



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 5 6 / 1 9 9 7

La Laguna, a 16 de junio de 1997.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias sobre el *Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (EXP. 64/1997 APL)**.

F U N D A M E N T O S

I

Se ha interesado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno -art. 12.a) de la Ley 4/1984, de 6 de julio, del Consejo Consultivo, LCC- preceptivo Dictamen -al amparo de lo dispuesto en el art. 10.3.1) LCC, referente a preceptiva solicitud cuando la misma tenga por objeto Anteproyecto de Ley en materia de 'régimen económico fiscal'- sobre el Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (LIECDP); petición que se interesa por el procedimiento de urgencia dispuesto en el art. 15.2 LCC fijándose en cinco días el plazo de emisión del correspondiente Dictamen; urgencia que se justifica -según se desprende de la Propuesta de Acuerdo que el Excmo. Sr. Consejero de Economía y Hacienda elevó a la consideración del Gobierno- en la "brevedad y simplicidad del anteproyecto (...) y habida cuenta de la necesidad que para los sectores afectados por la medida contenida en la Ley proyectada representa la devolución que se materializará de aprobarse el Anteproyecto". Justificación no incontrovertible, pues no siempre la extensión de la norma proyectada es directamente proporcional a la complejidad de los asuntos sobre los que versa, apreciación que en el presente caso

* **PONENTE:** Sr. Reyes Reyes.

* **VOTO PARTICULAR:** Sr. Petrovelly Curbelo.

se infiere ya que la reducida modificación legal que se pretende introducir conlleva, no obstante, la pertinencia de análisis de una problemática concurrente algo mayor que la resultante de la aparente simplicidad del contenido del anteproyecto elaborado.

A pesar de todo ello, se atiende el requerimiento para la emisión del dictamen preceptivo solicitado, aunque por las circunstancias expuestas no aparecen como incuestionables las razones aducidas y reseñadas para la utilización del procedimiento de urgencia, con la particularidad en este caso de haberse disminuido sensiblemente el término habilitado para la elaboración del informe recabado, mediante la fijación de un plazo abreviado equivalente a un tercio del normal que para tales supuestos extraordinarios está legalmente previsto, puesto que la salvedad contenida en el art. 15.2 de la norma constitutiva de este Consejo, conferida en favor del órgano competente para la apreciación y fijación de otro plazo inferior que considerare pertinente, cuando constare la urgencia del dictamen que se precise, siempre además ha ponderarse que sea suficiente el tiempo más reducido que finalmente se determine, guardando proporción adecuada y atemperada al asunto de que se trate, para que el resultado no se circunscriba al cumplimiento de una extrínseca formalidad, sino que fundamentalmente se obtenga la finalidad garantista de la correcta interpretación de la legalidad y la exteriorización del parecer de este órgano consultivo, con sujeción a tales parámetros, en los asuntos que se sometan a su consideración, dentro de los cauces de lealtad institucional obligada, de exquisita neutralidad e independencia de criterio, lo que en esencia siempre ha de reportar utilidad para quien interese la consulta. Ello ha forzado, en este caso, a afrontar el análisis del asunto sometido al preceptivo conocimiento de este Consejo, desde una posición de equilibrada distancia de la realidad material que se pretende normar, pero con indudables limitaciones por condicionantes del tiempo disponible, como se ha puesto de relieve y que -en quebranto de la dimensión reflexiva y racionalizadora conferida a este órgano consultivo, en lo que resulte aplicable concretamente al conjunto normativo proyectado objeto de este Dictamen- no ha permitido apreciar otras cuestiones no consideradas o no tenidas en cuenta durante la tramitación del expediente y que podrían haber merecido una valoración y tratamiento más exhaustivo, lo que el apremiante plazo otorgado no ha hecho posible.

II

Obra en el expediente, además del texto del Anteproyecto y de la Propuesta que el Excmo. Sr. Consejero de Hacienda elevó a la consideración del Gobierno, la Memoria inicial suscrita por el Excmo. Sr. Consejero (29/5/97); el informe de legalidad del Director General de Planificación, Presupuesto y Gasto Público (9/7/97); el preceptivo informe del Director General del Servicio Jurídico (5/6/97); y el certificado del Secretario del Gobierno (9/6/97), de la toma en consideración por el Gobierno del mencionado Anteproyecto de Ley de solicitud de Dictamen de este Consejo (sesión celebrada el 9/6/97).

Por tanto, se cumplen en este caso los requisitos procedimentales establecidos en los arts. 43 a 45 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública, en cuanto a la elaboración de Anteproyectos de ley.

III

En cuanto al objeto del Dictamen, resulta preciso insistir en la posición que al respecto ya ha exteriorizado este Consejo. En efecto, el texto prenormativo remitido es un 'Anteproyecto', no un Proyecto de Ley. Ciertamente, cuando el art. 10 LCC menciona los supuestos de Dictamen preceptivo de este Consejo habla de 'Anteproyectos', por lo que en apariencia formal la remisión del Anteproyecto de referencia para conocimiento de este Consejo es 'objeto' sobre el que este Consejo podrá pronunciarse convenientemente. En relación con esta cuestión en el Dictamen 9/1997, de 5 de febrero, se dijo:

"Ya este Consejo se ha manifestado sobre la contradicción existente en nuestra Ley de creación entre la formulación genérica de que la función es dictaminar Proyectos y Propositiones de Ley que se sometan al Parlamento de Canarias (art. 1) y la relación de asuntos en los que es preceptiva la solicitud de dictamen previo, donde se alude a anteproyectos de Ley (art. 10.3).

En efecto, en nuestro DCC 26/1996, reiterando lo manifestado en los DDCC 11/1987; 2/1988; 4/1989; 8/1990; 10/1991; 6/1992; 62/1993; 20/1994 y 4/1995, nos expresábamos de la siguiente manera: el Dictamen se solicita sobre un Anteproyecto de Ley, siguiendo ciertamente la letra del citado artículo 10.3, LCC, pero tal

precepto ha de tener la lectura adecuada a la luz tanto del artículo 1, definitorio del objeto y fin de la función de este Organismo, como sobre todo del artículo 43 del Estatuto de Autonomía, norma institucional básica que prevé la creación del Consejo Consultivo y dispone los diferentes elementos o aspectos de su función garantista de control preventivo. Lo que ha manifestado reiteradamente este Organismo en Dictámenes anteriores y en otras ocasiones diversas, es que la obligatoriedad de solicitar su Dictamen sobre un Proyecto de Ley que se someta al Parlamento sólo queda debidamente cumplida, habiéndose previamente solicitado y emitido Dictamen sobre su correspondiente Anteproyecto, cuando la aprobación gubernativa de éste y subsiguiente conversión en Proyecto no suponga alteración del texto normativo proyectado, no apareciendo nuevos preceptos o modificándose sustancialmente los precedentes, salvo que dicha alteración resulte ser la adaptación de los dictaminados a la opinión del Consejo Consultivo sobre ellos.

La contradicción del art. 10.3 de la Ley del Consejo con el antiguo art. 43 del Estatuto podía ser salvada por la interpretación conforme al Estatuto expuesta en los Dictámenes citados; pero su validez no podía ser cuestionada porque gozaba de la presunción de constitucionalidad de la Ley que sólo puede ser destruida por una sentencia constitucional.

La entrada en vigor de la reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias, operada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, ha modificado el art. 43 (ahora 44), precepto que contempla y regula esta Institución, en el que se reafirma que su función es dictaminar sobre la adecuación a la CE y al EA de los proyectos y proposiciones de ley. El Estatuto reformado, norma superior y posterior a las leyes estatales y autonómicas, deroga los preceptos de éstas que estén en contradicción con ella, como es el caso del citado art. 10.3. Con esta regulación estatutaria ha quedado derogada la expresión "anteproyecto" del art. 10.3 por manifiestamente contraria al art. 44 EA; con lo que queda definitivamente resuelto el tema en el sentido de entender que, en todo caso, se deban remitir los Proyectos de Ley adoptados por el Gobierno sobre las materias que el art. 10.3 de la Ley de este Consejo establece como preceptivos; cupiendo que sobre Anteproyectos que versen sobre las demás materias se pueda solicitar Dictamen facultativo".

A lo dicho entonces -formulado desde una interpretación 'institucional' y 'funcional' de la acción consultiva- se puede añadir que tal género de consideraciones

no sólo no son arbitrarias, excesivas o injustificadas, ni mucho menos expresión de un 'formalismo corporativo' siempre inaceptable, sino han tenido cumplida expresión normativa en normas primarias ordenadoras de la función consultiva autonómica; concretamente, en la Ley 9/1995, de 10 de noviembre, del Consejo Consultivo de Galicia, cuyo art. 13 dispone la posibilidad de solicitar dictamen facultativo del mencionado Consejo "sobre aquellos asuntos **no incluidos en el artículo precedente**"; es decir, en asuntos que no deban ser preceptivamente dictaminados. Si es preceptiva la solicitud de Dictamen de conformidad con la ley, no procede que sobre el Anteproyecto o sobre su Proyecto se interese dictamen facultativo, pues se empaña el carácter del órgano consultivo y la naturaleza de la función que ejerce. En el primer caso, porque se utiliza al órgano consultivo como 'órgano asesor'; en el segundo, porque se defrauda el mandato de la ley, que quiere que determinado asunto sea -con carácter final- preceptivamente dictaminado, y no facultativamente.

IV

Hechas estas consideraciones iniciales -que no por reiteradas dejan de ser pertinentes- procede analizar directamente las distintas cuestiones que se suscitan sobre el fondo del asunto; es decir, la regularidad jurídica de la norma proyectada.

Su artículo único pretende modificar los arts. 9.2, 12 y 15 y añadir una disposición adicional quinta a la citada Ley 5/1986 en los términos que seguidamente se verán; términos que sugieren las consideraciones que se formularán de inmediato, al hilo de los preceptos citados.

1. Artículo 9.2.

Se trata, en suma, de sustituir simplemente la referencia al 'Arancel de Aduanas' por los 'Códigos de Nomenclatura Combinada' (NC), establecida por el Reglamento CEE 2.658/87, de 23 de julio. Esta sustitución -correcta por lo demás- merece las siguientes consideraciones, al margen de que haya de extenderse tal medida a otros preceptos de la Ley que contienen la referencia al Arancel de Aduanas y que la modificación normativa proyectada no altera:

- Tal sustitución se efectúa " a los efectos de esta Ley ", se dice en el art. 9.2 proyectado. Ley que no es otra que la LIECDP, en la que no existe ninguna referencia

a los Códigos NC. Lo que ocurre es que el Proyecto de Ley no procede a modificar el apartado 1 del citado art. 9, que sigue hablando del 'Arancel de Aduanas', fórmula que debería ser suplida -para mantener la coherencia conceptual entre los apartados 1 y 2 del art. 9- por la de Códigos NC. Por ello en el apartado 1 se habla de 'partidas', y en la redacción propuesta de 'notas de sección' y 'capítulos', además de otros conceptos. Por cierto, el art. 46.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales [LIE] (que delimita el ámbito objetivo del impuesto estatal de hidrocarburos; Ley a la que explícitamente remite la norma proyectada para lo no previsto en la misma, disposición adicional quinta proyectada) distingue los productos petrolíferos clasificados conforme a los citados Códigos NC.

- Se hace referencia, como se ha dicho, en la propuesta legislativa al Reglamento CEE 2.658/87, de 23 de julio. Aunque la parte dispositiva del mencionado Reglamento sigue vigente en los mismos términos en que fue inicialmente redactado y aprobado, debe señalarse que su Anexo I -precisamente, en el que figura la Nomenclatura Combinada- ha sido modificado por el Reglamento de la Comisión 3.009/95, de 22 de diciembre, que altera, por cierto, alguna de las partidas del concepto 27 del Nomenclator (combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación; materias bituminosas; ceras minerales), lo que se indica para que la referencia sea completada en lo pertinente.

2. Artículo 12.

Este precepto articula un supuesto de 'devolución' a aquellas personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes que desarrollen su actividad empresarial en los sectores agrícola, industrial o del transporte terrestre, de "6.000 ptas. por cada 1.000 litros de gasóleo que hubieran adquirido para el consumo en los motores y vehículos afectos a las citadas actividades", en las condiciones y los requisitos que se señalen reglamentariamente, describiéndose las actividades afectadas por tal 'devolución' en los apartados a), b) y c) del mismo precepto proyectado. Las cuestiones que sugiere el precepto son las siguientes:

- Esta *devolución* -sin calificativo alguno- se inserta en el apartado 2 del precepto, en cuyo apartado 1 se regula la *devolución de las cuotas* soportadas por los bienes objeto de exportación, cuya venta se declara exenta por el art. 10 LIECDP, estando conceptuada tal 'exportación' en su art. 11. Hay, pues, una trabazón lógica entre la *exención* y la *devolución* de las cuotas soportadas. La *devolución* proyectada,

sin embargo, parte de un presupuesto diferente, lo que de por sí haría inviable, al menos desde la óptica de la técnica legislativa, su tratamiento en un mismo precepto, porque:

La *devolución* que se pretende no incide en la relación jurídica tributaria que se traba entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo del impuesto, definido en el art. 4 LIECDP. El consumidor final es ajeno totalmente a esa relación, de forma que se limita simplemente a soportar la repercusión del impuesto (art. 5 LIECDP). Por ello, técnicamente, desde la estricta óptica tributaria no se puede 'devolver' cantidad alguna a alguien, el consumidor, que no ha intervenido en la relación jurídico tributaria que se traba entre los sujetos a que se refiere la LIECDP. La operación de que se trata no es de carácter tributario, sino de política financiera y, por ello, en principio es ajena a la propia LIECDP, pues en puridad se está articulando una medida de carácter subvencional, sea cual fuere la calificación que se dé a la operación.

En efecto, debe partirse inicialmente de que la exención tributaria -clase de beneficio tributario- incide en la relación tributaria de forma cualificada, de forma que puede anular el efecto del hecho imponible (exención propiamente dicha) o reducir o aligerar la carga tributaria (bonificaciones o deducciones). En cualquier caso, el derecho a la exención o a la bonificación tributaria " es un elemento de la relación obligacional que liga a la Administración y al contribuyente" (STC 6/1983, de 4 de febrero), con efectos sustanciales en la cuota tributaria, razón por la que la Ley General Tributaria (LGT) obliga a que en todo caso se regularán por ley el "establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, y demás bonificaciones tributarias", de conformidad con lo dispuesto por los arts. 14 y 15 LGT. En cualquier caso, la deuda tributaria estará constituida por la cuota definida en el art. 55 LGT y liquidada a cargo del sujeto pasivo (art. 58 LGT), que es toda persona natural o jurídica que según la ley resulta "obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias" (art. 30 LGT); condición que para la LIECDP son los "comerciantes mayoristas de productos derivados del petróleo gravados por la presente Ley" (art. 4). Es decir, sea lo que fuere materialmente la *devolución* que se pretende, la misma no es una exención tributaria -sea cual fuere su clase-. Precisamente por ello, se permutó su calificación durante la tramitación del correspondiente Anteproyecto, pues de denominarse 'bonificación' (que no es sino una exención parcial) pasó a denominarse 'devolución'.

Desde el punto de vista estrictamente material, la 'devolución' consiste en la entrega a determinados consumidores finales de ciertas cantidades dinerarias imputadas al consumo de productos petrolíferos. Esto es una subvención, cuyo concepto, por cierto, ha sido definido por el art. 3 del Decreto 6/1995, de 27 de enero, por el que se establece el régimen general de ayudas y subvenciones de la Administración autonómica, del siguiente modo: "La disposición gratuita de fondos públicos realizada a favor de personas o entidades públicas o privadas por razón del estado, situación o hecho en que se encuentre o soporte", así como " cualquiera que sea la denominación que se le asigne, toda atribución patrimonial gratuita a favor de personas físicas o jurídicas destinada al fomento de una determinada actividad o comportamiento de interés público o social". Es mas, sería una 'subvención genérica' (art. 4.3), siempre que esté consignada en los estados de gastos de la Ley de Presupuestos.

Se plantean, lógicamente, las siguientes dudas:

- La corrección no sólo técnica sino jurídica de articular en una Ley ordenadora de un impuesto propio de la Comunidad Autónoma una medida subvencional a favor de personas ajenas a la relación tributaria obligacional que se traba en el contexto del mencionado impuesto.

- El grado de vinculación que tiene el legislador canario respecto de las categorías tributarias (sujeto pasivo; exención; cuota tributaria; devolución etc.) conceptuadas en la LGT.

- Qué reproche merece el hecho de que se utilice una técnica formalmente tributaria -'devolución'- para conseguir un fin no estrictamente tributario -sino subvencional- en el contexto de una ley tributaria autonómica ordenadora de un tributo propio.

- Si el régimen subvencional -o más concretamente las medidas que se articulan- forma parte del REF de Canarias; lo que lleva a determinar si se integra en sus aspectos fiscales -como formalmente ha sido tramitado el mencionado Anteproyecto de Ley- o en los económicos -como resulta materialmente del régimen subvencional que se pretende-.

Estas cuestiones requerirían seguramente un más detenido análisis, pero la ausencia de tiempo lo impide. Sí debe puntualizarse sin embargo que el objetivo

pretendido por la Comunidad Autónoma es lícito, pero para ello se utiliza un procedimiento que implica *per se* la alteración de los principios básicos de la técnica tributaria, que deben ser respetados por la Comunidad incluso cuando se trata de incidir en un 'tributo propio' (arts. 1.2, 6.1, y 17 LOFCA).

En relación con lo planteado, tampoco puede ocultarse que la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen económico fiscal de Canarias, contempla la previsión de medidas de 'compensación' para distintas actividades económicas e industriales, entre ellas la energética (art. 11), así como un sistema de medidas en favor de 'sectores desfavorecidos' (Disposición Transitoria Segunda), y habilita al Gobierno para la aprobación de las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo de la citada Ley, previo informe de la Comunidad Autónoma de Canarias (Disposición Final.2). En fin, tampoco se puede desconocer que el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (arts. 92 y 93) dispone el régimen jurídico de las posibles ayudas otorgadas por los Estados que, a la postre, restringen la libertad de competencia, debiéndose recordar al efecto que la Decisión CEE 91/314, de 26 de junio, establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las Islas Canarias.

3. Tal y como se indica en la exposición de motivos del Anteproyecto de Ley, se descartó " la aplicación de un tipo impositivo específico para el combustible en los sectores determinados", haciéndose referencia en la Memoria del Excmo. Sr. Consejero, antes citada, a "los inconvenientes de índole jurídica y práctica que se plantean". No se aprecian cuáles podrían ser tales problemas; y si los mismos son de gestión o de control. Desde luego, si hay inconvenientes jurídicos será porque el Ordenamiento Jurídico obliga a determinadas conductas; o impide otras; o las limita; o las condiciona. Sea cual fuere el 'inconveniente jurídico', la solución no es efectuar un uso atécnico y de más que dudosa legalidad del Derecho tributario. Los 'inconvenientes jurídicos' debidamente abordables y analizados sus efectos pueden ser en todo caso superables. Otra cosa es que la regulación existente requiera modificación dadas las consecuencias que de su estricta aplicación se derivan. Mas la solución no puede ser obviar los 'inconvenientes jurídicos', creando un inconveniente mayor. Dicho esto sobre la base de que no se exponen cuáles son tales 'inconvenientes'.

- Tampoco puede dejar de señalarse la objeción que efectuó el Director General del Servicio Jurídico, en relación a la técnica de 'bonificación' que se contenía en el texto del Anteproyecto que fue informado. Las objeciones efectuadas por el mencionado Director General motivaron que el Anteproyecto fuera modificado; particularmente por lo que a esta cuestión atañe, suprimiendo la 'bonificación' (que, como toda exención afecta a la cuota que soporta el sujeto pasivo) y convirtiéndola en 'devolución'. Los inconvenientes técnicos de la 'bonificación' podrían ser salvados, a juicio del Director General del Servicio Jurídico, utilizando alguna de las siguientes técnicas: a) la vía de fomento, a través de bonificaciones y ayudas; b) configurar la bonificación sobre el sujeto pasivo contribuyente, y no sobre el consumidor final. Solución que, al final, beneficia indirectamente al consumidor -una vez se repercute el tributo- pero que sin embargo ha sido desechada por el Anteproyecto dada su 'inconveniencia'.

4. Artículo 15.

Este precepto no es sino -como todo Derecho sancionador- complemento de una previa regulación material o sustantiva -régimen de devolución- por lo que las observaciones efectuadas *ut supra* en relación con el mencionado régimen deben considerarse asimismo extendidas a este precepto. Al margen de esta cuestión, sí debe observarse, la introducción entre las conductas sancionables de un nuevo 'tipo' que resulta un tanto incompleto, porque sólo prevé el 'disfrute indebido' de la devolución, mas no la 'obtención indebida' de la misma. El concepto 'disfrute indebido' es doblemente indeterminado y aunque puede ser reconducido, siempre quedará la duda de si con tal concepto se está haciendo referencia a la 'utilización o gasto' de la devolución o también a su 'percepción'. Este flanco abierto -dada la materia de que se trata, tributaria, y la naturaleza del procedimiento afectado, administrativo sancionador- es lo que justifica que el art. 79.b) LGT califique como infracción grave "disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones".

Por otra parte, el vigente -y no modificado- primer párrafo del art. 15 LIECDP remite al régimen general de la Ley General Tributaria, por lo que habría una cierta asintonía entre lo dispuesto en el mencionado régimen y el 'tipo' proyectado.

Como observación final genérica que atañe a este precepto del anteproyecto, que exclusivamente tipifica como infracción administrativa, catalogándola con el

carácter de grave, el hecho de "disfrutar indebidamente de las devoluciones previstas en el art. 12", cualquiera que sea su cuantía y para lo que se establece la sanción de multa de la mitad al triple de la devolución indebidamente obtenida, procede significar además que:

a) Nada se indica sobre la ineludible obligación de reintegro de las cantidades cobradas indebidamente en concepto de devolución, lo que en tal caso sería procedente articular, al margen de las sanciones aplicables.

b) Tampoco se establecen los límites de cuantía de los importes indebidamente percibidos, que han de diferenciar los supuestos catalogables como infracción administrativa, de los que al rebasar tales límites habrían de suponer una conceptualización de mayor gravedad, al quedar englobados en algunos de los distintos tipos de delitos contra la Hacienda Pública incluidos en el Título XIV del Código Penal, importe cifrado en quince millones de pesetas en los casos contemplados en el art. 305 y en diez millones de pesetas en los del art. 308, lo que obliga a distinguir y a acomodar con precisión el montante delimitador reservado a la condición de infracción administrativa, en cuanto a las conductas incursas en el expresado tipo sancionable.

5. Disposición adicional quinta.

Efectúa una llamada a las "normas reguladoras de los tributos de análoga naturaleza vigentes en el resto del territorio nacional" para lo no previsto en la Ley y en tanto no se opongan a lo establecido en la misma. Tal llamada debe entenderse hecha a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo art. 52 regula precisamente el régimen de 'devoluciones de las cuotas satisfechas por el impuesto', -a continuación del régimen de exención (art. 51)- del impuesto de hidrocarburos (art. 46 y siguientes). Por las razones antes expuestas, parece difícil la aplicación de esta regulación, porque la 'devolución' que se pretende articular no es de la misma naturaleza y especie de las previstas en la legislación estatal de hidrocarburos en el contexto de una relación obligacional tributaria y no subvencional.

Disposición final primera.

Sin perjuicio de las habilitaciones a la potestad reglamentaria que el legislador estime necesario efectuar, dada la naturaleza subvencional de la 'devolución' proyectada no puede dejar de señalarse que su régimen jurídico, general, está ya reglamentariamente previsto en el Decreto 6/1995.

CONCLUSIÓN

Al Anteproyecto objeto del presente Dictamen se formulan los reparos y objeciones de carácter técnico-jurídico que se expresan en el Fundamento IV, referidos particularmente al contenido de los arts. 12 y 15 del texto elaborado.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. CONSEJERO D. ENRIQUE PETROVELLY CURBELO AL DICTAMEN 56/1997 ACERCA DEL ANTEPROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 5/1986, DE 28 DE JULIO, DEL IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO. CORRESPONDIENTE AL EXPEDIENTE 64/1997 APL.

1. Discrepo del parecer mayoritario del Pleno formalizado en el antedicho Dictamen prácticamente en su totalidad y por diversas razones, considerando como seguidamente se explicitará detalladamente que es incorrecta su Conclusión y, en congruencia con esto, su fundamentación, pues no son jurídicamente adecuados los argumentos o razonamientos a ello dirigidos. En particular en lo concerniente a la ordenación del artículo 12 del Anteproyecto de Ley (AL) objeto de la función consultiva, que es la principalmente objetada, pero también respecto a la de otros artículos y disposiciones de aquel, cuestionada de una u otra manera.

Además, tampoco estimo procedente que el Dictamen, contrariamente a lo que debiera suponer la realización de la función consultiva propia de este Organismo y, en suma, la naturaleza de éste acorde con esa función en su carácter y finalidad, parezca fundamentalmente un discurso doctrinal-académico, impertinente por la causa indicada, mezclado de consideraciones de orden asesor, igualmente rechazables por ello, y aún de ciertas observaciones críticas a la producción del presente AL por los servicios administrativos de apoyo al Gobierno y asumida por éste, que parecen ajenas a una institución consultiva.

Finalmente, es adecuado añadir que, pese a estar sustancialmente de acuerdo con el excurso contenido en el Dictamen sobre la urgencia en la emisión de éste, máxime cuando es perentoria y se usa por el órgano solicitante la facultad del último inciso del artículo 15.2 de la Ley del Consejo Consultivo, sin embargo no es admisible que se diga que en este caso no es acogible la primera razón de urgencia aducida por el Gobierno, pues la complejidad del asunto no sólo es moderada objetivamente, sino que la complicación que ha podido aparecer al efecto ha sido debida en gran parte al propio Consejo Consultivo al excederse en su función y, en concreto, al malinterpretar la operación que se proyecta regular legalmente; ni tampoco lo es que, sin más, se ponga en entredicho la segunda de esas razones, sobre todo cuando de la documentación disponible en el expediente remitido a este Organismo adjunto a la solicitud de Dictamen se infiere que algún motivo formal y material existe para la pronta elaboración de la normativa proyectada y su eventual aprobación gubernativa y parlamentaria.

Por demás, siendo consecuente con su propia tesis, correcta en mi opinión, y con su actuación en supuestos de urgencia precedentes, nada impide que este Organismo, si entendiere que hay motivos para ello, los explicita al órgano solicitante a los fines de recabar una ampliación del plazo fijado para la emisión del Dictamen o de advertir que, por esta circunstancia, aquél no es suficiente y que esa emisión se hará tan pronto como sea posible después de vencido.

2. Admitiendo que, por razones de seguridad jurídica y eficacia normativa, que desde luego debieran aducirse en el Dictamen siquiera sea porque es la causa técnico-jurídica que permite hacer pertinentemente la objeción de que se trata, resulta procedente que se ajuste el precepto del artículo 9.1 de la Ley a modificar a la que, sin duda conforme a Derecho como reconoce el Dictamen, se pretende hacer al apartado 2 del artículo reseñado, es lo cierto que, por idéntico motivo, eso mismo podría producirse en relación con todo aquel otro precepto de dicha Ley que recogiera la expresión a sustituir, "Arancel de Aduanas".

Pero, lógicamente, tal Ley no puede contener referencia alguna a "Códigos NC", siendo por eso absurdo que el Dictamen, no se sabe bien a que fin concreto, lo proclame. No obstante, aunque la formulación legal usada pudiera servir para salvar los problemas prácticos de aplicación de la normativa en cuestión, sin duda se

evitarían dificultades conexas a los principios antes citados con la adecuación de todos los preceptos afectados de la Ley en la reforma en marcha o, subsiguientemente, mediante un texto legal refundido y armonizado de las normas primarias afectadas.

Y, en fin, es obvio que el Reglamento 3.009/95 de la Comisión de la Unión Europea ha de tenerse únicamente presente, en cuanto alteración del Anexo que incluyere Códigos NC aprobado por el Reglamento 2.658/87 de aquella, cuando esa modificación, contenida en el concepto 27 o en otro, incidiera en aquellas sustancias objeto del impuesto regulado por la Ley autonómica 5/86.

3. - No es correcta la objeción del Dictamen a la reforma del artículo 12, Ley 5/86 que pretende el AL dictaminado, sin perjuicio de lo que más adelante se precisará o matizará. Fundamentalmente, porque no ha entendido adecuadamente la naturaleza de la operación a realizar, o no ha sacado de ello las ajustadas consecuencias; defecto y problemática que se pueden evitar con la atenta lectura y comprensión de la regulación correspondiente.

Naturalmente, en consecuencia es erróneo que al respecto puedan plantearse, con intención crítica más o menos reconocida, las dudas que citan el Dictamen, resolubles en cualquier caso en sentido positivo vista la normativa proyectada, la Ley 5/86 y la ordenación constitucional o no con incidencia en este supuesto. Y asimismo lo es que, después de decirse que el objetivo subvencional a cubrir por esa normativa es lícito, en puridad jurídicamente posible o constitucional y estatutariamente ajustado, se afirme seguidamente que el procedimiento aquí usado al efecto viola o altera principios básicos de técnica tributaria, cualquier cosa que ello pueda ser en cuanto que existan tales principios y, de existir, que sean básicos, con lo que se insinúa que incurre en inconstitucionalidad por vulnerar ciertos preceptos de la LOFCA, de la Ley 10/94 o de Normas eurocomunitarias.

Al respecto debiera bastar con señalar que esta última circunstancia no se produciría ni aun admitiendo que existen defectos o inadecuaciones técnicas, concretamente "tributarias", en la ordenación examinada; razón por la que, pareciéndolo reconocer en la práctica, el Dictamen incurre en la incoherencia de sostener semejante alegación e indicación en el Punto 2 del Fundamento IV y luego, en la Conclusión, se limita a decir que se formulan reparos y objeciones técnico-jurídicas, sin más, al texto elaborado.

Formulación ésta que es incorrecta per se porque, además de que ese "texto" es en propiedad un AL tomado en consideración por el Gobierno autonómico, resulta que legalmente este Organismo únicamente puede presentar "reparos y objeciones", en la peculiar eventualidad de que existan diferencias entre unos y otras, de ese carácter, pero teniendo una relevancia distinta según los casos y, por ende, diversas consecuencias en Derecho en relación con la validez de la actuación proyectada; extremos que obviamente deben ser explicitados en el Dictamen y que aquí no lo son.

- En todo caso, no es en absoluto adecuado que en el Dictamen se incluyan las consideraciones y observaciones contenidas en el Punto 3 de su Fundamento IV. Desde luego, no es obligado dar cuenta al Consejo Consultivo de las razones, sean o no calificables de inconvenientes, por las que el Gobierno, o un Departamento administrativo dependiente del mismo, estima que una normativa debe tener un sentido u otro o ser preferible uno al otro; máxime cuando esas alternativas pueden ser jurídicamente viables por igual y a este Organismo le está vedado hacer consideraciones de oportunidad o conveniencia sobre este particular.

Además, es incorrecto confundir o asimilar sin más inconvenientes o problemas de actuación con irregularidades normativas o defectos de validez. Es mas, cualquier conocedor de las circunstancias de los sectores afectados por la carga del impuesto del que se trata o del funcionamiento de la imposición indirecta puede entender que, en efecto, la alternativa descartada, aun cuando fuere tan constitucional o jurídicamente válida como la adoptada, puede presentar inconveniencias técnicas y prácticas de implantación y aplicación.

- No es de recibo la afirmación de que aquí se está haciendo un uso de legalidad dudosa del Derecho tributario, expresión de por si inadecuada porque lo usado en su caso serían figuras o técnicas elaboradas doctrinalmente y acogidas en normas que ordenan tributos y se incluyen en un sector del Ordenamiento llamado tributario, de modo que no cabe decir que se pretende solucionar un inconveniente creando otro mayor.

Efectivamente, como en resumidas cuentas termina por reconocer el Dictamen, nada obsta a que la normativa proyectada prevenga, como apartado 2 del artículo 12 de la Ley autonómica 5/86, una ayuda a los sujetos que vienen en definitiva a

soportar los efectos del impuesto por aquélla ordenado, siempre que se den ciertas condiciones, "devolviéndoseles" parte del importe de la carga tributaria repercutida sobre el adquirente de los bienes cuya entrega se grava por el sujeto pasivo de dicho impuesto (cfr. artículo 6, Ley 5/86). Ayuda que, en sentido amplio y acomodable a la definición de subvención realizada por la normativa autonómica, pudiera calificarse de tal o de ser incluíble en esta categoría jurídica.

Lo que es innegable es que esta normativa no contempla una devolución de la cuota al sujeto pasivo, como en estricta técnica tributaria procedería, o ni siquiera una devolución peculiar al adquirente como sujeto repercutido, supuesto que, aun cuando no fuese apropiado para la ortodoxia jurídico-fiscal, puede establecer el legislador sin que ello suponga necesariamente vulneración del Ordenamiento Jurídico o, en particular, inconstitucionalidad directa o derivada.

De todos modos, no conteniendo el AL norma alguna que establezca tal cosa o permitiera pensar que lo intenta producir implícitamente, sobra toda la argumentación, sin duda técnicamente correcta, que se contiene en el Dictamen sobre el concepto y uso de la devolución tributaria propiamente dicha, operable en cuanto previamente existiere un ingreso en la Hacienda Pública, hecho de acuerdo con las normas impositivas aplicables al caso por el sujeto pasivo, particularmente cuando se produce en exceso de la cuantía de la cuota que efectivamente ha de abonar aquél como deuda tributaria.

Cosa que no es evidentemente el supuesto que se estudia, según se desprende de la regulación proyectada, ordenadora de una devolución sin duda distinta a la antedicha y, además, suficientemente diferenciada de la que se prevé en el vigente artículo 12, Ley 5/85. Operación a establecer que tampoco es por cierto una exención o bonificación en sentido estricto, no cabiendo confundir, en mucho o en poco, estas figuras tributarias con aquélla.

- El Dictamen yerra al conectar sin mas la previsión del actual artículo 12, y eventualmente del futuro apartado 1 de éste, con un supuesto típico de exención, todos los cuales vienen previstos en el artículo 10, pues lo está con el hecho de la eventual exportación, en su concepto determinado en el artículo 11, todos lógicamente de la Ley autonómica 5/86, del bien adquirido. Así, esta devolución procede cuando, realizado el hecho imponible, que es la entrega de combustible por los comerciantes mayoristas, los sujetos pasivos, a los adquirentes, los sujetos

repercutidos, y, por tanto, efectuado el devengo y repercusión de la cuota, luego ese bien es "exportado". Esto es, no es aplicable una exención al realizarse el hecho imponible y, por ende, el impuesto es exigible en ese momento, siendo por demás obvio que, si hubiera sido aplicable la exención, no podría hablarse de devolución de la cuota al sujeto pasivo, pues éste nada debería, no pagaría y nada habría que devolver.

En definitiva, parece que la exportación posterior al devengo del impuesto no es un supuesto de exención propia o pura de su exigencia, sino, tal como se concibe en la Ley 5/86, de presupuesto habilitante de una devolución de la cuota que no es estrictamente tributaria porque afecta al repercutido y no al sujeto pasivo, habiéndose ya devengado aquélla porque la operación de entrega hecha no estaba exenta. Y que la "devolución" que se pretende establecer ahora ni siquiera es ésta, aunque tenga una finalidad parecida.

En este momento, bueno es recordar que el vigente artículo 12, Ley 5/85, se refiere a cuotas efectivamente soportadas, y no a cuotas devengadas por el sujeto pasivo, mientras que el artículo 5 de esa Ley, estableciendo una normativa sin duda tributaria, tanto formal como materialmente considerada, y haciendo procedente o posible que las devoluciones que nos interesan, tanto la contemplada en el precepto arriba citado hoy día como incluso la que se proyecta establecer, sean contempladas en la Ley reguladora de la imposición en cuestión, dispone que el importe de las cuotas devengadas será obligatoriamente repercutido por los sujetos pasivos sobre los adquirentes de los combustibles afectados por el impuesto, que deberán soportarlo.

Es decir, en principio los beneficiarios de las actuales devoluciones han de estar ordenados por la regulación jurídico-tributaria de referencia, por ser los repercutidos y por ser lo adecuado en relación con la finalidad del impuesto, que no sólo es recaudatoria al ser su objeto gravar la adquisición o consumo de ciertos combustibles, estando aquellos conectados con la relación tributaria principal y siendo sujetos de la imposición en cuestión. En esta línea, no parece objetable tampoco, máxime de ser los adquirentes y repercutidos los beneficiarios, pero también de serlo los consumidores finales, en cuanto en cierto modo pagan la carga tributaria finalmente, que la nueva "devolución", aún cuando se califique de ayuda a

los consumidores pertenecientes a determinados sectores económicos, sea jurídicamente viable y que ello sea prevenido en la Ley del impuesto.

No obstante, lo cierto es que esta "devolución" viene prevista en la regulación proyectada como específica ayuda al adquirente o, en todo caso, al consumidor, la cual no depende por demás de la cuantía de la cuota soportada. Por eso, aunque se reitera que su previsión es jurídicamente posible, tanto competencial como formal o sustantivamente, y por supuesto en la Ley 5/86, incluso en su artículo 12, tampoco sería inadecuado, sino todo lo contrario en conexión con el pleno respeto de los principios de seguridad jurídica y eficacia normativa, que se denominase como lo que propiamente es y/o que se distinguiera mas precisamente del otro supuesto de devolución prevenido en tal artículo 12.

- Lógicamente, sobre la base de lo precedentemente expuesto es fácil concluir que las dudas planteadas en el Dictamen no solo no tienen objeto, sino que ni siquiera debieran plantearse.

a) Primero porque las personas interesadas no son ajenas al impuesto exigible y no están desconexas de la relación tributaria principal relativa a ese impuesto.

b) Segundo porque, independientemente del respeto del legislador autonómico a algún referente tributario, que ha de ser en todo caso una normativa estatal exclusiva de orden absoluta o básico y no figuras, categorías o tributarias concretas, ocurre que aquí no se plantea problema alguno en este tema o contexto.

c) Tercero porque no merece ningún reproche de legalidad, ni aún de tipo técnico, el establecimiento de una devolución, como ayuda o no, en la Ley tributaria que nos ocupa, máxime cuando la finalidad de la previsión del impuesto, sobre todo en la imposición sobre el consumo, no es estrictamente fiscal o recaudatoria.

d) Cuarto porque la regulación proyectada, cualquiera que fuese su carácter, respeta sin duda el REF y, por supuesto, es congruente con la existencia y aplicación del principio de franquicia al consumo.

En conclusión, la regulación proyectada en ningún caso vulnera normativa básica de clase alguna, tributaria o financiera, y en particular nada contiene para insinuar o hacer sospechar que puede vulnerar, contradecir o desconocer los artículos 1.2, 6.1 u 17, LOFCA, especialmente cuando ésta admite, como no podía ser de otra manera, la

existencia del REF de Canarias (cfr. disposición adicional cuarta). Y, por tanto, un sistema financiero, en sus aspectos fiscal y económico, diferenciado en el que cabe la existencia del impuesto autonómico que nos interesa y la regulación autonómica correspondiente, incluyendo la vigente y la que se proyecta aprobar.

En este contexto, no se comprende muy bien cual es la pretensión del Dictamen al referirse en este contexto a la Ley 19/94, no sólo porque en nada prohíben, obstan o condicionan las previsiones de la misma en aquel citadas la regulación proyectada, o la operación que ésta contempla, sino porque, aun no existiendo esas previsiones o aun la misma Ley 19/94, la Comunidad Autónoma podría establecer la Ley 5/86 y la normativa que se propone añadir a ella, a la luz de la disposición adicional tercera de la Constitución, el artículo 46 del Estatuto de Autonomía o la vigente ordenación del REF. Sin que tampoco pueda argüirse que estas ayudas suponen medidas objetables constitucionalmente por atentatorias del principio de igualdad o del de interdicción de la arbitrariedad, dada su naturaleza, finalidad y concreta ordenación.

Todo lo cual es asimismo predicable en relación con la alusión del Dictamen al Derecho eurocomunitario, en el que, al menos de momento y en conexión con el REF y las medidas que en su contexto o igual ámbito de aplicación puedan tomarse, se reconoce la especificidad de la situación jurídica de Canarias, en la que tiene acomodo no sólo la especial imposición propia, estatal a efectos eurocomunitarios, sino la concreta medida que trae causa. A la que no obsta, ni es contradictoria o impositiva de ella, la existencia de la Decisión 314/91, en especial visto el carácter, contenido y fin de ésta.

4. Evidentemente, siendo jurídicamente adecuado el precepto proyectado referente a las "devoluciones" a incluir en el artículo 12, Ley 5/86, en principio no es objetable para nada la reforma del artículo 15 de esa Ley, cuya normativa está esencialmente conectada con la anterior. En este sentido, es correcta la existencia de un nuevo supuesto de infracción administrativa, referido a las específicas devoluciones del artículo 12.

En relación con ello, resulta obviamente cuestionable entender que es un defecto técnico invalidante y obstativo que la regulación proyectada sólo se refiera al disfrute indebido de la devolución, habida cuenta que, aunque fuese mas seguro añadir a ello la obtención concreta de aquella en forma inadecuada, resulta que

difícilmente puede separarse, en su significado y en este ámbito, la obtención y el disfrute de la devolución, pareciendo tener una significación similar, en particular cuando resulta problemático considerar la posibilidad de que se de el disfrute debido de una devolución obtenida indebidamente.

Por lo demás, no pudiendo detectarse en absoluto la supuesta deficiencia técnica al respecto que apunta el Dictamen, debido a la previsión genérica prevista en el artículo 15, Ley autonómica 5/86 y la naturaleza de la remisión por ella hecha a la LGT, deviene un tanto absurda la objeción efectuada en aquel al silencio de la norma proyectada sobre el reintegro de la cantidad obtenida indebidamente como devolución: si es ineludible la obligación del reintegro en cuestión, como dice el Dictamen, parece innecesario que se articule ello expresamente, al menos en el sentido de deber normativo de legalidad que parece insinuarse en el Dictamen. En realidad, se cae por su propio peso, sin ser preciso que se diga expresamente a efectos de validez del precepto, que, si la devolución es indebida y, encima, se sanciona su producción, la cantidad lograda así deba ser devuelta.

Asimismo, no siendo necesario recordárselo al legislador autonómico, es claro que existen normas de Derecho Penal que contemplan tipos delictivos relativos a la Hacienda Pública. Pero eso no quiere decir que aquel, ni el estatal al establecer leyes tributarias, tenga que advertirlo expresamente, de manera que tampoco ha de hacerlo, con o sin precisión, la normativa proyectada o la ya vigente sobre el impuesto autonómico de referencia. Máxime cuando al efecto se remite apropiadamente al legislador estatal, que por cierto es el competente para producir tanto la LGT como el Código Penal.

5. Por último, ha de indicarse que son desacertadas las observaciones hechas en el Dictamen a la disposición adicional quinta y a la disposición final primera del AL. En el primer caso, porque, aunque es cierto que la devolución proyectada nada tiene que ver con la ordenada en el artículo 52 de la Ley 38/92, es claro que la misma pudiera ser ordenada eventualmente por normas de otras Leyes, o bien, no lo es menos que el AL incide en asuntos que no son tal devolución y que, desde luego, son regulados o regulables por la normativa de la Ley 38/92 o por otra recogida en leyes diferentes.

En el segundo, porque resulta extraño que se advierta, cualquiera que fuese el fin pero sobre todo al de adecuación jurídica o al de capacidad regulatoria del tema,

al legislador o al propio titular de la potestad reglamentaria que el régimen de subvenciones se ordena ya en el Decreto 6/95. No solo porque el primero puede regular a su discreción ese régimen, modificarlo o especificarlo en cuanto sea constitucionalmente adecuado, en especial en el supuesto que nos ocupa, sino porque, sobre este presupuesto y sin mas problema que su ajuste legal, lo mismo puede hacer el Gobierno que desarrolle esa Ley mediante Reglamento ejecutivo.