribunal examina la compatibilidad de la regulación foral del impuesto de plusvalía con los preceptos constitucionales invocados, singularmente, con el artículo 31 CE. Finalmente, es asimismo interesante apreciar cómo se comunica el efecto de la cosa juzgada a otros procesos, sobre la misma norma[32], sobre otras normas forales de idéntico contenido[33], o sobre leyes estatales con regulación sustancialmente igual[34]. El Tribunal, en los casos reunidos en esta litigación, considera el control de normas forales un control de constitucionalidad indistinguible del que realiza sobre normas con fuerza de ley.

31. Así en las SSTC 222/2015, 239/2015, 240/2015, 262/2015 y 263/2015, en las que reconoce lesión del derecho. En la STC 3/2016, el Tribunal considera suficientemente fundamentada la negativa a plantear cuestión prejudicial. También en el ATC 24/2016.
32. STC 48/2017.
33. SSTC 37/2017 y 72/2017.
34. STC 59/2017.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

Es asimismo exponente de una evolución en la definición de los contornos del control de normas forales la STC 13/2018, que resuelve una cuestión prejudicial sobre la norma foral que suprime una exención religiosa en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Con independencia de algunas dudas que suscita la determinación del objeto de control por parte del Tribunal, lo relevante es que el Tribunal traslada a este caso la doctrina de la STC 207/2013, en la que declaró inconstitucional la regulación foral navarra que pretendía sujetar al pago del impuesto de bienes inmuebles a instituciones religiosas. El Tribunal consideró que cualquier modificación foral del sistema de exenciones fiscales vigente en territorio común que pudiera afectar al contenido del Acuerdo con la Santa Sede sobre asuntos económicos, sería inconstitucional, por vulneración de un tratado internacional y, además, porque –de acuerdo con una interpretación inédita del art. 149.1.1 CE– la introducción de diferencias en cuanto a las cargas fiscales para las entidades religiosas afectaría a las condiciones de igualdad en el ejercicio de la libertad religiosa. De nuevo, en este caso, el Tribunal realiza un control de constitucionalidad clásico, pero con contenido competencial, a lo que suma la referencia a una norma internacional (el Acuerdo con la Santa Sede) como limitativa del alcance de la competencia foral. Con este proceder, el Tribunal relaja la inicialmente estricta exclusión de normas internacionales del parámetro de control de normas forales fiscales.

Finalmente, en la STC 9/2019 lo que se pone de manifiesto es la compleja conexión entre la competencia originaria del Estado para crear tributos, el trámite para concertar o convenir esos tributos y el nacimiento de la obligación de tributar, dependiendo del tipo de tributo. La sencilla definición de las normas forales fiscales como normas que replican para el territorio foral los tributos vigentes en el sistema común, se demuestra en esta litigación escasamente útil y poco apropiada.

Con pocas decisiones la evolución ha sido notable, de modo que tiene sentido esperar nuevos giros y revisiones de un control que continúa en fase de prueba.

4. Una valoración provisional del nuevo régimen de control de las normas forales fiscales

No podemos saber si el número de procedimientos seguidos a través de las nuevas vías de control, por ahora reducido, es representativo. La conformidad con la Constitución de los nuevos procesos de control estuvo en entredicho

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

hasta la sentencia 118/2016, que tardó seis años en llegar. En este tiempo, el Tribunal dejó pendientes de decisión las cuestiones prejudiciales planteadas (aunque resolvió los recursos de amparo derivados de la negativa de los jueces a plantearlas)[35], y el único recurso directo registrado y admitido a trámite no continuó la tramitación, por desistimiento del recurrente[36]. Si una de las críticas a la reforma era que añadía tarea a un Tribunal permanentemente sobrecargado, esto no se ha cumplido. Tampoco es posible calcular el volumen de litigación ordinaria evitada por los procesos constitucionales que se han seguido[37].

La impresión es que, en general, el control de las normas forales fiscales ha encajado sin dificultad en la jurisdicción constitucional, sencillamente porque se parece en todo al control de constitucionalidad que el Tribunal realiza sobre las demás normas tributarias, del territorio común o, sobre todo, de Navarra. Pese a ello, al menos en las primeras sentencias, el Tribunal consideró preciso incluir una larga justificación en cada ocasión de ejercicio, que no añadía nada a la resolución del caso y resultaba redundante, casi una excusa no solicitada, teniendo en cuenta la STC 118/2016. Posiblemente, con el tiempo y la normalización de este tipo de control, las explicaciones sobre su carácter constitucional y limitado desaparecerán.

Aunque ya hemos visto que el debate doctrinal no debe considerarse cerrado, la práctica del control de normas forales, en la configuración que adopta según los términos de la STC 118/2016 (un control compartido con los tribunales contencioso-administrativos), presenta ventajas sobre la configuración anterior, al menos en términos de seguridad jurídica: puesto que el control de constitucionalidad es realizado por el Tribunal Constitucional, no hay posibilidad de decisiones incongruentes entre jueces a propósito de la validez de la misma norma foral fiscal (en lo que toca a su constitucionalidad).

35. Ya mencionados *supra*.
36. ATC 186/2014.
37. En algunos lugares se alude a que, cuando se propone la reforma por el Parlamento Vasco en 2007, había más de cuarenta procedimientos abiertos contra normas forales fiscales. La fuente para este dato no es precisa (https://www.elcorreo.com/alava/20070306/economia/advierte-psoe-negativa-blindar_200703061155.html). La litigación generada por la regulación del impuesto de plusvalía podía haber llevado muchos casos a los juzgados en la primera fase, aunque no se puede pasar por alto la litigiosidad generada por las declaraciones de inconstitucionalidad en las SSTC 26, 37 y 48/2017, que anularon parcialmente las regulaciones forales del impuesto, a las que se suma después el impacto general de la declaración de nulidad total en la STC 182/2021, con demasiadas incertidumbres en cuanto a las reclamaciones de devolución de impuestos indebidos.

ISBN: 978-84-120267-9-5

Para los destinatarios, el efecto *erga omnes* y vinculante de las sentencias constitucionales es una ventaja.

Por lo demás, sigue habiendo cuestiones controvertidas en relación con la configuración precisa del control y con la elaboración del parámetro. En el ATC 115/2017 se rompió la unanimidad que ha caracterizado estas decisiones, y cuatro magistrados cuestionaron la justificación para excluir las normas forales fiscales generales tributarias del control de constitucionalidad. La STC 13/2018, como hemos visto, pasa por alto la exclusión del parámetro de los convenios internacionales y, a partir de aquí y teniendo en cuenta el "giro europeo" del Tribunal Constitucional, resulta escasamente congruente la decisión de considerar fuera de su competencia el control de validez de las normas forales fiscales que incurran en contradicción con el derecho europeo.

Pero es de la discusión doctrinal de donde puede resultar la revisión de mayor entidad de estos procesos, en particular, de aquella que incide sobre el fundamento para este subtipo de control de constitucionalidad sobre normas que no son leyes, pero cubren la reserva de ley y suplen a la ley en la regulación de los tributos en el País Vasco. Será difícil seguir sosteniendo que son simples reglamentos mientras el Tribunal continúa haciendo observaciones para realzar su naturaleza singular, al tiempo que llama la atención sobre el carácter dual de las juntas generales (ni Parlamento ni Administración, o un poco ambas cosas)[38]. Demasiado énfasis por parte del Tribunal sobre la conexión del procedimiento de control con la garantía de la foralidad, hará cada vez más intrigante el porqué de la exclusión del control de otras normas forales que regulan otras materias que también están sujetas a la reserva de ley. En definitiva, la discusión sobre el "blindaje" no ha terminado.

5. Bibliografía

Álvarez Conde, E. (dir.). (2010). *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas*. Madrid: Instituto de Derecho Público-Universidad Rey Juan Carlos.

38. Las juntas generales han sido calificadas por el Tribunal Supremo de órgano legislativo foral y no tienen consideración de Administración pública cuando ejercen su potestad normativa en materia tributaria (STS de 9 de diciembre de 2009). "Lo peculiar de las normas forales es que, dimanando de genuinas asambleas representativas, su subordinación a la Constitución y al bloque de la constitucionalidad no está mediatizada por la ley" (Díez-Picazo Giménez, 2010: 12).

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5

Aurteneche Goiriena, J. L. (2019). La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los derechos históricos de los territorios forales: aspectos generales y proyección sobre las competencias estatutarias de raíz histórica. *Iura Vasconiae*, 16.

Criado Gámez, J. M. (dir.). (2011). *El blindaje de las normas forales fiscales*. Madrid: Iustel.

Díez-Picazo Giménez, L. M.ª (2010). Notas sobre el blindaje de las normas forales fiscales. *InDret*, 3.

Duque Villanueva, J. C. (2010). Los procesos constitucionales de control de las normas forales fiscales vascas. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 90.

Fanlo Loras, A. (2011). El blindaje de las normas forales fiscales vascas en la doctrina del Consejo Consultivo de La Rioja. En J. M. Criado Gámez (dir.). *El blindaje de las normas forales fiscales*. Madrid: Iustel.

Fossas Espadaler, E. (2021). La legitimación autonómica en el recurso de inconstitucionalidad. Comentario a la STC 176/2019, de 18 de diciembre. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 123.

Muñoz Machado, S. (2011). Crítica de la exclusión de las normas fiscales de los Territorios Históricos vascos del control jurisdiccional contencioso-administrativo. *Revista General de Derecho Administrativo*, 28.

Incluido también en Álvarez Conde, E. (dir.). (2010).

Palao Taboada, C. (2014). La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, 370.

Pomed Sánchez, L. (2017). El conflicto en defensa de la autonomía local: mayoría de edad en soledad. Balance escéptico de dieciocho años de existencia del conflicto en defensa de la autonomía local. *Anuario del Gobierno Local 2017*. Fundación Democracia y Gobierno Local – Institut de Dret Públic.

Solozábal Echavarría, J. J. (2010). El blindaje foral en su hora. Comentario a la Ley Orgánica 1 /2010. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 90.

Tajadura Tejada, J. (2018). El Tribunal Constitucionalidad como "defensor de la foralidad": Comentario de la STC 118/2016, de 23 de junio, sobre el nuevo régimen impugnatorio de las normas forales fiscales. *Revista Española de Derecho Constitucional,* 114.

Fundación Democracia y Gobierno Local
Serie: Claves del Gobierno Local, 35
ISBN: 978-84-120267-9-5