



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 2 8 7 / 2 0 0 8

(Pleno)

La Laguna, a 8 de julio de 2008.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Ley por el que se regula la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y se establece una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del euribor (EXP. 295/2008 PL)*.*

F U N D A M E N T O S

I

1. Se interesa por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno, al amparo del art. 11.1.A.b) en relación con el art. 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, preceptivo Dictamen sobre el Proyecto de Ley de devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y de establecimiento de una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del euribor.

Acompaña la solicitud de Dictamen el preceptivo certificado del Acuerdo gubernativo de solicitud del mismo respecto del Proyecto de Ley que el Gobierno tomó en consideración en su sesión celebrada el 1 de julio de 2008.

La solicitud ha sido cursada por el procedimiento de urgencia, fijándose un plazo máximo de cinco días naturales. La señalada urgencia se fundamenta, con el objeto de dar cumplimiento en el art. 20.3 de la Ley 5/2002, reguladora de este Consejo, en "el intenso proceso de desaceleración que está atravesando la economía canaria desde finales del 2007, así como el impacto que ha tenido en el consumo privado".

* **PONENTE:** Sr. Fajardo Spínola.

Por otra parte, el cómputo del plazo en días naturales fijado en el escrito de solicitud difiere del consignado en el Acuerdo gubernativo, que indica únicamente cinco días, y además no se corresponde con lo previsto en el art. 20 de la citada Ley reguladora, y específicamente en la disposición final primera del Reglamento de Organización y Funcionamiento de este Consejo, aprobado por Decreto 464/1985, 14 noviembre, en relación con el art. 48.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), de donde resulta que habrán de computarse como días hábiles.

Es de advertir que el breve plazo concedido podría afectar a un pormenorizado análisis del texto remitido. En cualquier caso, atendiendo a la mencionada urgencia, este Consejo emite el presente Dictamen antes de concluir el plazo fijado por el Presidente del Gobierno.

2. La solicitud de Dictamen ha venido acompañada por el expediente de elaboración de la disposición cuyo proyecto se somete a la consideración de este Consejo; su tramitación se ha ajustado a las exigencias legales y reglamentarias que resultan de aplicación.

En el expediente remitido a este Consejo constan, además del texto del Proyecto, el informe de acierto y oportunidad del Director General de Tributos (art. 44 de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y la Administración pública de la Comunidad Autónoma), las Memorias justificativa y económica del Anteproyecto del Consejero de Economía y Hacienda, el informe de la Oficina Presupuestaria [art. 2.2.f) del Decreto 153/1985, en la modificación operada por el Decreto 46/1991, de 25 de marzo], el informe del Servicio Jurídico [art. 20.f) del Decreto 19/1992, de 7 de febrero, por el que se aprueba su Reglamento de Organización y Funcionamiento], el informe de la Dirección General de Planificación y Presupuesto, el informe de Impacto de Género y el informe de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda. En cuanto al Dictamen del Consejo Económico y Social [arts. 4.2.a) y 5 de la Ley 1/1992, de 27 de abril, del Consejo Económico y Social], consta en el expediente certificado acreditativo de su solicitud, y de la fijación de un plazo de seis días para su emisión, que ya ha transcurrido.

Consta asimismo el llamamiento en trámite de audiencia a diversos Organismos, entre ellos, las Cámaras de Comercio Industria y Navegación de Lanzarote y Fuerteventura, habiendo comparecido y efectuado alegaciones la CEOE.

Finalmente, obra también en las actuaciones el certificado de los Acuerdos del Gobierno de Canarias, de 1 de julio de 2008, de toma en consideración del proyecto

normativo referenciado y de solicitud de Dictamen por el procedimiento de urgencia, de conformidad con lo previsto en el art. 50 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo, aprobado por Decreto 181/2005, de 26 de julio.

Se significa que, de conformidad con lo previsto en el art. 2.2 de Ley 27/2002, de 1 de julio, de Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, la citada Comunidad deberá remitir en cualquier momento antes de su aprobación a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas legislativas referidas a los tributos cedidos, de aplicación en el presente caso ya que el art. 2 del Proyecto de Ley establece una deducción en un tributo parcialmente cedido.

3. El Proyecto de Ley consta de una Exposición de Motivos, dos artículos y una disposición final.

El art. 1.Uno añade un nuevo artículo, el 12 *bis* a la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, y en el Dos, se añade un nuevo artículo, el 16, relativo a infracciones y sanciones.

El art. 2 regula una deducción en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la variación del euribor.

En el articulado propuesto se establecen, en esencia, dos medidas fiscales de distinta naturaleza. Se prevé, en primer lugar, la devolución parcial de la cuota repercutida del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo soportado por los transportistas y agricultores respecto del gasóleo que hayan utilizado como carburante en el motor de sus vehículos y maquinarias (art. 1) y, por otra parte, se establece una deducción en la cuota autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del euribor (art. 2).

II

1. Con respecto a la competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias para la aprobación de este Proyecto de Ley, debemos referirnos por separado a cada una de las dos materias que el mismo pretende regular.

En cuanto a las modificaciones a introducir en la Ley que regula el Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo, ya este Consejo ha tenido ocasión de pronunciarse en otras ocasiones, en los Dictámenes 5 y 13/1986. En el primero de los citados se procedió a un detallado análisis del poder de imposición de la Comunidad Autónoma de Canarias, partiendo de los principios formulados por la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En el segundo, se analizaba el Anteproyecto de la Ley reguladora de tal Impuesto, que se aprobaría luego como Ley 5/1986, de 28 de julio, configurándose el mismo como un tributo propio de la Comunidad Autónoma, de naturaleza indirecta y que grava en fase única, el consumo específico de determinados combustibles, concretamente, el comercio mayorista de tales bienes. Según se argumentó en el citado Dictamen 13/1986, la Ley cuyo Anteproyecto se analizó entonces por este Consejo resultaba ser acorde con el orden constitucional de competencias, por lo que, en relación con la cobertura competencial de las modificaciones ahora propuestas, en relación con la devolución a determinados profesionales de la cuota repercutida del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, deben tenerse en cuenta los mismos criterios ya aludidos, resultando, pues, que en la regulación de tal Impuesto, al ser un tributo propio, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene capacidad para acometer iniciativas legislativas.

La materia objeto de este Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, además, debe responder a los parámetros establecidos por la legislación básica del Estado a través de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, sucesivamente reformada, operándose la última de tales modificaciones por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. A este marco normativo debe añadirse en la actualidad las Leyes 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como la Ley 27/2002, de 1 de julio, de Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. La modificación parcial que se pretende responde a este marco normativo estatal.

En particular, este Proyecto de Ley prevé la regulación de una devolución parcial de la cuota repercutida del Impuesto, lo que no presenta reparos desde el punto de vista constitucional-estatutario de distribución de competencias, pues tratándose de un tributo propio corresponde a la Comunidad la regulación de sus elementos, entre

los que se encuentra esta posibilidad de devolución. Con carácter general, la devolución de tributos se encuentra regulada en el art. 31 de la Ley 51/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Conforme a este precepto, son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. De acuerdo con la regulación proyectada, se trata de proceder a la devolución parcial de la cuota repercutida del Impuesto a determinados sujetos adquirentes de los combustibles que, de conformidad con el art. 5 de la Ley 5/1986, han soportado la repercusión de las cuotas devengadas efectuada por los sujetos pasivos del impuesto. Se trata por tanto de cantidades que han sido soportadas debidamente, por lo que la regulación prevista se ajusta, desde esta perspectiva, al art. 31 LGT.

Y, en fin, la regulación proyectada en ejercicio de la facultad tributaria autonómica respeta la previsión contenida en la disposición adicional cuarta de la LOFCA, teniéndose en cuenta que las medidas propuestas producen una disminución de la presión fiscal y, por tanto, respetan los efectos del Régimen Económico-Fiscal sobre la imposición indirecta en Canarias.

2. En relación con la introducción de la deducción en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la norma proyectada viene a concretar una posibilidad normativa que se reconoce en el parámetro normativo de aplicación.

De conformidad con el art. 157 CE, la Ley Orgánica 8/1980 considera a los tributos del Estado cedidos "total o parcialmente" [art. 4.1.c) LOFCA] como recurso de las Comunidades Autónomas, siendo parcial si se cediera parte de la recaudación, que iría acompañada de "competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos" (art. 10.3 LOFCA). Uno de estos impuestos cedibles es el de la renta sobre las personas físicas, "con el límite máximo del 33%" [art. 11.a) LOFCA], cesión a la que acompaña la cesión de las competencias normativas referentes a "la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota" [art. 19.2.a) LOFCA], pudiendo la Comunidad asumir el ejercicio de las competencias administrativas de gestión que se señalan en el apartado g), tercer párrafo, de este precepto, en los términos y condiciones de la Ley de cesión.

Esta Ley de cesión no es otra que la Ley 27/2002, de 1 de julio, de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y

condiciones de dicha cesión. Su art. 1, que modifica el apartado 1 de la disposición adicional segunda del Estatuto de Autonomía de Canarias, incorpora el mencionado impuesto personal con el límite porcentual del 33% fijado por la Ley de Financiación, remitiendo su art. 2 las facultades normativas de la Comunidad a los términos de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación autonómica de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En efecto, los arts. 18.1.B.a) y 2 a 22 de la Ley 21/2001 regulan el alcance material de esta cesión, precisando su art. 38 el alcance de las competencias normativas, que llega a la “escala autonómica aplicable a la base liquidable general”, a las “deducciones por circunstancias personales y familiares”, así como a “la justificación exigible para poder practicarlas, los límites de la deducción (y) su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial” [art. 38.1.a) y b)], con los límites que se mencionan en el apartado 2 de este mismo precepto.

Sobre este marco normativo, la propuesta de incorporar al tramo autonómico del impuesto una deducción en la cuota autonómica, “con efecto desde el día 1 de enero de 2008” para aquellos contribuyentes que hayan obtenido un préstamo hipotecario destinado a la financiación de la adquisición o rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir su primera vivienda habitual”, siendo la deducción el “porcentaje equivalente a la variación media positiva del euríbor a lo largo de cada periodo impositivo”, es conforme al parámetro normativo de aplicación.

Así pues, todo el contenido normativo de este Proyecto de Ley, tanto los preceptos que modifican la Ley del Impuesto Especial de Combustibles derivados del Petróleo, como los que introducen la deducción sobre el tramo autonómico del IRPF, se ajustan a los parámetros constitucional, estatutario y de legislación estatal concernidos.

III

1. Procede, no obstante, a continuación, formular determinadas observaciones a la Exposición de Motivos y al articulado de este Proyecto de Ley que se somete a nuestro Dictamen.

La Exposición de Motivos también fundamenta la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo en circunstancias derivadas de la actual coyuntura económica, en concreto, el proceso de desaceleración que está atravesando la Economía canaria desde finales de 2007, que

ha tenido impacto en el consumo privado, el cual se ha resentido de los mayores precios, de los más altos tipos de interés y de un menor crecimiento del empleo.

Se trata por ello de adoptar una medida de carácter fiscal que, ante esta situación coyuntural, contribuya a impulsar la economía.

El Proyecto de Ley no establece límite temporal alguno al otorgamiento de este beneficio fiscal (art. 1.Uno), que responde a la demanda planteada en los últimos años por los agricultores y transportistas y a una regulación más justa y racional del impuesto; lo que sí se prevé en cambio para la deducción de la cuota autonómica del IRPF, justificada, además, por el alza experimentada por el euríbor.

Se considera, por consiguiente, teniendo en cuenta que del articulado del Proyecto de Ley resulta que la devolución del Impuesto no es una medida de carácter transitorio, que debería adaptarse el texto de la Exposición de Motivos a la regulación propuesta.

2. El art. 1.Uno del Proyecto de Ley se dirige a la modificación de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, con el objeto de establecer la aludida devolución parcial, estableciendo además el régimen de infracciones y sanciones. Respecto del mismo deben formularse las siguientes puntualizaciones.

Art. 1, primer párrafo.

Por razones de técnica legislativa, debería procederse a una nueva redacción de este primer párrafo, sustituyendo la expresión “que supondrá la modificación de”, por la de *Consecuentemente, se modifica la Ley 5/1986*, o redacción similar.

Art. 1.Uno.

Este artículo del Proyecto de Ley añade un art. 12.bis a la Ley 5/1986. En relación con este nuevo precepto procede formular las siguientes observaciones:

Apartado 1.

Este apartado establece: “Los agricultores y transportistas, mediante la presentación de una solicitud de devolución y en las condiciones, requisitos y límites de devolución que determine el Consejero de Economía y Hacienda, tendrán derecho a la devolución parcial (de la cuota repercutida) del Impuesto que grava el gasóleo profesional utilizado en su actividad económica”.

El art. 31.3 CE exige que las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público se establezcan con arreglo a la ley, indicando asimismo el art. 133.1 CE que la potestad originaria para establecer los tributos debe formalizarse mediante ley. El principio de reserva de ley alcanza igualmente, de conformidad con lo previsto en el art. 133.3 CE, al establecimiento de los beneficios fiscales, de tal forma que es la Ley la que debe determinar los elementos esenciales del mismo.

Por su parte, el art. 8 LGT contempla igualmente el principio de reserva de Ley en materia tributaria. De conformidad con este precepto y en lo que ahora interesa, la regulación de los elementos esenciales de los tributos, el establecimiento de infracciones y sanciones, así como de beneficios fiscales y de obligaciones formales, deben establecerse en todo caso por Ley.

A nivel autonómico, la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, exige reserva de ley para, entre otros, el establecimiento y modificación de los tributos, los beneficios fiscales, y el ejercicio de las competencias normativas respecto de los tributos cedidos por el Estado a la Comunidad.

Conforme a constante doctrina del Tribunal Constitucional, la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante ley. Se trata sin embargo de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una Ley, resulta admisible la colaboración del Reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, 185/1995, de 5 de diciembre, 150/2003, de 15 de junio, 102/2005, de 20 de abril y 121/2005, de 10 de mayo, entre otras).

En esta misma línea, el Tribunal Constitucional ha señalado además que la reserva de ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, sino que el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible (SSTC 221/1992 y 121/2005).

También el Tribunal Supremo incide en esta interpretación de la reserva legal en materia tributaria, al concluir que "la reserva legal alcanza a la potestad originaria de establecer tributos, a los elementos esenciales de éstos y al establecimiento de

beneficios fiscales, pero no a la regulación de cualquiera de estas materias”, en aplicación de cuya doctrina considera ajustado al principio de reserva legal “que se remita al Reglamento la determinación de los aspectos formales o procedimentales necesarios para la aplicación de la exención, sin que ello contradiga los arts. 31 y 133 de la Constitución” (STS de 30 de septiembre de 2002, que recoge doctrina de otras anteriores).

El nuevo art. 12.*bis* establece el tipo de la devolución así como el tipo del gasóleo profesional y el criterio de cálculo de la base de devolución (el consumo medio del gasóleo profesional), cuya concreta determinación se atribuye al Consejero de Economía y Hacienda dentro de los parámetros que fija el propio precepto (apartados 2 y 3). El Proyecto de Ley regula pues lo que pueden considerarse los elementos esenciales.

Pero en medio de esta regulación, se intercala una habilitación reglamentaria que, por la integración en el mismo párrafo donde se proclama el derecho a la devolución, pudiera ser interpretada como extensible a la configuración del derecho mismo, al remitir al Reglamento las condiciones, requisitos y límites para su adquisición. Y dado que el derecho a la devolución constituye la esencia misma de la bonificación que se establece, las condiciones y límites de su adquisición se configuran como elementos esenciales, protegidos por ello por la reserva legal.

Cuando se comparan los textos del Anteproyecto y del Proyecto, ambos incorporados al Expediente, respecto de este punto, llama la atención que el primero no contiene la comentada habilitación reglamentaria, que la relega, concretándola a materias de naturaleza procedimental, al número 5 del comentado art. 12 *bis*. Pues bien, si la habilitación se refiriera a éstas o similares disposiciones, la colaboración reglamentaria respecto de ellas resultaría compatible con el principio de reserva legal; pero por la forma en que se integra en el comentado párrafo del Proyecto de Ley la habilitación reglamentaria en favor del Consejero de Economía y Hacienda, no parece que se refiera a la mera instrumentación de la solicitud de devolución, su tramitación y la concesión del beneficio fiscal. Por el contrario, al integrar su mención en un párrafo *donde justamente se proclama el derecho a la devolución*, se favorece la interpretación de que se pretende derivar al Reglamento la configuración esencial de tal derecho, y se pone así en cuestión el principio mismo de la reserva legal.

Acaso una redacción del precepto en que tal habilitación se desplace a un párrafo o número separado, como ya planteaba el Anteproyecto, y con expresa indicación de que su contenido se refiere a los aspectos procedimentales y adjetivos de la devolución, sorteara el riesgo de conculcación del principio de reserva legal, que en el texto literal del Proyecto de Ley no parece adecuadamente asegurado.

En cualquier caso, el Proyecto de Ley debería explicitar con mayor precisión el alcance de la habilitación reglamentaria que se concede.

Apartado 3.

En aras a preservar el principio de seguridad jurídica, debería suprimirse la expresión “entre otros aspectos”.

Apartado 4.

La regulación prevista debería adecuarse a lo que dispone el art. 31.2 LGT, de carácter básico.

Conforme a este precepto, el interés de demora deberá abonarse una vez transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, en el plazo de seis meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria. Este plazo de seis meses se establece pues como límite, con independencia del plazo señalado en la normativa propia del tributo.

Apartado 5.

Prohibir utilizations del combustible, lógicamente producidas con anterioridad a la fecha de aprobación de la Ley, resulta incorrecto. En todo caso, esta regulación no debe entenderse extensible a las reglas relativas a las infracciones y sanciones, a las cuales no resulta constitucionalmente admisible su aplicación retroactiva (arts. 9.3 y 25.1 de la Constitución).

IV

El art. 2 del Proyecto de Ley establece una deducción en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la variación del euribor.

Esta regulación no presenta reparos. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parcialmente cedido a la Comunidad Autónoma, el art. 19.2.a) LOFCA establece que cada Comunidad podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, la regulación de la tarifa y

deducciones de la cuota. A su vez, el art. 2.2 de la Ley 27/2002, de 1 de julio, de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, atribuye a la Comunidad Autónoma la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación autonómica de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La regulación prevista en el art. 2 del Proyecto de Ley se ajusta a las condiciones y límites establecidos en la citada Ley 21/2001, particularmente en su art. 30, apartados 1.b) y 2.b).

V

Disposición final única.

Deberá precisarse expresamente que la entrada en vigor de la Ley con efectos desde el 1 de enero de 2008 no resulta aplicable a las infracciones y sanciones.

Por otra parte, lo establecido en el número 2 de tal disposición final respecto de la habilitación al Consejero de Economía y Hacienda, debe entenderse ello sin perjuicio de la potestad reglamentaria del Gobierno.

C O N C L U S I Ó N

El Proyecto de Ley objeto de consulta es conforme a los parámetros de constitucionalidad y estatutariedad de aplicación, pero al mismo se formulan las observaciones contenidas en el presente Dictamen.