



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 6 1 / 2 0 2 3

(Pleno)

San Cristóbal de La Laguna, a 16 de febrero de 2023.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Parlamento de Canarias en relación con el *Decreto ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera (Exp. 51/2023 DL)* *.

F U N D A M E N T O S

I

Solicitud y preceptividad del Dictamen.

1. El Excmo. Sr. Presidente del Parlamento de Canarias, mediante escrito de 3 de febrero de 2023, con registro de entrada en este Consejo Consultivo el mismo día, y de conformidad con lo establecido en el art. 160.2 del Reglamento del Parlamento de Canarias (RPC), solicita preceptivo dictamen sobre el Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera.

El art. 160.2 RPC establece que, remitido por el Gobierno, con los antecedentes necesarios, un Decreto-ley publicado, corresponde a la Mesa admitirlo a trámite, ordenar su publicación en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias, y solicitar por parte de la Presidencia del Parlamento dictamen del Consejo Consultivo al amparo de lo dispuesto en el art. 58.1 letra b) de la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias (EAC), con señalamiento del plazo para su emisión, dentro de los diez días hábiles siguientes.

* Ponente: Sra. Marrero Sánchez.

En el escrito del Presidente del Parlamento de Canarias por el que recaba este Dictamen preceptivo, rectificado por escrito posterior de 3 de febrero de 2023 del Secretario General del Parlamento al advertirse la existencia de un error material, se fija un plazo hasta el día 17 de febrero de 2023 para su emisión por parte de este Consejo Consultivo.

2. La preceptividad del dictamen deriva, como se dijo, de lo dispuesto en el art. 58.1 EAC, en el que se relacionan los asuntos sobre los que ha de dictaminar este Consejo Consultivo, cuyo apartado b) se refiere a los decretos-leyes sometidos a convalidación del Parlamento.

3. La norma objeto del parecer de este Consejo fue promulgada como Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera, publicado en el Boletín Oficial de Canarias núm. 21, el martes 31 de enero de 2023.

II

Sobre los decretos-leyes autonómicos.

1. El decreto-ley (DL) es una fuente normativa regulada *ex novo* por el vigente EAC, cuyo art. 46 dispone que el Gobierno, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, podrá dictar normas de carácter provisional con rango de ley, que recibirán el nombre de decretos-leyes.

Según este precepto, los decretos-leyes deberán convalidarse por el Parlamento de Canarias en el plazo de treinta días naturales contados a partir de la fecha de su publicación, debiéndose convocar a la Diputación Permanente si el Parlamento no estuviera constituido.

Por expreso mandato estatutario, los decretos-leyes no pueden afectar a las leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma, a las de las instituciones autonómicas, a las que requieran mayoría cualificada, ni a las que contengan la regulación esencial de los derechos establecidos en el EAC.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en varias de sus Sentencias acerca de la posibilidad de dictar por parte de las Comunidades Autónomas decretos-leyes; en el FJ 3.º de la STC n.º 105/2018, de 4 octubre se resume la jurisprudencia al respecto:

«Este Tribunal ha considerado igualmente que, aunque la Constitución no lo prevea, nada impide que el legislador estatutario pueda atribuir al Gobierno de las Comunidades Autónomas la potestad de dictar normas provisionales con rango de ley que adopten la forma de decreto-ley, siempre que los límites formales y materiales a los que se encuentren sometidos sean, como mínimo, los mismos que la Constitución impone al decreto-ley estatal (SSTC 93/2015, de 14 de mayo, FFJJ 3 a 6; 104/2015 de 28 de mayo, FJ 4, y 38/2016, de 3 de marzo, FJ 2, entre otras). Ello implica que, para resolver la impugnación planteada frente al Decreto-Ley catalán 5/2017, debemos tomar en consideración la doctrina constitucional relativa al artículo 86.1 CE, pues el artículo 64.1 EAC se refiere también a la “necesidad extraordinaria y urgente” como presupuesto habilitante para que el Gobierno pueda dictar “disposiciones legislativas provisionales bajo la forma de Decreto-ley”.

En el examen de esta cuestión hemos de partir, asimismo, de la doctrina de la STC 93/2015, de 14 de mayo, recogida en las SSTC 230/2015, de 5 de noviembre y 211/2016, de 15 de diciembre. Allí señalamos que “un Estatuto de Autonomía no puede atribuir al Consejo de Gobierno autonómico poderes de legislación de urgencia que no estén sujetos, en lo que corresponda, a los límites consignados en el artículo 86.1 CE como garantía del principio democrático. En todo caso el Tribunal Constitucional podrá, aplicando directamente el parámetro constitucional ínsito en dicho principio, controlar la constitucionalidad de la legislación de urgencia que pueda adoptar el citado Consejo de Gobierno» (STC 93/2015, FJ 5).

2. De lo anterior se desprende, por tanto, que varios son los ámbitos a los que este Consejo, en el ejercicio de su función consultiva, se ha de ceñir para -una vez expuesto su objeto, justificación y estructura- verificar su adecuación constitucional y estatutaria; esto es, en primer lugar, sobre la competencia de la Comunidad Autónoma para regular la materia objeto del presente DL; a continuación, su presupuesto habilitante, es decir, la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad que permite dictar esta especial fuente normativa así como sus límites y, por último, su contenido.

No obstante, antes de entrar en el análisis de las diversas cuestiones señaladas, haremos alusión a los aspectos procedimentales de tramitación del presente Decreto-ley.

III

Sobre la tramitación del Decreto-ley.

1. Como hemos razonado en los dictámenes en los que hemos analizado estas específicas normas, la aprobación del nuevo Estatuto de Autonomía supuso un gran

vacío legal en torno a los decretos-leyes como nueva fuente del Ordenamiento Jurídico canario -especialmente significativa en cuanto al procedimiento de tramitación del mismo-, laguna que, no obstante, se va colmando poco a poco, siendo posible -mientras tanto- completar acudiendo a la cláusula de supletoriedad de la Disposición final primera de la Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, y a la analogía prevista en el art. 4.1 del Código Civil.

Así, por una parte, la Ley estatal 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en su art. 26, relativo al procedimiento de elaboración de normas con rango de Ley y reglamentos, establece, en su apartado 11, que lo dispuesto en ese artículo y en el siguiente no será de aplicación para la tramitación y aprobación de decretos-leyes, a excepción de la elaboración de la memoria prevista en el apartado 3, con carácter abreviado, y lo establecido en los números 1, 8, 9 y 10.

Es decir, la elaboración de los decretos-leyes debe ajustarse al siguiente procedimiento:

«1. Su redacción estará precedida de cuantos estudios y consultas se estimen convenientes para garantizar el acierto y la legalidad de la norma.

3. El centro directivo competente elaborará con carácter preceptivo una Memoria del Análisis de Impacto Normativo, que deberá contener los siguientes apartados:

a) Oportunidad de la propuesta y alternativas de regulación estudiadas, lo que deberá incluir una justificación de la necesidad de la nueva norma frente a la alternativa de no aprobar ninguna regulación.

b) Contenido y análisis jurídico, con referencia al Derecho nacional y de la Unión Europea, que incluirá el listado pormenorizado de las normas que quedarán derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma.

c) Análisis sobre la adecuación de la norma propuesta al orden de distribución de competencias.

d) Impacto económico y presupuestario, que evaluará las consecuencias de su aplicación sobre los sectores, colectivos o agentes afectados por la norma, incluido el efecto sobre la competencia, la unidad de mercado y la competitividad y su encaje con la legislación vigente en cada momento sobre estas materias. Este análisis incluirá la realización del test Pyme de acuerdo con la práctica de la Comisión Europea.

e) Asimismo, se identificarán las cargas administrativas que conlleva la propuesta, se cuantificará el coste de su cumplimiento para la Administración y para los obligados a soportarlas con especial referencia al impacto sobre las pequeñas y medianas empresas.

f) *Impacto por razón de género, que analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación de la norma desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades y de su contribución a la consecución de los objetivos de igualdad de oportunidades y de trato entre mujeres y hombres, a partir de los indicadores de situación de partida, de previsión de resultados y de previsión de impacto.*

g) *Un resumen de las principales aportaciones recibidas en el trámite de consulta pública regulado en el apartado 2.*

La Memoria del Análisis de Impacto Normativo incluirá cualquier otro extremo que pudiera ser relevante a criterio del órgano proponente.

8. *Cumplidos los trámites anteriores, la propuesta se someterá a la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios y se elevará al Consejo de Ministros para su aprobación.*

9. *El Ministerio de la Presidencia, con el objeto de asegurar la coordinación y la calidad de la actividad normativa del Gobierno analizará los siguientes aspectos:*

a) *La calidad técnica y el rango de la propuesta normativa.*

b) *La congruencia de la iniciativa con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, con otras que se estén elaborando en los distintos Ministerios o que vayan a hacerlo de acuerdo con el Plan Anual Normativo, así como con las que se estén tramitando en las Cortes Generales.*

c) *La necesidad de incluir la derogación expresa de otras normas, así como de refundir en la nueva otras existentes en el mismo ámbito.*

d) *El contenido preceptivo de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo y, en particular, la inclusión de una sistemática de evaluación posterior de la aplicación de la norma cuando fuere preceptivo.*

e) *El cumplimiento de los principios y reglas establecidos en este Título.*

f) *El cumplimiento o congruencia de la iniciativa con los proyectos de reducción de cargas administrativas o buena regulación que se hayan aprobado en disposiciones o acuerdos de carácter general para la Administración General del Estado.*

g) *La posible extralimitación de la iniciativa normativa respecto del contenido de la norma comunitaria que se trasponga al derecho interno.*

10. *Se conservarán en el correspondiente expediente administrativo, en formato electrónico, la Memoria del Análisis de Impacto Normativo, los informes y dictámenes recabados para su tramitación, así como todos los estudios y consultas emitidas y demás actuaciones practicadas».*

Por otra parte, analógicamente también es de aplicación 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, relativo a la elaboración de disposiciones de carácter general y los anteproyectos de Ley, e igualmente el Decreto 15/2016, de 11 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.

2. Traslada esa tramitación al presente caso, este DL debería haber estado precedido al menos de los siguientes trámites y actos preparatorios:

-Oportunidad de la propuesta y alternativas de regulación estudiadas, lo que deberá incluir una justificación de la necesidad de la nueva norma frente a la alternativa de no aprobar ninguna regulación.

- Análisis sobre la adecuación de la norma propuesta al orden de distribución de competencias.

- Impacto económico y presupuestario.

-Identificación de las cargas administrativas que conlleva la propuesta, cuantificando el coste de su cumplimiento para la Administración y para los obligados a soportarlas, con especial referencia al impacto sobre las pequeñas y medianas empresas.

-Sometimiento a la Comisión Preparatoria de Asuntos del Gobierno.

- Análisis de los siguientes aspectos:

-- La calidad técnica y el rango de la propuesta normativa.

-- La congruencia de la iniciativa con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, con otras que se estén elaborando en los distintos Ministerios o que vayan a hacerlo de acuerdo con el Plan Anual Normativo, así como con las que se estén tramitando en las Cortes Generales.

-- El contenido preceptivo de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo y, en particular, la inclusión de una sistemática de evaluación posterior de la aplicación de la norma cuando fuere preceptivo.

-- El cumplimiento o congruencia de la iniciativa con los proyectos de reducción de cargas administrativas o buena regulación que se hayan aprobado en disposiciones o acuerdos de carácter general para la Administración canaria.

3. Como antecedente que acompaña a la solicitud del dictamen se encuentra el informe de iniciativa normativa elaborado por el Viceconsejero de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias el día 23 de enero de 2023, que incluye:

1. La justificación de la iniciativa.

2. El análisis de la iniciativa.

3. La memoria económica.

3.1. Evaluación del impacto económico de la disposición en el entorno socioeconómico al que va a afectar.

3.2. Evaluación del impacto financiero en los ingresos y gastos de la Administración autonómica, sus organismos autónomos y demás entes públicos pertenecientes a la misma.

3.3. Evaluación del impacto financiero en los ingresos y gastos de otras Administraciones.

3.4. Evaluación de las medidas que se proponen y pudieran tener incidencia fiscal.

3.5. El análisis de la acomodación de la iniciativa a los escenarios presupuestarios plurianuales y en su caso al programa de actuación plurianual.

3.6. El análisis del impacto sobre planes y programas generales y sectoriales.

3.7. El análisis del impacto sobre los recursos humanos.

3.8. El análisis sobre la necesidad de adoptar medidas en relación con la estructura organizativa.

3.9. El análisis de otros aspectos con implicación en la estructura o en el régimen presupuestario.

3.10. En las normas que regulen tasas y precios públicos y privados, el resultado de la relación coste/beneficio.

3.11. La cuantía previsible de las cargas económicas sobre los destinatarios u otras personas afectadas.

3.12. Los otros costes sociales previsibles de la iniciativa.

4. La participación ciudadana. No se han realizado los trámites de participación pública, al amparo de la excepción que para los Reales Decretos-leyes establece la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

5. El informe de impacto de género (art. 6 de la Ley 1/2010, de 26 de febrero, Canaria de Igualdad entre Mujeres y Hombres).

6. El informe de impacto empresarial (art. 17 de la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Fomento y Consolidación del Emprendimiento, el Trabajo Autónomo y las Pymes en la Comunidad Autónoma de Canarias).

7. El análisis de impacto normativo sectorial.

8. El informe de impacto de la normativa en la infancia y en la adolescencia (art. 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor).

9. El análisis de impacto de la normativa en la familia (Disposición adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección de las Familias Numerosas).

10. El análisis del impacto por razón de cambio climático [apartado tercero, letra h), del art. 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en la redacción dada por la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio Climático y Transición Energética].

4. Asimismo, consta la solicitud de informe preceptivo en virtud del 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 de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, al Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

El art. 65.3 d).1º de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, establece que *“Son funciones del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria:*

(...)

d) Analizar e informar los anteproyectos normativos de rango legal que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo y que modifiquen la regulación de los tributos cedidos. A estos efectos, la Administración General del Estado y las autonómicas se comunicarán mutuamente, por intermedio de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo, y con la suficiente antelación, los referidos anteproyectos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se someterán inmediatamente después de su aprobación a informe del Consejo Superior los Reales Decretos-leyes, los Decretos

Leyes de las Comunidades Autónomas y los proyectos de Ley, sin perjuicio de su remisión a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para su tramitación, en los siguientes casos:

1.º Cuando las modificaciones legislativas se realicen por Real Decreto-ley o por Decretos Leyes de las Comunidades Autónomas.

2.º Cuando el proyecto normativo modifique en todo o en parte el anteproyecto sometido a análisis o informe del Consejo Superior, y

3.º En general, cuando, por cualquier razón, el anteproyecto se someta a la aprobación del Gobierno estatal o del Consejo de Gobierno autonómico sin tiempo suficiente para cumplir con lo preceptuado en el párrafo anterior.”

Asimismo consta la solicitud de informe al Ministerio de Economía y Hacienda previsto en la Disposición adicional octava apartado cuarto de la referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias competencias normativas en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, y que dispone:

«Los proyectos normativos de rango legal de modificación de la normativa de ambos tributos en aplicación de las competencias normativas a que se refieren los apartados uno y dos de esta disposición adicional deberán ser sometidos a informe del Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo a su remisión al Parlamento de Canarias.

En el caso de adición de bienes corporales al anexo V de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el informe a que se refiere este apartado cuatro deberá ser favorable.

Lo dispuesto en este apartado cuatro no será de aplicación al ejercicio de competencias normativas que afecten a las obligaciones formales del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias».

No consta, sin embargo, que dicho informe haya sido evacuado.

5. Por otra parte, figura en el expediente remitido a este Consejo Consultivo el certificado del Acuerdo gubernativo por el que el Gobierno aprobó en su sesión de 26 de enero de 2023 el DL que se dictamina y también consta el Decreto núm. 7/2023, de 30 de enero, del Presidente, por el que se promulga y ordena la publicación del DL.

6. Procede señalar que no se le ha dado participación a las Administraciones Públicas afectadas por la regulación contenida en el Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, pues consta en el informe de la iniciativa del proyecto de DL que el mismo

tendrá impacto sobre el Bloque de Financiación Canario cuya recaudación se destina parcialmente a la financiación de las haciendas locales.

En definitiva, podemos concluir, que la participación de los municipios, en atención al respeto a su autonomía local constitucionalmente garantizada (art. 140 CE), no se ha hecho efectiva en el presente caso, al omitirse el informe del Consejo Municipal de Canarias en virtud de lo previsto en el art. 76 EAC y en la Disposición adicional quinta de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los Municipios de Canarias, que les otorga participación a través del Consejo Municipal de Canarias, cuando la propuesta normativa afecte a sus recursos financieros.

IV

Sobre el objeto, justificación y estructura del Decreto-ley que se dictamina.

1. En lo que se refiere al objeto y justificación de la norma, el presente DL tiene por finalidad solventar los reparos contenidos en el informe de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, en relación con las medidas que en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableció la Disposición final decimoséptima de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023; Disposición final que, a su vez, introdujo la Disposición adicional cuarta en el Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, que lleva por rúbrica *«Medidas extraordinarias en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por la situación inflacionaria»*. Asimismo, constituye el objeto del presente DL, solventar ciertos problemas prácticos derivados de la aplicación de la Disposición final séptima de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023, que regula la *«Tributación excepcional y temporal en el impuesto general indirecto canario de la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera»*.

En este sentido, señala la Exposición de Motivos:

«Tras concluir la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023, se ha recibido el Informe de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, en relación con las medidas que, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aquel se han incluido.

Este Informe preceptivo, emitido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 65.3.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, recoge ciertas observaciones de carácter técnico, algunas de las cuales deben ser incorporadas en el 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.

Esta incorporación ha de hacerse con carácter urgente, pues, al afectar al periodo impositivo 2022, es necesario realizar numerosas actuaciones preparatorias de la Campaña de la Renta de dicho ejercicio -cuyo inicio se producirá en abril de 2023-, sobre todo a nivel informático, para facilitar el cumplimiento del deber de autoliquidar de todos los obligados tributarios.

La disposición final décima séptima de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023, añade una nueva disposición adicional cuarta al 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, en la que se establecen diecisiete medidas extraordinarias en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la situación inflacionaria. Estas medidas se pueden agrupar en tres bloques: la mejora de la mayoría de las deducciones ya existentes, la creación de una nueva deducción por el alza de precios y el ajuste de la tarifa autonómica.

Del contenido del referido Informe, se considera oportuno realizar tres modificaciones de carácter técnico:

- Por un lado, regular de forma expresa que el límite del 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica existente para las tres deducciones vinculadas con las inversiones en la vivienda habitual, sigue siendo de aplicación a las tres nuevas deducciones que mejoran a estas, y las sustituyen temporalmente en los ejercicios 2022 y 2023.

- Por otro lado, vincular la nueva deducción por alza de precios con un supuesto concreto de aplicación de renta como es la cesta de la compra, en lugar de una referencia a cualquier aplicación de renta, aunque la inflación sea generalizada. Y, en este sentido, se toman en consideración los gastos satisfechos por el contribuyente en cuatro grupos que componen la cesta de la compra del Índice de Precios de Consumo: alimentos y bebidas no alcohólicas, vestido y calzado, vivienda y medicina. La notoriedad de la situación, con la subida global de precios, hace innecesaria la acreditación documental de los gastos incurridos para aplicar la citada deducción.

- Y, por otro lado, ajustar las cuotas de la escala de gravamen con dos decimales, sin redondeo.

Paralelamente a esta urgente modificación normativa, ha surgido otra en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario con relación a la disposición final séptima de la ya citada Ley 7/2022, que ha regulado la aplicación del tipo cero en dicho impuesto, de forma excepcional y temporal, a la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera.

Desde el punto de vista económico, la alimentación de los animales productores de alimentos para consumo humano constituye el principal coste de producción de las explotaciones ganaderas, y, en este sentido, los distintos informes sobre la evolución de los precios de la alimentación destinados a la ganadería, reflejan importantes subidas; por lo que la medida tributaria que se ha aprobado tiene como objetivo la eliminación temporal de la carga que conlleva la imposición indirecta, bien al liberar de carga financiera a aquellos ganaderos con derecho a la deducción, o bien al liberarlos de la carga tributaria cuando no tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario. En cualquier caso, se ha tratado de atenuar el impacto de la subida de los precios.

Sin embargo, tras la entrada en vigor de este beneficio fiscal, se han detectado algunas carencias en su configuración. En primer lugar, no se contemplan los piensos compuestos - alimento fundamental para la ganadería-, ni algunas materias primas destinadas a la fabricación de dichos piensos; y en segundo lugar, la redacción vigente no incorpora todas las fases del proceso de producción y comercialización de los bienes que conforman el ámbito objetivo de aplicación del nuevo tipo cero, lo cual provoca ciertas disfunciones en la necesaria neutralidad del impuesto.

Por estas razones, es necesario acometer con urgencia la reforma legal que contiene el presente Decreto ley, evitando con ello situaciones indeseadas de falta de neutralidad en el funcionamiento del tributo, y la inaplicación del tipo cero a las importaciones y entregas de los piensos compuestos, lo que supondría mermar la eficacia del objetivo de la medida tributaria».

2. En cuanto a su estructura, el Decreto-ley sometido a dictamen consta de:

2.1. Una Exposición de Motivos donde se explican su objeto y finalidad, se justifica el uso de la figura del decreto-ley, se determina el título competencial que habilita la norma y se detalla su estructura.

2.2. Una parte dispositiva dada por dos artículos:

- El artículo 1, lleva por título «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», modificando los apartados once bis, dieciséis y diecisiete de la Disposición Adicional Cuarta introducida por la Disposición final decimoséptima de la Ley 7/2022,

de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023.

- El artículo 2 lleva por título «Modificación de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023», dando una nueva redacción a la Disposición final séptima de dicha Ley.

2.3. Una parte final integrada por una Disposición adicional, relativa a la revisión de liquidaciones de importación, y una Disposición final que determina la entrada en vigor del Decreto-ley al día siguiente de su publicación oficial en el BOC.

V

Competencia de la Comunidad Autónoma.

1. La competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias constituye el primer y esencial presupuesto para la validez de cualquier clase de disposición proyectada, ora sea de rango legal, ora lo sea de rango reglamentario, pues, en caso contrario, amenazarían sobre las mismas los correspondientes reproches de inconstitucionalidad y de ilegalidad. A este respecto, resulta necesario analizar si la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta o no competencia para dictar el DL que se somete a la consideración de este Consejo Consultivo, pues dicha competencia constituye *conditio sine qua non* de posibilidad del ordenamiento jurídico canario y de cualquier innovación que se pretenda introducir en él.

En lo que a la cuestión competencial se refiere, la Exposición de Motivos del Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, señala:

«El artículo 46.1 de la antes señalada Ley 22/2009 dispone que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías.

b) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general: la estructura de esta escala deberá ser progresiva.

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

Por otra parte, el artículo 115 del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, dispone que la Comunidad Autónoma de Canarias dispondrá de competencias normativas en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias con el alcance y condiciones establecidas en la legislación aplicable y su normativa de desarrollo.

De acuerdo con el apartado Uno.2º de la disposición adicional octava de la citada Ley 22/2009, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene atribuida la competencia, entre otras, para la regulación de los tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario».

2. Así pues, en el análisis de la cuestión relativa a la delimitación competencial de las medidas reguladas en el art. 1 DL, en materia de tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias, como es el caso del IRPF, se ha de partir, con carácter general, por un lado, de lo dispuesto en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuyo art. 17. c) establece que las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos *«El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos»*, añadiendo en su art. 19.2. a), en relación con el IRPF, en lo que aquí concierne, que:

«En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

(...)

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota”.

Además, se añade en dicho punto dos que: “En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, la competencia en materia de tributos cedidos se ha de analizar a la luz del art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias que dispone:

«1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite del 10 por ciento para cada una de las cuantías.

b) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general: La estructura de esta escala deberá ser progresiva.

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, a que se refiere el apartado 2 del artículo 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán regular:

a) Los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable del ahorro y los aplicables a determinadas categorías de renta, que serán los que a estos efectos se determinen por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado.

c) Los límites previstos en el artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Los pagos a cuenta del Impuesto.

e) Los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60, ni las normas para su aplicación previstas en el artículo 61, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) En general, todas las materias no contempladas en el apartado 1 anterior.

3. La liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ajustará a lo dispuesto por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del tributo.

4. La cuota líquida autonómica no podrá ser negativa.

5. El Estado y las Comunidades Autónomas procurarán que la aplicación de este sistema tenga el menor impacto posible en las obligaciones formales que deban cumplimentar los contribuyentes.

A estos efectos, los modelos de declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas serán únicos, si bien en ellos deberán figurar debidamente diferenciados los aspectos autonómicos, con el fin de hacer visible el carácter cedido del impuesto».

Y, finalmente, se ha de tener en cuenta, también, lo dispuesto en el art. 2.2 de la Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que establece:

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

La Comunidad Autónoma de Canarias remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas».

Sentado el anterior marco normativo, se hace necesario traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, que, en relación con la distribución de competencias en materia de tributos cedidos, ha razonado lo siguiente:

«(...) Dado que nos encontramos ante una controversia estrictamente competencial, debemos comenzar concretando la distribución que del poder tributario estatal y autonómico en materia de tributos estatales cedidos, hace la Constitución y el bloque de la constitucionalidad, ya que en los estatutos de autonomía las comunidades autónomas han asumido competencias sobre los mismos. En particular, Cataluña en el art. 203.2 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña.

Habiéndose recogido recientemente este marco competencial con carácter general en la STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 5 C), se da aquí por reproducido, sin perjuicio de resaltar sus líneas fundamentales:

A) Los impuestos cedidos son tributos de titularidad estatal, fruto de la potestad tributaria originaria del Estado ex art. 133.1 CE y de su competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE). Por tanto, es el Estado el que establece en la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, ex art. 157.3 CE, "la regulación esencial de la cesión" (STC 181/1988, de 13 de octubre, FJ 3), actualmente recogida en los arts. 10, 11, 19.2 y 20.2, 3 y 5 LOFCA; y en las leyes reguladoras del sistema de financiación autonómica (la vigente Ley 22/2009) se complementa y desarrolla ese marco orgánico general que determina el régimen de cesión de tributos a las comunidades autónomas, regulando las condiciones y el alcance de la misma. Dicha cesión se produce para Cataluña con la promulgación de la Ley 16/2010, de 16 de julio, "del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión", que modifica la disposición adicional séptima del Estatuto de Autonomía de Cataluña, puesto que, como determina el art. 10.2 LOFCA, se entenderá efectuada la cesión "cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una ley específica".

Por lo aquí importa, además del Estatuto de Autonomía de Cataluña y la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas, en lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, tanto esta última ley ordinaria (en adelante, Ley 16/2010 o ley específica de cesión) como la Ley 22/2009, a la que la primera se remite (art. 2.2: "se atribuye a la Comunidad Autónoma de Cataluña la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y en las condiciones previstos en la Ley 22/2009"), forman parte del bloque de la constitucionalidad ex art. 28 LOTC al delimitar competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos

[por todas, SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 2 c), y 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 2].

B) Se trata, pues, de tributos establecidos por el Estado y regulados principalmente por él, cuyo producto corresponde total o parcialmente a las comunidades autónomas (arts. 203.2 EAC y 10.1 LOFCA), por lo que su cesión a las comunidades autónomas no implica "la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo" (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7, y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 3), como indica también el art. 45 de la Ley 22/2009. En la actualidad, el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura impositiva objeto de cesión y esas diferencias se proyectan sobre la triple desmembración de la competencia que puede ejercerse sobre la materia tributaria: la competencia normativa, la competencia ejecutiva o administrativa (que incluye también las funciones de sanción y de revisión) y la competencia sobre el rendimiento o producto de la recaudación de dichos tributos.

C) En lo que afecta al IRPF, aquí concernido, el régimen de cesión contempla, de un lado, la atribución parcial del 50 por 100 de los rendimientos [disposición adicional séptima a) EAC; art. 11 a) LOFCA; arts. 12, 25.1 a), 26 y 30 de la Ley 22/2009; y art. 1 a) de la Ley 16/2010] sin delegación de competencias administrativas o ejecutivas (de aplicación, sanción y revisión) [arts. 19.2 y 3, y 20.2 y 3 LOFCA; arts. 204.1 y 2, y 205 EAC; art. 54.2 a) de la Ley 22/2009, al que se remite el art. 2.1 de la Ley 16/2010]. De otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 150.1 CE y 19.2 LOFCA, a partir del sistema de financiación autonómica implantado en España en 1997, la cesión de tributos a las comunidades autónomas incluye la delegación de competencias normativas que en cada caso se indiquen al regular la cesión aplicable *ratione temporis* (por todas, SSTC 25/2016, de 15 de febrero, FJ 2, y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 4). Y en cuanto al IRPF, estas competencias normativas delegadas consisten, en virtud del art. 19.2 a) LOFCA, no solo en "la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota" sino también, como novedad del sistema de financiación autonómica vigente, en "la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar".

Comoquiera que el ejercicio autonómico de dichas competencias normativas debe realizarse "en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos" (arts. 10.3 y 19.2 LOFCA); y esta se remite a lo dispuesto en la Ley 22/2009 (art. 2.2 de la Ley 16/2010), habrá que estar a lo preceptuado en su art. 46 "Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas". Este precepto, debido a la relevancia que entraña la cesión de competencias normativas del IRPF, y a diferencia de los demás impuestos cedidos, establece dos listas (positiva y negativa) sobre las condiciones de la delegación normativa de los tres elementos esenciales del IRPF que permite el art. 19.2 a) LOFCA.

Concretamente, y por lo que se refiere al mínimo personal y familiar aplicable al tramo autonómico del IRPF, de una parte, se dispone en el art. 46.1 a) que "las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) El importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico. A estos efectos, las comunidades autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías". Y, de otra parte, en la lista complementaria del art. 46.2 se prevé que "Las comunidades autónomas no podrán regular: [...] e) Los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60, ni las normas para su aplicación previstas en el artículo 61, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas; y f) En general, todas las materias no contempladas en el apartado 1 anterior".

Asimismo, aunque las leyes estatales reguladoras de los tributos cedidos no son parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión cuando las normas estatales de cesión se remiten expresamente a ellas, como lo hace el art. 46 de la Ley 22/2009 (STC 197/2012, FJ 3, con cita de la STC 161/2012, FJ 3). En este caso, será norma de contraste la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, "del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (...)».

Por todo ello, dada la competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias en el ámbito descrito del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, y limitándose la medida del art. 1 del DL que nos ocupa a realizar unas aclaraciones técnicas, por seguridad jurídica, de la Disposición adicional cuarta 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, se consideran que su regulación no excede de la competencia autonómica.

3. Lo mismo cabe decir del art. 2 del DL que modifica la Disposición final séptima de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023, relativa a la tributación excepcional y temporal en el Impuesto General Indirecto Canario de la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera.

En relación con esta materia, este Consejo Consultivo en su Dictamen 502/2021, de 19 de octubre, emitido con ocasión del Decreto-ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión

como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma, señalaba sobre la cuestión competencial lo siguiente:

«2. En lo que se refiere a las medidas tributarias extraordinarias, las competencias de la CAC se encuentran contenidas, con carácter general, en nuestro Estatuto de Autonomía en los arts. 169 a 188 en relación con el régimen financiero y tributario, en los arts. 165 a 168 en cuanto al régimen económico y fiscal y en el art. 115 las competencias normativas en el IGIC y el AIEM, todas ellas ejercidas en el marco de la competencia estatal exclusiva contenida en el art. 149.1.14 CE.

La Constitución española, en su art. 156, proclama la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, en el marco de la coordinación con la Hacienda estatal. Y en estos términos, a su amparo, el Título VI del Estatuto de Autonomía, dedicado a Economía y Hacienda (arts. 165 y siguientes), reconoce que la Comunidad Autónoma de Canarias contará con Hacienda propia para el desarrollo y ejecución de sus competencias, por lo que corresponde a esta Comunidad Autónoma su regulación en la forma que más convenga a sus intereses peculiares.

En relación con esta materia, se debe distinguir entre las medidas establecidas en los tres primeros artículos, relativas a la recaudación tributaria y aspectos formales, y que son aplicables, las del art. 1 DL a los tributos derivados del REF, y las del art. 2 y 3 DL a todos los tributos sobre los cuales la CAC ejercita estas funciones, bien sean tributos propios o tributos derivados del REF, excepto los tributos cedidos.

En los posteriores arts. 4 y 5 DL, se establecen, como ya se adelantó, medidas encaminadas al establecimiento del tipo cero del IGIC en determinadas operaciones y reducciones al porcentaje de ingreso a cuenta del tercer trimestre del año 2021, también en el IGIC. Es decir, estos artículos se refieren exclusivamente a tributos derivados del REF, en este caso el IGIC».

En particular, en relación con el art. 4 del DL 12/2021 continuaba nuestro dictamen:

«2.2. En cuanto a los tributos derivados del REF, el art. 115 EAC establece que «La Comunidad Autónoma de Canarias dispondrá de competencias normativas en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias con el alcance y condiciones establecidas en la legislación aplicable y su normativa de desarrollo».

Las competencias de la CAC sobre el IGIC y el AIEM han sido analizadas reiteradamente por este Consejo con ocasión del dictamen de otros Decretos leyes en los que se incluían medidas similares sobre estos tributos debido a la pandemia

del Covid-19. Así, sobre estos títulos competenciales manifestábamos en el Dictamen 60/2021, de 17 de febrero, lo siguiente:

<<En cuanto a la cuestión competencial, en los Dictámenes de este Consejo Consultivo 105 y 326/2020, en relación específica con la primera de las medidas tributarias contenidas en el DL, se señaló que:

«Por lo que se refiere a la competencia en materia tributaria que ostenta la CAC después de aprobada la vigente reforma del EAC, hemos analizado la cuestión en el Fundamento III de nuestro Dictamen 30/2019, en el V del Dictamen 51/2020, y más recientemente en el 100/2020, de 17 de abril, que tiene por objeto el Decreto-ley 4/2020, de 2 de abril, de medidas extraordinarias de carácter económico, financieras, fiscal y administrativas para afrontar la crisis provocada por el COVID-19, analizamos la competencia canaria en esas materias y a él nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias, pues el DL que nos ocupa tiene como único objeto la modificación de los tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) en determinadas operaciones.

El art. 166.4 EAC reconoce a favor de la CAC competencias normativas “sobre su régimen especial económico y fiscal en los términos de la legislación estatal”, a lo que hay que añadir que su art. 115 alude más específicamente a la competencia legislativa en el Impuesto General Indirecto Canario y en el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, con el alcance y condiciones establecidas en la legislación aplicable y su normativa de desarrollo.

Esa normativa es la Disposición Adicional octava de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, a la que alude la Exposición de Motivos del DL, que establece, en lo que aquí interesa:

“Uno. En el Impuesto General Indirecto Canario, la Comunidad Autónoma de Canarias tendrá capacidad normativa para regular:

- 1.º Las exenciones en operaciones interiores.
- 2.º Los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones efectuadas por los comerciantes minoristas.
- 3.º Los regímenes especiales.

4.º Las obligaciones formales del Impuesto.

Dos. En el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, la Comunidad Autónoma de Canarias tendrá capacidad normativa para regular:

1.º Los bienes muebles corporales cuya entrega o importación determine la realización del hecho imponible.

2.º Las exenciones en operaciones interiores.

3.º Los tipos de gravamen, proporcionales o específicos, con cumplimiento, en su caso, de lo previsto en el número 2.º del apartado tres de esta disposición adicional.

4.º El régimen especial simplificado.

5.º Las obligaciones formales del Impuesto.

Tres. El ejercicio de cada una de las competencias normativas mencionadas en los apartados uno y dos anteriores de esta disposición adicional queda sujeto a los requisitos siguientes:

1.º Respeto al tratamiento homogéneo de los sectores económicos y a los criterios esenciales de gravamen establecidos por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que existan circunstancias concretas y singulares que justifiquen su regulación específica y diferenciada en la Comunidad Autónoma de Canarias.

2.º Mantenimiento de una estructura de tipos de gravamen fundamentada en la existencia de un tipo general y uno o varios tipos reducidos.

3.º Coordinación de los regímenes simplificado y especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario con el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuatro. Los proyectos normativos de rango legal de modificación de la normativa de ambos tributos en aplicación de las competencias normativas a que se refieren los apartados uno y dos de esta disposición adicional deberán ser sometidos a informe del Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo a su remisión al Parlamento de Canarias.

En el caso de adición de bienes corporales al anexo V de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, el informe a que se refiere este apartado cuatro deberá ser favorable.

Lo dispuesto en este apartado cuatro no será de aplicación al ejercicio de competencias normativas que afecten a las obligaciones formales del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.

En definitiva, la Comunidad Autónoma ostenta título competencial que le permite regular los tipos del IGIC, objeto del presente Decreto-Ley”, lo que también resulta ser de plena aplicación al Decreto 18/2020 en virtud de su contenido, al que ya se ha hecho referencia expresa», doctrina, la expuesta, que resulta de plena aplicación al DL que se analiza.

4. Por cuanto antecede, se ha de concluir que la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta los títulos competenciales y, por tanto, la habilitación jurídica suficiente para establecer la regulación normativa que se contiene en el Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero.

VI

Sobre el presupuesto habilitante y límites para utilizar el Decreto-ley.

1. La aprobación de decretos-leyes está sujeta a la existencia de un presupuesto habilitante, que es su extraordinaria y urgente necesidad.

El Tribunal Constitucional, en su STC 152/2017 de 21 diciembre (FJ 3), ha mantenido que los términos *«extraordinaria y urgente necesidad»* no constituyen *«en modo alguno “una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes”, razón por la cual, este Tribunal puede, “en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de “extraordinaria y urgente necesidad” y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad por inexistencia del presupuesto habilitante (SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 8; 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 4, y 39/2013, de 14 de febrero, FJ 5, entre otras)” (STC 12/2015, de 5 de febrero, FJ 3)».*

En esta misma STC 12/2015, de 5 de febrero, se afirma que «la apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley). El Tribunal controla que ese juicio político no desborde los límites de lo manifiestamente razonable, pero “el control jurídico de este requisito no debe suplantar

a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los Reales Decretos-Leyes” (SSTC 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 5, y 1/2012, de 13 de enero, FJ 6), por lo que la fiscalización de este Órgano constitucional es “un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3)». Ese control externo se concreta en la comprobación de que el Gobierno ha definido, de manera «explícita y razonada», una situación de extraordinaria y urgente necesidad (STC 137/2011, de 14 de diciembre, FJ 4), que precise de una respuesta normativa con rango de ley, y, además, que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente (por todas, SSTC 29/1982, FJ 3, y 70/2016, de 14 de abril, FJ 4), de manera que estas «guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar (STC 182/1997, FJ 3)».

Con respecto al primero de estos aspectos —la definición de la situación de urgencia—, de acuerdo con la STC 12/2015, debemos reiterar que «nuestra doctrina ha precisado que no es necesario que tal definición expresa de la extraordinaria y urgente necesidad haya de contenerse siempre en el propio Real Decreto-ley, sino que tal presupuesto cabe deducirlo igualmente de una pluralidad de elementos. A este respecto, conviene recordar que el examen de la concurrencia del citado presupuesto habilitante de la “extraordinaria y urgente necesidad” siempre se ha de llevar a cabo mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la Exposición de Motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma (SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 4; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3) (FJ 3).

Por lo que atañe al segundo —la conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad definida y las medidas adoptadas para hacerle frente—, este Tribunal ha hecho uso de un doble criterio «para valorar su existencia: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el Real Decreto-ley controvertido. Así, ya en la STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3, excluimos a este respecto aquellas disposiciones “que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar ni, muy especialmente, aquéllas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente” (STC 39/2013, de 14 de febrero, FJ 9)» (STC 12/2015, FJ 3).

En definitiva, nuestra Constitución se ha decantado por una regulación de los decretos-leyes flexible y matizada que, en lo que ahora estrictamente interesa, se traduce en que «la necesidad justificadora de los decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o

para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes» (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; más recientemente, en términos sustancialmente idénticos SSTC 137/2011, FJ 4, y 183/2016, de 13 de noviembre, FJ 2).

Además, el Alto Tribunal ha sostenido que, al efectuar *«la valoración conjunta de factores que implica el control externo del presupuesto que habilita a acudir al decreto-ley, un factor importante a tomar en cuenta es el menor tiempo que requiere tramitar un proyecto de ley en una Cámara autonómica (dado su carácter unicameral, así como su más reducido tamaño y menor actividad parlamentaria, en comparación con la que se lleva a cabo en las Cortes Generales), pues puede hacer posible que las situaciones de necesidad sean atendidas tempestivamente mediante la aprobación de leyes, decayendo así la necesidad de intervención extraordinaria del ejecutivo, con lo que dejaría de concurrir el presupuesto habilitante»* (STC 157/2016, de 22 de septiembre, FJ 5, con cita de otras).

2. Trasladada esta doctrina al Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, y teniendo en cuenta lo expuesto acerca de su objeto y justificación, resulta acreditado que, tras concluir la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023, se recibió el preceptivo Informe de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, en relación con las medidas que, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aquel Proyecto se habían incluido, recogiendo este informe ciertas observaciones de carácter técnico, algunas de las cuales deben ser incorporadas en el 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.

Además estas incorporaciones, vienen referidas a la modificación que se opera en la regulación del IRPF, y que se concretan: a) en la necesidad de regular de forma expresa que el límite del 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica existente para las tres deducciones vinculadas con las inversiones en la vivienda habitual, sigue siendo de aplicación a las tres nuevas deducciones que mejoran a estas y las sustituyen temporalmente; b) vincular la deducción por alza de precios con un

supuesto concreto de aplicación de renta; y c) ajustar las cuotas de la escala de gravamen con dos decimales, sin redondeo.

Incorporaciones que, asimismo, afectan fundamentalmente al periodo impositivo 2022, siendo necesario realizar numerosas actuaciones preparatorias de la Campaña de la Renta de dicho ejercicio -cuyo inicio se producirá el próximo mes de abril de 2023-, sobre todo a nivel informático, para facilitar el cumplimiento del deber de autoliquidar de todos los obligados tributarios.

Paralelamente a esta modificación normativa, se ha llevado a cabo otra en el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario con relación a la disposición final séptima de la ya citada Ley 7/2022, de 28 de diciembre, que ha regulado la aplicación del tipo cero en dicho impuesto, de forma excepcional y temporal, a la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera, con el objetivo de eliminar temporalmente la carga que conlleva la imposición indirecta, bien al liberar de carga financiera a aquellos ganaderos con derecho a la deducción, o bien al liberarlos de la carga tributaria cuando no tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto General Indirecto Canario. En cualquier caso, se ha tratado de atenuar el impacto de la subida de los precios.

Sin embargo, tras la entrada en vigor de este beneficio fiscal, se ha advertido, en primer lugar, que no se contemplan los piensos compuestos -alimento fundamental para la ganadería-, ni algunas materias primas destinadas a la fabricación de dichos piensos; y en segundo lugar, la redacción vigente no incorpora todas las fases del proceso de producción y comercialización de los bienes que conforman el ámbito objetivo de aplicación del nuevo tipo cero, lo cual provoca ciertas disfunciones en la necesaria neutralidad del impuesto, revelándose necesario acometer con urgencia la reforma legal que contiene el Decreto-ley sometido a dictamen, evitando con ello situaciones indeseadas de falta de neutralidad en el funcionamiento del tributo, y la inaplicación del tipo cero a las importaciones y entregas de los piensos compuestos, lo que supondría mermar la eficacia del objetivo de la medida tributaria.

3. En lo relativo a la conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad definida y las medidas adoptadas para hacerle frente, el contenido del Decreto-ley da respuesta a través de los preceptos que lo integran a la situación que se trata de afrontar, esto es, por un lado, establecer los ajustes de carácter técnico informados por la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, y de otro, permitir que la medida tributaria contenida en la Disposición final séptima de la Ley 7/2022,

de 28 de diciembre, consistente en la aplicación del tipo cero en el IGIC en la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera.

Por todo ello, procede afirmar que el presente DL cumple las tres condiciones siguientes: a) contiene una serie de medidas adecuada para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido; b) las medidas son, además de idóneas, necesarias, en el sentido de que son condición para alcanzar tal fin (juicio de necesidad); y, c) las medidas idóneas y necesarias son ponderadas o equilibradas, pues su aplicación otorga beneficios o ventajas para el interés general sin que se aprecie la existencia de perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

En definitiva, en el presente caso resulta debidamente justificada la concurrencia del presupuesto habilitante, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad de las medidas adoptadas en el Decreto-ley analizado, que además guardan relación directa con la situación que se quiere afrontar.

4. En cuanto a los límites materiales para la utilización de la figura del Decreto-ley, los arts. 45.1.a) y 46.2 EAC excluyen que éste trate determinadas materias, cuales son, las leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma, las de las instituciones autonómicas, las que requieran mayoría cualificada, o las que contengan la regulación esencial de los derechos establecidos en el propio EAC.

A esa lista hay que añadir también la imposición de obligaciones a los ciudadanos, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Así se ha manifestado al respecto el supremo intérprete de la Constitución en su Sentencia 105/2018, de 4 octubre (FJ 3), que parcialmente se ha transcrito en el Fundamento II del presente Dictamen al que nos remitimos.

En el examen de esta cuestión hemos de partir, asimismo, de la doctrina expuesta en la STC 93/2015, de 14 de mayo, recogida en las SSTC 230/2015, de 5 de noviembre y 211/2016, de 15 de diciembre. En ella se señala que *«un Estatuto de Autonomía no puede atribuir al Consejo de Gobierno autonómico poderes de legislación de urgencia que no estén sujetos, en lo que corresponda, a los límites consignados en el artículo 86.1 CE como garantía del principio democrático. En todo caso el Tribunal Constitucional podrá, aplicando directamente el parámetro constitucional ínsito en dicho principio, controlar la constitucionalidad de la legislación de urgencia que pueda adoptar el citado Consejo de Gobierno»* (STC 93/2015, FJ 5).

En consecuencia, a los decretos-leyes autonómicos le son de aplicación las materias vedadas en el art. 86 CE, por lo tanto, también las relativas a los derechos y deberes de los ciudadanos regulados en el Título I CE.

Por suponer una eventual afectación a dichas materias vedadas, no se puede obviar la naturaleza eminentemente tributaria de la regulación contenida en el presente Decreto-ley, lo que hace preciso recordar la doctrina sentada por este Consejo Consultivo en nuestro Dictamen 502/2021, de 19 de octubre, en el que señalábamos:

« (...) además, en el caso que nos ocupa en el que gran parte de las medidas contenidas en el Decreto-ley 12/2021 son de carácter tributario, es preciso recordar que el art. 31 impone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, añadiendo que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. A lo que hay que añadir que el art. 133 CE atribuye la potestad originaria para establecer los tributos exclusivamente al Estado, mediante ley, y que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Por tanto, se ha de analizar, a la luz de la jurisprudencia constitucional si el presente DL vulnera tal limitación. Así, en la STC 73/2017, de 8 junio, FJ 2.º, se viene a recordar que:

«Este Tribunal ha afirmado que “de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual ‘crear tributos’ (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)” (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6).

Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, en principio, para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, a través de él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre) de modo que, cuando el artículo 86.1 CE excluye del ámbito del decreto-ley a los deberes consagrados en el título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten,

no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

En efecto, del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales “de carácter público” esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) “no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’ en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas” (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5; y en sentido similar, SSTC 182/1997, FJ 8; 137/2003, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9). Es decir, “el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley” (SSTC 60/1986, FJ 2; 182/1997, FJ 8; 100/2012, FJ 9, 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5).

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es “al examen de si ha existido ‘afectación’ por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución”; lo que exigirá “tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas).

De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, “en qué tributo concreto incide el decreto-ley -constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no- resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5)».

Sentado lo anterior, y toda vez que el DL sometido a nuestra consideración realiza modificaciones puntuales de aspectos muy concretos del IRPF, como son, el establecimiento de límites en las deducciones de la cuota íntegra autonómica, deducciones por alza de precios y ajuste de la escala autonómica; así como, aclaraciones sobre determinados aspectos del tipo cero del IGIC, de forma excepcional y temporal, en relación con la importación y entrega de determinados bienes destinados a la actividad ganadera, resulta evidente que dichas medidas tributarias no constituyen ni «*un pilar estructural*» del sistema tributario español, ni tienen una posición central en el especial subsistema tributario canario. Asimismo, las medidas tributarias tratan de paliar, en la medida de lo posible, los efectos del alza de precios en la aplicación de las rentas de los contribuyentes por la cesta de la compra, lo que se ajusta a los principios constitucionales del deber de contribuir de los ciudadanos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.

En el mismo orden cosas se encuentra la cuestión relativa a si el Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, incide en materia vedada a esta excepcional fuente normativa al afectar a la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023 (arts. 45 y 46 EAC), toda vez que constituye su objeto la modificación, por una parte, de la Disposición adicional cuarta 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, introducida por la Disposición final decimoséptima de la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023; y por otra, de la Disposición final séptima del mismo cuerpo legal.

A este respecto se ha de advertir que la utilización de esta fuente normativa para modificar las leyes de presupuestos debe tener carácter excepcional, hacerse un uso prudente y restrictivo y justificar debidamente su utilización en cada caso, sin acudir a fórmulas tipo o genéricas o vacías de suficiente contenido.

Sobre el uso de esta posibilidad nuestro Dictamen 280/2022, de 7 de julio, sintetiza la doctrina al respecto, al razonar lo siguiente:

«En lo que se refiere a tal cuestión, se ha de tener en cuenta lo manifestado por este Consejo Consultivo en diversos Dictámenes (por todos, DDCC 104/2020, de 8 de mayo y 550/2021, de 16 de noviembre), siendo lo siguiente:

«1. En cuanto a los límites materiales del Decreto-ley 7/2020, ha de comenzar por tenerse presente que los decretos-leyes autonómicos, además de los límites del art. 86 de la

CE, están sometidos a los límites contenidos en los propios Estatutos de Autonomía. Entre tales límites se encuentra, en el caso del Estatuto de Autonomía de Canarias, que el decreto-ley no puede afectar a las leyes del presupuesto de la Comunidad Autónoma (arts. 45 y 46 del EA).

Según el art. 46 (Decretos-leyes), los decretos-leyes «no podrán afectar a los supuestos excluidos en el artículo anterior ni a la regulación esencial de los derechos establecidos en este Estatuto».

En virtud de la remisión que el art. 46 efectúa al artículo anterior, no obstante, hay que tener en cuenta también lo previsto en el art. 45 (Delegación legislativa): «1. El Parlamento de Canarias podrá delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley, excepto en los siguientes supuestos: a) Las leyes del presupuesto de la Comunidad Autónoma. b) Las leyes de instituciones autonómicas o que requieran mayoría cualificada del Parlamento».

De la lectura sistemática de ambos preceptos resulta, así, pues, que al decreto-ley autonómico, por expreso mandato estatutario en el caso de Canarias, le está vedado «afectar» a las siguientes materias: leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma, las de las instituciones autonómicas, las que requieran mayoría cualificada, o las que contengan la regulación esencial de los derechos establecidos en el propio EAC.

Los más recientes Estatutos de Autonomía de otras Comunidades Autónomas, de igual modo que el nuestro, contemplan entre las materias excluidas a los decretos-leyes autonómicos el primero de los supuestos que acaba de mencionarse (leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma), y que es el que desde ahora ha de centrar nuestra atención: así, Cataluña (Ley Orgánica 6/2006: art. 64); Baleares (Ley Orgánica 1/2007: art. 49); Andalucía (Ley 2/2007: art. 110); Castilla y León (Ley Orgánica 4/2007: art. 25.4); Aragón (Ley Orgánica 5/2007: art. 44); Navarra (Ley Orgánica 7/2010, de modificación de la Ley Orgánica 13/19982: art. 21 bis); Extremadura (Ley Orgánica 1/2011: art. 33).

No todos se sirven exactamente de la misma fórmula literal: mientras unos se refieren a la imposibilidad de aprobar por decreto-ley la ley de presupuestos en singular, otros se refieren a las leyes de presupuestos en plural; y los hay también que lo hacen a las modificaciones que afecten a tales leyes, caso de Canarias (como igualmente lo es el de Baleares). Sin embargo, por encima de la diversidad de las fórmulas empleadas, se trata de asegurar, en última instancia, la vigencia de un límite común a los decretos-leyes autonómicos a tenor de los criterios establecidos por la jurisprudencia constitucional.

2. En efecto, como punto de partida, ha de señalarse que la aprobación de los presupuestos constituye una materia reservada a Ley, y en la medida en que están sujetos además a un procedimiento específico para su aprobación (para los Presupuestos Generales del Estado, art. 134 de la Constitución; y, con mayor grado de exhaustividad, para los

Presupuestos de las Comunidades Autónomas, en sus correspondientes reglamentos parlamentarios), tienen asignado un contenido material propio.

En los términos establecidos por la STC 3/2003, de 16 de enero (FJ 7º):

«La Ley de presupuestos tiene una función específica y constitucionalmente definida: aprobar los presupuestos generales -en este caso, de una Comunidad Autónoma- para un ejercicio presupuestario que debe coincidir con el año natural, y, de este modo, fiscalizar el conjunto de la actividad financiera pública, aprobar o rechazar el programa político, económico y social del Gobierno que los presenta y, en fin, controlar que la asignación de los recursos públicos sea equitativa. Precisamente para que dicha función pueda ser realizada, al margen de un posible contenido eventual o disponible, la Ley de presupuestos tiene un contenido constitucionalmente determinado que se concreta en la previsión de ingresos y la autorización de gastos, debiendo esta última extenderse tanto al quantum como a su destino».

O, como prosigue indicando más adelante esta misma resolución constitucional (FJ 9º):

«Mediante la aprobación anual de la Ley de presupuestos las Cortes Generales y las Asambleas autonómicas autorizan el gasto máximo a realizar y el destino del mismo durante un ejercicio determinado, ejerciendo de este modo, una función definida en la Constitución (arts.66.2 y 134.1) (...): la de fiscalizar la actividad financiera pública, aprobar o rechazar el programa político social y económico del Gobierno, así como controlar que los recursos públicos que se prevé recaudar se asignen equitativamente. (...) el ejercicio eficaz de esta específica función reclama (así lo disponen los arts. 134.2 CE (...)) que la previsión de ingresos y las habilitaciones de gastos se contengan en una única norma, la Ley de presupuestos generales».

Sentado esto como punto de partida, lo que a continuación cabe preguntarse es si le está vedado entonces toda intervención a toda norma de rango legal sobre esta materia. Y la propia Sentencia constitucional 3/2003 antes mencionada se cuida de proporcionar la respuesta a esta cuestión.

Admitida de entrada tal eventualidad, como no podía ser de otro modo a tenor del art. 134.5 de la Constitución que así lo contempla de manera expresa, las cautelas sin embargo son máximas. Declara así la propia STC 3/2003 (FJ 5º):

«Es claro que, por la propia naturaleza, contenido y función que cumple la ley de presupuestos, el citado art. 134.5 CE no permite que cualquier norma modifique, sin límite alguno, la autorización por el Parlamento de la cuantía máxima y el destino de los gastos que dicha ley establece. Por el contrario, la alteración de esa habilitación y, en definitiva, del programa político y económico anual del Gobierno que el presupuesto representa, sólo puede llevarse a cabo en supuestos excepcionales, concretamente cuando se trate de un gasto inaplazable provocado por una circunstancia sobrevenida. Admitir lo contrario, esto es, la

alteración indiscriminada de las previsiones contenidas en la Ley de presupuestos por cualquier norma legal, supondría tanto como anular las exigencias de unidad y universalidad presupuestarias contenidas en el art. 134.2 CE».

Insistiendo más adelante (FJ 9º):

«Dicho de otro modo, la Constitución y las normas que integran el bloque de la constitucionalidad establecen una reserva material de la ley de presupuestos -la previsión de ingresos y autorizaciones de gastos para un año-, reserva que, aun cuando no excluye que otras normas con contenido presupuestario alteren la cuantía y destino del gasto público autorizados en dicha ley, sí impide una modificación de la misma que no obedezca a circunstancias excepcionales».

Como puede inferirse sin dificultad de la lectura de estos pasajes, es persistente la apelación a la existencia de supuestos o circunstancias excepcionales para legitimar que los decretos-leyes puedan llegar a afectar o incidir sobre las leyes anuales de presupuestos. Por lo que, en circunstancias ordinarias, no resulta en absoluto sencillo soslayar las exigencias que dimanar de esta doctrina constitucional.

Consciente de las dificultades, en dos de sus dictámenes (1/2012 y 2/2012), el Tribunal de Garantías Estatutarias de Cataluña intentó sortear las restricciones para justificar sendos Decretos-leyes 3 y 4/2011, aduciendo que tales restricciones operaban exclusivamente sobre el contenido constitucionalmente mínimo y necesario asignado a los presupuestos.

Pero a la sazón, en cualquier caso, no se producían las circunstancias excepcionales que, en cambio, se producen ahora y que ya han quedado suficientemente constatadas.

A su socaire, justamente, y a fin de paliar con carácter urgente la situación de crisis económica y social generada por el COVID-19, no solamente Canarias (Decreto-ley 4/2020: art. 12), sino la mayor parte de las Comunidades Autónomas cuyos respectivos ejecutivos disponen de la facultad de aprobar normas gubernativas con rango de ley se han servido del instrumento del decreto-ley para afrontar estas circunstancias excepcionales que determinan justamente su legitimidad, incluyendo en tales normas medidas que en mayor o menor medida afectan a sus presupuestos.

Así es el caso de Andalucía (Decreto-ley 3/20: art. 12 y disposición adicional 3ª); Aragón (Decreto-ley 1/20: art. 2 y Disposición adicional 2ª); Baleares (Decreto-ley 4/20: art. 11, modificado por Decreto-ley 5/20: disposición final primera); Cataluña (Decreto-ley 12/20: art. 1); Extremadura (Decreto-ley 3/20: art. 3); y Navarra (Decreto-Ley Foral 1/20: art. 16).

Entre tales medidas, de manera singular, Aragón, Baleares y Extremadura contemplan expresamente el recurso a la figura de los créditos ampliables; lo mismo que Canarias, que lo hizo ya en el precedente Decreto-ley 4/2020 (art. 12), del que éste que es ahora objeto de este Dictamen (Decreto-ley 7/2020) no constituye sino una mera modificación puntual.

Los dos párrafos que ahora (Decreto-ley 7/2020: art. único) se añaden al apartado tercero de dicho precepto (Decreto-ley 4/2020: art. 12) y el que lo hace a su apartado cuarto no tienen otro objeto que el de establecer, para facilitar su identificación y seguimiento, el régimen concreto de la vinculación exigible a los créditos que se amplíen para atender los gastos necesarios para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 en determinados sectores (en especial, los sectores sanitario, educativo, social y productivo).

3. Y la cuestión se sitúa entonces, y ya finalmente, en determinar hasta qué punto les es dable a los decretos-leyes autonómicos contemplar tales medidas, observando al mismo tiempo los límites que les son de aplicación en virtud de lo dispuesto, de manera particular, en los respectivos estatutos de autonomía de cada Comunidad Autónoma.

Pues bien, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en varias ocasiones acerca de la utilización de la técnica del decreto-ley para proceder a la modificación del Presupuesto, debiendo distinguirse, según la finalidad concreta o del asunto concreto sobre el que verse.

Así, no tendría cabida en la Constitución la instrumentalización del decreto-ley para aprobar los Presupuestos Generales (lo que sería inconstitucional por vulneración de la reserva material y procedimental prevista por el art. 134 CE), prorrogar los Presupuestos inicialmente aprobados o alterar los Presupuestos prorrogados (supuestos que constituyen una vulneración directa del art. 134.4 CE y del carácter automático de la prórroga presupuestaria al no exigirse forma jurídica para su instrumentalización); más distinto es el caso de su utilización para proceder a ampliaciones presupuestarias.

En el caso que nos ocupa en este Dictamen, nos encontramos precisamente ante este último supuesto, viniendo dado por una alteración del régimen jurídico de los créditos ampliables establecidos en la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2020.

Pues bien, es a la luz de la propia particularidad de este supuesto conforme ha de aplicarse la doctrina constitucional establecida con carácter general.

Es decir, como ya ha quedado indicado y ha sido ya certeramente advertido por algunos comentaristas a propósito de nuestro texto estatutario, mediante un decreto-ley no podrá, por ejemplo, aprobarse o prorrogarse el presupuesto anual de la Comunidad Autónoma.

Pero sí se podrá alterar la cuantía y el destino del gasto público previsto en la Ley de presupuestos o modificar cualquier otro aspecto de la misma que no afecte a su contenido esencial, siempre, eso sí, que se acredite la urgencia y extraordinaria necesidad; lo que constituye, por otra parte, un presupuesto habilitante inexcusable de la capacidad de dictar decretos-leyes.

En su STC 126/2016, de 7 de julio, el Tribunal Constitucional ha venido a vincular la materia misma objeto del Decreto-ley con la concurrencia de una situación de extraordinaria y urgente necesidad. (...) ».

Pues bien, al hilo de la doctrina expuesta podemos concluir que la regulación normativa de carácter presupuestario contenida en el DL no vulnera el límite material consagrado en los arts. 45 y 46 EAC en relación con el art. 86.1 CE, dado el limitado objeto de la modificación legislativa que se realiza, que no alcanza a afectar al contenido material propio de las leyes anuales de presupuestos.

Efectivamente la norma analizada tiene un carácter marcadamente excepcional y está dirigida a corregir determinadas deficiencias advertidas en la Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023 y, con ello, evitar que la misma incurra en vicio de inconstitucionalidad, solventando, de esta forma, las cuestiones técnicas puestas de manifiesto en el informe de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria.

VII

Sobre el contenido del Decreto-ley.

No procede efectuar observaciones al contenido del DL.

En definitiva, se considera que el DL 1/2023, de 26 de enero, se adecúa al parámetro normativo de referencia, constituido por la CE y el EAC, sin que se realicen observaciones al mismo.

CONCLUSIONES

1. La Comunidad Autónoma ostenta competencias para regular el objeto del Decreto-ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera.

2. En la tramitación del expediente se observa, tal y como se pone de manifiesto en el Fundamento III, punto 6, la ausencia de participación de las corporaciones locales afectadas en su financiación, a través del Consejo Municipal de Canarias.

3. Se aprecia la existencia de extraordinaria y urgente necesidad que habilita la aprobación del Decreto-ley.

4. En cuanto al contenido del Decreto-ley, se adecúa a los parámetros constitucionales y estatutarios que le son de aplicación.