



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 2 / 1993

La Laguna, a 5 de febrero de 1993.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Acuerdo de Gobierno de 14 de enero de 1993, de requerimiento de incompetencia al Gobierno de la nación respecto del Real Decreto 1623/92, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales y se atribuyen competencias en materia de gestión, recaudación, comprobación e investigación, en relación con el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (EXP. 3/1993 CC)\*.*

## FUNDAMENTOS

### I

Mediante Acuerdo adoptado en Consejo de Gobierno, en sesión celebrada el 14 de enero de 1993, el Ejecutivo de esta Comunidad Autónoma acordó "requerir al Gobierno del Estado a fin de que deje sin efecto el Real Decreto 1623/92, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y se atribuyen competencias en materia de gestión, recaudación, comprobación e investigación, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en cuanto a su aplicación en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias (...) excluyendo dicho territorio del ámbito de aplicación del citado Real Decreto". Asimismo, se acordó solicitar simultáneamente y por el trámite de urgencia, Dictamen preceptivo de este Consejo Consultivo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.4 de la Ley 4/84, de 6 de julio, constitutiva de aquél.

---

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

## II

1. El requerimiento que el Ejecutivo autonómico ha acordado interponer, de conformidad con lo que dispone el art. 63 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), se sustenta en lo dispuesto "en el art. 32.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias, puesto en relación con la disposición adicional tercera de la Constitución, los arts.45 y 49.c) del Estatuto y la Ley Orgánica 8/80, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en base a los cuales el Ejecutivo autonómico estima que la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta competencias de desarrollo legislativo de la legislación básica del Estado y de ejecución respecto a los procedimientos administrativos, económico-administrativos y fiscales que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal canario (...) correspondiendo, en consecuencia, a la Comunidad Autónoma la competencia de desarrollo normativo y gestión de los procedimientos tributarios de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de actos dictados en su aplicación", razón por la que el expresado Real Decreto 1623/92 "en cuanto extiende su ámbito de aplicación al territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, vulnera radicalmente las competencias estatutarias de la Comunidad Autónoma de Canarias, tanto normativas como de gestión *lato sensu*".

Antes de pasar a abordar el análisis detallado de los motivos que se aducen como fundamento de la vulneración del orden constitucional de distribución de competencias en la que, según se dice, ha incurrido el Real Decreto de referencia, ha de señalarse que, de conformidad con el Acuerdo del Gobierno autónomo de 14 de enero de 1993 relativo a la interposición de recurso de inconstitucionalidad respecto de determinados preceptos de la Ley 38/92, este Consejo emitió el Dictamen 1/93, de 5 de febrero y que, dado que el Real Decreto 1623/92 que ahora se cuestiona procede a desarrollar los arts. 65 y 66 de la expresada Ley, en buena medida nos servirá el indicado Dictamen de obligado antecedente en la determinación el grado de adecuación del Real Decreto indicado al orden de distribución constitucional de competencias.

2. El conflicto de competencias, es sabido, se sustancia sobre la base de actuaciones, en este caso normativo-ejecutivas, que vulneran el orden constitucional de distribución de competencias. El conflicto de competencias es, pues, un proceso constitucional exclusivamente instituido para dirimir una controversia competencial,

de modo que la *causa petendi* ha de circunscribirse a una infracción del orden de competencias definido en la Constitución, los Estatutos de Autonomía o las Leyes orgánicas u ordinarias dictadas para delimitar los ámbitos propios del Estado y las Comunidades Autónomas (art. 59, LOTC).

Mediante dicho conflicto -en este caso de carácter positivo- se pretende por tanto resolver una controversia que concluye con el reconocimiento de la competencia cuestionada al ente jurídico público al que constitucionalmente le corresponde, no siendo por otra parte imprescindible para la sustanciación del indicado conflicto que el ente que lo plantea recabe para sí la competencia ejercida por otro -circunstancia que no acontece en el presente supuesto- debiendo en cualquier caso afectar la disposición conflictiva al propio ámbito de autonomía, eventualidad que, según se expondrá en los Fundamentos que siguen, resulta suficientemente acreditada sobre la base de los pertinentes preceptos estatutarios integrantes del parámetro con el que se ha de medir el grado de adecuación competencial del indicado RD 1623/92.

Para el adecuado análisis de la controversia competencial a que se contrae el presente Dictamen, es preciso tener presente que para llegar a una "recta localización competencial de la materia" se debe atender "tanto el sentido o finalidad propia con que los varios títulos competenciales se han recogido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía" como, junto a ello, "el carácter de aquellas disposiciones y actos traídos a conflicto" (STC 87/87, de 2 de junio). Bien entendido que el correcto planteamiento del conflicto exige, dado el carácter reparador y no preventivo de aquél, "la existencia de un efectivo y real despojo de la competencia por el ente territorial invasor que genere una correlativa *vindicatio potestatis* por el ente invadido que se ve despojado de su competencia, sin que sean admisibles planteamientos meramente preventivos o cautelares (por todas, STC 166/87, de 28 de octubre). Asimismo el análisis de los distintos títulos competenciales concurrentes se deberá efectuar teniendo en cuenta que las reglas competenciales específicas prevalecen sobre las más genéricas, o lo que es lo mismo, la inclusión de un título competencial en una regla "de más amplio alcance debe ceder ante la regla más especial", debiéndose atender también a "la razón o fin de la regla de atribución de competencias"(STC 71/82, de 30 de noviembre).

Ha de añadirse que la regla de la indisponibilidad de las competencias constitucionales, cuya distribución entre el Estado y las Comunidades Autónomas responde a la forma de organización territorial del Estado configurada por la Constitución, obliga a concluir que cuando la Constitución o un Estatuto declara una atribución de competencias sobre una materia no es necesario que relacione la lista de facultades concretas que comprende esa competencia, ni sería posible hacerlo, razón por la que hay que deducir las distintas facultades de su posible inclusión en la materia sobre la cual recae la competencia; y que la competencia de esta Comunidad Autónoma en la materia de referencia no se ve perjudicada por el hecho de que la norma base del conflicto que se pretende constituir (RD 1623/92) se ajuste a las normas legales dictadas con anterioridad al mismo, Ley 38/92, de cobertura del Real Decreto respecto del que se ha formulado requerimiento de incompetencia, y que ha sido cuestionada asimismo por esta Comunidad Autónoma.

Finalmente, el conflicto de competencias que en su caso se sustancie resolverá no sólo la cuestión puntual de a qué ente corresponde la titularidad de la competencia controvertida, sino que, además, es el vehículo adecuado mediante el cual realizar un control abstracto de la competencia afectada; es decir, una declaración general respecto de la titularidad de la competencia controvertida, declaración que tiene por objeto la fijación e interpretación del orden de distribución competencial.

Sobre la base de lo expuesto, se abordará seguidamente el grado de corrección constitucional-estatutaria de la pretensión que late en el requerimiento que se trata de plantear, sobre la base de la fundamentación en que se pretende apoyar y los términos que resultan del Acuerdo gubernamental adoptado al efecto.

### III

1. Mediante el RD 1623/92, se persigue "arbitrar el procedimiento adecuado para la instrumentación de la aplicación" de los supuestos de no sujeción y de exención a que, respectivamente, hacen referencia los arts. 65.2 y 66.2 de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales, preceptos que, respectivamente, remiten a los números 7º y 8º de la letra a) del apartado 1 del art. 65, y a las letras a), b), c), d), f), i) y k) del apartado 1 del art. 66 de la Ley 38/92. Desde el punto de vista competencial, estos preceptos se singularizan porque en el primer caso la aplicación de la norma sustantiva "estará condicionada a su previo reconocimiento por la Administración

tributaria", en tanto que en el segundo se condiciona al "previo reconocimiento por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente".

El análisis de la adecuación competencial de los preceptos de referencia debe comenzarse por el de la Ley 38/92, que creó el denominado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, tributo que tiene la condición de Impuesto Especial de naturaleza indirecta que somete fiscalmente "la matriculación de determinados medios de transporte, de acuerdo con las normas de esta Ley" (art. 1.2 de la Ley 38/92).

Debe tenerse en cuenta que la creación del expresado Impuesto Especial deriva, como resulta de la exposición de motivos de la Ley 38/92, de la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes, tipos que responden 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, cumple, 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. A efectos constitucionales, es intrascendente que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparezca explícitamente reconocida en la Constitución, pues "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).

Pues bien, 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, al 13%, mediante la Ley 31/91, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para 1.992. 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 Impuesto General Indirecto Canario (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. El fin es, desde luego, no sólo lícito, sino constitucional y estatutariamente exigible; ahora bien, debe significarse que tal objetivo ha de alcanzarse en cualquier caso, sin lesionar 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".

2. De lo expresado, pues, resulta una conexión no sólo lógica, sino jurídico-institucional entre el REF de Canarias, el IGIC y el referido Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, conexión que debemos exponer siquiera someramente, pues es en ella en la que, en definitiva, se sustenta la competencia que esta Comunidad está intentando hacer valer mediante la formulación del requerimiento que se dictamina. Ello, sin perjuicio de remitirnos al Dictamen 1/93, de 5 de febrero, de este Consejo, en el que se abordó *in extenso* el contenido fiscal del REF y las consecuencias que se derivan de su garantía constitucional-estatutaria.

Las numerosas ocasiones en las que este Organismo ha tenido oportunidad de analizar el instituto del REF de Canarias (DDCC 5 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 y, fundamentalmente, el 1/93, de 5 de febrero) excusan la cita detallada y prolija. Basta ahora resaltar que el REF de Canarias constitucional y estatutariamente garantizado (art. 45 de EACan y disposición adicional tercera, CE) constituye una excepcionalidad o singularidad del régimen general que modula el principio de igualdad, aunque con fundamento constitucional, para incentivar el desarrollo económico y social de las Islas; régimen singular que, conforme dispone el art. 45 del EACan, se encuentra basado "en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo".

La franquicia aduanera implica la no aplicación en el territorio de Canarias de 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. Por su parte, la franquicia sobre el consumo supone la inaplicación en Canarias de la imposición estatal que grava las operaciones mercantiles en el proceso producción/consumo-importación/consumo. Finalmente, la franquicia comercial conforma el territorio de Canarias como un área de libre comercio, lo que determina la previsión legal de que la facultad de importar, exportar o traficar mercancías internacionalmente se restrinja o limite con intervenciones administrativas en su ejercicio o desarrollo.

No obstante, el reconocimiento de un específico régimen económico fiscal en Canarias no ha sido nunca entendido como un sistema puro, pues siempre se le ha considerado compatible con excepciones singulares que modulaban la aplicación de las expresadas franquicias en el territorio de las Islas Canarias. Es por ello por lo que los principios definatorios del REF de Canarias, expresados en el sistema de franquicias estatutariamente consagrado, constituyen directrices para los Legisladores estatal y autonómico, que no ven disminuidas sus respectivas competencias, pero sí limitados en la medida que su ejercicio no puede *de facto* vaciar de contenido o anular los efectos materiales propios, consecuencia de lo que se supone debe ser un régimen de franquicias. Por ello, se ha sostenido que el equilibrio entre el respeto al expresado régimen y las excepcionalidades que al mismo se consignan debe encontrarse en que la fiscalidad indirecta aplicable a Canarias comporte una presión sustancialmente menor que la exigible en el resto del territorio tributario común, bien entendido que no es suficiente para respetar la garantía constitucional-estatutaria del REF que la diferencia fiscal sea simplemente formal -sin traducir por ello las especiales circunstancias geográficas, económicas y sociales que han determinado histórica y actualmente, no ya la conveniencia, sino la necesidad de atribuir a Canarias un especial Régimen Económico Fiscal-, sino que, por el contrario, debe ser material, traduciendo en términos tributarios el diferencial negativo que esta Comunidad Autónoma tiene en relación con el resto del territorio nacional.

En defensa de tal régimen, el parámetro constitucional-estatutario articula una fuerte protección de su contenido material, haciendo intervenir al Parlamento de

Canarias, bien mediante Informe preceptivo bien previa audiencia, cuando se trate, respectivamente, de "modificar" o "afectar" el REF de Canarias (art. 45.3 y 4, EACan). Garantía procedimental que, en caso de incumplirse, puede tener el efecto enervante de la iniciativa legislativa estatal ejercida -como así ha ocurrido en alguna ocasión de la que ha tenido que conocer el Tribunal Constitucional (STC 35/84, de 13 de marzo)-, garantía que se ha visto complementada por el Legislador ordinario con ocasión de la Ley 20/91, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del REF (LMAFREF) que, como se verá a continuación, ha alterado sustancialmente el contenido fiscal de aquel REF.

3. En efecto, el REF de Canarias, obviando sus antecedentes remotos, constituidos por el RD de 11 de julio de 1852, de Declaración de Puertos Francos, y la Ley de 6 de marzo de 1900 de ampliación de aquélla, se sustentaba desde el punto de vista esencialmente fiscal en la Ley de 22 de julio de 1972 mediante la cual se crearon sendos Arbitrios Insulares a la Entrada de Mercancías y sobre el Lujo, de cuyos rendimientos obtenían las Corporaciones locales canarias una de sus principales fuentes de financiación, objetivo que se reconoce como uno de los cualificados fines a los que respondía aquel REF, mediante la articulación de las expresadas figuras tributarias. Sin embargo, el modelo diseñado o configurado en torno a aquella Ley fue sustancialmente alterado, como se ha dicho, por la expresada Ley 20/91, cuyo art. 1 expresa el objetivo institucional a cubrir y la finalidad a perseguir, que no son otros que "adaptar y actualizar los aspectos fiscales de la Ley 30/72, de 22 de julio, (...) garantizando a la vez a las Corporaciones locales canarias la suficiencia financiera especialmente a través de los ingresos regulados en la misma". Los ingresos a que hace referencia la Ley 20/91, son el IGIC y el API, Arbitrio sobre la Producción e Importación, en torno a los cuales se ordena la imposición fiscal indirecta en Canarias propia del REF, configurándose en torno a este núcleo una pluralidad de tributos, asimismo indirectos, cualificados por su proximidad al REF, creados por la Ley 38/92, de Impuestos Especiales, desarrollada por el RD 1623/92, respecto del que, precisamente, se pretende formular requerimiento de incompetencia al Estado.

El REF no tiene, por lo expresado, un contenido fiscal único ni homogéneo; al contrario, posee peculiaridades y características propias en cada uno de los niveles en los que aquél se integra, aunque todos entrelazados por una trabazón común que no es otra que la especialidad fiscal que el Constituyente y el Estatuyente quisieron que tuviera Canarias. De este complejo destaca, en primer lugar, el núcleo central de

imposición indirecta integrado por los expresados IGIC y API, que se caracterizan por ser tributos de carácter estatal, de aplicación exclusiva en Canarias, en los que la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de aplicación "corresponderán a los órganos competentes de la CAC", en tanto que los ingresos tienen como destino la financiación de la Comunidad y, fundamentalmente, de las Corporaciones locales canarias (arts.2, 3, 62, 64, 69, 70, 90 y d.a. 1ª de la ley 20/91).

Además de tales especialidades, inexistentes en cualquier otro tributo estatal de aplicación en Canarias, existe otra, configurada por la d.a. décima.2 de la Ley 20/91, conforme a la cual "la Comunidad Autónoma de Canarias, de conformidad con lo previstos en el art. 32 del EACan, regulará reglamentariamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección" del IGIC y del API, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos, debiéndose señalar que la aplicación de los tipos de gravamen del IGIC deberá efectuarse no solamente dentro de los límites previsto en el art. 27 de la Ley 20/91, sino que la misma se efectuará "a iniciativa de la Comunidad Autónoma de Canarias, que oirá previamente a los Cabildos Insulares" (d.a. octava.2, Ley 20/91), en tanto que la modificación de los tipos de gravamen del API la podrá efectuar el Gobierno, asimismo a propuesta de la Comunidad Autónoma, previa audiencia de las Corporaciones insulares indicadas (art. 85, Ley 20/91).

El expresado núcleo fiscal del REF, que posee perfiles propios y nítidamente diferenciados de orden procedimental, organizativo y competencial, constituye la concretización a nivel legislativo de la garantía constitucional-estatutaria del REF que estamos considerando, resultando, si no una especialidad formal del instrumento normativo por el que el mismo se regula, sí una regulación especializada o singularizada por su contenido y la función que cumple, de forma que la genérica potestad tributaria del Estado no puede incidir libérrimamente en su ordenación, pues supondría enervar la diferencia que existe entre aquella potestad tributaria genérica y la que se singulariza en el territorio de esta Comunidad por existencia del especial Régimen Económico Fiscal, el cual, si bien no es inmune a la competencia estatal, goza de una protección cualificada que determina que cualquier incidencia en el mismo se tenga que articular a través de los singulares mecanismos precautorios que el propio Estado ha configurado como especificidad del expresado REF. Pues bien, aquel núcleo fiscal se ha complementado con la imposición indirecta

de carácter especial contenida en la Ley 38/92, de Impuestos Especiales; Ley que, más allá de la pretensión que se desprende de su intitulación, incide directamente en uno de los tributos integrantes del expresado núcleo fiscal, de forma constitucionalmente improcedente, en los términos que resultan del Dictamen de este Consejo 1/93.

Por lo que atañe al presente Dictamen, se ha de indicar que el denominado Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte creado por aquella Ley posee ciertas características que lo diferencia del resto de la imposición especial estatal y lo aproximan de forma inequívoca al núcleo fiscal antes descrito, del que resulta, más que un complemento, una regulación conexas contenida en instrumento legal diferente.

Dicho Impuesto Especial (art. 73, Ley 38/92) se caracteriza porque el rendimiento derivado en el ámbito canario corresponderá a la Comunidad Autónoma, "sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado". Asimismo, -y esto es lo realmente significativo a los efectos que nos interesan-, a la recaudación del Impuesto le será de aplicación lo previsto en el art. 64 y en la d.a. tercera de la Ley 20/91, conforme a los cuales "el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias del IGIC, descontados los gastos de administración y gestión, se distribuirá entre la Comunidad Autónoma de Canarias (50,35%) y los Cabildos Insulares (49,65%), distribuyéndose este porcentaje de conformidad con lo establecido en la d.a. tercera, que remite a 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 III de la Ley 30/72, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal. La cuantía que corresponde a cada Cabildo Insular, deducidos los gastos de gestión, se distribuirá entre el propio Cabildo (60%) y los Ayuntamientos de la Isla (40%), de acuerdo con las Cartas municipales o Bases en vigor en cada momento.

Como se sabe, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte tiene su origen en la necesidad de armonizar el Impuesto sobre el Valor Añadido, que impone la reducción de los tipos incrementados hasta ahora existentes. Ahora bien, puesto que en Canarias corresponde al IGIC la función tributaria del IVA, y dado que el mismo ha de acomodarse a la exigencia, inherente al contenido esencial de la franquicia al consumo estatutariamente prevista, según la cual la presión fiscal

soportada por un producto no puede ser mayor que la existente para el mismo producto en el resto del territorio tributario común, se imponía *a fortiori* la reformulación a la baja de los tipos del IGIC. Sin embargo, esta reformulación, siendo coherente con el contenido esencial de aquella franquicia, produce no obstante el indeseado efecto colateral de afectar negativamente a uno de los objetivos finales en pro del cual se articula el contenido fiscal del REF, cual es el de la financiación de las Corporaciones locales, objetivo de expresa previsión estatutaria (art. 49.c), EACan). Precisamente por ello, es decir, para evitar lesionar aquella financiación y por extensión el espíritu que late en el específico Régimen Económico Fiscal de esta Comunidad, es por lo que se creó el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que por las razones ya expresadas, se conecta de forma indubitada con el núcleo fiscal del REF.

## IV

La reserva estatal de los actos de Administración tributaria, según se deduce del art. 74 de la Ley 38/92 y, como se sabe, cuestionada en su constitucionalidad, no parece en efecto, adecuarse al orden de distribución constitucional de competencias. Definido el alcance del estatuto especial económico fiscal de que goza esta Comunidad Autónoma así como su contenido fiscal, con las peculiaridades que el propio Estado mediante acto propio ha considerado oportuno incluir en su contenido material y formal, habría que determinar si la competencia para realizar aquellos actos de Administración tributaria en relación con el referido Impuesto Especial ha de corresponder a aquél o, por el contrario a ésta, de acuerdo con las competencias estatales en la materia y con las que en su caso posea la Comunidad Canaria por su Estatuto.

1. 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 propias no puede lesionar competencias ajenas y, por ello, producir infracción constitucional del orden competencial.

La primera consideración que se debe hacer desde el punto de vista competencial, es que el Estado cuando reguló aquel Impuesto como contenido propio de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales, no estaba actuando la competencia genérica, prevista en el art. 149.1.14ª de la Constitución, sobre la Hacienda General. O, dicho de forma más precisa, aunque el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte tiene la condición de tributo estatal de naturaleza especial - como todos los demás contenidos en la Ley 38/92-, en su regulación el Estado se encontraba condicionado en mayor medida que cuando procedía a regular los demás impuestos especiales y otros tributos estatales de alcance general.

En efecto, en aquel caso, el ejercicio de la competencia en materia de Hacienda General por parte del Estado, no sólo deberá someterse a las condiciones y límites deducidos del Título VII de la Constitución sino, fundamentalmente, a lo dispuesto en la d.a. 3ª de ésta, la cual es expresiva de un régimen adicional especial, diferente del previsto con carácter general en el Cuerpo de la Carta Magna, de lo que resulta la necesidad de interpretar las normas jurídicas constitucionales, estatutarias y legales de conformidad con las exigencias que derivan de la expresada garantía constitucional-estatutaria, lo que no es sino expresión del principio conforme al cual la norma especial prima sobre la norma general. Es decir, el Legislador estatal, competente en exclusiva para regular su sistema tributario propio del que forma parte la imposición especial contenida en la Ley 38/92, no era, sin embargo, absolutamente libre para regular aquel Impuesto, sino que estaba limitado y sometido por el cumplimiento de las exigencias que derivan del REF de Canarias.

Conforme a tales exigencias, es cierto que el Estado ha atribuido los rendimientos a la Comunidad Autónoma, afectos en cualquier caso a la financiación de las Corporaciones locales canarias. Sin embargo, improcedentemente se ha reservado al propio tiempo la competencia para regular las actuaciones administrativas de orden tributario al encomendar al Ministerio de Hacienda su verificación, desconociendo las competencias que el Estatuyente otorgó a la Comunidad canaria, de orden normativo y ejecutivo, cuando se trate de incidir en procedimientos de la naturaleza fiscal que estamos considerando. Por supuesto, que el Estado podía haber hecho frente a la exigencia de mantener el nivel de financiación local mediante mecanismos tributarios distintos; de otra forma, o, incluso, modificando la Ley 20/91 de la que hubiera podido formar parte el expresado Impuesto Especial u otro tributo análogo que cumpliera la función

compensatoria descrita. Pero, lo que, en cualquier caso, resulta improcedente es que de la naturaleza y denominación del impuesto -Impuesto Especial estatal-, y del instrumento normativo en que aquel se encuentra regulado -Ley estatal 38/92- se extraiga como consecuencia que el Estado no se encuentra en relación a Canarias más vinculado que cuando pretenda la aplicación de tal impuesto en el resto del territorio tributario común. Afirmación semejante sólo podría hacerse sobre la base de ignorar las consecuencias a las que sin esfuerzo conduce la pretensión garantizadora y el objeto garantizado por el grupo normativo conformado por la d.a. tercera, CE y el art. 45, EACan.

Tampoco se puede olvidar que la singularidad con que la Ley 38/92 trata a esta Comunidad no es expresiva de la "Hacienda General del Estado", pues sin perjuicio de que sea el Estado competente para legislar en relación al REF de Canarias, las ordenaciones relativas al mismo -por su naturaleza, contenido, y efectos- tienen la condición de ser expresivas de una competencia estatal que, siendo general, está no obstante afectada por límites específicos cuando se ejerce con relación a Canarias. Por ello, cuando se trate de ordenaciones fiscales propias del REF, el título competencial exclusivo del Estado en la materia (Hacienda General) debe conciliarse con el que en su caso ostente la Comunidad Autónoma, el cual, como se verá, no lesiona ni afecta el expresado título estatal, sino que incide en aspectos procedimentales en los que la competencia exclusiva del Estado sólo alcanza a la ordenación del "procedimiento administrativo común", sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización de las Comunidades Autónomas (art. 149.1.18ª, CE). Por consiguiente, para resolver sobre la *vindicatio potestatis* de que se trata, deben ponerse en conexión ambos títulos competenciales con lo que al respecto prescribe el art. 32.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

2. El Estado, evidentemente, sigue siendo competente para regular aquel impuesto en todos sus elementos tributarios. Sin embargo, la proximidad de dicho impuesto 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 deben ser competencia de la Comunidad Autónoma. Y ello porque la ejecución autonómica, no cuestiona ni enerva la competencia estatal en la materia, concurrente en cualquier caso con la competencia que para la regulación del procedimiento administrativo

fiscal derivado de "las especialidades del régimen (...) fiscal canario" 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). Una competencia, pues, que se ha de conjugar con las referidas competencias estatales, cuyo ejercicio no puede en consecuencia agotar en su integridad la materia susceptible de regulación, en tanto que ello lesionaría las competencias autonómicas de desarrollo legislativo y de ejecución.

Existe, pues, en el ámbito material que estamos considerando -potestad tributaria del Estado en su especial aplicación a Canarias- la concurrencia de un doble género de títulos competenciales; uno, de contenido material, que atañe a la configuración de todos los elementos integrantes de cada uno de los tributos creados (art. 149.1.14ª, CE); otros, de carácter adjetivo o procedimental, relativos al procedimiento administrativo tributario en relación con los actos de aquella índole realizados respecto de los tributos propios del REF (arts.149.1.18ª, CE y 32.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias).

La primera duda que hay que despejar ante este planteamiento, es la que concierne a la naturaleza y alcance de los actos de Administración tributaria previstos en la Ley 38/92 y, por extensión, a los preceptos de aquella Ley desarrollados por el RD 1623/92.

Es palmario que las actuaciones a que se refiere el art. 74 de la Ley 38/92 son de carácter estrictamente procedimental, configurados, como todo procedimiento, con carácter instrumental en orden a conseguir el resultado en pro del cual se articula cualquier sistema tributario, también el especial con que cuenta esta Comunidad Autónoma. Por consiguiente, lo primero que hay que descartar es la sospecha de que la Comunidad Autónoma pretende enervar el contenido sustantivo de la competencia estatal en materia de REF, lo que no constituye objeto conflictual, ni es a lo que se contrae el requerimiento sobre el que se dictamina. El art. 74 de la Ley 38/92, y por extensión el RD 1623/92, deben ser analizados a efectos competenciales a la luz de lo previsto en los arts.149.1.18ª, CE y 32.3 EACan, cada uno de los cuales delimita nítidamente el alcance de la competencia respectiva, con lo que es posible solventar la controversia competencial que se dilucida sin hacer interpretaciones forzadas ni quebrar el orden constitucional de competencias.

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".

Es cierto, 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 tales aspectos relativos al REF. Sin embargo, el Estado no es absolutamente libre en la ordenación de los mismos, por lo menos en lo que a los procedimentales atañe, 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, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 20/91), y otros ciertamente implícitos -mejor, aún no expresamente definidos-, pero perfectamente individualizables si se efectúa el pertinente esfuerzo para llegar a su deducción de conformidad con los principios rectores y finalistas a los que responde y obedece la específica institución económico fiscal que estamos considerando.

3. En realidad, para afrontar debidamente la determinación del alcance de la competencia procedimental que estamos considerando, debemos partir de la no uniformidad material, tampoco constitucional, del genéricamente considerado "procedimiento administrativo". En efecto, no estamos en este caso considerando una concurrencia o conflicto competencial en relación con el denominado "procedimiento administrativo común"; ni tampoco, aunque lo parezca, nos estamos refiriendo al "procedimiento administrativo especial tributario", sino, precisamente, al "procedimiento administrativo especial tributario propio del REF de Canarias".

Es evidente que entre estos dos últimos procedimientos debe mediar alguna diferencia conceptual y, por consiguiente normativa, salvo que se pretenda sostener que el Estatuto de Canarias contiene preceptos "vacíos" o que el Estado puede libremente vaciarlos del que en buena hermenéutica les corresponde. Es decir,

alguna diferencia debe existir entre el segundo y tercer procedimiento; de la misma manera que existe una sustancial diferencia entre la imposición estatal general y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en su aplicación en Canarias, por la razón -simple, si se quiere, pero de incuestionable fundamento constitucional y estatutario-, de la existencia para esta Comunidad Autónoma de un régimen económico fiscal especial. Siendo congruente con esta singularidad que Canarias ostente competencias 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 aprobar normas relativas a las especialidades del procedimiento administrativo fiscal que se derivan del REF de Canarias.

Aunque no es necesario insistir más en este punto en relación con las especialidades existentes en la legislación estatal en orden al REF de Canarias, sí hay que afirmar que estas especialidades no quedan en modo alguno satisfechas por el art. 74 de la Ley 38/92 y, consecuentemente, por el RD 1623/92.

En efecto, que el rendimiento derivado del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se entregue a la Comunidad canaria para la ulterior financiación de las Corporaciones locales canarias no constituye, desde luego, especialidad procedimental alguna, sino expresión de un resultado perseguido por la Ley del REF de ineludible cumplimiento. Siendo por el contrario indudable que las disposiciones relativas al procedimiento administrativo especial atinente al expresado impuesto quedan atribuidas en exclusiva *in toto* al Estado; es decir, al Ministerio de Hacienda, agotando cualquier posibilidad autonómica de intervenir en el mismo en base a las competencias estatutariamente previstas. La Ley 38/92 no contempla en relación con el procedimiento tributario del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en Canarias ninguna especialidad que se refiera a esta Comunidad Autónoma, ni, lo que es competencialmente irregular, permite que la Comunidad Autónoma pueda, en base a sus competencias, proceder al indicado desarrollo.

El Estado, pues, no se ha limitado a fijar lo que podrían ser consideradas bases susceptibles de ser desarrolladas por la Comunidad Autónoma de Canarias, sino que ha procedido a agotar la regulación del procedimiento administrativo tributario especial sin tener en cuenta la especialidad procedimental del REF, ni la competencia autonómica en la materia. Pero es más, en este caso no sería posible ni siquiera

aducir una concepción estrecha o limitativa de las bases -que pretenden la conformación de una igualdad sustancial de las posiciones jurídicas de los ciudadanos, sea cual fuere el territorio donde residan- pues es lo cierto que el propio Texto constitucional reconoce la especialidad, material y formal, del REF de Canarias, cuyos perfiles son singulares en todo el Estado, aunque coexistente con otros regímenes tributarios especiales por razón del territorio aunque de diferente naturaleza.

Existe, pues, una especialidad procedimental, de fundamento constitucional mediato y estatutario directo y expreso, derivada de la necesidad de respetar para Canarias un margen diferencial de potestad normativa y ejecutiva que exprese no sólo la singularidad institucional del REF sino también la competencialmente prevista en el Estatuto. Debe significarse en este punto que la competencia autonómica se conecta con los procedimientos administrativo, económico-administrativo y fiscal del régimen administrativo, económico y fiscal canario, formulación no coincidente con la de los demás Estatutos de Autonomía, pues mientras unos se refieren a competencias relativas a procedimientos administrativos y económico-administrativos, en conexión con las especialidades del Derecho sustantivo y de la organización propia de la Comunidad Autónoma (art. 10.6, Estatuto del País Vasco; art. 49.1.c), Estatuto de Navarra); otros lo hacen al procedimiento administrativo derivado de aquellas mismas especialidades (art. 9.3, Estatuto de Cataluña; art. 31.3, Estatuto de Valencia; 27.5, Estatuto de Galicia; art. 11.2, Estatuto de las Islas Baleares). Los hay que se refieren exclusivamente al procedimiento administrativo derivado de las especialidades de la organización propia de la Comunidad Autónoma (art. 13.4, Estatuto de Andalucía; art. 11.g), Estatuto de Murcia; art. 36.1.a), Estatuto de Aragón; art. 32.4, Estatuto de Castilla-La Mancha; art. 27.7, Estatuto de Extremadura; art. 11.7, Estatuto de Castilla-León). Algunos, mencionan las especialidades del régimen jurídico administrativo derivadas de las competencias asumidas (art. 11.h), Estatuto de Asturias; y art. 27.8, Estatuto de Madrid). Y, finalmente, hay algún Estatuto que se refiere a las especialidades del régimen jurídico administrativo derivadas de las competencias asumidas y de la organización propia (art. 9.7, Estatuto de La Rioja).

Del simple relato competencial efectuado, se constata, lo que no es casual, que sólo tres Comunidades, País Vasco, Navarra y Canarias, poseen competencia en

relación a procedimientos administrativos especiales (económico-administrativos), con la diferencia de que en el caso de Canarias, la especialidad es no sólo económico-administrativa sino también fiscal, en conexión con su régimen administrativo económico y fiscal, en tanto que en el caso de los Estatutos del País Vasco y de Navarra las especialidades son administrativas y económico-administrativas en relación al Derecho sustantivo y la organización autonómica propia, sin olvidar, por supuesto, que en este caso la competencia se articula estatutariamente como exclusiva, en tanto que en el Estatuto de Canarias se contempla como de desarrollo y ejecución de bases estatales.

Lo relevante, en cualquier caso, es que sólo el Estatuto de Autonomía de Canarias atribuye a la CAC competencias normativas y ejecutivas, con el límite de las bases, en materia de procedimiento administrativo fiscal. Ello obliga, en primer lugar, a que la regulación estatal de dicho procedimiento, por lo que atañe a la aplicación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes en Canarias, no puede agotar su contenido, pues enervaría el desarrollo de las bases que corresponde estatutariamente a la Comunidad, desarrollo que el Estatuto dispone sea mediante instrumento legal. Por otra parte, en la medida que los actos de administración tributaria son simples actos de ejecución de la norma estatal, que es la que fija el contenido y límites de los distintos elementos configuradores del tributo, tales actos, a fin de no perjudicar la competencia ejecutiva autonómica en la materia, son competencia asimismo de esta Comunidad.

4. 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 deben corresponder a la Comunidad Autónoma de Canarias. 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.

En esta solución abundan no sólo razones de coherencia institucional con el 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.

A mayor abundamiento, ha de recordarse que de los recursos obtenidos con aquel impuesto, antes de su distribución a las Corporaciones locales canarias, deben detrarse la cuantía a la que ascienden los correspondientes gastos de gestión estatal, gastos que mermarían 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.

Consecuentemente con todo lo expresado, y en la medida en que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se arbitra en razón de uno de los fines esenciales del REF de Canarias (art. 1 de la Ley 20/91), estando por otra parte motivada su creación, por la bajada de los tipos del IGIC ocasionada por la armonización del IVA en el resto del territorio tributario común con el objetivo, precisamente, de no erosionar el contenido material de la franquicia al consumo que obliga a que en Canarias la imposición sobre el consumo se traduzca en una presión fiscal sustancialmente menor que en el resto del Estado, es por lo que se ha de concluir que el indicado Impuesto Especial, formalmente regulado, como Impuesto Especial que es, en la Ley 38/92, se debe entender desde el punto de vista material como integrante, junto con el IGIC y el API, del denominado núcleo fiscal del REF, sustancialmente definido en la Ley 20/91 de la que aquel Impuesto Especial es regulación complementaria, por lo que los actos propios de "Administración tributaria" -gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión- en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte deben corresponder a la Comunidad Autónoma de Canarias, cuya competencia resulta del art. 32.3 de su Estatuto de Autonomía.

Se entiende, por tanto, que existe fundamento jurídico suficiente para estimar que la competencia en conflicto corresponde a esta Comunidad Autónoma, razón por la que los actos de Administración tributaria contenidos en el RD 1623/92 deben ser ejecutados por la Comunidad Autónoma de Canarias, sin perjuicio de que ésta, en el futuro, actúe las potestades de desarrollo legislativo de las bases estatales en la materia.

## **C O N C L U S I Ó N**

El Gobierno autónomo cuenta con suficientes fundamentos jurídicos para formular ante el Gobierno del Estado el requerimiento a que se refiere el art. 63.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional en relación con el RD 1623/92, por corresponder a la Comunidad canaria la competencia para gestionar, liquidar, recaudar, inspeccionar y revisar el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el ámbito de la misma.