



Consejo Consultivo de Canarias

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

La Laguna, a 5 de febrero de 1993.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno, en relación con la *interposición de recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (EXP.2 /1993 RI)\**.

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

### I

Por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias se ha interesado el parecer perceptivo de este Consejo, al amparo de lo dispuesto en los artículos 10.4 y 11 de la Ley 4/84, de 6 de julio, del Consejo Consultivo de Canarias, en relación con "la posible inconstitucionalidad respecto de determinados preceptos de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales".

De los términos del Acuerdo gubernamental de interposición del recurso, así como de solicitud simultánea y urgente de Dictamen, resulta que la pretensión de inconstitucionalidad se imputa a la exposición de motivos; artículos 3, 4, 7, 8, 11, 15, 18, 23, 31 a 35, ambos inclusive; 65, 66, 67, 69, 71, 74 y disposiciones adicional tercera; transitoria séptima, párrafo 3; derogatoria primera, 2; finales primera y segunda y demás disposiciones concordantes de aquella Ley, sustentándose dicha imputación en la vulneración de la "disposición adicional tercera de la Constitución, los artículos 32.3, 45 y 49.c) del Estatuto de Autonomía de Canarias y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas".

---

\* **PONENTES:** Sres. Trujillo Fernández, Alcaide Alonso, Pérez Voituriez, Sánchez Parodi y Fernández del Torco Alonso.

## II

Antes de detenernos en el análisis de los problemas que plantea la referida pretensión, hemos de formular dos observaciones sobre el expediente que se somete a la consideración de este Organismo. La primera de ellas, se refiere a que la imputación de inconstitucionalidad de los preceptos referenciados se efectúa por la contradicción que, al parecer, existe entre los mismos y los preceptos constitucional y estatutarios citados, así como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), sin que se expliciten las razones de índole constitucional que fundamentarían la pretensión de inconstitucionalidad que se formula. Ciertamente, los preceptos expresamente citados como presuntamente vulnerados por las disposiciones de la Ley 38/92 hacen todos referencia, de una u otra manera, al Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), parámetro normativo éste que delimita la naturaleza y el alcance de la pretensión impugnadora. Pero no se precisa -siquiera sea provisional y someramente- la infracción detectada.

No obstante, se debe significar que la relación de preceptos contra los que se pretende interponer recurso de inconstitucionalidad coincide en gran medida con los preceptos de la Ley 38/92 que el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda propuso a la consideración del Consejo de Gobierno -en Informe de 14 de enero de 1.993- como susceptibles de ser objeto del indicado recurso. Dicho Informe es ilustrativo de diversas objeciones de inconstitucionalidad, ausentes como se ha dicho en el Acuerdo de interposición, que serán en cualquier caso analizadas en la medida en que puedan aportar luz sobre la adecuación o no de la Ley cuestionada al bloque de la constitucionalidad correspondiente a los aspectos considerados.

La segunda observación se efectúa al segundo de los Acuerdos adoptados por el Consejo de Gobierno, y conforme al cual se encomendó "a la Dirección General del Servicio Jurídico de la Comunidad Autónoma de Canarias la interposición y sostenimiento del mencionado recurso". Pues resultando que, de conformidad con el artículo 162.1.a) de la Constitución, en relación con los artículos 32 y siguientes de la Ley Orgánica 2/79, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, la legitimación para interponer recurso de inconstitucionalidad, en este caso contra disposición legislativa estatal, correspondería al órgano colegiado ejecutivo de la Comunidad Autónoma - aspecto al que se contrae precisamente el primero de los Acuerdos adoptados-, es sin duda improcedente la encomienda de la interposición y sostenimiento del expresado

recurso a la Dirección General del Servicio Jurídico, a quien en su caso le correspondería la preparación del mismo, pero no, técnicamente, su interposición, facultad que -por otra parte y como no podía ser menos dada la exigencia constitucional y legal al respecto- no se encuentra prevista en el Decreto 19/92, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias.

### III

Aunque los preceptos presuntamente inconstitucionales son de heterogénea naturaleza y contenido, por razones de orden sistemático y coherencia interna, se abordará su análisis de forma conjunta cuando ello sea posible.

Por supuesto, queda fuera de la pretensión de inconstitucionalidad que aquí se considera la exposición de motivos de la Ley 38/92, incluida como susceptible de recurso en el Acuerdo gubernamental de referencia, pues de conformidad con lo que dispone el artículo 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional el objeto de aquel recurso son las "Leyes", las "Disposiciones normativas", o los "Actos con fuerza de Ley", condición de la que carecen, como se sabe, las exposiciones de motivos de los textos legislativos, cuyo valor queda limitado o circunscrito al de ser elemento interpretativo de la *voluntas legislatoris* y, por ello, criterio hermenéutico para coadyuvar a determinar los límites y alcance de algún o de algunos de los preceptos contenidos en la disposición de que se trate (STC 150/90, de 4 de octubre).

Cuestión diferente es que en el preámbulo de la Ley 38/92 se contenga alguna referencia explicativa, como es lo usual, de alguno o algunos de los preceptos de los que se pretende la declaración de inconstitucionalidad, que, de prosperar, produciría su expulsión del Ordenamiento, y, en su caso, la tramitación y aprobación por la Cámara Legislativa de un nuevo texto legal mediante el que suplir el hipotético vacío normativo producido por la Sentencia del Tribunal Constitucional así como la exposición de motivos en lo que tiene de justificadora de las normas anuladas.

Por lo que atañe al parámetro conforme al cual se ha de medir la constitucionalidad de las normas referenciadas, ha de recordarse que, de acuerdo con lo que dispone el artículo 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos legales

controvertidos se deberá medir no solamente con los preceptos constitucionales sino también con las leyes que dentro del marco constitucional se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas. Lo que en el presente caso supone que aquél ha de integrarse no sólo por la Constitución y el Estatuto de Autonomía de Canarias sino, además -como aduce el órgano proponente del recurso-, por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Y puesto que las normas constitucionales presuntamente infringidas son fundamentalmente las que configuran la garantía con la que ambos cuerpos normativos protegen el Régimen Económico-Fiscal de Canarias. Son estas normas, junto las que regulan el mencionado REF y, en su caso, las de financiación de las Comunidades Autónomas, las que fundamentalmente enmarcaran nuestro análisis. Se ha de recordar, en efecto, que según preceptúa la disposición adicional tercera de la Constitución, "la modificación del Régimen Económico y Fiscal del Archipiélago Canario requerirá Informe previo de la Comunidad Autónoma"; y que, conforme al artículo 45 del Estatuto de Autonomía, "Canarias goza de un régimen económico y fiscal especial basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo (apartado 1), régimen especial que deberá ser tenido en cuenta, para su defensa, "en el caso de vinculación de España a áreas o comunidades económicas supranacionales (apartado 2), pudiendo ser modificado "previo Informe del Parlamento Canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros" (apartado 3), debiendo, asimismo, ser oído el Parlamento de Canarias en los supuestos de "proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias" (apartado 4). Por su parte, los artículos 32.3, y 49.c) de dicho Estatuto se refieren, respectivamente, a la competencia de desarrollo legislativo y de ejecución, en el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca, para dictar "normas de los procedimientos administrativos, económico-administrativos y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo económico y fiscal canario"; y a una específica fuente de recursos de los Cabildos Insulares, que no son otros que "los derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias".

De acuerdo con todo ello, se imputa a la Ley 38/92 la lesión inconstitucional del contenido y límites del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; así como el desconocimiento de la competencia autonómica para aprobar normas de

procedimiento del indicado REF, y la afectación de los recursos de las Corporaciones locales insulares que tengan origen en aquel Régimen, así como la financiación de la Comunidad Autónoma.

Planteado el recurso en tales términos, se debe indicar, como cuestión preliminar del juicio de constitucionalidad que es objeto del presente Dictamen, que mediante la interposición de recurso de inconstitucionalidad "no se defiende ningún interés o derecho propio, sino el interés general y la supremacía de la Constitución" (STC 42/85, de 11 de marzo), debiéndose precisar que "no es función institucional del recurso de inconstitucionalidad la de definir en abstracto el modo de ajuste entre competencias estatales y autonómicas, sino, estrictamente, la de enjuiciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de las disposiciones legales impugnadas (artículo 27.1 de la LOTC), aún cuando tal enjuiciamiento deba llevarse a cabo partiendo, en buena medida, de reglas constitucionales, estatutarias y legislativas que tienen un contenido competencial" (STC 154/88 de 21 de julio).

Por todo ello, el análisis de la consulta efectuada debe empezar por determinar la naturaleza, contenido y límites del REF, de conformidad con el parámetro constitucional y estatutario antes señalado, tras lo cual se podrá estar en condiciones de concluir si los preceptos de cuya constitucionalidad se duda tienen -y en tal caso en qué medida- o no tienen engarce en el parámetro de referencia y, en consecuencia, si son o no inconstitucionales.

## IV

En este sentido, se ha de recordar ante todo que en diferentes ocasiones este Consejo ha tenido la oportunidad de entrar a conocer, directa o indirectamente, aspectos relacionados con el REF (DDCC 5/86 y 6/86, de 28 de febrero; 9/89, de 28 de julio; 12/91, de 16 de abril; 9/90, de 28 de septiembre; 2/92, de 13 de marzo), habiendo sentado una doctrina general que ha ido matizando paulatinamente con ocasión de cada nuevo Dictamen, dado que en cada uno de ellos se abordaba el análisis del REF desde una perspectiva diferente. Lógicamente interesa traer a colación la referencia, siquiera sucinta, de la expresada doctrina.

No obstante, y antes de abordar tal tarea, se ha de hacer constar que en la referida doctrina han de integrarse las consecuencias que se siguen de la nueva

situación normativa que en estos momentos ofrece el REF, diferente sustancialmente de la vigente hasta hace poco tiempo, de modo que hoy resulta posible hablar de un doble modelo de REF, legislativamente considerado en su perspectiva fiscal. El primero de ellos, nucleado básicamente en torno a la Ley de Régimen Económico Fiscal, de 22 de julio de 1.972 (LREF); el segundo, por la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (LMAFREF), Ley que altera, dentro de los principios rectores del régimen especial, la ordenación fiscal hasta entonces vigente, cualificando normativamente en los términos que se verá el contenido fiscal de aquel Régimen, cuya violación, precisamente, es lo que, en síntesis, sostienen los proponentes del recurso de inconstitucionalidad sobre cuyos Fundamentos se dictamina.

1. En esencia, como se sabe, el REF de Canarias consiste de manera fundamental en: a) un régimen de franquicias, al que es consustancial la libertad de derechos arancelarios -conformando un área no sujeta a los impuestos aduaneros o gravámenes equivalentes-; b) la desaparición de los impuestos que graven el tráfico de las mercancías en el proceso producción-consumo o importación-consumo y, finalmente, c) la libertad de monopolios sobre las mercancías susceptibles de ser objeto de comercio.

Prescindiendo de sus antecedentes remotos, (RD de 11 de julio de 1852, de Declaración de Puertos Francos, declaración ampliada por Ley de 6 de marzo de 1.900), el referente histórico inmediato del REF vigente hoy en Canarias está constituido por la expresada Ley de 22 de julio de 1.972. El modelo nucleado en torno a esta Ley se caracterizaba:

1.1. En primer lugar, por la denominada franquicia aduanera, conforme a la cual, no tenían aplicación los derechos o impuestos de carácter aduanero, ni gravámenes equivalentes, ya por su estructura económica o fiscal, ya porque técnica o sistemáticamente se asimilen o estén vinculados a la Administración aduanera.

Este aspecto de las franquicias comprendía la inaplicación en Canarias de la Renta de Aduanas y de cualquier otro tipo de tributo de carácter fiscal de función protectora o asimilable (art. 10.2 de la LREF). Sin embargo, en Canarias, este desarme arancelario no era de ningún modo absoluto, pues la propia LREF (art. 10.3) determina unas excepciones a tal régimen general, como la inaplicación de los derechos arancelarios a los buques que se abanderan en Canarias, sea cual fuere la

navegación a que se destinen, excepto los buques que se dediquen al tráfico del comercio de cabotaje interinsular del Archipiélago que tengan menos de 900 toneladas de registro bruto, y los que se dediquen exclusivamente a la pesca en los bancos canarios o africanos que tengan menos de 1.000 toneladas de registro bruto.

1.2. La franquicia sobre el consumo supone la no aplicación en Canarias de ningún impuesto estatal que grave las operaciones mercantiles que van de la producción al consumo o de la importación al consumo, no siendo aplicable en Canarias el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas (IGTE), ni el Impuesto estatal sobre el Lujo en el concepto de "adquisiciones", aplicándose sólo en su vertiente patrimonial, tenencia y disfrute de aeronaves o embarcaciones. Finalmente, en lo que respecta a los Impuestos Especiales, no es de aplicación en Canarias el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, aunque es de advertir que ha existido una Exacción Reguladora de Precios sobre Gasolina de Automoción, según Ley 47/80 y RD 1.752/81, de 1 de julio.

Posteriormente, el RDL 6/85, de 18 de diciembre, sobre Adaptación provisional y transitoria del REF a la nueva estructura de la imposición indirecta estatal, establece, a tales fines, una serie de medidas que afectan fundamentalmente al IGTE, declarando su vigencia en Canarias, determinando el núcleo de operaciones sometidas a gravamen y delimitando su ámbito de aplicación respecto del propio y específico del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), art. 1; con respecto de los Impuestos Especiales, los arts. 3 y 4 tratan de mantener su ámbito objetivo, aunque también se extiende a la cerveza (art. 4). Complementariamente, según la Ley 45/85, de 27 de diciembre, de Impuestos Especiales, y su Reglamento, aprobado por RD 2.442/85, de 27 de diciembre, no se aplican en Canarias el Impuesto sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco, mientras que, por el contrario, se exigen en el territorio del Archipiélago los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza (art. 2 del Reglamento).

1.3. La franquicia comercial conforma el territorio de Canarias como un área de libre comercio, lo que determina la prohibición legal de que la facultad de importar, exportar o traficar mercancías internacionalmente se restrinja o limite en aquél con intervenciones administrativas en su ejercicio o desarrollo. Esta especialidad tiene su consagración legislativa en el art. 2, 1º, LREF, que "reconoce el principio de libertad

comercial en las Islas Canarias en la importación y exportación y, en general, en todo acto de tráfico internacional, como elemento básico de su régimen económico", y en su art. 3, según el cual, "como desarrollo del principio de libertad comercial, en Canarias no será de aplicación ningún monopolio sobre bienes o servicios, tanto de carácter fiscal como de cualquier otra clase. En particular, tampoco tendrá aplicación en Canarias ningún monopolio relativo al transporte aéreo de mercancías".

Ahora bien, en la realidad positiva, tampoco esta franquicia comercial es absoluta, pues la propia LREF, en su art. 2.2º,c), establece una excepción en las restricciones a la importación o exportación de mercancías que se deduzcan del régimen de comercio de Estado, reservándosele a éste la facultad de importar mercancías, siempre que lo requiera el abastecimiento nacional.

1.4. Finalmente, el régimen fiscal canario se integra con una serie de tributos regionales que excepcionan la franquicia aduanera y sobre el consumo en Canarias, afectando sustancialmente la Hacienda local, como son los Arbitrios Insulares a la Entrada de Mercancías y sobre el Lujo. El primero, sustituyó a los antiguos Arbitrios de los Cabildos a la Importación y Exportación teniendo un ámbito espacial regional y, además, un régimen único para todo el Archipiélago, siendo el hecho imponible la entrada en Canarias de toda clase de mercancías procedentes del resto de España o del extranjero, existiendo una tarifa general y una tarifa especial para la importación de determinados productos industriales (art. 22, LREF). El segundo, se crea con el fin de potenciar la capacidad financiera de las Corporaciones locales canarias. Su hecho imponible está constituido por las adquisiciones en el Archipiélago de los productos que se especifiquen en su Ordenanza, sin que pueda someterse al mismo ningún artículo que no lo esté en el Impuesto estatal sobre el Lujo, y sin que tampoco pueda exigirse sobre un producto que haya pagado el mismo en otra isla del Archipiélago.

2. Por su parte, la LMAFREF articula la ordenación fiscal del REF sobre la base de la constitución de dos específicos tributos, que son el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Arbitrio sobre la Producción y la Importación (API); tributos que tienen, el primero, el efecto de "racionalizar, simplificar y unificar la actual imposición indirecta representada por el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo", en tanto que el segundo subsume la Tarifa General del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías -aunque se exonera durante una etapa transitoria a la producción interior de los bienes que grava-



manteniendo por el contrario la tarifa especial de aquel Arbitrio en los términos previstos en el art. 6 del Protocolo 2 del Tratado de Adhesión de España a la CEE.

Consecuentemente con lo expresado, la entrada en vigor de aquella Ley, prevista por la disposición final.2 para el 1 de enero de 1.992, derogaría los arts. 24 y 22 de la Ley 30/72 (por los que se crearon respectivamente los Arbitrios Insulares sobre el Lujo y de Entrada de Mercancías), así como las respectivas Ordenanzas para su exacción (aprobadas por sendas Resoluciones del Ministerio de Hacienda, de 27 de marzo de 1.981 y de 30 de noviembre de 1.972). No obstante lo dispuesto en la expresada disposición final segunda, el API, según disponía la disposición final tercera, comenzará a aplicarse el día 1 de julio de 1.991, fecha a partir de la cual quedará definitivamente suprimida la tarifa general del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías.

Las expresadas disposiciones de aplicación y vigencia de la nueva ordenación fiscal quedaron sustancialmente modificadas en virtud de la Ley 14/92, de 5 de junio, que disponía el comienzo de la aplicación del IGIC para el 1 de enero de 1.993, siendo de aplicación hasta esta última fecha el Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y el Arbitrio Insular sobre el Lujo, "los cuales quedarán definitivamente suprimidos (...) a partir de entonces" (art. 1). Asimismo, conforme aquel mismo artículo, "hasta el 1 de enero de 1.993 continuarán sujetas al concepto de 'trasmisiones patrimoniales onerosas' del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la constitución de concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos y la transmisión del patrimonio empresarial, efectuadas en Canarias". Por su parte, el art. 2 de la Ley 14/92, modifica las tarifas del Arbitrio sobre la Producción e Importación contenidas en los Anexos IV y V de la Ley 20/91, reduciéndose asimismo los tipos de gravamen correspondientes a determinados productos, y declarando exento el producto incluido en el código 19.01.90.90.2.99.H (preparados lácteos).

Así pues, a partir de la entrada de la Ley 14/92, queda derogada la disposición final.2 de la Ley 20/91, por lo que atañe al comienzo de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario y a la vigencia del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y del Arbitrio Insular sobre el lujo; así como el RDL 5/91, de 20 de

diciembre, por el que se dispone el comienzo de la aplicación del Impuesto General Indirecto Canario el 1 de enero de 1.993.

La Ley 20/91, y su modificación mediante la expresada Ley 14/92, produce una notable reordenación del contenido fiscal del REF por lo que atañe a la tributación indirecta exigible en Canarias, suprimiéndose los Arbitrios creados por la Ley de 22 de julio de 1.972, así como la aplicación del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas. Por lo que atañe a la imposición especial, integrada asimismo en aquella tributación indirecta, la misma se singularizaba, por mor del principio de franquicia al consumo dimanante del art. 45 del Estatuto, por una presión fiscal menor que la exigida para idéntico género de productos en el resto del territorio tributario común.

En efecto, aunque como se verá posteriormente el régimen de franquicias de que tradicionalmente ha gozado Canarias no podía ser entendido, ni tampoco ahora, como un sistema puro, la legislación estatal ha venido reconociendo la singularidad de la imposición indirecta especial en Canarias, excluyendo la aplicación de alguno de tales Impuestos Especiales -como el de Petróleo y sus Derivados, exigible sólo en el área de monopolio, así como el Impuesto sobre el Azúcar- y aplicando otros de manera atenuada, como ocurre con el Impuesto sobre la Fabricación de Alcohol, Achicoria, Cerveza y Bebidas Refrescantes, que aunque exigido en Canarias en cambio quedaba exento en el territorio del Archipiélago del recargo en concepto de Arbitrio provincial (arts. 1, 2 y 49 del Decreto 511/87, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Especiales).

El expresado régimen de imposición especial indirecta se confirma en el Ley 39/79, de 30 de noviembre, al excluir a Canarias de la aplicación del Impuesto sobre los Labores del Tabaco y sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, sólo exigibles en las áreas de sus respectivos monopolios, aplicándose sin embargo el Impuesto sobre Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas.

Por su parte, el RDL 6/85, de 18 de diciembre, de Adaptación de la imposición indirecta en Canarias, Ceuta y Melilla, además de declarar la no sujeción en Canarias al Impuesto General sobre Tráfico de Empresas de determinadas operaciones previstas en el Texto Refundido de dicho impuesto, así como las ejecuciones de obra mobiliaria, dispone la aplicación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas al tipo de 330 pesetas por litro de alcohol absoluto, así como del Impuesto sobre la Cerveza, a los tipos de 5,20, 7,20 y 9,70 pesetas por litro, en correlación a los

epígrafes 1, 2 y 3; en tanto que la Ley 45/85, de 23 de diciembre de Impuestos Especiales, disponía para el alcohol absoluto un tipo de 421 pesetas por litro, y por lo que atañe a las cervezas, las del epígrafe 1, a 2,50 ptas/litro, las del epígrafe 2, a 3,50 ptas/litro y las del epígrafe 3, a 5 ptas/litro.

3. Conforme a cuanto se ha expuesto, no parece que el régimen económico fiscal de Canarias pueda subsumirse plenamente en lo que desde un plano dogmático sería un régimen puro de franquicias. En efecto, incluso el art. 45.1 del Estatuto no permite una interpretación excluyente de todo tipo de imposición, y ello desde el propio Estatuto, al establecer 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 basado en aquel Régimen, que sólo puede obtenerse desde un régimen tributario. En definitiva, las franquicias -y así lo ha entendido expresamente la STC 35/84, de 13 de marzo, al declarar "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 debe ser, posibilitando, al mismo tiempo, que en cada momento, se adecue ese ideal a las necesidades diversas, según criterios políticos. Por ello, 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 que las especialidades del REF se hayan caracterizado por la aplicación en el Archipiélago canario de una imposición indirecta sobre el consumo diferenciada de la aplicable en el territorio peninsular, diferencia que viene garantizada en el bloque de la constitucionalidad concerniente al REF.

4. Por lo que atañe al contenido del REF y su garantía, ya se ha expresado que éste se conforma jurídicamente como una excepción o incluso como una especificación al régimen económico-fiscal general del Estado, basada en unos principios definitorios que, como este Consejo ha precisado en diferentes Dictámenes (cfr. especialmente DDCC 5/86, de 28 de febrero y 9/89, de 28 de julio), son susceptibles de graduaciones de diferente entidad en su aplicación práctica. En su vertiente fiscal, tal Régimen viene definido: a) por un contenido material que, esencialmente, consiste en un trato fiscal favorecedor de los sujetos pasivos de Canarias consistente en determinadas reducciones de los tipos impositivos aplicables

en el resto del territorio nacional y determinadas exenciones que configuran lo que pudiéramos denominar un favorable diferencial fiscal sustantivo; a ello se añade b) una especial protección dispensada por la Constitución (disposición adicional tercera) y el Estatuto de Autonomía (art. 45), lo que conforma una garantía constitucional de intensidad diferenciada en función de las "áreas" del REF a las que se afecte -"núcleo" y "zona periférica"- y de la entidad de los cambios que, en una u otra zona, puedan plantearse.

En efecto, una eventual iniciativa modificadora de los principios fundamentales del REF, tal como se les define en el art. 45.1, EACan, debe necesariamente comportar una reforma del Estatuto de Autonomía, y si tal reforma implicase una absoluta parificación de Canarias con el régimen común del Estado, habría de estar inevitablemente precedida de una reforma expresa de la disposición adicional tercera de la Constitución. Si, por el contrario, se tratase de introducir cambios en las ordenaciones vigentes dentro de los márgenes que permite una inteligencia flexible de dichos principios -que siempre se han considerado compatibles con ordenaciones que comporten atenuaciones o flexibilizaciones de los mismos- sería preceptivo recabar el Informe previo del Parlamento de Canarias. Si, finalmente, el cambio que se prevé en el REF puede producirse como consecuencia de un Proyecto de legislación financiera y tributaria no directamente orientado a modificar el REF, sino a producir una ordenación general en el conjunto del Estado que, prácticamente, pudiera incidir en aquél, ello comportaría la necesidad de un trámite de audiencia del Parlamento canario en los términos del art. 45.4, EACan.

Por lo que respecta al alcance de la omisión de los trámites de "informe" o de "audiencia" exigidos en las normas estatutarias, es pertinente la remisión a la doctrina del Tribunal Constitucional sentada en la Sentencia 35/84, conforme a la cual "puede ser útil la aplicación de la doctrina existente, emitida a propósito del procedimiento administrativo, bien que con las necesarias matizaciones, ya que no cabe transportarla *mutatis mutandis* a este campo constitucional. En este sentido, ninguna duda se ofrece acerca de que nos hallamos ante informe o audiencia no facultativo, sino preceptivo, pues así resulta de lo imperativo de las expresiones utilizadas en los repetidamente invocados textos constitucionales (...). En cuanto al alcance o efectos de la omisión del trámite (...), si la omisión de informes o audiencias preceptivas en el procedimiento administrativo determina normalmente incidir en un vicio esencial, causante de la anulabilidad del acto o disposición final,

en el orden de la materia objeto de este recurso, la imperativa exigencia del trámite establecida en textos de índole constitucional, así como el rango y carácter del órgano llamado a evacuarlo, y no menos el alcance y trascendencia de la materia objeto de la disposición, conducen inexcusablemente a entender que la repetida omisión es una violación que entraña la inconstitucionalidad", en este caso, de la acción legislativa que se haya ejercido.

Cuestión fundamental es la que se refiere a los efectos del Informe, aspecto que, ante el silencio de las normas constitucional-estatutarias conformadoras de la garantía y la falta de una adecuada definición jurisprudencial, ha de deducirse de la garantía misma y, particularmente, de la significación que hay que pensar ha querido atribuir el Legislador estatuyente a su distinción entre Informe favorable y no favorable y a su exigencia de un *quórum* reforzado para el primer supuesto (cfr. art. 45.3, EACan). Desde luego, tal y como este Consejo expresó en su DCC 5/86, "cuando el Legislador estatuyente ha distinguido los dos supuestos que (...) se recogen en el art. 45.3, EACan -Informe favorable/Informe no favorable- parece incuestionable que ha querido atribuir efectos jurídicos distintos a uno u otro supuesto (de lo contrario le hubiese bastado con la exigencia del Informe, sin más, tal como hace en la hipótesis del art. 45.4 con el trámite de audiencia). Por otra parte, al exigir un *quórum* más elevado para el supuesto de Informe favorable a la modificación propuesta, es evidente que se está haciendo depender la reforma de este fundamental aspecto del REF de Canarias de la explicitación a través de sus legítimos representantes, de una voluntad acorde de la gran mayoría del pueblo canario. Luego, el Informe no favorable, al acreditar que no se cuenta con esa gran mayoría, obstaría a la reforma".

"Cabe razonablemente entender -se decía también- que, mientras la falta del Informe favorable entraña un efecto optativo -en el sentido de que, comprobada la falta del nivel del consenso requerido, el Parlamento del Estado debiera desistir de su propósito de reforma-, el Informe favorable vincularía al Parlamento nacional -en el sentido de que, habiéndose expresado un alto nivel de consenso sobre la reforma propuesta por dicho Parlamento, no cabe ya aprobar una normativa diferente de la propuesta (aunque, naturalmente, sí cabría desistir de la reforma propugnada)-".

En efecto, parece claro que cuando el Legislador estatuyente excepciona respecto del Informe del Parlamento la regla de la simple mayoría incorporando un *quórum* que rebasa con creces la mayoría absoluta, no es posible entender que tal hecho carece de consecuencias jurídicas. En esta línea, resulta razonable entender que se está queriendo contar con un asenso de la Comunidad Autónoma superior al de una ocasional mayoría de gobierno, dada la trascendencia del objeto de la modificación legal que se proyecta, siendo dudoso que tal nivel de compromiso político no comporte recíprocos compromisos por parte de las instituciones centrales del Estado.

Por todo ello, resulta razonable entender que tras el dispositivo que regula el precepto analizado late un fondo pactista o, si se quiere, un complejo de lealtades recíprocas que debe impedir sustanciales alteraciones de lo favorablemente informado en su ulterior tramitación por las Cortes Generales.

No parece lícito a este Consejo ir más allá de lo expresado, pues una cosa es extraer de los preceptos las consecuencias lógicas incuestionables y otra bien distinta suplantar imaginativa e interesadamente al Legislador -constituyente, estatuyente u ordinario-. En cualquier caso, sin embargo, es evidente: a) que la garantía analizada contiene los elementos esenciales requeridos para una eficaz protección de la posición de la Comunidad canaria respecto de las modificaciones o afectaciones del REF; y b) que para evitar rigideces o bloqueos que pudieran afectar a la fluidez de los procesos normativos o, lo que es peor, ocasionar como en el presente caso impugnaciones por desconocimiento o violación de aquélla, pudiera ser aconsejable introducir en el procedimiento de tramitación de las leyes estatales con incidencia en el REF un trámite de información motivada a la Cámara autonómica con posibilidad de nueva expresión del parecer de ésta, toda vez que en el desarrollo del *iter* legislativo se incorporan innovaciones de las que inicialmente no conoció la Cámara autonómica.

5. Por lo que atañe a la eficacia y grado de concreción material de los principios contenidos en el Estatuto, hay que entender que el precepto del mencionado art. 45.1 contiene una norma "principal" de la que deriva, si no un mandato, sí cuando menos una prohibición de establecer un régimen económico-fiscal que, en algún modo, no responda a los mencionados principios. Lo cual, dicho en otros términos, supone que no basta con que se cubran los trámites formales de información,

consulta o audiencia que expresa o implícitamente se contemplan en los números 2, 3 y 4 del mencionado art. 45 del Estatuto de Autonomía, sino que, además, las regulaciones que en su caso sustituyan al régimen económico-fiscal especial vigente deben -salvo supuestos de reforma estatutaria o constitucional- respetar los indicados principios, por limitado que este respeto pudiera resultar.

Ahora bien, la indeterminación inherente a la generalidad de los enunciados del art. 45.1 obliga a una labor interpretativa que, más allá de la mera literalidad del texto, haga aflorar el sentido que haya de atribuirse al precepto. Es decir, son pena de sostener (contra toda lógica constitucional-estatutaria) que la presencia en el Estatuto del mencionado precepto persigue el cuestionable objetivo de "cubrir el expediente", ofreciendo una garantía que a nada obliga a los sujetos competentes para intervenir al respecto -dada la generalidad o el carácter "vacío" que en sí mismos tendrían los enunciados que lo integran- hay que entender que lo que se quiso proteger y efectivamente protege el Estatuto es un modo determinado de entender dichos principios. La obligada concreción de estos conceptos plantea el problema fundamental de dilucidar si los mismos son meros "enunciados vacíos" (es decir, simple rótulos que los poderes públicos destinatarios pueden llenar libremente de cualquier contenido, siempre que éste no comporte su absoluta o frontal negación) o si, por el contrario, encierran un contenido insuprimible que han de respetar los órganos a quienes corresponde su concreción.

Tales principios, sin embargo, no son por su propia esencia algo definible *a priori*, sino sólo por referencia a un estado de opinión generalizado sobre el objeto y los fines de la indicada protección constitucional-estatutaria. Tal opinión se traduce en una imagen característica que por su propia naturaleza es dinámica, evolutiva, circunstancia que permite hacer compatible la protección esencial con la adaptación a las cambiantes circunstancias del devenir histórico. En este sentido, no resulta inoportuno recordar que los referidos principios definitorios del REF no han sido en ningún caso objeto de una concreción "pura" o libre de importantes excepciones. De tal modo que la imagen social de los mismos, más allá de las diferentes concreciones históricas de este régimen especial, se concreta en un régimen singular en el que coexisten las reiteradas franquicias con ciertas normas que al graduar sus efectos o atenuar su intensidad no suponen sin embargo, en ningún caso, su supresión, por lo que -como se ha reconocido en la STC 35/84- coexisten armónicamente en dicho

régimen los principios de libertad comercial y las franquicias con excepciones concretas que responden a finalidades determinadas. Unas excepciones, sin embargo, que no comportan en ningún caso tipos impositivos superiores a los correspondientes aplicables en el resto del territorio del Estado.

6. En este análisis de la norma "principal", no puede hacerse abstracción de los fines de la garantía de la que dicha norma forma parte, pues resulta obvio que la omisión de esta perspectiva convertiría a dicha norma -ya de por sí constitucionalmente débil por su eficacia vinculante indirecta aunque inmediata- en algo sustancialmente inoperante si se pierde de vista que su objetivo es el aseguramiento de un diferencial fiscal favorable y sustantivo que ha constituido la esencia histórica del REF y constituye hoy el objetivo último de su garantía constitucional-estatutaria y con ello de la norma del art. 45.1, EACan.

No se puede, en efecto, perder de vista que la especialidad fiscal canaria no es un privilegio histórico ni un trato discriminatorio injustificado sino, por el contrario, la expresión de un continuado propósito del Estado -cuyos orígenes pueden muy bien remontarse a los momentos iniciales de la incorporación de Canarias a la comunidad nacional- de contribuir mediante un trato fiscal ventajoso a favorecer condiciones adecuadas de desarrollo económico y social de una parte del territorio nacional que por sus específicas condiciones geográficas y económicas ostenta una constante y permanente relación de desventaja con el resto de aquél. Precisamente, por tales circunstancias, es por lo que es imposible analizar la garantía constitucional-estatutaria del REF desde una perspectiva puramente formal en la que no se contemple la función correctora de unas situaciones de desventaja a las que obedece aquél. Lo cual debe llevarnos a afirmar que garantizar el REF no es sólo asegurar un diferencial fiscal "favorable" sino, además, "sustantivo"; esto es, proporcionado a la función correctora que históricamente tiene encomendada y que hoy garantizan los preceptos constitucional y estatutarios. Además, cualquier pretensión de considerar la garantía analizada desde la perspectiva exclusivamente formal de la especialidad procedimental que la misma comporta a la hora de instrumentar normativamente su modificación o afectación, pugna con las consecuencias que se deducen de la interpretación de los preceptos constitucionales y estatutarios en que aquella se contiene, convenientemente situados en el contexto normativo del que los mismos forman parte. Un contexto del que ni están ni pueden estar ausentes los preceptos de los artículos 9.2, CE (respecto del deber de los poderes públicos de "promover las



condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas") y 138.1, id. (en relación con la legitimidad de los tratamientos especiales que resulten precisos para el aseguramiento de la realización efectiva del principio de solidaridad "atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular").

Así pues, con esta finalidad aseguradora de un diferencial fiscal favorable y sustantivo -en el que, en esencia, se traduce el REF- no puede verse una garantía de anacronismo e inmovilidad, sino la seguridad de que, hoy como ayer, tenga asegurado Canarias ese trato fiscal diferenciado y beneficioso que permita o favorezca la equiparación de las condiciones en las que, dentro del sistema económico-social nacional, se desenvuelve el subsistema autonómico canario.

7. Por lo que atañe a los límites del REF, éste posee una cierta conformación elástica de sus perfiles. Así ha sido históricamente, aunque hoy este proceso está en fase de inversión, desde que se ha aprobado la Ley 20/91, de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF, y se encuentra en avanzado estado la redacción del Proyecto regulador de los aspectos económicos del mismo. Debe asimismo significarse en este punto que la competencia del Estado para ordenar el REF de Canarias no tiene una asignación competencial expresa; un *nomen iuris* que circunscriba la materia sobre la que el Estado actúa sus potestades. Es éste el que decide, tras la actuación de los mecanismos de información recíprocos que estime necesarios en el ejercicio de sus competencias, la inclusión *ex novo* en el REF de materias hasta entonces ajenas a él.

Ahora bien, no es posible hacer una inversión del mecanismo de deducción de la competencia, de forma que se entienda que forman parte del REF de Canarias todas aquellas medidas fiscales o económicas que se apliquen o afecten, incluso nominalmente, a Canarias; pues no hemos de olvidar que Canarias forma parte del Estado y su territorio es también ámbito donde se ejercen las competencias estatales. Canarias no es, en suma, territorio exento del ejercicio de esas competencias.

El REF, como es sabido, es en cierta medida una excepción del régimen general de determinadas materias que modula, aunque con fundamento constitucional, el principio de igualdad, para incentivar el desarrollo económico y social de las Islas. Pero toda excepción, también ésta, debe ser interpretada en sus propios términos y

dentro de los límites definidos por el parámetro constitucional-estatutario so pena no ya de quebrar tal parámetro, sino de alterar sustancialmente la naturaleza del propio REF, vaciándolo de contenido por pretender incorporar al mismo indiscriminadamente cualquier medida que tenga como referente el territorio de Canarias. De ello resulta que si la norma no se incluye indubitadamente en el REF, hay que entender, en principio, que la medida de que se trate, sea cual fuere, se integra entre las generales que puede adoptar el Estado al amparo de las competencias que le son constitucionalmente reconocidas.

Se ha de hacer, en suma, un esfuerzo de concreción que permita no sólo determinar qué carta de naturaleza deben tener las ordenaciones concernientes al REF de Canarias, sino también aislar en cada caso ante qué clase de norma nos encontramos, pues siendo el competente para aprobarlas el mismo ente, el Estado, el resultado son disposiciones relativas a realidades ordinamentales diferentes. Y es que, si no se partiera de una interpretación ponderada, en los términos expuestos, de los límites del REF, se podría llegar a la conclusión de que cualquier medida que interese o incida en Canarias se debería integrar en aquél, lo que supondría, por la garantía cualificada existente, enervar la competencia general del Estado, que se extiende a todo su territorio, también al de esta Comunidad Autónoma.

Finalmente, para concluir estas consideraciones generales, ha de señalarse que la necesidad de identificación y de sustantividad del REF viene impuesta por el propio marco constitucional-estatutario que le sirve de garantía. En efecto, en el REF histórico pre-constitucional, de Estado unitario y legislación general uniformadora, corolaria de aquél, la excepción en que consistía el REF, contribuía a sostener que cualquier medida, sea cual fuere, que singularizara a las provincias canarias y tuviera conexión con aspectos fiscales y económicos, se entendía integrante de tal Régimen. La situación, sin embargo, se hace más compleja desde que el contenido y límites del REF se mide conforme al parámetro constitucional-estatutario, siendo así que el Estado, además de las competencias con efectos singulares en una Comunidad Autónoma y de la que legitima la adopción de medidas propias del REF, puede actuar otras que específicamente tengan en cuenta la condición insular de esta Comunidad Autónoma, no incluibles específicamente entre aquéllas (cfr. art. 138.1, CE). Ello obliga, consecuentemente, a depurar el parámetro con la mayor exactitud posible, debiéndose concluir, cuando menos, que no cualquier medida que produzca efectos en Canarias, *a fortiori*, incide en el REF, pues este razonamiento supondría una

expansión tan desmesurada del mismo que significaría no sólo su desnaturalización, sino también el desconocimiento de la ordenación competencial y la organización territorial del poder articuladas por la Constitución.

## V

En consecuencia, se puede decir que en estos momentos el contenido fiscal, de carácter indirecto, del REF se constituye por el Impuesto General Indirecto Canario (que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes), el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias (que grava la producción o elaboración, así como toda clase de bienes muebles en las Islas Canarias) y, finalmente, por un régimen diferenciado, salvaguardador del diferencial fiscal canario, de tributación estatal indirecta aplicable en Canarias, exigible, con carácter general, a menor tipo que en el resto del territorio tributario común. Esta situación era la existente hasta la publicación de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que los clasifica (art. 1.2) en Impuestos Especiales de Fabricación y sobre Determinados Medios de Transporte. Nos encontramos, pues, con una ordenación fiscal no homogénea en cuanto a su contenido y efectos, como se verá, pero sí en cuanto toda ella concreta una singularidad de la tributación de que se trata en cada caso, singularidad directamente conectada con las exigencias derivadas del REF de Canarias.

En efecto, se podría decir que la ordenación fiscal del REF de Canarias no tiene homogeneidad normativa, siendo producto de la competencia estatal, que es la ordenadora tanto de la Hacienda General con aplicación en Canarias como del mencionado REF. Existe, pues, por lo que a la tributación indirecta atañe, una pluralidad de instrumentos tributarios cada uno de los cuales caracteriza o singulariza un nivel distinto de "especialidad fiscal".

1. En primer lugar, nos encontramos con lo que podríamos denominar el núcleo central de la tributación indirecta atinente al REF de Canarias. Núcleo tributario en la medida en que se refiere a la imposición más directamente vinculada a los fines para los cuales se ordena aquella institución. Nos estamos refiriendo a los expresados IGIC y API, siendo ambos el instrumento mediante el que el Estado ha procedido a

"adaptar y actualizar los preceptos fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico Fiscal de Canarias, ajustándolo a las actuales y previsibles condiciones socioeconómicas del Archipiélago, garantizando a la vez a las Corporaciones insulares canarias la suficiencia financiera, especialmente, a través de los ingresos regulados en la misma" (art. 1); precepto que viene a reiterar el art. 1 de la expresada Ley de 22 de julio de 1.972, la cual pretendía ratificar, actualizándolo, el tradicional régimen de franquicia de las Islas Canarias, y establecer un conjunto de medidas económicas y fiscales encaminadas a promover el desarrollo económico y social del Archipiélago, creando a tal fin los Arbitrios Insulares a la Entrada de Mercancía y Lujo, que en buena medida han sido sucedidos por los tributos creados por la Ley 20/91.

Este primer nivel o núcleo tributario tiene unas peculiares características, tanto en cuanto atañe a la naturaleza y carácter de los tributos, como al procedimiento tributario, destino de los recursos e intervención de la Comunidad Autónoma en relación con los mismos.

En efecto, aquellos tributos son, desde luego, de carácter estatal (arts. 2 y 69 de la Ley 20/91), de aplicación exclusiva en Canarias (arts. 3 y 70 de la Ley 20/91), caracterizándose porque la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos "corresponderán a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Canarias" (arts. 62 y 90 Ley 20/91). Por lo que al destino de los ingresos atañe, se ha de significar que la recaudación líquida que con aquéllos se obtenga tiene como destino la financiación de la CAC y de las Corporaciones locales canarias.

En efecto, el art. 64 de la Ley 20/91 dispone que el importe de la recaudación líquida derivada del IGIC, descontados los gastos de administración y gestión, se distribuirá entre la Comunidad Autónoma de Canarias - a quien le correspondería el 50,35%- y los Cabildos Insulares -que percibirán el 49,65% restante-, de conformidad con lo establecido en la Ley 42/85, de 19 de diciembre, sobre Criterios de reparto de los ingresos procedentes de tributos regulados en el Capítulo II del Título II de la Ley 30/72, de 22 de julio (disposición adicional tercera, Ley 20/91). A su vez, conforme se dispone en el apartado b) del art. 64 de la Ley 20/91, la cuantía que corresponde a cada Cabildo Insular, deducidos los gastos de gestión, se distribuirá entre el propio

Cabildo (60 %) y los Ayuntamientos de su Isla (40 % restante), de acuerdo con las Cartas municipales o Bases en vigor en cada momento.

Por lo que atañe al API, la disposición adicional primera de la Ley 20/91 dispone que el importe de su recaudación será entregado por la Comunidad Autónoma a los Cabildos Insulares para su distribución entre las Corporaciones locales canarias, con arreglo a los criterios y disposiciones aplicados respecto del importe de la recaudación de la tarifa general del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, o por lo que dispongan las leyes territoriales que lo regulan.

Existe, pues, como característica sustancial de aquel grupo de tributos, una afectación finalística de los recursos que con los mismos se recauden.

Es posible asimismo apreciar, consecuencia de su carácter tributario nuclear, la regulación por la expresada Ley 20/91 de ciertas especialidades procedimentales reconocidas a la Comunidad Autónoma de Canarias, a quien se le atribuyen ciertas competencias en orden a incidir en alguno de los elementos configuradores de aquellos impuestos. Así, según preceptúa la disposición adicional décima.dos de la Ley 20/91, "la Comunidad Autónoma de Canarias, de conformidad con lo previsto en el art. 32 del Estatuto de Autonomía, regulará reglamentariamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos". En este sentido, el apartado 3 de aquella disposición atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia para "contestar las consultas tributarias" que se planteen en relación a tales impuestos, aunque con la cautela de que en ocasiones -afección a otros impuestos y a la localización del hecho imponible- se precisa el informe previo del Ministerio de Economía y Hacienda.

En orden a lo expresado, la Ley 20/91 (disposición adicional octava.2), reconoce, como no podía ser de otra forma, la competencia del Estado para modificar en su Ley de Presupuestos los tipos de gravamen del IGIC; modificación en cualquier caso que no es libérrima toda vez que la Ley la condiciona no sólo a los límites previstos en el art. 27 de la Ley 20/91, sino también a que tal modificación se efectuará "a iniciativa de la Comunidad Autónoma de Canarias, que oirá previamente a los Cabildos Insulares". Modificación que el art. 85 de la Ley 20/91 dispone asimismo en relación

con los tipos de gravamen del API, que "podrán ser aumentados por el Gobierno hasta un límite de un 15% o disminuidos hasta un límite del 30% de su importe inicial" debiéndose, asimismo, efectuar dicha modificación a propuesta de la Comunidad Autónoma de Canarias, que oirá previamente a los Cabildos Insulares.

2. En segundo lugar, y por lo que a la imposición general indirecta atañe, recuérdese que la misma se caracterizaba por singularizarse en Canarias con una presión fiscal menor que la del resto del Estado. En relación con tal imposición, que es a su vez producto del ejercicio de la competencia estatal en la materia, en Canarias no se exigen algunos tributos, como el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, ni, cuando estaba vigente, el Impuesto estatal sobre el Lujo. Asimismo, la imposición especial se singularizaba en Canarias no sólo por la no exigencia de algunos de sus tributos, sino porque los que se exigían lo eran, con carácter general, con una presión fiscal menor que la prevista para el territorio tributario común.

Ahora bien, tras la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es posible aislar dentro de la imposición especial distintos regímenes, en los términos que resultan de la expresada Ley. En efecto el art. 1.2 de la misma, que clasificaba a tales Impuestos en "de Fabricación" y "sobre Determinados Medios de Transporte", distingue entre los primeros (art. 2) a los Impuestos sobre el Alcohol y la Bebidas Alcohólicas (Impuestos sobre la Cerveza; sobre el Vino y Bebidas Fermentadas; sobre Productos Intermedios; sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco; en tanto que el segundo, que es de nueva creación, sujeta un hecho imponible hasta ahora no sujeto, con las especialidades que posteriormente se verán.

En efecto, por lo que atañe a la aplicación de tales Impuestos Especiales en Canarias, se ha de significar que el art. 3 de la Ley 38/92, tras declarar que "los Impuestos especiales de Fabricación se exigirán en todo el territorio español a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla", prescribe sin embargo, que "en las condiciones establecidas en la presente Ley los Impuestos sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas serán exigibles también en las Islas Canarias"; todo ello sin perjuicio de "los regímenes tributarios especiales por razón del territorio".

Siendo un tributo estatal, pero no contenido en el núcleo fiscal del REF -toda vez que son tributos exigidos en todo el territorio nacional, sin perjuicio de las

especialidades derivadas de los regímenes tributarios especiales- lógico es que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los mismos corresponda al Estado (arts. 18 y 71 de la Ley 38/92), razón por la que, consecuentemente, la recaudación líquida derivada de aquella específica forma de tributación corresponderá a la Hacienda General, es decir al Estado.

Sin embargo, la Ley 38/92 -que es reconocedora de la necesidad de una imposición especial diferenciada en Canarias, en la medida que excluye de su ámbito territorial de aplicación a los Impuestos sobre Hidrocarburos y Labores del Tabaco- además de reconocer, aunque no generalizadamente una tributación menor en los tributos que sí son aplicables, introduce con ocasión de la creación del nuevo Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte una especialidad sustancial que aísla al expresado tributo en relación con los del resto de su condición, aproximándolo en mayor medida que la restante tributación especial al núcleo fiscal del REF.

En efecto, el art. 74 de la expresada Ley 38/92 dispone que a la recaudación del mismo "será de aplicación lo previsto en el art. 64 y en la disposición adicional tercera de la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias"; es decir, la financiación de las Corporaciones locales canarias. Financiación que, recuérdese, es uno de los objetivos fundamentales que pretende perseguir la adaptación y actualización de los aspectos fiscales del REF, sobre la base precisamente de los tributos integrantes del núcleo fiscal, es decir, el IGIC y el API.

Desde luego, sea cual fuere la interpretación que se sostenga en relación con aquel precepto, no es posible desconocer que la "renuncia" del titular del Impuesto a lo recaudado con el mismo, que es entregada a la Comunidad Autónoma de Canarias a los efectos expresados, tiene una conexión cierta e indubitada con el REF de Canarias.

Debe señalarse que la Ley 38/92, con dudosa corrección técnica -que genera, como se verá, infracción constitucionalmente relevante-, persigue un doble objetivo, deducido de la regulación que contiene. De una parte, procede a regular, con el alcance ya expresado, la nueva imposición especial exigible en lo sucesivo. De otra, modifica, mediante su disposición adicional tercera, los Anexos II y III a que hace

referencia el art. 27.1.c) de la Ley 20/91 (los tipos incrementados del IGIC), resultando la reducción de los productos sometidos al tipo del 24%, que queda limitado a la producción, distribución y cesión de derechos de las películas cinematográficas para ser exhibidas en las salas "X", así como la exhibición de las mismas, pasando en lo sucesivo a tributar por el tipo del 12%. Se ha operado, pues, aunque indirectamente, una reducción de los tipos del IGIC instrumentada mediante una Ley destinada en principio a regular una tributación cualificadamente diferente.

Pero al margen de esta cuestión -que podría afectar a la seguridad jurídica, que exige que el Legislador persiga la claridad y no la confusión normativa, STC 46/90, de 15 de marzo- ha de señalarse, lo cual es ya una observación sustancial, que la modificación de los tipos del IGIC se ha efectuado de forma contraria a los principios definidores del REF y, consecuentemente, en oposición a su garantía constitucional-estatutaria. Pues, debe recordarse que la modificación de los tipos de gravamen del IGIC se deberá efectuar a iniciativa de la Comunidad Autónoma de Canarias y previa audiencia de los Cabildos Insulares, no constando ni aquella iniciativa ni esta audiencia, por lo que el Estado ha conculcado la expresada garantía procedimental que se reconocía a la Comunidad Autónoma como consustancial al núcleo fiscal del REF. Conclusión a la que se llega con independencia de que el Estado sea efectivamente el competente para ordenar el REF, algo ciertamente no incompatible con la obligación de acomodar su ejercicio al procedimiento legislativo complejo que se prescribe para proceder a modificar el REF en lo que atañe al IGIC, lo que implica que dicha competencia estatal, que nadie discute, sólo puede ejercerse si la Comunidad Autónoma destinataria de aquel régimen especial así lo insta.

Ciertamente, se podría argüir que la modificación efectuada por la Ley 38/92 no es técnicamente de los tipos, sino que la misma se ha limitado a alterar la ubicación, en relación con los diferentes tipos exigibles, de algunos productos. Sin embargo, la indicada modificación no consiste precisamente en la introducción de productos nuevos; al contrario, implica de hecho que algunos productos que antes tributaban por el tipo incrementado ahora lo harán por un tipo más bajo, lo que supone *de facto* una disminución de la presión fiscal a la que en lo sucesivo se les somete, así como, como es obvio, una disminución de los rendimientos generados, con la consecuente afección de los ingresos que en su caso corresponderían a las Corporaciones locales canarias.



Pero es que, además de la conculcación de ese nuevo aspecto incorporado por los referidos preceptos de la Ley 20/91 al complejo normativo garantizador del REF significados por la preceptividad de la iniciativa autonómica previa y audiencia a las Corporaciones insulares, ha de recordarse que la introducción de cambios en las ordenaciones vigentes dentro de los márgenes que permite la necesaria inteligencia flexible de los principios sobre los que se vertebra el REF, en los términos que resulta del art. 45.1 del Estatuto de Autonomía, debe ir precedida del Informe previo del Parlamento de Canarias previsto en el art. 45.3 de aquel Estatuto. Y si bien es cierto que dicho Informe fue efectivamente solicitado, no lo es menos que se ha hecho caso omiso de las observaciones contenidas en el mismo.

El Pleno de la Cámara autonómica, en efecto, en sesión celebrada el 11 de noviembre de 1.992, aprobó por 36 votos a favor, 13 en contra y 5 abstenciones, el Informe solicitado por el Estado en relación con el Proyecto de Ley de Impuestos Especiales, dándose con ello cumplimiento a la garantía formal de la intervención autonómica. Sin embargo, desde el punto de vista material, debe significarse, que el expresado Informe es en ciertos aspectos contrario a la regulación estatal proyectada. Concretamente, se opone a las razones señaladas en la exposición de motivos del Proyecto para la aplicación del mismo en Canarias, así como al nuevo Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; siendo por el contrario conforme con la regulación propuesta en relación a los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

La objeción fundamental de la Cámara autonómica se centra en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, proponiendo la incorporación de un Libro tercero, Título único, (Impuesto Especial de Matriculación de Determinados Medios de Transporte) en la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con el que, a juicio del Parlamento, aquel Impuesto guarda estrecha e íntima relación.

Desde luego, del tenor de la Ley 38/92 se desprende que, esencialmente, el Estado no introdujo en el Proyecto de Ley de referencia ninguna de las propuestas efectuadas por la Cámara autonómica en el Informe de referencia; y que, por el contrario, incorporó con posterioridad alguna modificación en aquel Proyecto, relativas al hecho imponible, art. 65.1.a).3º).1) y 65.2; al régimen de exenciones,

art. 66.2; al tipo impositivo, art. 70; y a las disposiciones particulares en relación con el Régimen Económico Fiscal de Canarias, art. 74. Todo ello sin que, como hubiera sido exigible de conformidad con la finalidad protectora derivada de la garantía procedimental expresada a través del Informe parlamentario, se diera cuenta y razón motivada de la no aceptación de las consideraciones efectuadas por el Parlamento de Canarias, ni se solicitara nuevo parecer sobre las razones que aconsejarían la introducción de nuevos contenidos en el Proyecto de Ley de referencia.

De conformidad con lo razonado precedentemente en relación a los efectos de aquella garantía, ciertamente -y sin perjuicio de reiterar no ya la conveniencia sino la necesidad de la articulación de un específico procedimiento legislativo cuando iniciativas legislativas del Estado traten de incidir en el REF de Canarias- se debe concluir que el equilibrio entre el ejercicio de la competencia estatal y la garantía precautoria del Estatuto de Autonomía no puede resolverse, sin más, cumpliendo el trámite y actuando posteriormente, no ya sin atender inmotivadamente el Informe resultante de aquel trámite, sino introduciendo nuevos contenidos que la Comunidad Autónoma de Canarias no ha tenido la oportunidad de analizar, como resulta exigible en base a la reiterada garantía constitucional y estatutaria del REF. Consecuentemente, aquella actuación estatal no informada previa y preceptivamente por el Parlamento autonómico deviene en inconstitucional por lesión de dicha garantía.

3. Por lo que atañe al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte -que se encuentra en relación conexas con el núcleo fiscal del REF-, se ha de significar que, como expresa la exposición de motivos de la Ley 38/92, su "creación" deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes, obedeciendo tales tipos no sólo a la capacidad contributiva puesta de manifiesto en la adquisición de los productos gravados, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos; es decir, cumplía además de la evidente función fiscal una relevante finalidad parafiscal, de conformidad con lo que dispone expresamente el art. 4 de la Ley General Tributaria, según el cual los tributos además de ser medios de recaudar ingresos públicos han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional; siendo intrascendente a efectos constitucionales que la función extrafiscal

del sistema tributario estatal no aparezca explícitamente reconocida en la Constitución, aunque "dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (...) dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados" (STC 37/87, de 26 de marzo).

Parece ser, pues, que el tipo incrementado del IVA del 33%, aplicable a los vehículos accionados a motor en los términos que resultan del art. 29 de la Ley 30/85, del IVA -por exigencias de la política de armonización de las Comunidades Europeas- fue reducido, con efectos del 1 de enero de 1992, mediante la Ley 31/91, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para 1.992, al 13%. Como consecuencia de la reducción de la presión fiscal indirecta correspondiente al territorio tributario general (IVA), la garantía constitucional y estatutaria del REF exigía *a fortiori* la reformulación de los tipos del IGIC -equivalente en la Comunidad Autónoma de Canarias a la función del IVA- hasta unos niveles tales que hicieran posible que la presión fiscal para el mismo tipo de productos en la Comunidad Autónoma de Canarias fuera menor que la existente en el resto del Estado. Siendo, desde luego -por todo lo argumentado en relación con la naturaleza y contenido del REF- coherente la consiguiente reducción de los tipos del IGIC, lo que no puede evidentemente hacer el Estado es proceder a la expresada armonización sin respetar el orden de competencias constitucionalmente previsto y legalmente definido por el propio Estado. Al fin y al cabo, como expresa la STC 252/88, de 20 de diciembre, "los conflictos a que dé lugar la ejecución de las Directivas comunitarias han de ser resueltos de acuerdo con las normas internas de delimitación competencial, sin que ni el Estado ni las Comunidades Autónomas puedan considerar ampliado el ámbito propio de competencia en virtud de lo dispuesto en esas Directivas".

Desde luego, podría argüirse que en la medida que el Estado mediante la creación del aquel específico Impuesto Especial está simplemente actuando su competencia exclusiva en materia de Hacienda General, de la que la imposición especial es simple expresión, en nada puede perjudicar las competencias autonómicas en la materia -y, por extensión, al REF- pues el ejercicio de competencias que son propias no puede lesionar competencias ajenas y, por ello,

producir infracción constitucional del orden competencial. Esto es así por lo que respecta a la creación de impuestos especiales integrantes del que se podría denominar segundo nivel de la imposición especial, (constituido por impuestos, estatales, que se singularizan en Canarias, por exigencia de la franquicia al consumo estatutariamente prevista, por una presión fiscal menor). Ahora bien, el expresado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ostenta una singularidad que, como se vio anteriormente, lo aproxima en mayor medida al núcleo fiscal del REF, toda vez que, de conformidad con el art. 74 de la Ley 38/92, su recaudación se destina a la financiación de las Corporaciones locales canarias, uno de los objetivos expresamente reconocidos como a perseguir por la Ley 20/91, y para lo cual, precisamente, se crea el IGIC y el API. Consecuentemente, en la medida que el nuevo Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte pretende, por lo que a Canarias atañe, sufragar el déficit financiero de las Corporaciones locales producido por la pérdida de recursos ocasionada por la bajada de los tipos del IGIC a consecuencia de la armonización comunitaria, en Canarias, además de exigirse tipos más bajos que los aplicables en el resto del Estado de conformidad con la disposición transitoria séptima.3, Ley 38/92, la recaudación generada por tal Impuesto está sustancialmente conectada con los fines perseguidos por el REF, conclusión que produce importantes efectos.

Debe advertirse en este punto que el Estado cuando creó el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte como impuesto especial no estaba constitucionalmente limitado por los mismos condicionantes que operan con ocasión de la regulación de los demás impuestos especiales de aplicación histórica y presente en Canarias. La razón de que la expresada Ley atribuyera a la Comunidad Autónoma los rendimientos de tal impuesto estriba única y exclusivamente en la obligación, legal, estatutaria y constitucional, de que la financiación actual de las Corporaciones locales canarias no sufra quebranto sustancial. Por ello, es por lo que se ha venido afirmando que este impuesto indirecto especial estatal se encuentra próximo al núcleo fiscal del REF.

Por supuesto, el Estado sigue siendo competente para regular aquel impuesto en todos sus elementos tributarios, lo que ha concretado mediante instrumento reglamentario ejecutivo (RD 1623/92, de 29 de diciembre). Sin embargo, su proximidad al núcleo del REF, la conexión causal que se traba entre la modificación de los tipos del IGIC y su creación, y la especialidad en el destino de la recaudación

en Canarias, determinan que los actos de ejecución relativos al mismo debieran ser asimismo competencia de la Comunidad Autónoma. En primer lugar, porque la ejecución autonómica, de conformidad con las previsiones legales y reglamentarias estatales, no cuestiona ni enerva la competencia estatal en la materia, concurrente en cualquier caso con la competencia autonómica para la regulación del procedimiento administrativo fiscal derivado de "las especialidades del régimen (...) fiscal canario", competencia que ostenta esta Comunidad en el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca (art. 32.3 del Estatuto) y que se ha de conjugar, pues, con la competencia estatal para definir bases en la materia, que, por autodefinición, no pueden agotar el contenido íntegro de la materia susceptible de regulación, en tanto que ello lesionaría las competencias autonómicas de desarrollo legislativo y ejecutivo.

A este respecto, ha de traerse a colación la STC 227/88, de 29 de noviembre, conforme a la cual "la Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que ésta es una competencia conexa a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración. Así lo impone la lógica de la acción administrativa, dado que el procedimiento no es sino la forma de llevarla a cabo conforme a Derecho. De lo contrario, es decir, si las competencias sobre el régimen sustantivo de la actividad y sobre el correspondiente procedimiento hubieran de quedar separadas, de modo que al Estado correspondieran en todo caso estas últimas, se llegaría al absurdo resultado de permitir que el Estado pudiera condicionar el ejercicio de la acción administrativa autonómica mediante la regulación de detalle de cada procedimiento especial o paralizar incluso el desempeño de los cometidos propios de las Administraciones autonómicas si no dicta las normas de procedimiento aplicables en cada caso. En consecuencia, cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias".

Ciertamente, que no nos encontramos ante un supuesto en el que la competencia sustantiva o material, y por ende la procedimental, le corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias. No se puede olvidar, desde luego, que el Estado es el competente para ordenar todos aquellos aspectos relativos al REF. Sin embargo, el Estado no es absolutamente libre en la ordenación de tales aspectos, pues de aquel REF se deducen límites explícitamente concretados (como son la especialidad de un procedimiento legislativo complejo, la asignación finalística de los recursos que se consigan, así como la intervención de la Comunidad Autónoma en la gestión y liquidación de los tributos del núcleo fiscal del REF), y otros ciertamente implícitos, pero perfectamente tangibles si se efectúa el pertinente esfuerzo para llegar a esa deducción de conformidad con los principios rectores y finalistas a los que responde y obedece la específica institución económico fiscal que estamos considerando.

Por consiguiente, no procede la atribución a la Administración tributaria del Estado (art. 74 de la Ley 38/92) de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del rendimiento derivado del impuesto de referencia; todos ellos actos de ejecución que conforme lo expresado anteriormente debieran corresponder a la Comunidad Autónoma de Canarias, como corresponden asimismo tales funciones respecto del IGIC y del API. Bien entendido que la actuación de la Comunidad Autónoma de Canarias debe limitarse simplemente a desarrollar y ejecutar la legislación estatal en la materia o disponer lo pertinente para su ejecución. Solución en la que abundan no sólo razones de coherencia institucional del REF que estamos considerando, sino también razones de eficacia, racionalidad del sistema tributario y de economía de gastos de gestión, objetivos todos ellos que se conseguirían de ser una misma Administración tributaria -la autonómica- la competente no sólo para gestionar el IGIC y el API, en los términos de la Ley 20/91, sino también el expresado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, lo que se refuerza por la necesidad de evitar duplicidades burocráticas o el mantenimiento de Administraciones paralelas, que se traduciría en que un mismo bien (el objeto del impuesto de referencia) tributaría por el IGIC, previa realización de los pertinentes actos de gestión, liquidación y, en su caso inspección y sanción, por la Comunidad Autónoma, y, posteriormente, ante una Administración distinta (la estatal) por el expresado Impuesto Especial, cuya recaudación tendría el destino que ya se ha indicado.

Debe recordarse en este punto, a mayor abundamiento, que los recursos obtenidos con aquel impuesto, antes de su distribución a las Corporaciones locales canarias, deben reducirse en la cuantía a la que ascienden los correspondientes gastos de gestión estatal, gastos que mermarían la cuantía de los recursos definitivamente repartidos, en detrimento precisamente de la financiación de aquellas Corporaciones, siendo así que aquel impuesto, paradójicamente, se creó con el fin de subvenir la pérdida de financiación provocada por la bajada de los tipos del IGIC.

En relación con lo expresado, debe recordarse que la denominada Exacción sobre el Precio de las Gasolinas de Automoción en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, establecida por la Ley 47/80, de 1 de octubre, tributo de naturaleza estatal parafiscal, que la STC 35/84 declaró (en la medida que con la misma se pretendía compensar la pérdida de financiación de las Corporaciones locales canarias producida por el incremento de los Impuestos sobre el Lujo y otros Especiales en beneficio de los Ayuntamientos peninsulares, de los que quedaban marginados los de Canarias por no ser en esta Comunidad de aplicación tales impuestos) la necesidad de la perceptividad del Informe del Parlamento de Canarias con ocasión del Real Decreto Ley 1/83, de 9 de febrero, por el que se derogaba aquella Exacción, la cual en la medida que se articulaba en pro de uno de los fines básicos en los que se sustenta el REF de Canarias -financiación de las Corporaciones locales- el Tribunal Constitucional la estimó como integrante del contenido material del REF, declarando inconstitucional el expresado Real Decreto Ley.

Por el contrario, la disposición transitoria séptima.3, precepto que dispone para Canarias tipos más bajos que los exigibles en el resto del Estado, no incurre en inconstitucionalidad. Siendo evidente, por otra parte, que la referencia que se hace al Impuesto sobre el Valor Añadido no constituye un reenvío normativo, sino el referente necesario que motiva precisamente la específica imposición especial que se incorpora al Ordenamiento, sin que por ello tenga relevancia constitucional alguna. En igual sentido, carecen de relevancia constitucional las disposiciones derogatoria primera.2, final primera y final segunda; disposiciones que regulan, respectivamente, la vigencia de las normas reglamentarias sobre los impuestos especiales vigentes al 31 de diciembre de 1.992, en lo que no se opongan a la Ley o a la normativa comunitaria en materia de impuestos especiales; a la entrada en vigor de la Ley

38/92, y a la habilitación a la Ley estatal de Presupuestos para modificar la estructura de la tarifa, los tipos impositivos, los supuestos de no sujeción, las exenciones y la cuantía de las sanciones establecidas en la Ley 38/92.

La corrección constitucional de tales preceptos se sustenta, en el primer y segundo caso, en que, conforme resulta de la STC 46/90, de 15 de marzo, "nunca un Legislador autonómico puede disponer nada acerca del ámbito legislativo propio del Legislador estatal, ni puede decir nada sobre el momento de entrada en vigor de las leyes del Estado". Debiendo al efecto tenerse en cuenta que la Constitución atribuye al Estado, en su art. 149.1.8ª, competencia exclusiva en lo que atañe a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, siendo por ello competente para que, en el ámbito de su propia competencia en materia de Hacienda General, pueda disponer la vigencia de las normas reglamentarias existentes hasta tanto se apruebe el Reglamento ejecutivo de la Ley, solución por otra parte concorde con los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad, que determinan la corrección constitucional de una medida como la propuesta siempre preferible a la incertidumbre que se produciría de interesar y prosperar la pretensión de inconstitucionalidad que se aduce. Por lo que respecta a la habilitación a la Ley de Presupuestos, se ha de constatar que el límite constitucionalmente previsto (art. 134.7, CE) es el relativo a la creación de tributos, no a su modificación "cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea", previsión expresamente contemplada en la Ley 38/92 que es precisamente cuestionada, improcedentemente, en su constitucionalidad.

Por todo lo expresado, son inconstitucionales las referencias al Ministerio de Hacienda que se contienen en los arts. 65.2, 66.2 y 71 -cuestionados- de la Ley 38/92.

4. Finalmente, por lo que respecta al resto de impuestos especiales previstos en la Ley 38/92, es posible hacer las siguientes consideraciones, algunas de las cuales son puntualizaciones de lo expuesto hasta aquí en los apartados anteriores.

Se debe recordar que, por imposición de la franquicia al consumo consustancial al REF de Canarias según dispone el art. 45.1 del Estatuto, los tipos de aquellos tributos en Canarias eran, con carácter general, sustancialmente menores que los exigibles en el resto del Estado. Tal singularidad se complementaba con la exclusión en Canarias de ciertos impuestos especiales, como los de Hidrocarburos y Labores del



tabaco, exclusión que se confirma en el art. 2 de la Ley 38/92. Los impuestos que en este punto se han de considerar son los denominados Impuestos Especiales de Fabricación, teniendo tal condición: a) el Impuesto sobre la Cerveza; b) el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, c) el Impuesto sobre Productos Intermedios y d) el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Es desde luego significativa la regulación que se contiene en la disposición adicional decimotercera de la Ley 20/91, conforme a la cual "los bienes sujetos al Impuesto Especial de Alcoholes y Cervezas en Canarias no podrán tener una imposición superior a la vigente en cada momento en el resto del territorio nacional", precepto realmente sorprendente, no ya porque en la exposición de motivos de aquella Ley se decía expresamente que "no se incluye dentro del contenido de la presente Ley disposición alguna en relación a los impuestos especiales de naturaleza estatal, por lo tanto éstos seguirán gestionándose de igual forma que lo han sido hasta el presente", sino porque el que en su día fue Proyecto de Ley de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF -sobre el que este Consejo emitió su Dictamen 9/90- incluía en su preámbulo idéntica declaración de intenciones que la manifestada en la exposición de motivos de la Ley 20/91 (con la salvedad que en este caso no se incluyó disposición adicional alguna relativa a la posible equiparación de la imposición sobre Alcoholes y Cervezas en Canarias). Ciertamente, la expresada disposición adicional parece estar haciendo referencia a los denominados por la Ley 45/85, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e Impuesto sobre la Cerveza, siendo así que en la Ley 38/92, con esta misma denominación, se incluyen sendos Impuestos Especiales de Fabricación.

La nueva Ley procede a configurar nuevos impuestos no existentes anteriormente con la misma denominación. En efecto, en relación con lo expresado se puede comprobar que el Decreto 511/67, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido regulador de los Impuestos Especiales, incluía como hecho imponible del impuesto la producción de aguardiente y alcoholes etílicos de cualquier clase y origen, incluidos los desnaturalizados; la elaboración de bebidas alcohólicas embotelladas o a granel; así como la circulación de bebidas alcohólicas en envases de hasta tres litros de capacidad destinadas al consumo en la Península, Islas Baleares y Canarias, (art. 7), encontrándose no sujeta la elaboración de vinos -incluso vermouth-mistelas, vinos tiernos, y demás bebidas alcohólicas derivadas directamente del

mosto de uvas, siempre que su graduación alcohólica no exceda de 24 grados centesimales; así como la elaboración de cervezas, sidra y demás bebidas fermentadas o simplemente adicionadas con alcohol o aguardientes hasta una graduación de 15 grados centesimales (art. 8). Por su parte, el Impuesto sobre la Cerveza gravaba la fabricación de cervezas y sus sustitutivos (art. 29). Por su parte, la Ley 39/79, de 30 de noviembre, de Impuestos Especiales, que deroga el Decreto 511/67, somete al Impuesto sobre los Alcoholes Etilícos y Bebidas Alcohólicas la producción de aguardientes y alcoholes etílicos de cualquier clase o procedencia, incluso los desnaturalizados; la elaboración de bebidas alcohólicas (entre las que se encuentran las bebidas derivadas de alcoholes naturales, como los vinos mistelas, vinos tiernos, cerveza, sidra, bebidas obtenidas por fermentación y bebidas simplemente adicionadas con alcoholes o aguardientes); (arts. 6 y 7), declarándose no sujetas la elaboración, circulación o importación de vinos -incluso vermouth-, mistelas, vinos tiernos y demás bebidas derivadas directamente del mosto de uvas, sidra y demás bebidas obtenidas por fermentación de frutas frescas o sus mostos -por debajo de los límites de graduación que se señalan-, así como las bebidas con graduación igual o inferior a tres grados bien sean obtenidas por fermentación o por adición (art. 8). Finalmente, la Ley 45/85, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, que deroga la Ley 39/79, refuerza el componente extrafiscal de los impuestos especiales pretendiendo desincentivar el consumo de ciertos productos, compensando los gastos sociales ocasionados a la comunidad, sometiendo al impuesto la fabricación de alcohol, la elaboración de bebidas alcohólicas, la importación de alcohol y de bebidas derivadas, así como de las demás bebidas y otros productos que contengan alcohol por adición, en proporción superior al 3% (art. 11), incluyéndose dentro de las bebidas derivadas los aguardientes compuestos, los licores, los aperitivos, y las demás bebidas derivadas de alcoholes naturales, así como los extractos y concentrados alcohólicos, aptos para la elaboración de bebidas derivadas; considerándose alcohol el obtenido por cualquier procedimiento distinto de la simple fermentación, cualquiera que sea su origen y graduación, incluidos los aguardientes simples (art. 13).

En relación con la legislación citada, se ha de expresar que si bien el Decreto 511/67 excluía a Canarias del recargo en concepto de Arbitrio Provincial sobre los Impuestos Especiales de fabricación de alcohol, azúcar, achicoria, cervezas y jarabes y bebidas refrescantes, en la Ley 39/79, de 30 de noviembre, no se contenía ninguna referencia específica en relación a Canarias -aunque sí se diseñaba una amplia

relación de supuestos de no sujeción-; silencio que reitera la Ley 45/85, que tampoco incluye referencia específica a Canarias.

Pues bien, el art. 23 de la Ley 38/92 contiene disposiciones particulares para Canarias en relación con la aplicación de los Impuestos Especiales de Fabricación, debiendo señalarse al respecto que, conforme dispone su apartado 4, "el Impuesto sobre la Cerveza será exigible en Canarias a los tipos establecidos en el art. 26", es decir, al mismo tipo que el exigible para el resto del Estado.

Por su parte, el denominado Impuesto sobre Productos Intermedios -que son aquellos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1.2% e inferior o igual al 22%, y que no estén comprendidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza, ni del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas (art. 31)- será exigible en Canarias al tipo de 4.929 pts. por hectolitro (apartado 5 del art. 23), en tanto que el art. 34 dispone para el resto del territorio nacional un tipo de 6.300 ptas por hectolitro. Por su parte, el apartado 6 dispone para Canarias un tipo, para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, de 62.500 ptas. por hectolitro de alcohol puro, en tanto que, conforme el art. 39, el tipo exigido en el territorio tributario común será de 80.000 ptas. por hectolitro. Asimismo, y en relación con el expresado impuesto, los arts. 40.2.a).5º y b).5º y 41 de la Ley 38/92 disponen una tributación menor para los denominados régimen de destilación artesanal (aplicándose en Canarias, tanto por su tarifa primera como por su tarifa segunda, un tipo de 54.500 ptas. por hectolitro de alcohol puro y no 70.000 como se dispone para el resto del territorio estatal) y régimen de cosecheros (que presenta un tipo impositivo de 20.000 por hectolitro de alcohol puro, siendo el tipo aplicable en Canarias de 15.500 ptas.).

Al margen de lo expresado, el régimen diferencial impositivo que estamos considerando en relación a Canarias se completa con un régimen de exenciones complementario del previsto con carácter general en los arts. 9, 21 y 42 de la Ley 38/92, reconociendo el apartado 9 del art. 23 de la Ley 38/92 la exención de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas a las operaciones "relacionadas en los arts. 9, 21 y 42, cuando sean realizadas con productos introducidos en las Islas Canarias procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea", así como "la expedición

desde Canarias a otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea de productos objeto de dichos impuestos que se encuentren en el Archipiélago en régimen suspensivo, el cual se considerará así ultimado.

En relación con el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas -que grava el vino tranquilo, el vino espumoso y las bebidas fermentadas tranquilas y las bebidas fermentadas espumosas, de conformidad con lo que dispone el art. 27 de la Ley 38/92- tributarán para todo el territorio nacional a 0 ptas. por hectolitro (art. 30), significándose en este punto, que conforme dispone el art. 3 de la Ley 38/92, tal impuesto no es de aplicación en Canarias.

La imposición especial indirecta articulada por la Ley 38/92 se sustenta, pues, en la menor tributación en los Impuestos sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas y, dentro de éste, asimismo una menor tributación en los denominados regímenes de destilación artesanal y de cosecheros; no se aplica en Canarias el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas. Asimismo, se amplía la lista general de exenciones de los Impuestos sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas. Y, finalmente, se exige el Impuesto sobre la Cerveza al mismo tipo que en el resto del Estado.

5. Conviene en este punto reflexionar sobre si el modelo de imposición especial diseñado para Canarias por la Ley 38/92, en los términos expresados anteriormente, agota hasta sus últimas consecuencias el principio de franquicia sobre el consumo que el art. 45.1 del Estatuto de Autonomía sitúa, junto a la libertad comercial de importación y exportación y a la franquicia aduanera, en la base del REF de Canarias.

Es en efecto indudable que la Ley 38/92 configura en términos generales un régimen de fiscalidad especial cualificada y sustancialmente diferente en Canarias en relación con la tributación especial en cada caso exigible en el resto del Estado. Ahora bien, la cuestión estriba en determinar si la garantía constitucional y estatutaria del REF se satisface de forma que, en general, por el producto total de la imposición indirecta especial la presión fiscal en Canarias es cualificadamente menor -hasta el límite de la cuota diferencial exigible, como contenido de la garantía, para que los ciudadanos de Canarias se encuentren en igualdad de condiciones que los demás-; o si, por el contrario, la declaración estatutaria del basamento del REF en la franquicia fiscal sobre el consumo determina que la diferenciación fiscal debe

hacerse necesariamente con ocasión de la aplicación de cada tributo indirecto, en este caso especial.

Desde luego, lo que nunca podrá determinarse apriorísticamente es el *quántum* del diferencial, *quántum* que podrá variar no solamente con la conformación fiscal del tributo, sino también -como por cierto ocurre con los Impuestos Especiales- en razón a finalidades parafiscales de índole social, conectadas con la defensa de derechos e intereses sociales de relevancia constitucional, que determinan que el Estado en base a sus competencias decida someter a ciertos productos a tributación fiscal, también en Canarias, territorio no exento de las competencias estatales en materia de Hacienda General; pero debiendo siempre en cualquier caso salvaguardar un diferencial que por razones históricas, económicas y sociales que no son del caso reiterar aquí se debe cuando menos mantener. El alcance de la franquicia fiscal al consumo, consecuentemente, debe ser efectuado en sus justos términos, que no son otros que aquellos que derivan de la existencia de un régimen especial fiscal en Canarias conectado directamente a necesidades de índole social y económica. Por ello, la franquicia fiscal al consumo no puede limitarse, para entender satisfecha la garantía constitucional-estatutaria, a ciertos productos, quedando por el contrario otros en paridad con los mismos gravados en el resto del Estado, pudiendo dar lugar a situaciones tales como que incluso alguno de tales productos, por la acumulación de la imposición indirecta estatal, los tributos propios del REF e, incluso, los de la Comunidad Autónoma, pudieran resultar de acceso más gravoso en Canarias, afectándose de esa manera el contenido material de la garantía. Por el contrario, el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias deben actuar cada uno en el ámbito de sus respectivas competencias y coordinadamente cuando sean concurrentes, de conformidad con los fines constitucionales y estatutarios a los que la garantía del REF responde.

Por ello, dado que en gran medida la actuación del Estado en materia de REF condiciona el alcance de las competencias autonómicas que se pretendan ejercer, resulta lógico que el régimen de franquicia fiscal al consumo deba exigirse en relación con la tributación indirecta final -es decir, con ocasión del consumo- de un determinado producto, siendo por ello exigible, en principio, que el Estado lo grave en Canarias con menor tributación y la Comunidad Autónoma no agote el diferencial sometiendo el mismo producto a una indiscriminada tributación propia.

Siendo ello así, la regulación contenida en la Ley 38/92, en cuanto aplica en Canarias el mismo tipo que para el resto del Estado se exige en relación con el Impuesto sobre la Cerveza (art. 26 de la Ley, al que remite el art. 23.4 por lo que respecta a la exigencia del mencionado tributo en el territorio de esta Comunidad) es inconstitucional, en la medida que al equiparar la fiscalidad sobre el consumo destruye el contenido de la franquicia fiscal sobre aquél estatutariamente prevista y constitucionalmente garantizada.

A ello no obsta el hecho de que la disposición adicional decimotercera de la Ley 20/91 dispone, como ya se precisó, que "los bienes sujetos al Impuesto Especial de Alcoholes y Cervezas en Canarias no podrán tener una imposición superior a la vigente en cada momento en el territorio nacional". Precepto que parecer ser el que sustenta la equiparación fiscal indirecta en materia de cervezas, equiparación que se ha articulado mediante la Ley 38/92, que no unificó sin embargo los tipos para los alcoholes, aunque el Estado, al amparo de aquel precepto legal, pueda proceder con igual sentido. Sobre la base de lo argumentado, es claro que dicha disposición adicional, en la medida que permite que el Estado pueda proceder a equiparar la tributación en materia de alcoholes y cervezas en Canarias, debe reputarse inconstitucional, al posibilitar en clara oposición a la protección constitucional del REF la erosión de la de la franquicia fiscal al consumo. Dicho de otro modo, la posibilidad de una eventual equiparación de la tributación sobre los bienes que dicha disposición posibilita -y de la que el art. 23 de la Ley 38/92 es su primera concreción- es en sí misma contradictoria con la garantía con la que la Constitución y el Estatuto de Canarias preservan -en los términos y con el alcance que ha quedado expuesto- la franquicia fiscal al consumo.

A nuestro juicio ésta es la conclusión que se deduce del correcto entendimiento de la franquicia al consumo, lo que obliga a agotar su contenido hasta el límite constitucionalmente admisible y exigible -si no, no habría franquicia- de la diferenciación fiscal. Por supuesto, que no se desconoce que la imposición histórica sobre la cerveza en ocasiones ha tenido en Canarias mayor presión fiscal que en el resto del Estado, en contradicción, a juicio de este Consejo, con el contenido material de la franquicia, contradicción que se mantiene aún en relación con el indicado producto y que, de conformidad con la disposición adicional decimotercera de la Ley 20/91, pudiera extenderse en el futuro a los alcoholes. Por ello, este Consejo estima que la indicada equiparación fiscal es susceptible de impugnación por

infracción constitucional del necesario contenido diferencial de la franquicia al consumo amparada por el REF.

6. Debe hacerse, por último, una referencia, siquiera breve, a la imputación que se hace de los preceptos de la Ley 38/92, en cuanto que lesivos de la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, aunque, como se ha expresado, el Acuerdo de interposición no relata el precepto o preceptos de aquella Ley que se estiman, en cuanto integrantes del bloque de la constitucionalidad de aplicación, presuntamente vulneradores de aquél. Desde luego, la ausencia de cita expresa resta fuerza a la argumentación, ya de por sí mas bien escasa, utilizada para sostener la inconstitucionalidad de la Ley 38/92. Tal omisión libera a este Consejo de la labor de indagar intuitivamente qué preceptos de la LOFCA podrían verse lesionados por la Ley 38/92; no obstante ello, se deben formular algunas observaciones al hilo de aquella cita, que ayudarán, cuando menos, para reforzar la ubicación del instituto del REF en el entramado competencial tributario del Estado, así como su no reconducción a los parámetros generales de imposición.

Mediante la LOFCA, es sabido, se pretende dar cumplimiento a las previsiones del art. 156 y siguientes de la Constitución, básicamente, articular los mecanismos tributarios y de obtención de recursos con los que las Comunidades Autónomas pueden afrontar el ejercicio de las competencias asumidas o, en su caso, transferidas; en fin, para hacer posible la denominada autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. La financiación de éstos, en tanto que instrumento de desarrollo y ejecución de las competencias autonómicas (art. 1) se regirá por la propia LOFCA, por el Estatuto de Autonomía y por las demás normas, Leyes o Reglamentos emanados del Estado y de las Comunidades Autónomas (art. 2), articulándose a tal fin una plural suerte de técnicas de obtención de recursos (art. 4).

Ahora bien, sentado lo precedente, el encaje de la Ley 38/92 en las determinaciones generales de la LOFCA resulta un tanto forzado. Desde luego, aunque no se haya expresado en el Acuerdo de interposición del recurso de inconstitucionalidad, el precepto de la Ley 38/92 mas directamente conectado con la LOFCA es el contenido en el art. 74 (de cuya constitucionalidad duda este Consejo, por considerar, como se analizó, que las competencias que allí se atribuyen a la Administración tributaria del Estado corresponden a la Comunidad Autónoma de

Canarias), conforme al cual el rendimiento del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte "en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponderá a la Comunidad Autónoma", distribuyéndose la recaudación entre la Comunidad Autónoma y los Cabildos Insulares, de conformidad con lo dispuesto en el art. 64 y disposición adicional tercera de la Ley 20/91, de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF.

Nos encontramos, pues, con un impuesto estatal cuya gestión y demás actos de relevancia tributaria son de responsabilidad estatal, en tanto que su recaudación corresponde a la Comunidad Autónoma, que deberá aplicarla para su financiación así como para la de las Corporaciones locales canarias. Estos datos, legislativamente deducidos, deben contrastarse con las determinaciones de la LOFCA, debiéndose significar, en primer lugar, que la actividad financiera y tributaria se regulará "teniendo en cuenta su peculiar régimen económico fiscal" (d.a. cuarta) y, en segundo lugar, que las normas de la LOFCA "serán aplicables a todas las Comunidades, debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en sus respectivos Estatutos" (disposición final). Siendo ello así, desde luego, la singularidad que el expresado Impuesto tiene en Canarias no parece tener encaje en las generales de la LOFCA; dicho de otra forma, es expresión de lo que dispone su disposición adicional cuarta, pues el régimen general de financiación deberá adecuarse a las peculiaridades del REF de Canarias, como así lo ha pretendido, aunque imperfectamente, el art. 74 de la Ley 38/92. En efecto, no parece que nos encontremos ante uno de los tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma, en los que la Comunidad *ex lege* asume por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (art. 19.2, LOFCA), correspondiéndole al Estado la titularidad de tales competencias, aunque cede a las Comunidades Autónomas el importe líquido de la recaudación (arts. 2 y 11 de la Ley 30/83, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), pues, recuérdese, la Comunidad no asume competencias de gestión, aunque sí la recaudación que, sin embargo, queda afecta a la financiación de las Corporaciones locales.

Nos encontramos, en este caso, ciertamente con una singularidad fiscal en la medida que sólo para Canarias se "cede" la recaudación, en orden al cumplimiento de fines esencialmente conexos histórica y actualmente con el REF especial con el que cuenta esta Comunidad. Los aspectos de financiación autonómica, que los tiene la



Ley 38/92, no son relevantes; o, si se quiere, no son los sustanciales a tener en cuenta, pues no hemos de olvidar que, conforme el art. 19.3, LOFCA, "la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado". En cualquier caso, lo relevante, una vez mas, es que el expresado tributo viene a cumplir una función de complemento financiero de las Corporaciones locales canarias motivado por la pérdida de recursos ocasionada por la bajada de tipos del IGIC, razón por la que su contenido debe integrarse en el denominado núcleo fiscal del REF, existiendo para ello adecuado soporte constitucional, estatutario y legal. Ahora bien, siendo ello así, no existe lesión de la LOFCA por la Ley 38/92; antes bien, esta Ley salva la especialidad canaria, que singulariza disponiendo un régimen especial para un tributo estatal; sólo que no llega hasta sus últimas consecuencias, afectándose no ya la LOFCA, sino la garantía constitucional-estatutaria del REF en los términos que resultan de los apartados y Fundamentos anteriores.

## VI

1. Cuestión aparte es la que suscita la traslación al Derecho interno, operada por el Estado mediante la expresada Ley 38/92, de las Directivas comunitarias que relaciona su exposición de motivos. De tales Directivas interesan fundamentalmente las tres primeras (Directivas 92/12/CE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales; 92/83/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol; 92/84/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y sobre el alcohol), toda vez que las demás se refieren la imposición especial sobre hidrocarburos y labores del tabaco, de la que Canarias está exenta en virtud de su especial régimen económico fiscal.

La Directiva 92/12, de conformidad con lo que dispone su art. 2.2, no es aplicable a las Islas Canarias, siendo así que la Ley 38/92 procede a hacer una transposición casi literal de sus preceptos, haciendo caso omiso de la excepción

expresamente formulada en la Directiva comunitaria, con lo que parece infringir su contenido y alcance.

Es indudable que la expresada eventualidad carece de relevancia constitucional, en cuanto que el Derecho comunitario posee las características de "aplicación directa" y "primacía". Así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional, conforme dispone en la Sentencia 28/91, de 14 de febrero, que a su vez se basa en la Sentencia del Tribunal Europeo, de 9 de marzo de 1978, dictada en el Asunto Summenthal, que establecía que la supuesta antinomia entre una norma de Derecho comunitario y una ley nacional no planteaba problemas de constitucionalidad, por lo que el conflicto debía ser resuelto por las jurisdicciones ordinarias, en su caso, previo recurso prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Para el Tribunal Constitucional, pues, no todo conflicto relativo a la aplicación del Derecho comunitario derivaba en violación de los artículos 93 y 96 de la Constitución, relativos, respectivamente, a la atribución de poderes a los organismos internacionales y a la primacía de los Tratados internacionales.

De este modo, el Tribunal Constitucional reconoce los dos criterios señalados, en el sentido de que considera competente a los Tribunales ordinarios nacionales para la aplicación directa del Derecho comunitario, cuya primacía queda garantizada mediante el pertinente recurso interpretativo prejudicial, en su caso, ante el Tribunal, que es el que resolvería la posible controversia ulterior, y no el Tribunal Constitucional español.

La cuestión se deriva, pues, a un orden que nada tiene que ver con el recurso de inconstitucionalidad que se pretende interponer. No obstante, interesa continuar el análisis iniciado en previsión de que pudiera producirse algún género de indefensión de la Comunidad Autónoma de Canarias. En este punto, se ha de considerar la cuestión de la legitimidad activa del Gobierno Autónomo de Canarias para cuestionar ante el Tribunal comunitario la acción indicada. Conforme al art. 173.1 del Tratado de Adhesión, el Estado, el Consejo y la Comisión pueden interponer recurso ante el Tribunal de Justicia, posibilidad que el apartado 2 amplía a toda persona física o jurídica. Desde luego, el planteamiento estricto de esta normativa corresponde y es coherente con el origen de la CEE y la concepción contractualista de la soberanía estatal. Diferentes factores, que no es el caso de reseñar, producen, sin embargo, una evolución interna, que si no lleva a la modificación del texto del Tratado, sí que

va ampliando los criterios interpretativos de aplicación. Así, en relación con el concepto estricto de persona física o jurídica, en la Sentencia 11 de julio de 1984, Asunto 222/1983, se ha admitido la legitimidad de las Corporaciones municipales a los efectos del art. 173, del Tratado, asimilándoselas al Estado por lo que atañe a su legitimación pasiva (Sentencias de 13 de julio de 1989, 15 de junio de 1.985, y 20 de septiembre de 1.988, dictadas, respectivamente, en los Asuntos 380/87, 197/84 y 31/87), de forma que, aunque el Tratado haga referencia exclusiva al Estado, en la actividad comunitaria se ha producido una indudable intensificación de las entidades subestatales.

Así, en los Programas Integrados Mediterráneos (PIM) su fundamentación jurídica se basa en un contrato establecido a tres bandas, Estado, CEE, Región, con cláusulas compromisorias para la interpretación del mismo entre todas las partes interesadas, dando lugar a lo que se ha denominado "desarrollo contractualizado del Derecho comunitario". En este sentido, en el art. 9 del Reglamento PIM se dispone que "el Comité prestará su asistencia al Estado miembro, a autoridad regional o a cualquier otra autoridad designada por el Estado miembro. Asimismo, en el desarrollo de la política comunitaria regional, la cooperación a tres niveles -CEE, Estado, Comunidad Autónoma de Canarias- es patente en la Decisión del Consejo, de 26 de junio de 1.992, por la que se establece un Programa de Operaciones Específicas por la Lejanía y la Insularidad de las Islas Canarias (POSEICAN), conforme al cual, "Las autoridades nacionales y regionales competentes tendrán en cuenta las medidas y acciones específicas establecidas (...). En el marco de sus competencias, la Comunidad se ocupará, por su parte, de garantizar la coherencia de las acciones llevadas a cabo".

La evolución interna de la actividad comunitaria está produciendo una aproximación evidente de la CEE a las Regiones y Comunidades Autónomas, y si ello no tiene que producir, como ya parte de la doctrina defiende, el acceso directo al Tribunal de Justicia de las Comunidades Autónomas, parece difícil imposibilitar la vía de información o denuncia ante la Comisión de la CEE, no precisamente con base en el art. 173 del Tratado, sino más bien en el 169. En efecto, el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias podría denunciar a la Comisión la incorrecta transposición de una Directiva mediante la correspondiente ley interna (Ley 38/92) y la Comisión estimar que el Estado ha incumplido la aplicación correcta de sus obligaciones comunitarias y emitir un Dictamen motivado al respecto, después de

haber ofrecido al Estado español la posibilidad de presentar sus observaciones. En el supuesto que el Estado no se atuviere al Dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia.

Damos por supuesto, claro está, que es competencia exclusiva del Estado la aplicación material de la Directiva, de conformidad con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional respecto al carácter material de lo básico y, por otro lado, el principio de la primacía del Derecho comunitario sobre el nacional, repetidamente confirmado por el Tribunal de Justicia, unido al carácter mismo de las Directivas (que suelen cubrir los aspectos básicos de una materia).

En definitiva, la ejecución del Derecho comunitario corresponde a quien materialmente ostenta la competencia, conforme las reglas del Derecho interno español. Es determinante, pues, por lo que atañe a la transposición al Derecho interno estatal de la Directiva de referencia, determinar a quien corresponde la competencia para proceder a la misma -cuestión ésta que sí tiene relevancia constitucional-, bien entendido que "las normas del Estado que no sean simple transcripción de las comunitarias sino que sirvan de desarrollo o complemento de éstas sólo pueden tener aplicación directa sin invadir las competencias (autonómicas) cuando hayan de ser consideradas normas básicas de ordenación del sector, o bien cuando la existencia de una regulación común esté justificada por razones de coordinación de las actividades del Estado y de las Comunidades Autónomas (...). Con estas salvedades, las Comunidades Autónomas pueden adoptar las disposiciones necesarias para complementar esa normativa europea y regular las operaciones de gestión que les correspondan, en el marco del Derecho europeo y de las normas estatales de carácter básico o de coordinación" (STC 79/92, de 28 de mayo).

Por lo que atañe a la competencia para incidir en el ámbito específico de actividad que estamos considerando -imposición indirecta-, se ha de considerar que correspondiéndole la competencia material al Estado, es éste el que debe efectuar la transposición del Derecho eurocomunitario al Derecho interno, por lo que desde este punto de vista no tiene relevancia constitucional la transcripción efectuada por la Ley 38/92. Por ello, la aplicación que se hace de la Directiva de referencia a Canarias en virtud de la Ley 38/92 no afecta al bloque de la constitucionalidad de aplicación al caso, pues el Estado se ha limitado a operar en el ámbito de sus competencias exclusivas.

En cualquier caso, se ha de observar que la pretendida inaplicación a Canarias de la Directiva 92/12 resulta atenuada en la medida que su art. 2.2 dispone la posibilidad de que el Reino de España notifique "mediante una Declaración" que tal Directiva será aplicable a Canarias para la totalidad o algunos de los productos mencionados en el apartado 1 del art. 3 -hidrocarburos, alcoholes y bebidas alcohólicas y labores del tabaco-, "a partir del primer día del segundo mes posterior al depósito de la mencionada declaración"; sin que se tenga constancia si la eventualidad que se indica ha acontecido, por lo que incluso el conflicto infraconstitucional reseñado podría ni siquiera existir. Ello no quiere decir que no exista, o no pueda existir, conflicto entre el Estado y la Comunidad Europea, precisamente por el incumplimiento de aquél de una Directiva de ésta. Pero al margen de que tal conflicto tiene su resolución -como se ha visto- en cauces de otra índole, es posible, con los instrumentos legales con que se cuenta, interpretar de manera diferente el alcance del art. 2.2 de la expresada Directiva, de forma que la Ley 38/92 no puede ser enervada por inconstitucional por las siguientes razones.

En primer lugar, porque el Estado está ejerciendo la competencia que le atribuye el Ordenamiento, pues corresponde a la Hacienda General la regulación de impuestos de tal carácter, como son los impuestos especiales que, recuérdese, son impuestos de titularidad estatal. En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que alguno de los artículos de constitucionalidad cuestionada por la causa antedicha (4, 7, 8, 11, 15, 18, 23, 31 a 35, ambos inclusive, 65, 66, 67, 69, 71 y 74) están incluidos en el Capítulo I del Título I de la Ley 38/92, disposiciones comunes; y otros son de aplicación no por razón de aquella Directiva sino por la competencia del Estado en la materia. En su caso, lo que sí podría prosperar es la inaplicación de algunos de los preceptos de la Ley 38/92 a Canarias, pero no porque el Estado sea incompetente para regular una cuestión como la indicada, sino porque de la estructura impositiva propia del REF de Canarias y de los principios inspiradores de esta institución, algunos de los preceptos de la Ley 38/92 resultarían inaplicables en esta Comunidad, pero no inconstitucionales, pues serían de plena aplicación en el resto del territorio tributario común estatal. En este punto, no puede perderse de vista que, conforme dispone el art. 3 de la Ley 38/92, la imposición indirecta sobre la cerveza, productos intermedios y alcohol y bebidas derivadas, exigible en las Islas Canarias, se efectuará "sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados Internacionales y de los

regímenes tributarios especiales por razón del territorio". En este contexto, no resulta forzado entender que la previsión excluyente de la Directiva se refiere a la aplicación estricta de la misma a Canarias; es decir, con desconocimiento de la singularidad económico-fiscal existente en aquella Comunidad Autónoma, singularidad que no es desconocida por la CEE, cuyo Reglamento 1911/91, de 26 de junio, relativo a la Aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias, excluye el territorio de las Islas Canarias de la aplicación del IVA (art. 4), así como de la aplicación de las Directivas 72/464 y 79/72, relativas a labores del tabaco las cuales, como es sabido, quedan excluidas de la imposición especial de aplicación en Canarias por virtud del art. 2 de la Ley 38/92.

Abunda en lo expresado el hecho de que la Directiva transpuesta por la Ley 38/92 se refiere al "Régimen General, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de Impuestos especiales", de lo que resulta su inaplicación en Canarias toda vez que en el territorio de esta Comunidad Autónoma, de conformidad con ordenaciones estrictamente de Derecho interno, existe un "régimen especial en materia de imposición indirecta especial". Por ello, el Legislador estatal, que no debe olvidarse es el competente por razón de la materia, debe conjugar lo mas armónicamente posible su competencia propia con la salvaguarda de las especialidades propias del REF de Canarias, de lo que resulta en principio la inaplicación estricta en sus propios términos de la Directiva 92/12/CEE, pero no su inaplicación absoluta, pues debe recordarse una vez más que Canarias no conforma un territorio exento a la potestad tributaria general del Estado.

Desde luego, es constatable que el Legislador de la Ley 38/92 tuvo en cuenta la especificidad canaria, en la medida que excluye a Canarias (art. 23.12) de la aplicación de los arts. 4 (apartados 6, 14, 15, 19, 22 y 24); 7 (apartados 5, 6, 8 y 9); 8 (apartados 1, letras c, d y e); y apartados 2 y 5); 10 (apartado 1, letra c, d y e); 13 (apartado 2); 16 (apartado 2); 17, así como el apartado 3 del artículo 8 y apartado 7 del art. 15, por lo que respecta exclusivamente en ambos casos a la circulación intracomunitaria.

Ciertamente, podría sostenerse asimismo que, por exigencias en este caso de la franquicia comercial del REF, la regulación estatal contenida en la Ley 38/92 debiera excepcionar a Canarias de la aplicación de los controles de gestión de los Impuestos Especiales, de conformidad con lo que resulta de la Directiva 92/12/CEE. Desde

luego, nos movemos aquí entre lo que es libertad de configuración del Legislador estatal en el ámbito de su propia competencia y las exigencias que se derivan de la franquicia comercial, base del REF, debiendo concluirse que allí donde no lo exija el interés general que defiende y tutela el Estado se debieran suprimir todos aquellos controles de gestión de los Impuestos Especiales que, en cuanto barreras que impiden la libertad comercial, erosionan el contenido de aquella franquicia. En estos casos, y sin prejuzgar los supuestos en que podría darse tal eventualidad, es exigible al Estado que actúe cuando menos con lealtad constitucional, permitiendo que su regulación, en cuanto afecte a principios inspiradores del REF de Canarias, se module y matize hasta allí donde lo permita el interés general de la Nación.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el artículo 4 de la Ley 38/92 refiere conceptos y definiciones de carácter técnico, utilizados ciertamente en la Directiva cuestionada, conceptos y definiciones en cualquier caso inocuos desde el punto de vista de su relevancia constitucional, dado su contenido estrictamente técnico tributario, asépticos desde el punto de vista competencial, que el Estado puede y debe regular con carácter general para todo el territorio sin que Canarias pueda quedar exenta de la expresada regulación, salvo contradicción flagrante con los principios del REF. Tales conceptos y definiciones se contienen en los artículos 4.5 (depositario autorizado); 4.7 (depósito fiscal); 4.20 (régimen suspensivo); 7.1 (fabricación y en su caso importación); 7, párrafos 2 y 3 (importación); 7.7 (pérdidas); 7.10 (depósito fiscal y depósito autorizado); art. 8 párrafos 1, 3 y 4 (por las referencias al depósito autorizado y a la importación); 11 (ultimación del régimen suspensivo); 15.1, 2 y 5 (por las referencias al régimen suspensivo y depósitos fiscales); 23.1 (por las referencias al régimen suspensivo y ultimación).

Finalmente, por lo que a esta cuestión atañe, se debe hacer constar que la inaplicación en Canarias de todos los conceptos técnicos y definiciones contenidos en la Directiva de referencia determinaría la supresión de uno de los supuestos complementarios de exención previsto en el art. 23.9 de la Ley 38/92 -en relación con los Impuestos sobre la Cerveza, Productos Intermedios y Alcohol y Bebidas Derivadas-, que operaría cuando los productos objeto de tales impuestos se encuentren en Canarias en "régimen suspensivo".

Consecuentemente con todo lo razonado, tal Directiva será inaplicable "con carácter general" en Canarias, debiendo el Estado en cualquier caso respetar el régimen no general, sino especial existente en esta Comunidad Autónoma, en la que sin embargo, podrán aplicarse preceptos de la Ley 38/92, de imposible elusión por razones técnicas, fiscales y de coherencia impositiva.

2. Asimismo se impugnan los artículos 15 y 18, resultando del Informe del Excmo. Sr. Consejero de Hacienda, que la impugnabilidad contra tales preceptos procedería, en el primer caso, por la deslegalización que se efectúa en el apartado 4 y por razones de seguridad jurídica por la indeterminación de los párrafos 7 y 8 de aquel artículo; razón que asimismo se extiende para avalar la inconstitucionalidad del art. 18. Al respecto, se ha de indicar que, técnicamente, la deslegalización supone la degradación consistente en privar a ciertas normas del rango legal ostentado hasta ese momento por las normas reguladoras de cierto objeto, cuya regulación cabe en el futuro ser efectuada por vía reglamentaria, circunstancia que no resulta de aquel precepto que a lo sumo remite a una colaboración reglamentaria ejecutiva, válida desde el punto de vista constitucional, sin que la misma suponga de facto un factor de inseguridad jurídica para el contenido del REF.

Asimismo, son ajenas al juicio de constitucionalidad la eventual e hipotética interpretación y aplicación inconstitucional de preceptos legales, respecto de los cuales no cabe efectuar pronunciamientos de inconstitucionalidad preventiva, sin perjuicio de que contra los actos de aplicación se proceda a plantear el pertinente conflicto.

Por lo que respecta a la impugnación de los arts. 31 a 35 de la Ley 38/92, el Informe del Consejero de Hacienda sustenta su cuestionabilidad por la conexión que existe entre su contenido material y las Directivas aplicables, no debiéndolo ser en esta Comunidad Autónoma. Hacen referencia aquellos preceptos a los denominados productos intermedios, entre los cuales se encuentran, según dispone la Directiva 92/83, "cualquier bebida tranquila fermentada incluida en el ámbito de aplicación del punto 1 del art. 12, que tenga un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 5,5% vol. y cuyo origen no sea exclusivamente fermentado y cualesquiera bebidas espumosas fermentadas incluidas en el ámbito del punto 2 del art. 12 que tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 8,5% vol. y cuyo origen no sea exclusivamente fermentado", bebidas alcohólicas que hasta la fecha habían venido



tributando, sin esa singularidad de denominación, por el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Desde luego, la singularidad exigida por el REF de Canarias queda salvaguardada, como ya se ha expresado reiteradamente, toda vez que se disponen tipos más bajos para el consumo en Canarias de tales productos, así como un régimen complementario de exenciones.

El Estado, pues, mediante la Ley 38/92 utiliza una terminología derivada, eso sí, de la Directiva comunitaria, pero, en definitiva, viene a someter el consumo de productos gravados ya con anterioridad, tanto en un caso como en el otro, al amparo de la competencia que la Constitución le atribuye. Es más, debe significarse que el art. 32 de la Ley 38/92, asimismo cuestionado, no sujeta al Impuesto sobre Productos Intermedios "la fabricación de estos productos con las denominaciones de origen Moriles-Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta", en las condiciones allí previstas, precepto del que no se adivina cuál puede constituir su presunta inconstitucionalidad, no afectando por lo demás al ámbito de autonomía de esta Comunidad Autónoma.

Por lo que atañe a la impugnación de los arts. 65, 66, 67, 69, 71, y 74 de la Ley 38/92, relativos todos ellos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, nos remitimos a lo dicho precedentemente en relación con el referido Impuesto. En el Informe del Consejero de Hacienda se cuestiona fundamentalmente la referencia que se hace al ámbito de aplicación del impuesto y al Departamento ministerial competente en relación con el mismo. Dada la naturaleza del impuesto, nada hay que objetar al art. 65, en la medida que, aunque con régimen especial fiscal, Canarias forma parte del territorio de España, no siendo asimismo tampoco susceptible de impugnación la excepcionalidad que se hace en el apartado 4 de aquel artículo de los territorios del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra, Comunidades Autónomas asimismo dotadas con un régimen especial fiscal no coincidente con el de esta Comunidad. Es asimismo irrelevante la referencia que se hace en el art. 66 al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya Ley se toma como referente y no como norma a aplicar en su caso en esta Comunidad; ni tampoco merece objeción el apartado 2 del art. 66, por lo que se refiere a entidades gestoras competentes, pues no predetermina cuáles son.

## CONCLUSIONES

1. El contenido fiscal del Régimen Económico Fiscal (REF) de Canarias se integra por diferentes tributos, aunque no todos mantienen el mismo grado de conexión con los principios y fines que en relación con dicho REF resultan del parámetro constitucional-estatutario, en los términos que se expresan en los Fundamentos III y IV.

2. El núcleo fiscal del REF se integra por los tributos creados por la Ley 20/91, IGIC y API, caracterizándose por el destino finalista de la recaudación, la responsabilidad autonómica en su gestión y demás actos de relevancia tributaria, y porque su modificación requiere un procedimiento legislativo complejo, con intervención de la Comunidad Autónoma y los Cabildos Insulares. (Fundamento V.1)

3. La Ley 38/92, de Impuestos Especiales, regula no sólo impuestos de esta naturaleza, sino que incide, irregularmente, en el régimen jurídico del IGIC. En primer lugar, porque tras el Informe que el Parlamento de Canarias emitió en relación con su Proyecto, el Estado introdujo nuevas regulaciones, no incluidas en la consulta inicial, de las que no dio cuenta a la Cámara autonómica a los efectos oportunos. Además, la modificación que hace la Ley 38/92 de los tipos del IGIC se ha realizado con desconocimiento del procedimiento legislativo complejo articulado por la Ley 20/91, que debe considerarse a estos efectos integrante de la garantía material del REF (Fundamento V.2).

4. El denominado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, tanto por sus peculiaridades tributarias como por la causa de su creación, se encuentra en conexión directa con los fines y principios de aquel Régimen, así como, desde una perspectiva tributaria, con el IGIC. Por ello, los actos de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del citado Impuesto deben corresponder a la Comunidad Autónoma de Canarias. (Fundamento V.3).

5. La franquicia al consumo debe ser interpretada en el entendimiento de que no se satisface con tal que exista una general imposición indirecta fiscalmente más tenue que la existente en el resto del Estado, por lo que la misma debe actuar en cada ocasión en que se graven productos con tributación de aquel carácter. Consecuentemente con ello, no es procedente que se someta a la cerveza a idéntica

tributación que la exigida para el mismo producto en el resto del Estado. (Fundamento V.4 y 5).

6. Por todo ello, este Consejo estima susceptible de ser recurridos en inconstitucionalidad, por incumplimiento de la garantía procedimental del REF constitucional y estatutariamente prevista, los preceptos contenidos en los arts. 65.a).3º.1) y 2; 66.2; 70 y 74 de la Ley 38/92, introducidos después de que el Parlamento de Canarias emitiera su preceptivo Informe. Es asimismo constitucionalmente objetable el art. 23.4, por no diferenciar la tributación sobre la cerveza en Canarias; los arts. 65.2, 66.2 y 71, en tanto que refieren al Ministerio de Hacienda el ejercicio de ciertas competencias, que corresponden a la CAC; el art. 74, porque atribuye a la Administración tributaria estatal la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; y la disposición adicional tercera, al incidir en los tipos del IGIC regulados por la Ley 20/91, sin atender a la garantía procedimental en que consiste el procedimiento legislativo complejo articulado al efecto.

7. Por el contrario, no se aprecia infracción constitucional en los arts. 3, 4, 7, 8, 11, 15, 18, 31 a 35, 67, 69, disposiciones transitoria séptima, parrafo 3, derogatoria primera y finales primera y segunda de la Ley 38/92, con las matizaciones que, en su caso, se formulan en el cuerpo del presente Dictamen.