



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 3 / 1995

La Laguna, a 27 de enero de 1995.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifican los Decretos 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, y 304/1993, de 26 de noviembre, por el que se regula la obligación de información relativa a las operaciones económicas con terceras personas que incumbe a los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario (EXP. 5/1995 PD)*.*

FUNDAMENTOS

I

Se ha solicitado el parecer de este Consejo, por el procedimiento de urgencia previsto en el art. 15.2 de la Ley 4/1984, de este Organismo, por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el Proyecto de Decreto de modificación de los Decretos 182/1992, de 15 de diciembre, y 304/1993, de 26 de noviembre, referenciados en el encabezado.

La solicitud interesada debe entenderse preceptiva, de conformidad con lo que disponen los arts. 10.6 de la Ley 4/1984 y 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, de los que resulta la intervención preceptiva de este Consejo en relación con "Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las Leyes, así como sus modificaciones", supuesto en el que nos encontramos, pues, precisamente, mediante la norma propuesta se incide, desarrollándola, determinadas previsiones de la Ley estatal 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del REF (LMAF-REF), así como, aún

* **PONENTE:** Sr. Fernández del Torco Alonso.

tangencialmente, en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación de los aspectos económicos del REF (LMAE-REF).

II

Con carácter preliminar, y de conformidad con la obligación legal de defensa del Ordenamiento jurídico que a este Consejo corresponde (art. 1.1, Ley 4/1984), se debe significar que en el expediente administrativo de elaboración de la disposición general cuyo proyecto se somete a la consideración de este Consejo no parecen haberse seguido todos los trámites legalmente exigibles para proceder a incorporar al Ordenamiento una norma reglamentaria que lo innova. En efecto, el art. 44 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone que la elaboración de disposiciones de carácter general se iniciará por el Centro directivo correspondiente "con los estudios e informes que garanticen la legalidad, acierto y oportunidad" de los mismos, obligación que no es sino trasunto de lo dispuesto en el art. 129.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) -disposición contenida en su Título VI, no derogado por la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre- debiendo, por otra parte, recordarse que, como dispone el art. 130.1 de aquella Ley, "los Proyectos de disposición de carácter general antes de ser sometidos al órgano competente para promulgarlos" deberán ser informados por la Secretaría General del Departamento afectado por la materia. Pues bien, tal y como acaeció con los Proyectos de Decreto objeto de los Dictámenes de este Consejo (DDCC 10/1993 y 14/1994), no consta en el expediente, como advierte la Intervención General, informe de la Secretaría General Técnica del Departamento, debiéndose a este respecto precisar que, aunque existe jurisprudencia contraria al carácter invalidante de tal trámite, la dominante considera que tiene carácter esencial, (SSTS de 12 de abril y 9 de mayo de 1983; 25 de mayo de 1984; 20 de abril de 1995 y 28 de mayo de 1992).

Tampoco consta, lo cual sí tiene más trascendencia jurídica, la petición de la preceptiva audiencia (art. 105.1 CE) a las entidades representativas o defensoras de los intereses generales corporativos afectados por el Proyecto de disposición; obligación que concreta el art. 130.4 de LPA -vigente aún-, y prevista, además, por la reciente Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación (art. 2.2, f). Omisión que, a la luz de la Jurisprudencia constante del Tribunal Supremo, pudiera producir la nulidad, por motivos formales,

de la disposición proyectada. En efecto, la STS de 18 de octubre de 1993, solventando cualquier duda al respecto, precisa que "la jurisprudencia mas reciente se orienta a favor de la preceptividad del trámite de audiencia a las entidades asociativas legalmente constituidas a las que les esté legalmente encomendada la defensa de intereses generales o corporativos, (...) de tal modo que la omisión injustificada del trámite de audiencia en el procedimiento de elaboración de las disposiciones generales, constituye un vicio esencial determinante de su nulidad de pleno derecho". En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1985, de 8 de mayo, en relación con el artículo 105 a) de la Constitución, propugna la audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la Ley en los procedimientos indicados, de forma que, ante la ausencia de normas autonómicas que disciplinen la materia, se aplicará, en todo caso, supletoriamente la normativa estatal (art. 149.3 CE), puesto que la audiencia a los ciudadanos, es una exigencia constitucional que vincula a todos los poderes públicos (art. 9.1 CE).

Lo expresado, que es también la opinión de este Consejo manifestada anteriormente con ocasión de pareceres emitidos en relación con Proyectos normativos reglamentarios en los que, asimismo, se observó la omisión del indicado trámite procedimental, debe complementarse con la precisión de que tal obligación sólo admite dos excepciones por otra parte legalmente previstas. A saber, cuando haya razones de interés público debidamente consignadas que justifiquen la no realización de tal trámite (art. 130.4, **in fine** LPA); o bien, cuando existan razones de urgencia debidamente motivadas por el Consejero competente, el de Hacienda en este caso, que justifiquen asimismo la excepción de la regla (art. 130.6, LPA). Circunstancias que, al menos, no resultan debidamente acreditadas en las actuaciones, aunque del escrito de solicitud de Dictamen se hace expresa mención al artículo 15.2 de la Ley 4/1984, que es precisamente el que contempla el supuesto de solicitud de Dictamen por el procedimiento de urgencia, la cual, sin embargo, no viene sustentada en circunstancias, causas o fines concretos, sino que es, como en ocasiones anteriores, una simple declaración tautológica que en nada favorece el cumplimiento por este Consejo de la función que el Ordenamiento le asigna.

III

1. La modificación reglamentaria del Decreto 182/1992 que persigue el Proyecto normativo sometido a la consideración de este Consejo viene motivada por la necesidad de establecer, según se deduce de su Exposición de Motivos, mecanismos tributarios que impliquen una minoración de los gastos financieros de determinados sectores donde las cuotas soportadas son superiores a las devengadas, haciéndose por ello imperioso que se amplíe el abanico de sectores beneficiados para solicitar la devolución de cuotas tributarias a su favor al término de cada período de liquidación. Por otra parte, la Hacienda Autónoma necesita implantar mecanismos de control en evitación de fraudes fiscales. También se introduce la posibilidad de concluir convenios con entidades públicas y privadas con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos. Todo ello, se razona, cierra el arco de progresiva simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales en relación con el IGIC, iniciada por el Decreto 184/1993, de 11 de junio, a la par que se procede a aclarar determinadas obligaciones formales inherentes al régimen de las entidades ZEC. Por otra parte, la modificación del Decreto 304/1993, se impone por exigencia del art. 25 de la Ley 19/94, a los efectos del control antes aludido.

En la medida que nos hallamos ante un Proyecto normativo reglamentario mediante el que se incide en determinaciones específicas de las leyes estatales ordenadoras del REF, el análisis a efectuar por este Consejo deberá circunscribirse a determinar, en primer lugar, si la potestad reglamentaria en ejercicio tiene por objeto ámbitos materiales de regulación encuadrables dentro de las competencias autonómicas; y, en segundo lugar, si el Proyecto de Decreto formulado, se mueve dentro de la cobertura de las normas legales habilitantes y delimitadoras del ejercicio de la potestad reglamentaria autonómica.

2. Por lo que respecta a la competencia de la Comunidad Autónoma para incidir en el ámbito material objeto de la norma reglamentaria que se dictamina en fase de Proyecto, la misma encuentra suficiente amparo en la disposición adicional décima dos de la LMAF-REF, conforme a la cual "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 (...), así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos"; competencia genérica

que, por lo que atañe al objeto del Proyecto de Decreto que se conoce, debe ser puesta en conexión con lo que disponen los arts. 45 y 46 LMAF-REF, concretados por los arts. 83 y 84 del Real Decreto 1.473/1992, de 4 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas a los impuestos creados por la LMAF-REF (suspendido, por cierto, por Auto del Tribunal Supremo, de 12 de septiembre de 1993, circunstancia que, en cualquier caso, no perjudica el ejercicio de la competencia autonómica, que no tiene su fundamento legal en el reglamento ejecutivo de la LMAF-REF, pues éste se limita a concretar -en los términos que se expondrán- el ejercicio de ciertas facultades que, previstas genéricamente en la Ley de cobertura, cuentan, además, por lo que a esta Comunidad Autónoma atañe, con cobertura competencial expresa. A la norma proyectada, sin embargo, se le pueden efectuar ciertas observaciones, al hilo de la concurrencia competencial existente y la pluralidad de normas aplicables, una de las cuales (RD 1473/92) se halla en estos momentos suspendida.

La citada norma reglamentaria, en su art. 83.3, dispone que "la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno autónomo canario podrá autorizar el derecho a solicitar la devolución de los saldos a favor del sujeto pasivo existentes al término de cada período de liquidación en relación con sectores o empresas determinadas que justifiquen la realización de frecuentes entregas exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de este Reglamento" (que se refiere a las exenciones relativas a las zonas y depósitos francos y depósitos aduaneros); en tanto que el apartado 2 señala que cuando los sujetos pasivos "no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación (...) por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año"; previéndose finalmente en el apartado 1 del artículo citado el derecho de los sujetos pasivos a la devolución, con carácter general, de los ingresos indebidos de conformidad con lo previsto en la Ley General Tributaria. Por su parte, el artículo 84 del indicado Reglamento, regulador de las devoluciones en la exportación, prescribe que el derecho de los sujetos pasivos a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación siempre y cuando hubieran realizado

exportaciones definitivas por un importe global superior "al límite que determine reglamentariamente el Gobierno autónomo de Canarias".

Los preceptos referenciados contemplan, pues, diversos supuestos de devolución, según afecten a los sujetos pasivos con carácter general; cuando aquéllos no hayan podido efectuar las deducciones previstas; cuando afecten a determinados sectores o empresas que realicen actividades exentas y, finalmente, las denominadas devoluciones en la exportación. La Ley habilitante del citado Reglamento, bajo la denominación "devoluciones en general" (art. 45.1. LMAF-REF), contempla las devoluciones por razón de no haber efectuado los sujetos pasivos las correspondientes deducciones en el período de liquidación -"en la forma que se determine en el Reglamento del impuesto"-; en el apartado 2 dispone que "reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o empresas determinados, el derecho a la devolución del saldo a favor de los sujetos pasivos existente al término de cada período de liquidación"; en tanto que el art. 46, LMAF-REF regula las denominadas devoluciones en la exportación, condicionándolas a que los sujetos pasivos "hubieran realizado las operaciones de exportación y asimiladas descritas en los arts. 11 y 12 de la presente Ley por un importe global superior al límite que se determine reglamentariamente".

Suspendido, como se ha expresado, el Reglamento ejecutivo de la LMAF-REF, son las determinaciones de esta Ley las que en su caso han de servir de límite o de criterio delimitador de la competencia autonómica que se pretende articular mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria cuya expresión normativa se halla en estos momentos sometida a la consideración de este Consejo. Debiendo recordarse, en cualquier caso, que la competencia reglamentaria autonómica no puede tener por objeto la regulación de cuestiones atinentes al Derecho tributario sustantivo o material, competencia, en suma, del Estado.

3. Sobre tales consideraciones, la norma reglamentaria proyectada pretende, en primer lugar, dar nueva redacción al art. 7 del Decreto 182/1992 (actualmente regulador sólo de las denominadas devoluciones en la exportación), afectando su apartado primero a la devolución del saldo favorable a los sujetos pasivos que hayan realizado habitualmente "operaciones sujetas y no exentas" en los sectores de actividad que relaciona, en tanto que en su número 2 regula -reiterando la actual ordenación- las denominadas devoluciones en la exportación, incorporando como

regulación novedosa a las entidades ZEC como beneficiarias de derecho a tal devolución, completándose de esta manera el régimen especial previsto en los arts. 9 y 10 del Decreto 182/1992 (no modificados), relativos a las devoluciones en las exportaciones en régimen de viajeros.

Ciertamente, la denominada devolución general -contemplada en el Real Decreto 1473/1992- no se encuentra explicitada en la LMAF-REF (aunque se contempla en el art. 155 de la Ley General Tributaria); tampoco se contempla en el Decreto 182/1992, siendo lo relevante que no debe confundirse tal devolución de régimen general con las otras legal y reglamentariamente previstas, debiendo por ello la norma proyectada, art. 7 -que lleva como intitulación "devoluciones al término de cada período de liquidación"- especificar tal pluralidad de supuestos. Al margen de tal observación, de carácter menor, sí debe tenerse en cuenta que el art. 45.2 LMAF-REF remite a la regulación reglamentaria la regulación del derecho a devolución "con referencia a sectores o empresas determinados", lo que concreta ciertamente la norma proyectada (art. 7.1) aunque añadiendo una segunda condición cual es que sólo afecta a las "operaciones sujetas y no exentas" (limitación que no se deduce de la LMAF-REF), debiéndose significar que el precepto reglamentario ejecutivo que desarrolla tal previsión (art. 83.3 del RD 1473/1992, suspendido en cualquier caso) condiciona tal facultad a la realización, por los sujetos pasivos de sectores o empresas determinados, de "frecuentes entregas exentas del impuesto", lo que no parece coincidir con el contenido de la norma reglamentaria propuesta.

Nada que objetar, por otra parte, a la redacción de los apartados 2 y 3 del artículo 7 proyectado, al contener regulación que encuentra perfecto acomodo en las determinaciones contenidas en la LMAF-REF y en la LMAE-REF. Asimismo, debe señalarse que la nueva redacción del número 6 del art. 28, se conecta con la competencia autonómica para la regulación reglamentaria de los aspectos procedimentales tributarios, ámbito en el que se incluye la posibilidad de suscribir convenios para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, sin afectarse por ello aspectos o cuestiones sustantivas o de índole material.

Por lo que atañe a la redacción que se pretende dar al art. 29, su apartado 1.a) es, en el vigente Decreto, el art. 29 bis, en tanto que su apartado b) regula una obligación, de carácter formal, que no excede de la competencia autonómica en la

materia. La redacción dada al art. 39.3.2 pretende, simplemente, sustituir las referencias a los arts. 45 y 46 de la LMAF-REF (reguladores del régimen de devoluciones en general y de las devoluciones en la exportación), por la referencia al art. 7 del Decreto, de novedosa introducción, que pretende dar cumplimiento a las previsiones legales antes indicadas, aunque, como se indicó, el artículo proyectado no hace expresa mención a la devolución general. No tiene, pues, contenido sustantivo o material alguno.

4. Es por otra parte irrelevante la modificación que se pretende introducir en el art. 3.1.c) del Decreto 304/1993, toda vez que su objeto es incorporar a su contenido la facultad que el art. 5.3 del mismo Decreto reconoce al Consejero de Economía y Hacienda.

CONCLUSIONES

1. En el procedimiento de elaboración de la disposición reglamentaria cuyo Proyecto dictamina este Consejo, se ha omitido el preceptivo trámite, constitucional y legalmente exigible, de audiencia a los interesados, circunstancia que, de no darse las circunstancias que eximen del cumplimiento de tal exigencia, pudiera generar, por su esencialidad, la nulidad de la norma reglamentaria que finalmente resulte aprobada (Fundamento II).

2. Al margen de la cuestión anteriormente señalada, la norma proyectada es expresiva de la competencia autonómica en la materia, ajustándose a los límites que se deducen de las normas legales habilitantes de la potestad reglamentaria. No obstante, se formulan algunas observaciones puntuales a su contenido, en los términos que se expresan en el Fundamento III.