



Consejo Consultivo de Canarias

## DICTAMEN 219/2009

(Pleno)

La Laguna, a 19 de mayo de 2009.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Orden por el que se establece el procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo reducido en el arbitrio sobre las importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias en las importaciones y entregas de biodiésel, bioetanol y biometanol mezclados con determinados productos derivados del refino del petróleo (EXP. 210/2009 PO)\**.

## FUNDAMENTOS

### I

1. El Presidente del Gobierno de Canarias interesa, al amparo de los arts. 11.1.B.c) y 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias, preceptivo Dictamen, por el procedimiento de urgencia, en relación con el Proyecto de Orden por la que se establece el procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo reducido en el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias en las importaciones y entregas de biodiésel, bioetanol y biometanol mezclados con determinados productos derivados del refino del petróleo.

2. El escrito de solicitud de Dictamen sustenta su preceptividad en el art. 11.1.B.c) de la citada Ley del Consejo Consultivo, lo cual es correcto ya que no estamos ante un desarrollo reglamentario de normas básicas del Estado [art. 11.B.b)], sino ante una propuesta normativa que incide en la materia del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

3. Se ha solicitado que el Dictamen se emita con carácter de urgencia, al amparo del art. 20.3 de la citada Ley 5/2002. En el escrito de solicitud se motiva la urgencia en el hecho de que la Ley 4/2008 entró en vigor el 26 de diciembre de 2008 "y, por

---

\* **PONENTE:** Sr. Díaz Martínez.

tanto, afecta a la importación y producción de las gasolinas y gasoil que se entreguen mezclados con biocarburantes desde esa misma fecha”.

Al respecto se señala que en la disposición final segunda del Proyecto de Orden se dispone que la misma entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias, “con efectos desde el día 26 de diciembre de 2008”. No obstante, este Consejo Consultivo emite su Dictamen en el plazo solicitado.

## II

1. El expediente relativo a la preparación de la norma proyectada contiene la documentación necesaria, referente a la tramitación del procedimiento de elaboración del Proyecto de Orden, entre la que se destaca la siguiente:

Informe de acierto y oportunidad de la Dirección General de Tributos, de 16 de febrero de 2009, de acuerdo con lo dispuesto en 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.

Memoria económica de la Dirección General de Tributos, de 7 de marzo de 2009, elaborada de conformidad con el art. 44 de la citada Ley 1/1983.

Informe de la Oficina Presupuestaria de la Consejería de Economía y Hacienda, de 16 de marzo de 2009, al amparo del art. 2.2.f) del Decreto 153/1985, de 17 de mayo, por el que se crean las Oficinas Presupuestarias de las Consejerías del Gobierno de Canarias.

Informe del Director General de Tributos, sobre el impacto por razón de género, de fecha 6 de abril de 2009, de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del apartado 1.b) del art. 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en relación con la disposición final primera de la citada Ley 1/1983.

Informe de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda, de fecha 17 de abril de 2009, de conformidad con lo dispuesto en el art. 44 de la citada Ley 1/1983 y el art. 15.5.a) del Decreto 212/1991, de 11 de septiembre, de organización de los Departamentos de la Administración Autonómica de Canarias.

Informe del Servicio Jurídico, de 4 de marzo de 2009, según dispone el art. 20.f) del Reglamento de Organización y Funcionamiento de dicho Servicio, aprobado por Decreto 19/1992, de 7 de febrero.

Informe favorable de la Dirección General de Planificación y Presupuesto de la Consejería de Hacienda, de 26 de marzo de 2009, de conformidad con el art. 26.4.a) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda.

Certificación de la Dirección General de Tributos, acreditativa de la apertura del trámite de audiencia, concedido a distintas Cámaras de Comercio y asociaciones empresariales, de conformidad con los arts. 105.a) de la Constitución, 24.1.c) de la citada Ley 50/1997, en relación con la disposición final primera de la mencionada Ley 1/1983, quienes no presentaron alegaciones en el plazo conferido, según resulta de la propia certificación.

2. El contenido del Proyecto de Orden se estructura en una breve Introducción, tres artículos, una disposición transitoria y dos finales.

El art. 1 se refiere a conceptos y definiciones a los efectos de la Orden; el art. 2 regula la determinación del volumen de biocarburante en las entregas interiores; y el art. 3 trata de las importaciones de gasolinas y gasoil mezclados con biocarburante.

La disposición transitoria se refiere a la determinación de la base imponible para las entregas e importaciones sujetas y no exentas realizadas desde el día 26 de diciembre de 2008. Las dos disposiciones finales regulan, la primera, la autorización al Director General de Tributos para dictar Resoluciones de ejecución de la Orden, y, la segunda, la entrada en vigor de la norma.

3. En la Introducción de la norma proyectada, la legitimidad de la potestad reglamentaria de segundo grado, que se actúa mediante la tramitación de la referida propuesta de Orden, se apoya en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se *introducen otras modificaciones en la normativa tributaria*, al disponer que el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias regulará el procedimiento y requisitos para la aplicación de este tipo.

Por esta Ley 4/2008 se modifican determinados preceptos de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, de Régimen Económico Fiscal de Canarias (LMAF-REF). Particularmente, en el art. 6, Dieciséis, se añade un número Segundo al Anexo IV de la misma –en el que se detallan los biocombustibles a los que se les aplicará el tipo 0-, pasando el actual

contenido de dicho Anexo a ser el número Primero. Tal previsión se acompaña, como se ha señalado, de un mandato al Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias para que regule el “procedimiento y requisitos para la aplicación de este tipo”.

### III

1. Mediante la iniciativa reglamentaria, que se dictamina en fase de Proyecto, se está ejerciendo *la potestad reglamentaria autonómica*, que la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, de Régimen Económico-Fiscal de Canarias (LMAF-REF), *reconoce a esta Comunidad Autónoma en la disposición adicional décima. Dos*, con soporte en el apartado 14 del art. 32 del Estatuto de Autonomía de Canarias (EAC). Este precepto estatutario atribuye a la Comunidad Autónoma el desarrollo legislativo y la ejecución en materia de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo económico y fiscal. Por su parte, la Ley 20/1991, LMAF-REF, establece, en la disposición adicional 10.2, la competencia de esta Comunidad Autónoma para la regulación normativa de los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección tanto del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), como del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), que constituyen el núcleo fiscal del REF canario.

Sobre dicho núcleo fiscal este Consejo, desde los Dictámenes 1, 2 y 3/1993, ha expresado reiteradamente su opinión sobre la institución económico-fiscal canaria. En este caso, sin embargo, no es menester efectuar consideraciones generales sobre el origen, contenido, límites y garantías de tal institución, pero sí se debe dejar constancia de que al amparo de la disposición adicional décima. Dos de la LMAF-REF el Gobierno de Canarias aprobó en su día los Decretos 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las Normas relativas a la gestión, liquidación, e inspección del IGIC, y 139/1991, de 28 de junio y 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas relativas a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias, así como el Decreto 34/2002, de 8 de abril, por el que se aprueban las normas de desarrollo del AIEM.

Como ya se expuso anteriormente, la legitimidad de la potestad reglamentaria de segundo grado, que se actúa mediante la tramitación de la referida Propuesta de Orden, en la introducción de la norma se apoya en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se

generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y *se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria*. Respecto a las modificaciones tributarias introducidas en esta Ley 4/2008, se señala que este Organismo ha expuesto de forma razonada, en diversas ocasiones, que no se entiende adecuado, desde un punto de vista jurídico-institucional, que la Ley del REF se modifique directamente mediante otra Ley con distinto objeto y reguladora de múltiples medidas tributarias. El régimen fiscal canario viene ordenado de forma singular en la Constitución, singularidad que se traslada a la aprobación de un instrumento normativo específico para el mismo (la Ley 20/1991), cuyo *carácter institucional* determina la procedencia que se tramite de forma autónoma y ajena a la modificación de otros tributos, con informe del Parlamento de Canarias.

Estos antecedentes nos permiten abordar algunas cuestiones de carácter formal, competencial y normativo, que plantea el Proyecto de Orden, pues el fondo de la norma proyectada, desde el punto de vista material, no suscita reparos.

## **2. Fundamento de la habilitación para dictar la norma proyectada.**

La Ley 4/2008 habilita la potestad reglamentaria del Consejero, que se actúa en este Proyecto de Orden. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la competencia autonómica para el desarrollo legislativo de las normas del procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal de los tributos del REF se encomienda a la Comunidad Autónoma por el propio Estatuto de Autonomía (art. 32.14 EAC). Además, ya la propia Ley 20/1991 (disposición adicional décima.Dos LMAF-REF) atribuye a la Comunidad Autónoma, con carácter general, la competencia reglamentaria para ordenar los aspectos formales del tributo relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección. Por ello, que la Ley 4/2008 -por la que se modifica la Ley 20/1991- haya incorporado una referencia singular a la competencia de la Comunidad Autónoma para regular determinado aspecto del tributo no parece que hubiera sido necesario, pues tal previsión, con carácter general, se encuentra contemplada en la repetida Ley 20/1991.

Por otro lado, la atribución del ejercicio de la potestad reglamentaria, en el presente supuesto, al Consejero de Economía y Hacienda, puede afectar al principio de autoorganización, principio que corresponde aplicar a la Comunidad Autónoma. Si esta Comunidad es competente materialmente, sería ella la que debiera determinar el órgano que resulta competente por razón de la materia y mediante la norma de rango adecuado para realizar el desarrollo legislativo.

### 3. Alcance de la habilitación.

En relación con este punto, se plantea si la norma es un simple acto aplicativo (aplicar el tipo 0), que por su propia naturaleza deberá *necesariamente* ser llevado a efecto por parte de la Administración autonómica, en concreto por el Consejero de Economía y Hacienda. En esta inteligencia, la norma estatal *no invadiría competencias de autoorganización, sino que anticipa el órgano natural que deberá llevar a efecto la citada aplicación.*

Ahora bien, en el texto normativo proyectado no se está sólo ante una *aplicación pura*, sino realizando una *actuación normativa*, lo cual obliga a considerar junto con el principio de autoorganización el de competencia por razón de la materia en la que se incide. Ciertamente que en el ámbito estatal es posible que la Ley llame directamente a la potestad reglamentaria de segundo grado en materia tributaria (art. 7.1 *in fine* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), pero en este caso no podemos olvidar que *la competencia reglamentaria corresponde a la Comunidad Autónoma en el ámbito expresado anteriormente*, premisa en la que se debe asentar la consecuencia de que sea la Comunidad Autónoma la que designe qué órgano es el competente para actuar en el sentido de lo pretendido por la Ley 4/2008.

La norma proyectada contiene una habilitación para *la regulación del procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo 0 a los biocombustibles*. Pero no sólo contiene normas que podríamos denominar *de procedimiento* -que conciernen al plazo en el que el sujeto pasivo determinará el porcentaje medio aplicable (art. 2.5)- sino también normas (arts. 2.2 y 3) cuya aplicación permitirá, previa acreditación de la cantidad de biocombustible certificada por laboratorio, *obtener la base imponible*.

Ciertamente, en materia tributaria la reserva de ley no es absoluta, sino relativa, pues afecta sustancialmente a la creación del tributo y al hecho imponible relativizándose, sin embargo, tal intensidad cuando se trata del tipo de gravamen o de la base imponible (por todas, STC 150/2003). La STC 221/1992 efectúa consideraciones matizadas respecto de la base imponible a la que califica como "elemento esencial del tributo (...) que debe ser regulada por ley" por cuanto es "elemento necesario para la determinación de la cuota tributaria", aunque cabe que "el Legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base, por lo que habrá aspectos de la misma que quedan dentro de la reserva de ley y otros fuera de la misma. En este sentido, la determinación de los *elementos esenciales* para cuantificar la base imponible (...),

cuya ausencia impediría calcular adecuadamente el (...) valor objeto del gravamen”, entra dentro de la reserva de ley. Por el contrario, si se tratare de “las correcciones monetarias (derivadas de) las fluctuaciones de precios, es razonable que la ley autorice al Gobierno para que éste aprecie cuándo concurren las circunstancias que justifican la práctica de las expresadas correcciones”.

La determinación de la base imponible del AIEM se encuentra en los arts. 79, que remite al 22 (regla general) y 80, que remite al 23 (reglas especiales) LMAF-REF y aunque en el Decreto 139/1991, de 28 de junio, de aprobación de las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de las importaciones de bienes sujetos al Arbitrio y de revisión de actos dictados en aplicación del mismo, se contienen algunas referencias a la base imponible, las mismas son de naturaleza instrumental, no material [art. 7.1.c)] o indirectas, como la que se hace en el art. 11, relativo a la “Determinación de la deuda tributaria”, concretamente a la comprobación positiva o negativa del valor del bien.

4. Por lo expuesto, se plantea el problema del rango reglamentario de la norma propuesta respecto a la regulación de aspectos relativos a la determinación de la base imponible, debiendo estar -como lo está su régimen general- en una norma primaria como es la Ley estatal, siendo así que la norma proyectada incorpora reglas que permiten determinar el valor del objeto de gravamen.

En cuanto al instrumento utilizado, la Orden fija un tipo (0) para los productos biocombustibles, *sin que a estos efectos se considere esencial que se deban realizar labores materiales de comprobación, certificadas por laboratorio, que persiguen acreditar qué porcentaje del combustible es biocombustible y cuál no, pues sólo al primero se le aplicaría el tipo 0.*

Es decir, la reserva de ley no debe exigirse en este caso con radical intensidad. De hecho, la citada STC 221/1992 considera que a la hora de determinar el alcance de la colaboración reglamentaria en materia tributaria, cuando de base imponible se trata, el análisis debe llevarse a cabo *“en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata”*. En este caso, un tipo único y con valor 0 obvia la rigurosa reserva de ley que de otra forma se hubiera debido aplicar.

Además, ha de tenerse en cuenta que la regulación proyectada hace referencia a actuaciones materiales (determinación matemática del porcentaje medio del producto y certificado de análisis emitido por el laboratorio de la mezcla), que de

suyo sí serían objeto de una norma reglamentaria de segundo grado como la que se propone.

Por otra parte, se plantea la cuestión de si el Proyecto de Orden no debería derivarse de la citada Ley sino de una norma autonómica que ordenara la gestión de este tributo, a la que se debería incorporar este supuesto especial de tributación a tipo 0 del AIEM, remitiendo a Orden del Consejero la ordenación de las tareas materiales de comprobación del valor del bien. Si la actuación a implementar al reformarse legalmente el AIEM comportara la modificación de un Reglamento autonómico en la materia, aprobado por el Gobierno autonómico, esta circunstancia, que se estima que no se produce en el presente supuesto, exigiría que la alteración pertinente en la regulación reglamentaria autonómica la realizara el Gobierno, no pudiendo ello obviarse por éste sin adecuado fundamento previo y menos realizarse por el Legislador estatal (arts. 8, 30.1, 32.14 y 40 EAC).

5. No se hacen reparos de legalidad a la norma proyectada. No obstante, para una mayor seguridad jurídica se entiende que podrían introducirse y modificarse algunos aspectos de carácter formal:

#### **Art. 3. Importaciones de gasolinas y gasoil mezclados con biocarburante.**

En el apartado b), especificar si se refiere al régimen suspensivo del devengo del Arbitrio y determinar a qué tipo de depósitos se refiere, si, en su caso, son los de recepción de comerciantes mayoristas. Asimismo, en relación con el acrónimo FIFO incluir el nombre completo del método.

#### **Disposición transitoria.**

La disposición transitoria tiene más bien carácter de disposición adicional.

#### **Disposición final.**

En realidad son dos, por lo que procede poner el título de "disposiciones finales".

## **C O N C L U S I Ó N**

El Proyecto de Orden por la que se establece el procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo reducido en el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias en las importaciones y entregas de biodiésel, bioetanol y biometanol mezclados con determinados productos derivados del refino del petróleo, se considera conforme a Derecho.