



Consejo Consultivo de Canarias

## D I C T A M E N 1 0 / 1 9 9 2

La Laguna, a 13 de noviembre de 1992.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 5/86, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo y se autorizan determinadas modificaciones a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 1992 (EXP. 8/1992 PL)\**.

## F U N D A M E N T O S

### I

Solicitada a este Organismo por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias, al amparo de lo establecido en los arts.11.1 y 15.2 de la Ley 4/84, de 6 de julio, del Consejo Consultivo de Canarias, la emisión urgente de un Dictamen sobre el asunto mencionado en el encabezado, en el mismo se analizará, tal y como exige el art. 1.1 de la Ley 4/84, la adecuación del citado Proyecto de Ley a la Constitución (CE), al Estatuto de Autonomía de Canarias (EACan) y al resto del Ordenamiento jurídico que le fuere de aplicación, en particular la Ley Orgánica 8/80, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), la Ley 30/72, de 22 de julio, del Régimen Económico Fiscal de Canarias (REF), la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF de Canarias, la Ley 230/63, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT), el Real Decreto Legislativo 1091/88, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (LGP), la Ley 7/85, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), la Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas

---

\* **PONENTE:** Sr. Alcaide Alonso.

Locales (LHL), y la Ley autonómica 7/84, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias (LHP).

Pese al silencio que se advierte al respecto en el escrito de solicitud de Dictamen, debe afirmarse que ésta resulta ciertamente preceptiva a la luz de lo preceptuado en el art. 10.3.i) de la Ley 4/84, según la interpretación que del mismo ha efectuado este Organismo en su Dictamen 11 /87, ya que, como quedará razonado en el Fundamento III, el Proyecto de Ley remitido afecta al REF de Canarias. Y, además, que el Consejo Consultivo de Canarias ha tenido ocasión de expresar su opinión sobre materia de naturaleza fiscal en diversas ocasiones, ya fijando su posición en relación con el concepto, ámbito, modificación y garantías del REF (cfr. DDCC nºs 5/86, 6/86 y 11/86), ya dictaminando sobre la adecuación a la CE, al EACan y al resto del Ordenamiento jurídico del Anteproyecto de Ley que ahora se pretende reformar (cfr. Dictamen nº 13/86) y de las dos modificaciones que en ella se han introducido hasta la fecha (cfr. Dictámenes 7/87 y 2/88), o incluso sobre el Proyecto de Decreto por el que se modificaba el tipo de gravamen de cierto bien sujeto al Impuesto especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo (cfr. Dictamen 12/91).

Siendo así, y dado que el Proyecto de Ley no plantea cuestión diferente a las resueltas anteriormente por este Consejo con ocasión de Dictámenes emitidos en relación con el REF de Canarias, la doctrina de este Organismo nos servirá de oportuna guía del análisis técnico-jurídico del Proyecto de Ley sometido a nuestra consulta.

## II

1. Como se advierte inmediatamente, el Proyecto de Ley presenta cierta complejidad, no sólo porque incluye, con dudosa técnica legislativa, según se expresa en el Fundamento V, en una misma norma materias que objetivamente consideradas debieran merecer tratamiento independiente, sino por el mismo hecho de que pretenda conseguir objetivos bien diferentes: no sólo modificar puntualmente diversos preceptos de la Ley 5/86, de 28 de julio, y una Disposición Transitoria de la Ley 7/84, de 11 de diciembre, sino también, anticipando probablemente las medidas contenidas en la Comunicación del Gobierno al Parlamento Regional sobre la situación

financiera de las Administraciones Públicas de Canarias (cfr. BOPC nº 90 de 18 de agosto de 1992), inaugurar un Plan de saneamiento y mejora de las Haciendas Municipales financiado con el producto de la recaudación de un recargo que se establece sobre el Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.

Tal complejidad deriva en la necesidad de que, en el Dictamen que se evacue, se acometa el estudio de diversas cuestiones, de tal forma que el pronunciamiento del Consejo Consultivo de Canarias deberá versar no sólo sobre la corrección jurídica de las modificaciones legislativas operadas, sino, fundamentalmente, sobre los siguientes extremos: el poder de imposición de la CAC, referido aquí al establecimiento del recargo mencionado, la posible incidencia de tal medida en el constitucional y estatutariamente garantizado sistema de REF de Canarias, y, en definitiva, sobre la naturaleza jurídica, alcance y consecuencias de tal recargo.

2. El establecimiento de un recargo sobre el Impuesto especial de la CAC, regulado por la Ley 5/86, de 28 de julio, representa una manifestación de la autonomía financiera de la CAC, que tiene lugar en el marco de la CE, de su Estatuto de Autonomía y de la LOFCA.

En efecto, en el DCC 6/86, emitido precisamente en relación con la posible creación como tributo propio de la Comunidad, de un Impuesto sobre los carburantes líquidos, el Consejo Consultivo de Canarias precisó:

"Para el desarrollo de las competencias y funciones que tienen constitucionalmente atribuidas, las Comunidades Autónomas están dotadas de autonomía financiera, es decir, recursos propios y capacidad de decisión sobre el empleo de esos recursos. Esta autonomía financiera viene reconocida, de forma general, en el art. 156.1 de la Constitución según el cual "las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles."

"Nuestra Constitución ha organizado el sistema de financiación de las CCAA de régimen común siguiendo, básicamente, un modelo de sistema fiscal único, reservando al Estado las más significativas de las fuentes de tributación y de recursos públicos que luego habrán de distribuirse entre el Estado y las CCAA. Complementariamente, aunque con muchas limitaciones, se reconoce la posibilidad de que las CCAA establezcan sus propios impuestos, tasas, recargos sobre impuestos estatales, etc., configurando un sistema tributario propio y autónomo, separado del estatal, como expresión máxima de su autonomía financiera. Estas limitaciones al ejercicio del poder tributario autonómico son, sintéticamente, las siguientes:

- Las CCAA podrán establecer tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes, y el Estado podrá regular, mediante Ley Orgánica, el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA (art. 133.2 CE, en relación con el 157.3 de la Norma constitucional).

- Las CCAA no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (arts.157.2 CE).

- Finalmente, la posibilidad de que las CCAA establezcan sus propios impuestos (art. 157.1 CE) ha de someterse a una serie de exigencias derivadas de normas del sistema tributario, en el que han de insertarse los impuestos propios autonómicos, basadas en los principios generales de legalidad, generalidad, igualdad y capacidad (art. 14 y 31 CE)".

"Dentro del marco así precisado el Estatuto configura el Ordenamiento tributario autonómico conforme a tres puntos básicos:

- La potestad tributaria de la CAC viene explícitamente reconocida en el art. 50 EACan, al disponer: La Comunidad Autónoma tendrá potestad para establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

- Se atribuye al Parlamento la competencia para establecer los impuestos propios de la Comunidad (art. 52 y 58 EACan). En este sentido, el principio de legalidad conforme al cual los Tributos han de ser aprobados por los representantes de los ciudadanos que han de soportarlas, se respeta escrupulosamente.

- Se reconoce la competencia plena de la Comunidad para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios impuestos, sin perjuicio de la colaboración que se pueda establecer con la Administración tributaria del Estado y otros Entes (art. 61, EACan).

Ahora bien, es conocido que el ejercicio del poder de imposición de la CAC está acotado por ciertos límites negativos definidos en la LOFCA, y si éstos debieron ser respetados en su día por la Ley 5/86, de 28 de julio, por la que se regula el impuesto especial considerado, lo mismo deberá exigirse ahora al Proyecto de Ley que regula *ex novo* un recargo sobre la cuota de tal impuesto. Tal y como expresó el Consejo en su Dictamen 6/86,

"La primera limitación que se establece al poder tributario autonómico consiste en la exigencia de que los impuestos propios no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.2 LOFCA) (...) La *ratio* de la norma es fijar una frontera a los impuestos autonómicos, que en ningún caso pueden invadir el campo de acción del sistema tributario estatal (...) Por otra parte, el establecimiento de los impuestos por parte de las CCAA deberá atemperarse a diferentes principios constitucionales que persiguen un objetivo común: que los impuestos autonómicos se configuren como impuestos de y para aquella Comunidad que los establezca, sin que sus efectos incidan en el ámbito de otra. Estos principios se manifiestan en el art. 9 LOFCA".

Este es, por tanto, el parámetro constitucional, estatutario y legal en el que se desenvuelve el llamado poder de imposición de la CAC, que, desde luego, comprende no sólo la facultad de establecer *ex novo* sus propios tributos, sino también la de ordenarlos, modificarlos y suprimirlos. Y en él deberá enjuiciarse si la habilitación jurídica atribuida al legislador autonómico para que pueda establecer sus propios tributos, en este caso, para establecer un recargo sobre un impuesto propio, sigue teniendo acomodo en su seno.

En este sentido, debe recordarse que al dictaminar el Anteproyecto de Ley por el que se establecía el Impuesto especial de la CAC sobre los combustibles derivados del petróleo (cfr. Dictamen 13/86) el Consejo Consultivo de Canarias concluyó afirmando

que no pugna contra el Ordenamiento jurídico el establecimiento, como tributo 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 el que configure el impuesto estatal (cfr. arts.133.2 y 157.1.b) y 3 CE y 44, 48.b) y 50 EACan) Con las mismas advertencias, al establecimiento de un recargo sobre la cuota tributaria de aquél no puede oponérsele impedimento sustancial alguno.

### III

1. En el caso concreto de la CAC, el ejercicio de su actividad tributaria, además de sujetarse a los límites anteriormente señalados, debe tener presente también otro límite adicional que tiene un fundamento no sólo estatutario sino constitucional. Se trata, evidentemente, del REF especial de Canarias, consagrado en la Disposición Adicional Tercera de la CE y definido, en sus aspectos nucleares o básicos, en el art. 45.1 EACan, ya que, como quedó expresado en el DCC 5/86, es obvio que la normativa emanada por el Parlamento de Canarias en materia de impuestos (cfr. art. 50 EACan), 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 constitucionales y estatutarios definitorios de aquella garantía, y particularmente por los proclamados en el art. 45.1 EACan.

Siendo así, el establecimiento de un recargo sobre el impuesto regulado por la Ley 5/86, de 28 de julio, sólo sería posible en los términos que este Organismo ha tenido ocasión de exponer en sus DDCC nºs 5/86 y, en particular, 6/86. Como es sabido, ese REF 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 operativa, pues no son (ni pueden ser), por razones históricas, sociales y jurídicas, rígidos ni inamovibles, diseñando el Legislador un deber ser que posibilita su adecuación a las necesidades de cada momento histórico. En este contexto, no pueden adoptarse medidas que, de cualquier modo, supongan la supresión total de las franquicias, pero sí que gradúen 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

ciertas excepciones concretas que, sin embargo, nunca han comportado tipos impositivos superiores a los de aplicación en el resto del territorio nacional, precisamente porque la finalidad del régimen de franquicias no es otra que favorecer, mediante un trato fiscal ventajoso, el desarrollo económico y social de las Islas.

De no trastocar los postulados nucleares del REF, el Proyecto de Ley, en lo que al establecimiento del recargo se refiere, se ajustaría a la flexibilidad del modelo y el legislador autonómico quedaría legitimado para acordar su imposición. Ahora bien, el simple establecimiento de una excepción al régimen de franquicias fiscales sobre el consumo podría pugnar con los principios reconocidos en el art. 45.1 EACan. Pero ello, lógicamente, siempre que como expresó el DCC nº 6/86,

"(...) la franquicia se entendiese, con carácter dogmático, en términos absolutos. Esto es, como la inaplicación de impuestos indirectos que incidan en el tráfico mercantil, al ser tributos que colisionarían con la finalidad última de un régimen de franquicias: permitir el acceso al consumo de mercancías libres de impuestos. Dicho en términos más rotundos, la Disposición Adicional Tercera CE y el art. 45.1 EACan, de ser así entendida la franquicia al consumo, impedirían la aplicación en Canarias de impuestos sobre el volumen de ventas y consumo específicos. Vetaría, pues, todo tipo de imposición o arancel".

Sin embargo, es de significar que la historia de nuestro Régimen Económico Fiscal especial ha transcurrido en unos términos tales que excluyen este tipo de interpretación, de manera que puede afirmarse con seguridad que la franquicia fiscal sobre el consumo ha conformado el territorio canario como un área especial en la imposición indirecta. Es más, como quedó expresado en el mismo DCC 6/86,

"(...) El art. 45.1 EACan, en su frase franquicias fiscales y aduaneras sobre el consumo, no puede conllevar una interpretación excluyente de todo tipo de imposición, pues el propio Estatuto establece en su art. 49.c), como recursos de los Cabildos, los rendimientos derivados del REF, lo que comporta la existencia de un sistema de percepción de ingresos que sólo puede obtenerse a través de un sistema tributario.

En definitiva, las franquicias -y así lo ha entendido expresamente el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 13 de marzo de 1984 al declarar que "siendo pues inadmisibles una interpretación sumamente estrecha y limitativa de las estatutarias referencias a la libertad comercial (...) y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo (...)"- no han de ser entendidas en términos estrictos, sino relativos. El legislador ha diseñado un deber ser posibilitando que, en cada momento, se adecue ese ideal a las necesidades diversas, según criterios políticos: no pueden adoptarse medidas que de cualquier modo supongan la supresión total de las franquicias, pero sí medidas que gradúen en uno u otro sentido su intensidad. En este contexto, cobra su verdadero sentido la afirmación de que las especialidades del REF se han caracterizado por la aplicación en el Archipiélago Canario de una imposición indirecta sobre el consumo simplemente diferenciada de la aplicable en el territorio peninsular, y precisamente, esa diferencia, en particular referida a las franquicias sobre el consumo, viene garantizada en el bloque constitucional regulador del REF".

Preservando entonces el núcleo fundamental del REF, esto es, la existencia de una presión fiscal indirecta diferenciada y menor que en el resto del Estado, el establecimiento de un recargo sobre el impuesto regulado por la Ley 5/86, de 28 de julio, aún afectando materialmente al REF, tampoco pugnaría con el Ordenamiento jurídico. No obstante, debe afirmarse que el diferencial sustantivo que configura nuestro sistema económico fiscal especial no puede ser sustancialmente alterado por la CAC, aún actuando en materia de su exclusiva competencia. El margen diferencial que en cada momento histórico existe en relación con la imposición indirecta que rige en el resto del Estado no es un simple espacio vacío que por estarlo pueda ser ocupado libremente. El propio Ordenamiento quiere que se mantenga esa especie de "vacío fiscal", que ciertamente debe interpretarse con flexibilidad, so pena de condenar al REF a una irreversible congelación. Si lícito es que el Legislador actúe sus poderes tributarios y, en este caso, establezca recargos sobre sus propios impuestos, exigible es que el diferencial sustantivo que configura aquel instituto económico-fiscal no sea sustancialmente alterado por la CAC (ni, obviamente, tampoco por el Estado). En su mantenimiento tiene interés el Ordenamiento jurídico, pero también los propios ciudadanos de la Región, destinatarios directos de unas normas, las que regulan el REF, promulgadas para promover su desarrollo económico y social, de tal suerte que con el mantenimiento de esta finalidad sólo sería compatible un sistema



fiscal que garantizara una presión fiscal indirecta sustancialmente menor a la vigente en el resto del Estado. En este contexto, el recargo proyectado no puede considerarse contrario al Ordenamiento jurídico, aún cuando durante su período de vigencia existe el riesgo cierto de que el diferencial impositivo quede reducido aún más, si las Leyes de Presupuestos autorizan aumentos del porcentaje del recargo previsto.

En todo caso, no puede olvidarse que la financiación autonómica de los déficit financieros de los Municipios canarios debe ser respetuosa con los fines que persigue el REF, y que incumbe a los poderes públicos el deber de instrumentar preferentemente aquellas medidas que supongan un menor sacrificio de la especial posición fiscal que tiene el consumidor canario. Por la misma razón, la medida que ahora se incorpora (establecimiento del recargo reiteradamente señalado) deberá desaparecer del Ordenamiento jurídico en el supuesto de que antes de su término de vigencia quedara corregido el desequilibrio que le sirve de fundamento.

2. Dentro de este mismo orden de consideraciones, el Proyecto de Ley que se ha conocido, salvada la adecuación general del recargo propuesto al REF en los términos vistos en el Fundamento anterior, promueve cierta regulación que parece incidir, en este caso favorablemente, en el contenido material de aquél.

- Dando por reproducidos aquí los argumentos que sobre la exención tributaria se contienen en el DCC nº 7/87, no puede concluirse este Fundamento sin una breve reflexión sobre el contenido del art. 2 del Proyecto de Ley, que amplía los supuestos de exención previstos en la Ley 5/86, de 28 de julio, a las "entregas de gasolina K-100, especial de aviación", ya que con dichas normas se conseguirían dos objetivos deseables y legítimos: se eliminaría el contrasentido que supone el hecho (advertido en el DCC 12/91) de que, mientras en el resto del territorio nacional la fiscalidad sobre combustibles es muy superior a la existente en las Islas Canarias, en el concreto caso de este tipo de gasolina se viene produciendo, sin justificación alguna, el fenómeno inverso y, no obstante su limitado alcance, se verificará además una ampliación cierta del margen diferencial característico de la tradicional franquicia impositiva tan propia del REF especial de Canarias.

- En segundo lugar, se ha de significar que mediante el art. 1.9 del Proyecto, se modifican los apartados a) y b) del art. 11.2 de la Ley 5/86, de 28 de julio, modificación limitada simplemente a incorporar a ambos preceptos el concepto "esencialmente". Dos son, aunque conectadas, las observaciones que hay que hacer al referido concepto. Una, de técnica legislativa aunque de sustanciales efectos materiales, estriba en el carácter jurídicamente indeterminado del referido concepto, lo que se traduce en la incorporación a la norma de un elemento de inseguridad determinado por la variabilidad de interpretación susceptible de ser generada por la operación hermenéutica de precisar en cada caso cuando concurre el hecho jurídico en el que se inserta como elemento normativo el referido concepto jurídicamente indeterminado. Ciertamente que los conceptos jurídicos indeterminados son siempre susceptibles de determinación jurídica, pero es precisamente esa operación diferida de certeza lo que resulta objetable. Y es que, así como la certeza del Derecho no quiebra en otros ámbitos en los que es posible utilizar conceptos como los indicados -incluso el proyectado-, no puede obviarse el dato de que nos movemos en el ámbito de la imposición tributaria regida por los principios de legalidad y tipicidad estricta de los hechos que regula, lo que puede producir, de no respetarse fielmente tales principios, la generación de situaciones arbitrarias. Debe tenerse en cuenta que en el art. 11 de la Ley 5/86 se define el concepto de "exportación", con el que se pretende deslindar el ámbito del hecho imponible del impuesto de referencia, pues en la medida que el tributo sólo se genera en tanto los combustibles se destinan a "consumo interior", los que son objeto de "exportación" están declarados exentos. Sobre lo expresado, pues, se ha de indicar que la Ley 5/86 incluía dentro del concepto "exportación", entre otros, los supuestos de construcción, transformación, reparación y mantenimiento de buques y aeronaves "afectos esencialmente" y "que se dediquen esencialmente" a la navegación marítima y aérea internacional, respectivamente; es decir, la incorporación del concepto "esencialmente" opera una suerte de ampliación del concepto "exportación" y, por ello, de restricción del ámbito del hecho imponible del impuesto, lo cual genera, no se puede obviar, una expansión de la franquicia fiscal en la imposición indirecta, lo que es plenamente concorde con los postulados del REF reconocidos en el art. 45 EACan. Ahora bien, siendo el objetivo expresado adecuado al parámetro constitucional/estatutario, su consecución se

intenta lograr con sacrificio del principio constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), por las razones que se expondrán más *in extenso* en el Fundamento V.

## IV

1. Si algún elemento de la relación jurídica fundamental en que el instituto tributario se traduce permanece aún hoy carente del adecuado análisis científico y de un tratamiento global y suficiente es sin duda el "recargo tributario". De ahí la dificultad de precisar su verdadera naturaleza.

La regulación que sobre este elemento de la relación jurídica tributaria contiene el art. 58.2 de la LGT, da pie a distinguir entre recargos "tributarios" y "extratributarios", es decir, recargos que dan lugar a ingresos de naturaleza estrictamente tributaria (recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros Entes públicos) y recargos que generan otro tipo de ingresos, aún cuando éstos se devenguen con motivo de la aplicación de un tributo (recargo de aplazamiento o de prórroga y recargo de apremio). Los primeros se denominan tributarios para diferenciarlos de otros cuya finalidad no es la de atender las necesidades del Ente público, aunque de hecho procuren a su vez un ingreso, sino la de indemnizar, resarcir o compensar al acreedor-Ente público.

Ahora bien, sucede que estas prestaciones tributarias unas veces (cuando el beneficiario del recargo coincide con el destinatario del tributo) se añaden a la prestación pecuniaria derivada del tributo, y se traducen en un incremento legal de la cuota; mientras que otras (cuando tal coincidencia o identidad subjetiva no tiene lugar,) la prestación derivada del recargo adquiere autonomía y entidad propia, erigiéndose en recurso financiero, es decir, en instrumento de financiación del Ente público beneficiario del recargo. Y, precisamente, a la hora de analizar el contenido del art. 4 del Proyecto de Ley es esta última la categoría genérica que debemos analizar: aquellos recargos cuyo beneficiario es un Ente público distinto al titular del tributo.

Desde luego, tales recargos no son tributos en el sentido estricto, sino más bien instrumentos, técnicas para aumentar o recargar la presión tributaria derivada de un

determinado tributo, al igual que las bonificaciones son mecanismos técnicos para producir el efecto contrario (esto es, reducir la prestación), aunque, en la medida en que se establecen a favor de un Ente distinto -Corporaciones Municipales- del titular del tributo -CAC-, se erigen en recursos tributarios en técnicas de financiación del Ente público receptor.

Obviamente -en el presente caso al menos-, el recargo que se establece sobre la cuota del impuesto especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo está más próximo a la figura de las "participaciones" prevista en los arts.2.1.c) y 39.2 de la LHL, que a la del recargo propiamente dicho previsto en los arts.2.1.b) y 38.2 del mismo cuerpo normativo. El Proyecto de Ley analizado no instaura, en efecto, una medida equiparable a la prevista en su día por la Ley 24/83, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, que habilitaba a los Ayuntamientos para establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se limita a comprometer, durante el cuatrienio 92-96 la transferencia de ciertos recursos financieros, con carácter finalista, a los Ayuntamientos. Y es que, en definitiva, tal y como expresó la STC 179/85, de 19 de diciembre, "con el término recargos se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así, por ejemplo, art. 58 de la LGT), sin que pueda excluirse el que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un Ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último".

En definitiva, la utilización del recargo como instrumento de financiación de los Ayuntamientos, está convenientemente amparada por el Ordenamiento jurídico vigente. Ciertamente, la CE no menciona los recargos tributarios entre los recursos de las Entidades locales. "Las Haciendas Locales -declara el art. 142 del texto constitucional- deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas". Pero resultaría improcedente considerar que la CE excluye tales recargos de entre los posibles recursos de las Haciendas Locales, ya que el mencionado precepto al utilizar el adverbio "fundamentalmente" no excluye otras posibles fuentes de financiación. De todos modos, la legislación ordinaria hoy vigente

sobre Haciendas Locales (Título octavo de la Ley 7/85, de 2 de abril y Ley 39/88, de 28 de diciembre), incluye expresamente entre los recursos de las Entidades locales las figuras del recargo y de la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma (art. 2.1 LHL).

Siendo así, el ejercicio de la competencia de la CAC para establecer un recargo sobre un tributo propio, en beneficio de las Corporaciones Municipales de la Región, no es otra cosa que una manifestación de su autonomía financiera, la cual, ejercida dentro de los límites expresos fijados en los Fundamentos anteriores tiene perfecto acomodo en el Ordenamiento jurídico y una justificación razonable (saneamiento y mejora de las Haciendas Municipales) que pretende hacerse efectiva mediante la afectación expresa del importe de la recaudación del recargo, una vez deducidos los gastos de gestión del mismo y las devoluciones correspondientes, al fin perseguido, dejando así sin efecto el impedimento que en caso contrario (no afectación) ocasionaría el principio presupuestario de unidad de caja, consagrado en el art. 23 LGP, que, como se sabe, exigiría la centralización en una caja única del total de la recaudación.

2. En relación con el ámbito temporal de aplicación de la norma considerada (art. 4 del Proyecto de ley), es notorio que aquélla establece un "recargo transitorio para los ejercicios de 1992-1996" en el impuesto regulado por la Ley 5/86, de 28 de julio. Configurada como una norma de duración temporal, y considerando lo dispuesto en el art. 20 de la LGT ("las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el art. 2.1 del Código Civil (CC) y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva Ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley de Presupuestos o cualquier otra"), es evidente que la considerada nace sin vocación retroactiva, tal y como se desprende, por una parte, del hecho de que ella misma, como sería exigible (art. 2.3 CC), no dispone lo contrario, y, por otra, del contenido de la Disposición Adicional Primera del Proyecto de Ley, que se inserta para dar cobertura, durante el ejercicio 1992, a lo dispuesto en el art. 4.

Precisamente por ello, por ser aplicable el recargo únicamente a hechos imponibles realizados a partir de la entrada en vigor de la Ley, se autoriza al

Gobierno a realizar transferencias de créditos no comprometidos y se concede un suplemento de crédito a los Presupuestos Generales de la CAC aprobados por la Ley 11/91, de 26 de diciembre.

Pero, abundando en la cuestión, un eventual efecto retroactivo de la medida no hubiera sido conforme con la CE. Y es que, aunque en principio las Leyes tributarias retroactivas están admitidas por nuestra Ley fundamental, ya que el principio de irretroactividad establecido en el art. 9.2 de la Constitución aparece referido a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, entre las cuales no se encuentran las Leyes de naturaleza tributaria, es lo cierto que, tal y como estableció entre otras la STC 126/87, de 16 de julio, en los supuestos denominados de "retroactividad auténtica" -caso de las disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley-, que sería el supuesto que nos ocupa, "la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio".

Y, del mismo modo, también resulta evidente que, por el plazo de vigencia que se ha fijado, la norma está destinada a desaparecer del Ordenamiento jurídico por transcurso del plazo de vigencia previsto, salvo, naturalmente, que antes de su expiración el Parlamento regional actúe sus legítimos poderes normativos.

3. Según quedó esbozado en el Fundamento II, el Dictamen solicitado a este Organismo también debe contener algún pronunciamiento sobre el contenido de la Disposición Adicional Primera del Proyecto de Ley analizado, que autoriza al Gobierno a realizar transferencias de crédito (apartado a) y concede un suplemento de crédito a los Presupuestos Generales de la CAC aprobados por Ley 11/91, de 26 de diciembre (apartado b).

- En primer lugar, debe significarse que conforme el art. 34 de la Ley 7/84, de la Hacienda Pública, "será de plena aplicación la legislación general presupuestaria del Estado en las materias relativas a los créditos y sus modificaciones, su clasificación orgánica, económica y por programas", en tanto no se oponga a lo dispuesto en tal Ley. En este punto, se ha de indicar que el Proyecto de referencia autoriza al Gobierno a operar, hasta la cuantía que se indica en la Disposición Adicional Primera,

transferencias de créditos entre Secciones, supuesto reconducible al art. 44.1 de la indicada Ley 7/84, conforme al cual corresponde al señalado órgano estatutario autorizar, a propuesta de la Consejería de Hacienda y a iniciativa del Departamento afectado, las "transferencias de crédito de un mismo o distinto Capítulo entre diferentes Programas o Servicios de una Sección". De tales transferencias, indica el art. 44.2 de la Ley 7/84, "se dará cuenta al Parlamento de Canarias", previsión que reproduce asimismo la Disposición Adicional Primera, a) del Proyecto. Ningún obstáculo hay, pues, desde el punto de vista de la legalidad material autonómica para que el Proyecto regule la transferencia de crédito que dispone. Siempre que no afecte, claro está, a ninguna de las limitaciones que se prevén en el art. 41 de la Ley 7/84, conforme al cual, sea cual fuere la clase de transferencia de crédito que se pretenda, la misma no podrá afectar a créditos ampliables ni a los extraordinarios concedidos durante el ejercicio; minorar créditos para gastos destinados a subvenciones nominativas, ni los que hayan sido incrementados con suplementos o transferencias ni, finalmente, podrá determinar aumento en créditos que, como consecuencia de otras transferencias, hayan sido objeto de minoración. En igual sentido, tampoco parece resultar afectada la legalidad presupuestaria estatal llamada expresamente por la Ley autonómica 7/84 para complementar la regulación autonómica en la materia.

- Admitida por el Ordenamiento jurídico español la posibilidad de que se aprueben gastos con posterioridad a la Ley de Presupuestos, aunque con una serie de garantías, requisitos y cautelas, el art. 64 de la LGP, que es la normativa estatal a que se remite la Ley de la Hacienda Pública de la CAC, permite, cuando haya de realizarse con cargo a los Presupuestos de la Comunidad algún gasto que no pueda demorarse hasta el ejercicio siguiente y no exista en ellos crédito o sea insuficiente y no ampliable el consignado, la remisión al Parlamento de un Proyecto de Ley de concesión de un crédito extraordinario, en el primer caso, o de un suplemento de crédito, en el segundo.

Ahora bien, la autorización de un suplemento de crédito debe partir del previo cumplimiento de ciertos requisitos, a saber: unos de índole financiera, tales como la existencia de un gasto urgente, la insuficiencia presupuestaria -en este caso por

agotamiento o insuficiencia del consignado- y la especificación de los recursos que cubrirán el nuevo crédito; y otros, de tipo procedimental: Informe de la Dirección General de Planificación, Presupuesto y Gasto Público y Dictamen, dice la LGP, del Consejo de Estado. No obstante lo anterior, existen argumentos jurídicos de peso en virtud de los cuales puede afirmarse la competencia del Consejo Consultivo de Canarias para dictaminar este tipo de expedientes y atemperarse, consecuentemente, la aparente remisión en bloque a la legislación estatal operada por la Ley autonómica.

Es obvio que tal remisión se limita exclusivamente a los aspectos de la legislación estatal que no estén en contradicción con el EACan o con la legislación canaria, tal y como precisa el art. 39.1 de la LHP. Así, sería absurdo que se entendiera que tal remisión alcanza incluso a los aspectos orgánicos, pues ello llevaría a la conclusión aberrante de que el Gobierno legitimado para presentar tal Proyecto de Ley sería el central y no el autonómico. E igualmente absurdo sería considerar que el Dictamen sobre tal Proyecto de Ley deba ser evacuado por el Consejo de Estado, pues tal apreciación supondría tanto como que el Órgano Consultivo del Gobierno Central ejerciera un control jurídico preventivo sobre una actuación legítima del Gobierno Autónomo, máxime cuando el art. 43 EACan prevé la existencia de un órgano consultivo superior en la organización autonómica que dictamine sobre los Proyectos y Propositiones de Ley que se sometan al Parlamento. En definitiva, ningún otro órgano consultivo que no sea el autonómico canario puede dictaminar sobre los Proyectos de Ley que se sometan al Parlamento de Canarias, con lo cual, en la tramitación de los Proyectos de Ley sobre concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito no cabe otro Dictamen que el que preceptivamente debe solicitarse al Consejo Consultivo de Canarias, al amparo de lo establecido en el art. 10.7 de su Ley reguladora, en relación con lo dispuesto en los arts.39.1 LHP y 64.1 de la LGP.

## V

1. El Proyecto de Ley mencionado, lejos de atemperarse a las exigencias propias del principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE, que implica, por lo que aquí interesa, que el autor de cualquier norma debe perseguir la claridad y no la



confusión normativa, que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, huyendo de provocar situaciones objetivamente confusas, opta por, incluso desde la propia asignación del título, una solución normativa ciertamente desaconsejable. Y es que en el citado Proyecto de Ley se regulan, como si de una Ley de Presupuestos de tratara, materias bien diferentes: se establece en beneficio de los Ayuntamientos un recargo provisional sobre un Impuesto autonómico, se actúan determinados mecanismos presupuestarios para darle cobertura real en el presente ejercicio y se verifican ciertas modificaciones legislativas (ora de adición, ora de modificación, ora de supresión), en dos Leyes vigentes, que bien hubieran merecido un tratamiento y regulación independiente, ya que ante todo debe prevalecer, como afirmó la STC 46/90, de 15 de marzo, el deber de promover y buscar la certeza respecto de qué es Derecho y no propiciar la introducción de perplejidades difícilmente solubles respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes e incluso cuáles sean éstas.

Y si concurren necesidades inaplazables que justifican la opción elegida, es exigible, al menos, que en el título de la disposición quede alguna referencia, como por otra parte advirtió al Director General de Tributos en el Informe que consta en el expediente, a la que probablemente sea la parte sustancial de la norma propuesta, esto es, el establecimiento del recargo sobre el impuesto especial de la CAC sobre combustibles derivados del petróleo.

Tal y como ha advertido nuestra más autorizada doctrina científica, así como la práctica legislativa de los países de nuestro entorno, la mayor calidad técnica de las Leyes proporciona indudables ventajas que pueden sintetizarse en la realización del principio de seguridad jurídica proclamado por nuestra Constitución. Claridad y precisión, rigor y exactitud, coherencia y armonía en las Leyes no sólo redundan en pro de intérpretes y juristas en general, sino, fundamentalmente, en beneficio de los propios destinatarios de las normas. Y precisamente en la redacción aprobada por el Gobierno y remitida al Parlamento y a este Organismo a los efectos legalmente previstos, el Proyecto de Ley poco contribuye a ser efectivo ese ideal, hasta el punto que el propio título no indica, como debiera, con precisión y complitud, pero también

de forma breve, su verdadero contenido u objeto, siendo deseable que al menos este extremo fuera convenientemente corregido.

No se desconoce, ciertamente, que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma no constituyen, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad, ni tampoco que es inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 CE) que las Leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/90). En lo que aquí concierne, simplemente se pretende afirmar la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación normativa con arreglo a estrictos criterios de técnica legislativa.

2. Además de la observación de carácter genérica hecha en el apartado anterior, la regulación proyectada merece las siguientes observaciones de carácter técnico que se harán por el orden del articulado.

- La redacción que se propone del art. 4.3 de la Ley 5/86, conforme resulta del art. 1.4 del Proyecto, debiera hacer salvedad de la infracción que en todo caso se comete, pues se supone que el comercio o transporte de bienes sometidos al impuesto de referencia se efectúan sin previa liquidación, lo que es, evidentemente, un supuesto de infracción que sin perjuicio de ser sancionado convenientemente es independiente de que, además, respondan aquellos solidariamente del pago del impuesto.

- La supresión del inciso final del art. 12 de la Ley 5/86, promovida por el art. 1.10 del Proyecto, podría generar ciertos problemas derivados del hecho de que si el primer párrafo dispone que la exportación dará lugar a la devolución de las cuotas "efectivamente soportadas", en el segundo se prescribe que el importe de la cuota a devolver "se determinará de acuerdo con los tipos vigentes en el momento en que se solicita la exportación", por lo que, dada la posible fluctuación del tipo, la cuota resultante finalmente pudiera no coincidir con la en su día "efectivamente soportada". Pudiera, pues, haber una contradicción interna en la norma propuesta, toda vez que no sería inusual la no coincidencia entre ambas cuotas.

- Entre otros objetivos, el Proyecto propende, como se ha visto, la modificación de diversos preceptos de la Ley 5/86, de 28 de julio. Entre tales modificaciones, se

encuentra aquella que promueve la sustitución de los conceptos "ventas" (arts.1; 3.1; 7.1 y 2) por "entrega", y "vendedor" por "comerciante" (arts.3.1 y 7.1). Ahora bien, el Proyecto, en su art. 1.8, que da nueva redacción al art. 7.1 y 2 de la Ley 5/86, conserva en este segundo precepto la terminología originaria al referirse al "vendedor mayorista", concepto evidentemente distinto del de "comerciante" que es el que utilizará la Ley. Debiera por ello, en aras de la siempre exigible seguridad jurídica, homologarse a todos los efectos la indicada terminología, salvo que existan razones para que en cierto supuesto se utilice determinado concepto jurídico mercantil.

- Mediante el art. 1.11 del Proyecto, se pretende incorporar al art. 13 de la Ley 5/86, *in fine*, un párrafo conforme al cual se impone a los sujetos pasivos la obligación de presentar las "declaraciones censales" que se exijan reglamentariamente. Dos son las observaciones a considerar; una, de orden menor, relativa a la escasa regulación sustantiva que se contiene en el precepto propuesto, de forma que casi se podría decir que está vacío de contenido. Desde luego, nada hay que objetar a la incorporación al elenco de obligaciones tributarias aquella obligación de carácter formal; pero, en cualquier caso, la regulación proyectada no traduce el objetivo perseguido conforme se desprende del preámbulo del Proyecto, según el cual "la eficaz aplicación del tributo exige contar con un censo de carácter fiscal que permita conocer en cada momento los sujetos pasivos que están sometidos al mismo, y haga posible planificar de forma adecuada las diversas actuaciones en función de los datos que resulten del citado censo. Al propio tiempo, su existencia facilitará la formación de un soporte documental que permita una gestión descentralizada del impuesto, con el consiguiente beneficio para los contribuyentes". Sin embargo, el Proyecto ni crea ni constituye el censo, como parece deducirse del preámbulo; ni siquiera exige a los sujetos pasivos las obligaciones que del mismo dimanen; ni define, siquiera su contenido; ni, y esto es lo esencial, remite al desarrollo reglamentario la determinación de los mismos, sino que traslada precisamente al indicado reglamento la exigencia de tales obligaciones. Lo que por las razones ya expresadas al inicio de este Fundamento debiera ser objeto de la pertinente corrección técnica.

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

1. La solicitud del presente Dictamen ha de entenderse efectuada con carácter preceptivo, según se razona en el Fundamento I y se explicita en Fundamentos posteriores.

2. El Proyecto de Ley que se ha dictaminado es expresión de la potestad tributaria que el Ordenamiento atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias, sin que se observe que su ejercicio se haya extralimitado de la cobertura constitucional, estatutaria y legal que resulta de aplicación (Fundamento II).

3. El objetivo sustancialmente perseguido por el Proyecto de Ley, es decir, la configuración de un recargo sobre el tributo autonómico creado por la Ley 5/86, de 28 de julio, incide materialmente en el REF, pero no se aprecia que tal incidencia altera el contenido esencial de la garantía constitucional-estatutaria que sobre aquél existe (Fundamentos III, IV.1 y 2).

4. Se advierte, sin embargo, que el agotamiento por el poder tributario autonómico del diferencial material en que aquella garantía consiste, podría afectar sustancialmente al REF, por lo cual deberá ponerse especial cuidado a la hora de autorizar un eventual incremento, por Ley de Presupuestos, del recargo previsto en el Proyecto de Ley. Asimismo, se señala que la menor presión fiscal indirecta existente en Canarias no está llamada en principio a sufragar déficits municipales, por lo que el recargo deberá desaparecer en cuanto quede corregido el desequilibrio que le sirve de fundamento.

5. El Proyecto de Ley remitido no ha venido acompañado de la documentación constitutiva de los respectivos expedientes de transferencia y suplemento de crédito a que se refiere la Disposición Adicional Primera de aquel Proyecto, tal y como exige la legislación presupuestaria aplicable (Fundamento IV.3).

6. Finalmente, en el Fundamento V se formulan algunas observaciones a la norma propuesta de carácter técnico, y que aunque no suponen tacha estricta de legalidad su consideración debe ser tomada en cuenta por exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica.