



Consejo Consultivo de Canarias

DICTAMEN 908/2010

(Pleno)

La Laguna, a 20 de diciembre de 2010.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Ley del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (EXP. 921/2010 PL)**.

FUNDAMENTOS

I

1. Mediante escrito registrado de entrada en este Consejo Consultivo el 30 de noviembre de 2010, el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias interesa preceptivamente, al amparo de lo dispuesto en los arts. 11.1.A.b) y 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias (LCCC), Dictamen sobre el *Proyecto de Ley del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias (PL)*, tomado en consideración por el Consejo de Gobierno mediante acuerdo de 25 de noviembre de 2010.

2. El Dictamen ha sido requerido con carácter urgente, en virtud de lo previsto en el art. 20.3 de la citada Ley, motivándose la reducción del plazo para la emisión del parecer de este Consejo *“en la necesidad de que la entrada en vigor del texto legal citado y de su desarrollo reglamentario se produzca cuanto antes, a la vista de los resultados que se pretenden alcanzar”*.

Este Organismo expresa el inconveniente que supone para el pleno cumplimiento de sus funciones, especialmente en asuntos complejos, la reducción del plazo que supone la petición de urgencia, que puede afectar al examen completo de la norma propuesta.

En todo caso se emite el Dictamen con el carácter de urgencia solicitado y en el plazo legalmente establecido.

* **PONENTE:** Sr. Lazcano Acedo.

3. La elaboración del Proyecto de Ley se ha ajustado a las exigencias legales y reglamentarias de aplicación. Así, en el expediente remitido consta, además del texto del proyecto normativo y de la certificación del Acuerdo gubernativo de toma en consideración antes citado la siguiente documentación:

- Lista de evaluación de 14 de diciembre de 2009, a la vista de la cual el Gobierno adopta acuerdo favorable, en sesión celebrada el 11 de febrero de 2010, sobre la oportunidad, objetivos y principios generales de la iniciativa y acuerda que se continúe con su tramitación [Directriz Primera del Decreto 30/2009, de 19 de marzo, del Presidente, por el que se establecen las normas internas para la elaboración y tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las Directrices sobre su forma y estructura]. Asimismo, constan listas de evaluación complementarias de 15 de noviembre de 2010 y de 25 de noviembre de 2010.

- Informe de la Oficina Presupuestaria, de 26 de marzo de 2010, si bien, es anterior a las memorias económicas, por lo que debió haberse adecuado convenientemente [art. 2.2.f) del Decreto 153/1985, de 17 de mayo, modificado por Decreto 234/1998, de 18 de diciembre, por el que se crean las Oficinas Presupuestarias de las Consejerías del Gobierno de Canarias].

- Informe de la Secretaría Técnica del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria sobre las modificaciones relativas a los tributos cedidos por el Estado contenidas en el PL, de 25 de marzo de 2010 [art. 65.3.d] de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto].

- Acuerdo del Gobierno de Canarias, adoptado en sesión celebrada el 4 de septiembre de 2010, por el que se solicita Dictamen urgente al Consejo Económico y Social de Canarias en relación con el proyecto normativo, así como el Dictamen 4/2010, de éste, de 4 de octubre [art. 4.2.a) de su ley reguladora, Ley 1/1992, de 27 de abril, y 2.2 del Decreto 100/1992].

- Certificación, de 10 de noviembre de 2010, del cumplimiento del trámite de audiencia concedido a las distintas entidades mercantiles afectadas, así como las alegaciones de éstas y el examen razonado de las mismas por parte de la Dirección General de Tributos, de 24 de noviembre de 2010 [norma trigésimo primera, en relación con la tercera, apartado 1, letra e), del Decreto 30/2009, de 19 de marzo, por el que se establecen las normas internas para la tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las Directrices sobre su forma y estructura].

- Certificación, de 10 de noviembre de 2010, del cumplimiento del trámite de audiencia concedido a los distintos Departamentos del Gobierno, así como sus observaciones e informe de la Dirección General de Tributos respecto a las mismas, de 22 de noviembre de 2010 [norma trigésimo primera, en relación con la tercera, apartado 1, letra h), del Decreto 30/2009, de 19 de marzo, por el que se establecen las normas internas para la tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las Directrices sobre su forma y estructura].

- Memorias económicas elaboradas por la Dirección General de Tributos, de 7 de abril de 2010 y de 23 de noviembre de 2010, así como memorias económico-financieras del Servicio Canario de Empleo, de 26 de noviembre de 2009, de la Consejería de Empleo, Industria y Comercio, de 25 de noviembre de 2010; y de la Dirección General de Tributos, de 7 de abril de 2010, incorporada a la Memoria económica del Proyecto, de 25 de noviembre de 2010, [art. 2.2 d) del Decreto 153/1985, en la modificación operada por el Decreto 46/1991, de 25 de marzo].

- Informe favorable de la Dirección General de Planificación y Presupuesto, de 25 de noviembre de 2010 [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].

- Informes de la Dirección General de Servicio Jurídico, de 19 de noviembre y final de 24 de noviembre de 2010 [art. 20.f) del Decreto 19/1992, por el que se aprueba su Reglamento de Organización y Funcionamiento].

- Informe sobre impacto por razón de género, de 24 de noviembre de 2010 [art. 24.1.b) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en relación con la Disposición final primera de la Ley 1/1983, antes citada].

- Informe de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Economía y Hacienda, de 25 de noviembre de 2010 [arts. 44 de la Ley 1/1983 y 15.5.a) del Decreto 212/1991, de 11 de septiembre, de organización de los Departamentos de la Administración Autónoma de Canarias].

- Informe de la Comisión Preparatoria de Asuntos del Gobierno, de 23 de noviembre de 2010 [art. 2 del Decreto 45/2009, de 21 de abril, regulador de la Comisión Preparatoria de Asuntos del Gobierno].

II

Justificación de la norma proyectada y competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias para dictarla.

1. Justificación de la norma y objeto del PL.

Dada la tradicional importancia de la industria tabaquera en Canarias, ésta ha experimentado un particular régimen legal, determinante para el desarrollo económico del Archipiélago, habiendo sido esencial para el mantenimiento de esta industria la normativa europea en relación con las labores tabaqueras canarias. Así, por un lado, en el momento de la integración de España en la Comunidad Económica Europea en 1986 (hoy Unión Europea), se permitió la no aplicación en Canarias del sistema comunitario de impuestos especiales (art. 26 y Anexo I del Acta de Adhesión de España a la CEE), y, por otro lado, a partir de 2002 se autorizó un gravamen extraordinario del 25% en el Arbitrio de Importación y Entrada de Mercancías sobre las labores tabaqueras (AIEM).

Por otra parte, el vigente Régimen Económico-Fiscal de Canarias (REF) se proyecta también como un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas canarias, lo que supone el establecimiento de impuestos indirectos propios: Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), arts. 2 y ss. De la Ley 20/1991, de 7 de junio, y el citado AIEM, arts. 65 y ss. de la misma Ley. Igualmente, la no aplicación en el Archipiélago del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, (art. 3 de la Ley 37/ 1992, de 28 de diciembre, ni de los impuestos estatales de ámbito nacional tales como los Impuestos Especiales sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco (art. 2 Ley 38/1992, de 28 de diciembre).

Actualmente, la industria tabaquera canaria ha pasado de ser un sector netamente exportador a depender fundamentalmente del mercado local, por lo que el nuevo modelo fiscal sobre las labores del tabaco a aplicar en Canarias resulta decisivo para mantener en su conjunto todo el subsector. Pero no sólo; la industria tabaquera tiene indudables repercusiones en otras ramas de la actividad económica que forman parte del tejido empresarial: litografía, cartonaje y embalaje, energía, transportes, tecnología, etc.

En este contexto, la Ley cuya aprobación se pretende, de acuerdo con lo expresado en la Exposición de Motivos del Proyecto remitido, tiene por objeto la creación del impuesto sobre las labores del tabaco, como tributo propio de

naturaleza indirecta que grava, en fase única, la fabricación e importación de labores del tabaco (art. 1). Ello se hace con una triple finalidad, según se recoge en la lista de evaluación de la iniciativa normativa: una sanitaria la de desincentivar su consumo interior, lo que llevaría aparejado a medio o largo plazo una disminución en el coste sanitario asociado a las enfermedades causadas por el tabaquismo; y la consecución de límites más amplios de los contingentes libres de tributación en la importación en los países de la Unión Europea de labores de tabaco procedentes de Canarias; y la creación, como tributo propio, de un impuesto que grave el consumo específico de las Labores del Tabaco.

La norma proyectada pretende, además, otros fines normativos, relacionados o no con las labores del tabaco (de ahí el inciso en la rúbrica del PL "(...) y otras medidas tributarias", introducido a sugerencia del Consejo Superior para la Coordinación de la Gestión Tributaria). Así, en relación con éstas, se trata de unificar en un 20% el tipo de gravamen del IGIC para las labores del tabaco distintas de los cigarros puros (DA 3ª); y homogeneizar en el 2% el recargo por comerciante minorista del IGIC a las importaciones de las labores del tabaco que no sean de cigarros puros (DA 4ª).

El PL extiende su objeto, asimismo, a otras medidas tributarias.

1) Suprimir la Tasa por la entrega material del BOC derogando el art. 50 del Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio (DA 2ª, apartado 1).

2) Regular *ex novo* en el ámbito autonómico las tasas por: impresión de copias de autoliquidaciones tributarias (Disposición Final, DF, 2ª, apdo. 2); emisión de informe sobre el valor a efectos fiscales de bienes inmuebles (DF 2ª, apdo. 3); participación en el procedimiento correspondiente de reconocimiento de competencias profesionales adquiridas a través de la experiencia laboral o de vías no formales de formación (DF 2ª, apdo. 4).

3) Establecer el tipo de gravamen reducido del 0,40% a los documentos notariales cuando se trate de primeras copias de escrituras que documenten créditos hipotecarios destinados a la financiación de la adquisición de un inmueble, modificando el art. 37 del TR de las disposiciones legales vigentes dictadas por Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por DL 1/2009, de 21 de abril (DF 3ª, apdo. 1).

4) Establecer el tipo de gravamen cero a las escrituras públicas de novación modificativa de créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor bajo determinadas circunstancias, introduciendo un nuevo art. 38 bis en el TR antes citado (DF 3ª, apdo. 2).

5) Limitar los efectos de la equiparación de las parejas de hecho a los cónyuges con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a las deducciones autonómicas del IRPF contemplada en el art. 41 del TR antes citado (DF 3ª, apdo. 3).

2. Competencia.

En cuanto a los títulos competenciales de la Comunidad Autónoma de Canarias - competencia para establecer y exigir tributos- que amparan la actuación normativa proyectada, se recogen, básicamente, en lo dispuesto en los arts. 133.2, 156.1 y 157.1.b) y 3 de la Constitución Española, y en los arts. 46.1, 49.b) y 51 del Estatuto de Autonomía de Canarias (EAC).

Dentro de este marco normativo encuentra adecuación jurídica la norma proyectada.

Por otro lado, se adecua al principio de reserva legal del art. 133.2 de la CE, y a los arts. 6.1 de la LOFCA, y 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como a los arts. 62.1 2 y 32.14 del EAC.

El PL es coherente con la doctrina sobre la interpretación del "hecho imponible" a efectos de la prohibición de la doble imposición del art. 6.2 LOFCA (STC 37/1987, de 26 de marzo, reiterada en la STC 168/2004, de 6 de octubre), ya sentada por este Consejo en su DCC 6/1986, de 28 de febrero. Si bien el art. 6.2 de la LOFCA impide establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado, el presente PL respeta los límites legales, pues debe hablarse de hecho imponible como lo hace el art. 28 de la Ley General Tributaria, esto es, como presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, expresión que comprende los supuestos de no sujeción por exclusión del ámbito territorial de aplicación.

Así, dado que la Ley estatal 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, regula el impuesto de las labores sobre el tabaco con exclusión de Canarias de su ámbito de aplicación (art. 3.1), el establecimiento del impuesto sobre aquellas labores en Canarias por el presente PL no vulnera el art. 6.2 de la LOFCA al afectar al ámbito territorial de Canarias.

La norma proyectada también es conforme con el art. 46 de nuestro Estatuto de Autonomía y con la DA 4ª de la LOFCA, en cuanto no conculca el límite de franquicia fiscal, uno de los pilares del Régimen Económico-Fiscal de Canarias (SSTC 16/2003; 62/2003 y 37/2003).

En definitiva, la creación de un impuesto indirecto sobre las labores del tabaco no contradice el Régimen Económico Fiscal especial canario, puesto que no comporta mayor carga fiscal en comparación con la imposición indirecta aplicable en el resto del territorio nacional.

La comparación de los arts. 9 y 61 de la Ley de Impuestos Especiales (LIE) con el art. 6 PL, y del art. 60 LIE (tipos de gravamen) con el art. 12 PL revela que las exenciones son las mismas y que los tipos de gravamen del PL son muy inferiores a los fijados por la LIE para las labores del tabaco.

Por consiguiente, se debe concluir que el PL no vulnera la garantía de franquicias sobre el consumo que resulta del régimen económico fiscal de Canarias.

III

Estructura y contenido del Proyecto de Decreto.

Consta el presente PL de una Exposición de Motivos en la que se justifica la norma, se describe su contenido y se determina su marco normativo y competencia: veinte artículos, distribuidos en once Capítulos; cuatro disposiciones adicionales; dos disposiciones transitorias y cuatro disposiciones finales.

El capítulo I, rubricado: "Naturaleza y ámbito de aplicación", define la naturaleza del impuesto y establece como ámbito de aplicación espacial el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias.

El capítulo II, arts. 3 al 6, regula el hecho imponible, siguiendo lo establecido en la nueva Directiva 2010/12/EU, del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores de tabaco, y la Directiva 2008/118/CE; los supuestos de no sujeción al Impuesto y los conceptos de fábrica y depósito; asimismo se establecen los supuestos de exención del Impuesto.

El capítulo III, arts. 7 y 8, regula el devengo del impuesto en el art. 7, diferenciando el devengo en la fabricación e importación y el del autoconsumo y el

de los casos de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo, en el art. 8, la ultimación del régimen suspensivo.

El capítulo IV, arts. 9 y 10, regula los sujetos pasivos y responsables del Impuesto, y la repercusión de éste sobre terceros.

El capítulo V, rubricado "Base imponible", contiene la regulación se la determinación de la misma en el art. 11, único.

El capítulo VI contiene las normas sobre los tipos de gravamen en su art. 12, único, igualmente, estructurando la tarifa del Impuesto en seis epígrafes.

El capítulo VII regula las "Devoluciones del Impuesto", estableciendo en su art. 13 el derecho a la devolución en las exportaciones, en las condiciones que reglamentariamente establezca el Consejero competente en materia de economía y hacienda, fijando los supuestos aplicables.

El capítulo VIII, arts. 14,15 y 16 se proyecta sobre la fabricación, transformación y circulación de las labores del tabaco, así como sobre los supuestos de irregularidades en la circulación del régimen suspensivo.

El capítulo IX, arts. 17 y 18, está dedicado a la gestión del Impuesto y el control de actividades y locales, de acuerdo con los límites que establezca el Consejero de Economía y Hacienda.

El capítulo X, que comprende un solo artículo, el 19, regula el "Régimen sancionador", tipificando las infracciones tributarias y sus sanciones en materia de este Impuesto, con referencia al régimen general establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria.

El capítulo XI establece en su único artículo, el 20, que son reclamables en vía económico-administrativa, ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias, los actos de aplicación de este Impuesto y la imposición de sanciones relativas al mismo.

En relación con las disposiciones adicionales, éstas vienen a habilitar a la Ley de Presupuestos a modificar determinados elementos esenciales del Impuesto; a establecer que la competencia gestora y revisora del Impuesto se llevará a cabo por los órganos de la Administración Tributaria Canaria que determine el Consejero de Economía y Hacienda; a unificar tipo de gravamen del IGIC para las labores de tabaco, excepto para los cigarros puros, a los que se aplicarán los tipos del Anexo

II.1.1º, de la Ley 20/1991; y a homogeneizar el recargo por comerciante minorista de las labores de tabaco establecido en el IGIC.

Por su parte, las dos disposiciones transitorias se destinan a establecer el régimen aplicable a las labores del tabaco fabricadas o importadas con anterioridad a la entrada en vigor del PL que se encuentren en ese momento en fábricas o depósitos; y el régimen tributario que se establecerá hasta el año 2016 para los cigarrillos negros, anualmente desde el año 2012, declarando exenta esta labor durante el año 2011.

Finalmente, las cuatro disposiciones finales regulan: 1ª) la autorización al Gobierno de Canarias para la refundición de las normas legales en materia de tasas y precios públicos; 2ª) la reforma del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994 de 29 de julio, para suprimir la tasa de entrega material del Boletín Oficial de Canarias, y la creación de tres nuevas tasas; una, por impresión de *copias de* autoliquidaciones tributarias confeccionadas por la Administración Tributaria Canaria ; otra, por emisión de informe sobre el *valor a efectos* fiscales de bienes inmuebles, y una última, por participar en el procedimiento correspondiente al reconocimiento de competencias profesionales adquiridas a través de la experiencia laboral o de vías no formales de formación; 3ª) modificación del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, para, de una parte, fijar el tipo de gravamen reducido aplicable a los documentos notariales (Actos Jurídicos Documentados del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y de otra, crear el tipo cero *en la* modalidad *de Actos* Jurídicos Documentados aplicable a las escrituras públicas de novación modificativa de créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor y bajo determinadas circunstancias; por último, la equiparación a cónyuges de las parejas de hecho y el establecimiento de la entrada en vigor de la norma.

IV

Observaciones.

La norma proyectada en términos generales se adecua al ordenamiento jurídico expuesto en el Fundamento II, si bien es preciso hacer las siguientes observaciones:

- El principio de reserva de ley en materia tributaria no es incompatible con la colaboración del reglamento, siempre que la ley regule la creación del tributo, sus elementos esenciales y el establecimiento de beneficios fiscales (entre otras, STS de 30 de septiembre de 2005); si bien, el presente proyecto se excede del uso al complemento reglamentario, dejando, en ocasiones, "deslegalizado" el contenido de las normas con la posible conculcación del principio de reserva de ley. Así, hay supuestos en los que, *de facto*, la intervención reglamentaria vendrá a determinar, en última instancia, el contenido mismo de la Ley: así, los supuestos de no sujeción (art. 5), la exenciones (art. 6), la ultimación del régimen suspensivo (art. 8), el derecho a la devolución del impuesto (art. 13), la circulación de las labores del tabaco (art. 15), la gestión del impuesto (art. 17), el control de actividades y locales (art. 18).

- Art. 2, párrafo segundo.

La delimitación del mar territorial es competencia del legislador estatal.

- Arts. 11.3.

La exigencia de comunicar los precios recomendados de venta al público, prevista en el art. 11.3 PL, podría no ajustarse al ordenamiento europeo, al poder afectar a la formación libre de los precios de venta, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria.

- Con carácter general, y por razones de técnica normativa, siendo evidente el respeto debido a la Ley General Tributaria, debería sustituirse por reenvíos generales a la misma, evitando la cita de artículos concretos de leyes.

- La rúbrica del Capítulo XI (art. 20) puede ser erróneamente interpretada.

- Sería conveniente sustituir la denominación de la Consejería de Economía y Hacienda y de su Consejero, por las más genéricas de Consejería y Consejero competente en esta materia, para prever eventuales alteraciones de la denominación actual de aquella Consejería.

CONCLUSIÓN

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre las labores del Tabaco y otras medidas tributarias, objeto del presente Dictamen se ajusta al marco normativo de aplicación. Se realizan determinadas observaciones en el Fundamento IV de este Dictamen.