



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 3 / 1 9 8 6

La Laguna, a 7 de mayo de 1986.

Dictamen recabado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias sobre *adecuación a la Constitución, al Estatuto y al resto del Ordenamiento jurídico del "Anteproyecto de Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del petróleo, de la Comunidad Autónoma Canaria" (EXP. 13/1986 APL)*.*

F U N D A M E N T O S

I

El objeto de este Dictamen es analizar la adecuación del presente Anteproyecto a los parámetros constitucional, estatutario y legal, en su caso, que disciplinan la materia financiera y tributaria que pretende regular aquél en el ámbito de la Comunidad Autónoma Canaria, CAC, según lo que disponen al respecto los arts. 1, 3 y 10 de la Ley 4/1984, de 6 de julio, del Consejo Consultivo de Canarias.

II

La habilitación jurídica al legislador autonómico para que pueda establecer sus propios tributos, mediante Ley del Parlamento de Canarias, tiene su acomodo en varios preceptos, tanto constitucionales como estatutarios o legales. En este sentido, la Doctrina científica es concorde en señalar que, aunque el Estado tenga atribuida la competencia exclusiva en materia de «Hacienda General» y la competencia originaria en materia tributaria, arts. 149.1.14^a y 133.1 de la Constitución (CE), ello no es obstáculo para admitir que aquella otra correspondiente a las Haciendas e imposición de las Comunidades Autónomas (CCAA) es competencia de éstas, pues del Ordenamiento constitucional se desprende que dicha competencia es, en palabras del Tribunal Constitucional (TC) en su sentencia de 31 de enero de 1986, «una

* **PONENTE:** Sr. García Luengo.

exigencia previa o paralela a la propia organización autonómica». Estos argumentos y consideraciones tienen, lógicamente, su fundamentación en la Constitución, arts. 133.2 y 157.I.b) y 3, o en el Estatuto de Autonomía (EACan), arts. 44, 48.b) y 50.

Precisamente, el desarrollo de las previsiones normativas contenidas en los citados artículos de la Constitución, referidos concretamente a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, ha sido llevado a efecto por la Ley 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuyos artículos 1, 4 y 6 son suficientemente expresivos al respecto.

Ahora bien, este reconocimiento constitucional y legal es compatible con la existencia de ciertas limitaciones a la regulación de la materia de referencia por las Comunidades Autónomas y, en efecto, así se establece tanto en los arts. 133 y 157, CE, como, con fundamento en ellos, en la LOFCA. Concretamente, los arts. 1, 2 y 3, de forma genérica, y los arts. 6 y 9, de forma específica, de esta Ley, condicionan expresamente la actividad financiera y tributario de las CCAA, dejándose a salvo, además, en el art. 6.4, la potestad tributario del Estado que está previsto tenga carácter originario en el art. 133.1, CE. Por consiguiente, a estas limitaciones y condicionamientos debe atemperarse la interpretación de los artículos del Estatuto arriba mencionados, pues, a la luz de la regulación constitucional que se ha citado, difícilmente sería sostenible cualquier otra, en particular el inciso final del art. 50 de aquél.

III

1. En términos generales, y sin perjuicio de lo que se advertirá en el punto tercero de este Fundamento, se estima que el presente Anteproyecto regula materias cuyas reglas competenciales específicas pueden ser objeto de la legislación autonómica y se atempera a las consideraciones jurídicas sobre habilitación y limitaciones que ha de observar el legislador canario. Así, el análisis global de su articulado permite corroborar el respeto a determinadas normas ya aludidas, lo cual se pone de relieve especialmente cuando se contempla a la luz de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales. Precisamente, esta Ley estatal excluye expresamente a Canarias de su ámbito territorial de aplicación en lo relativo al impuesto de hidrocarburos (art. 2.1.b).

Como es sabido, el objeto del impuesto no grava todos los productos que, en principio, pudieran entenderse comprendidos bajo su denominación. Sino sólo

aquellos que, dentro del círculo marcado por tal explicitación, aparecen expresamente referenciados en sus tarifas, las cuales, con los epígrafes que contienen cada una de ellas y los tipos correspondientes, se recogen en el art. 33 de la Ley estatal. Los productos en ellas incluidos han de entenderse, pues, conforme a los términos que respecto a los mismos emplea el Arancel de Aduanas. Compartiendo sustancialmente esa orientación, el Anteproyecto canario señala asimismo las tarifas de los bienes afectados por el gravamen en relación con la estructura del Arancel de Aduanas en su art. 11. Por ello, teniendo en cuenta la exclusión arriba indicada, el objeto del gravamen que se proyecta no constituye materia del tributo estatal, siendo susceptible de establecerse el tributo cuyo Anteproyecto de Ley regulador se dictamina al no existir idéntico hecho imponible que el configurado en el impuesto estatal, conforme a las previsiones del art. 6.2. LOFCA y su correcta interpretación en base al art. 28 de la Ley General Tributaria (LGT), como en su momento fue puesto de relieve por este Consejo en su Dictamen 6. En definitiva, del análisis de las normas constitucionales, estatutarias y legales que disciplinan el sistema tributario del Estado, en general, se deduce que el proyectado impuesto, como propio de la Comunidad Autónoma, no pugnaría con aquéllas.

2. Por otra parte, en el caso concreto de la Comunidad Autónoma Canaria, además de los condicionamientos indicados, se ha de señalar que aún existe otro límite adicional al legislador autonómico en la materia que nos ocupa, límite que tiene un fundamento, no sólo estatutario, sino constitucional. Evidentemente, nos referimos al Régimen Económico y Fiscal especial de Canarias, en adelante REF, que se encuentra consagrado en la disposición adicional 3ª, CE, y definido, nuclear o fundamentalmente, mediante los principios recogidos en el art. 45.1, EACan, estando formalizado dicho régimen, en la actualidad, en la Ley 30/1972 y demás normativa a ella referida.

Complementariamente, es de recordar que la LOFCA, en su disposición adicional 4ª, advierte que la existencia del REF debe ser siempre tenida en cuenta por el legislador en la actividad tributario que le facilita dicha Ley.

Así, el establecimiento del impuesto que el Anteproyecto contempla, en opinión del Consejo, sólo sería posible en los términos que este Organismo ha tenido ocasión de exponer concretamente en sus Dictámenes 5 y, en particular 6, en el que, a

solicitud del Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias, se fundamentó tal posibilidad.

Al respecto, no está de más recordar que el legislador canario, además de atemperarse a los acondicionamientos antes explicitados, habrá de respetar las limitaciones constitucionales y estatutarias inherentes al REF. Como es sabido, ese Régimen Económico Fiscal está basado en los principios de libertad comercial y franquicias, sin perjuicio de que, como se expuso en los dictámenes citados, tales principios puedan admitir cierta flexibilidad y ciertas fluctuaciones en su capacidad operativo, pues no son, ni pueden ser, por sus razones históricas, sociales y jurídicas, rígidos ni inamovibles, diseñando el legislador un deber ser que posibilita su adecuación a las necesidades. En este contexto, no pueden adaptarse medidas que, de cualquier modo, supongan la supresión total de las franquicias, pero sí que gradúen, en uno u otro sentido, su intensidad, por lo que no es de extrañar que, en la sustancia del REF, coexistan armónicamente los principios de libertad comercial y franquicias con excepciones concretas que responden a fines determinados (STC de 13 de marzo de 1984). Por consiguiente, parece obvio que la normativa emanada del Parlamento de Canarias en materia de impuestos (art. 50 del Estatuto), aún cuando no está sujeta a la garantía formal con que se protege al REF frente al Estado, sí estaría materialmente vinculada por los principios constitucional-estatutarios definitorios de aquél (art. 45. 1, EACan). Además, como el vigente REF es normativa del Estado, la legislación canaria no puede producir efectos sobre ella; esto es, no cabe que una Ley canaria modifique o derogue un precepto contenido en la Ley del REF y demás normativa estatal a ella referida. En consecuencia, el impuesto que el Anteproyecto contempla habría de insertarse dentro de los parámetros descritos de modo que, de no trastocar los postulados del REF no modificando el sistema, se ajustaría a la flexibilidad del modelo y el legislador autonómico canario estaría facultado totalmente para su establecimiento.

3. Pues bien, el Anteproyecto que se dictamina, en principio, parece ser respetuoso con el REF, al atemperarse sustancialmente a los límites formales que comporta en la materia la competencia del Estado. No obstante, la proyectada normativa autonómica en materia tributaria podría pugnar con los principios reconocidos en el art. 45, EACan.

En efecto, en opinión del Consejo formulada en sus Dictámenes 5 y 6, la franquicia sobre el consumo conforma el territorio canario en un área especial de la

imposición indirecta. Así, al respecto deben recordarse dos puntualizaciones fundamentales. Por un lado, que las peculiaridades del REF han venido caracterizadas por la aplicación de una imposición indirecta sobre el consumo diferenciado de la aplicable en el territorio peninsular, diferencia específica que constituye el objeto fundamental garantizado en su bloque constitucional. Por otro, que, sin perjuicio de que los principios definitorios del Régimen Económico-Fiscal de que goza Canarias puedan, evidentemente, ser cambiados y sustituidos por otros, la garantía constitucional conformada por la disposición adicional 3ª, CE y el art. 45, EACan, cubre al REF con una protección gradual que, en función de la entidad de los aspectos protegidos por dichas normas, va desde un amparo máximo de los elementos esenciales del REF, cuya modificación comportaría la reforma del Estatuto (e incluso, en el supuesto extremo de total equiparación al sistema general del Estado, de la Constitución), hasta una protección menor representada por el trámite de audiencia del Parlamento canario respecto de los proyectos normativos que, no estando directamente orientados a modificar el REF, pueden, no obstante, tener alguna incidencia sobre el mismo.

Por estas razones, el Consejo ha de expresar sus reservas sobre el tratamiento fiscal que aparece en el Anteproyecto, en lo relativo a los tipos impositivos del tributo, en su art. 11. De la redacción actual del precepto, al establecer en las respectivas tarifas unas cuantías superiores, en algunos casos, a las determinadas en las correlativas del Impuesto estatal sobre Hidrocarburos, como se desprende de la simple confrontación literal entre dicho precepto y el art. 33 de la Ley 44/85, cabría deducir la posibilidad de que la fiscalidad de referencia en Canarias resultase superior a la que existe sobre dichos productos en el restante territorio fiscal. Es decir, parece que los tipos impositivos del tributo proyectado provocarían que éste estuviese en contraposición con el régimen de franquicias sobre el consumo, en el que es consustancial la limitación de que, en ningún caso, aquéllos puedan ser superiores a los del impuesto estatal sobre productos de la misma clase.

Desde luego, esta posibilidad, y su correlativa consecuencia invalidante para la regulación afectada, es claro que se potencia en gran medida por la técnica seguida en la elaboración del cuestionado precepto; técnica en cierto modo defectuosa por su ambigüedad e indeterminación, a lo que se ha de añadir la constatación de un aparente error material en la tercera de las tarifas relacionadas en el número uno del artículo que se comenta.

IV

Desde una perspectiva de técnica jurídica, parece conveniente, por las consecuencias negativas que su defectuoso uso puede generar para los fines de interés general de la regulación de referencia y para la seguridad jurídica de los administrados y la propia Administración, formular unas apreciaciones al hilo del articulado del Anteproyecto.

Con carácter general, y dentro de la perspectiva mencionada, quizás convenga apuntar que el Anteproyecto no utiliza una técnica totalmente afortunada, particularmente en cuanto a la sistemática se refiere. Probablemente, ello pueda obedecer a la tendencia, constantemente detectada en su articulado, de olvidar el concreto ámbito de aplicación del impuesto proyectado y de inspirarse la regulación, casi miméticamente, en los preceptos de la correlativa Ley estatal lo cual conduce a incorporar al Anteproyecto preceptos innecesarios o inadecuados.

A continuación, se mencionan algunas de las precisiones puntuales que se ha considerado adecuado exponer respecto al articulado del Anteproyecto.

Artículo 3. Según el contenido del precepto, el hecho imponible está constituido por la entrega de los productos, relacionados en el art. 11 del Anteproyecto, realizada por vendedores mayoristas para el consumo interior con contraprestación económica o sin ella. Así, parece que la venta se entiende realizada cuando tienen lugar las entregas, cuando los productos se incorporan definitivamente al mercado, con abstracción del título jurídico en virtud del cual se realiza. A la vista de lo anterior, no resulta fácil compaginar este precepto, en su redacción actual, con la definición del impuesto incluida en el art. 1 del Anteproyecto y con la delimitación del devengo que se establece en el art. 5 del mismo, siendo necesario precisar la regulación de los artículos citados, 1, 3 y 5; en particular, la que afecta al devengo del impuesto.

Artículo 4. En opinión generalizada de la doctrina y jurisprudencia, el vocablo «esencialmente» no es de muy recomendable uso por el legislador porque, por su propia naturaleza, su necesaria determinación para supuestos concretos por exigencia de la seguridad jurídica -que es un expreso principio constitucional- es muy problemática, siendo susceptible de provocar confusión e inseguridad.

Por otra parte, debe hacerse notar que resulta innecesario, siendo posiblemente una manifestación del mimetismo antes dicho respecto de la Ley estatal, la inclusión del vocablo «respectivo» en el apartado tercero de este artículo.

Artículo 5. El número dos del precepto puede resultar innecesariamente prolijo en su afán definitorio, teniendo quizás mejor acomodo tal labor en un Reglamento.

Artículo 6. Técnicamente, y a pesar del criterio seguido al respecto en la Ley estatal -criterio que, desde luego, tiene una razón de ser que no existe en el caso de la Ley autonómica- el contenido de este artículo, por razones de economía claridad y sistemática legislativa, debiera refundirse con el que tuviese el actual art. 4 del Anteproyecto.

Artículo 7. Parece claro que, de mantenerse como está la redacción de los artículos 3 y 5 del Anteproyecto, resultaría incompleto el contenido del número 1 de este artículo.

Artículos 13, 14 y 15. La regulación de las infracciones y sanciones es una materia normada de forma fragmentaria y, en cierto modo, desordenada. Reguladas, en general, como es lógico, en la LGT, el Anteproyecto insiste en establecer tipos y sanciones que deberían desaparecer de un sistema normativo en el que la regulación prevista al respecto en la Ley general debiera bastar para sancionar toda conducta contraria al Ordenamiento tributario.

El artículo 13 establece sanciones, que denomina impropiaamente generales, para el incumplimiento del deber de repercusión (multa de 1.000 a 1.000.000 Pts). No se puede silenciar el amplio margen de discrecionalidad que se atribuye a la Administración en materia en la que la ley debería ser más precisa para cumplir las exigencias mínimas del principio de legalidad consagrado en el art. 25, CE.

Del contenido de los arts. 14 y 15 de nuevo resulta evidente que el Anteproyecto se limita a inspirarse muy nítidamente en la Legislación estatal sobre Impuestos Especiales, sin tener en cuenta que el objeto material, y consecuentemente las necesidades legislativas, de la Ley estatal es obviamente distinto al de la Ley autonómica que se pretende establecer.

Artículo 18. Sin duda, si se quiere que la dación de cuentas del Gobierno al Parlamento que se prevé en el número 1, párrafo segundo, tenga algún efecto sobre

la finalidad de este impuesto en general y sobre su gestión en particular, es imprescindible determinar más claramente cuáles serían sus posibles consecuencias, pues no tendría demasiado sentido que fuesen las genéricas ya previstas suficientemente a nivel estatutario y legal de responsabilidad política del Ejecutivo ante el Legislativo.

C O N C L U S I O N E S

1. El Consejo estima que no pugna contra el Ordenamiento jurídico el establecimiento, como tributo propio de la Comunidad Autónoma, del impuesto que el Anteproyecto contempla, siempre que el mismo se ciña a los límites del Ordenamiento y, en particular, que no exista idéntico hecho imponible que configure un impuesto estatal.

2. La aplicación flexible de los principios informadores del REF es compatible con el impuesto a que se refiere el Anteproyecto dictaminado. Sin embargo, los tipos impositivos recogidos en su art. 11 no se ajustan al equilibrio en que tradicionalmente ha discurrido la aplicación del REF. Por consiguiente, su tratamiento habría de preservar la existencia de un marco diferenciado en cuanto a la imposición indirecta aplicable en Canarias respecto de la del resto del territorio español.