



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 6 / 1 9 8 6

La Laguna, a 28 de febrero de 1986.

Dictamen recabado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con la *posible creación, como tributo propio de la Comunidad Autónoma Canaria, de un impuesto sobre los carburantes líquidos (EXP. 6/1986 CG)**.

F U N D A M E N T O S

I

1. Con carácter previo a la elaboración de un Proyecto de Ley por el que se cree, como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Canarias (CAC), un impuesto sobre el consumo de carburantes líquidos en el territorio del Archipiélago canario, el Gobierno autónomo solicita la opinión del Consejo Consultivo respecto de los problemas interpretativos que pudiera plantear el art. 45 del Estatuto de Autonomía (EACan), concretándose en los siguientes puntos: A) Si el primero de los apartados de dicho artículo, a cuyo tenor «Canarias goza de un Régimen económico-fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo», ha de entenderse como la simple constatación de un hecho, sin más virtualidad normativa que la de definir en qué supuestos entrarán en juego las previsiones contenidas en los números 2, 3 y 4 del referido artículo, o si, por el contrario, contiene una norma material que no sólo obliga al Estado respecto de eventuales modificaciones o afectaciones de dicho Régimen económico fiscal (REF), sino que, además, impediría al propio Parlamento de Canarias aprobar una Ley como la que el Gobierno autónomo tiene en estudio; y B) Si, en el supuesto de afirmarse la viabilidad jurídica de la mencionada Ley impositivo autonómica, los ingresos procedentes de su aplicación, de entenderse aquélla como parte del REF, debieran necesariamente atribuirse a los Cabildos insulares o si, por el contrario, podrían integrarse en las arcas de la CAC, por

* **PONENTE:** Sr. García Luengo.

considerarse que la coacción del art. 49 c), EACan sólo se refiere a los tributos insulares establecidos por la Ley 30/1972, de 22 de julio, del REF de Canarias.

Con independencia de las cuestiones relacionadas con la viabilidad jurídica de la hipotética Ley autonómica mencionada, a la que se acaba de hacer referencia,, el Gobierno autónomo interesa, igualmente, el parecer del Consejo sobre si, cuando sea el Estado mediante Ley de las Cortes Generales quien establezca un tributo que modifique el contenido del REF definido en el citado art. 45. 1, EACan, ha de procederse con anterioridad a modificar ese apartado del art. 63 del mismo, o si, por el contrario, basta con que se evacúe el trámite de informe previsto en el art. 45.3, EACan.

2. Para el desarrollo de las competencias y funciones que tienen constitucionalmente atribuidas, las Comunidades Autónomas (CCAA) están dotadas de autonomía financiera, es decir, recursos propios y capacidad de decisión sobre el empleo de esos recursos. Esta autonomía financiera viene reconocida, de forma general, en el art. 156.1, de la Constitución (CE), según el cual «las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

Conviene advertir, sin embargo, que la autonomía financiera de las CCA.A no puede identificarse con autofinanciación -y así lo ha declarado explícitamente el Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia de 2 de febrero de 1981-, esto es, con la atribución exclusiva de autonomía tributario y patrimonial, sino más bien con la disponibilidad suficiente de medios, aunque no sean en su totalidad propios, para atender a sus funciones, como expresamente establece el art. 157, CE.

Realizadas estas consideraciones, procede analizar brevemente el poder de imposición de la CAC, partiendo de los principios formulados por la CE, el EACan y la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre (LOFCA).

El Estado, por imperativo constitucional (art. 149.1.14.a), tiene reservada en exclusiva la competencia general en materia financiera y tributario, pudiendo, en consecuencia, determinar el sistema de ingresos y gastos sin más limitaciones que el respeto a las normas constitucionales. De ahí que, de forma general, la Constitución reserve al Estado la potestad originaria para establecer tributos (art. 133.1).

Nuestra Constitución ha organizado el sistema de financiación de las CCAA de régimen común siguiendo, básicamente, un modelo de sistema fiscal único, reservando al Estado las más significativas de las fuentes de tribulación y de recursos públicos que luego habrán de distribuirse entre el Estado y las CCAA. Complementariamente, aunque con muchas limitaciones, se reconoce la posibilidad de que las CCAA establezcan sus propios impuestos, tasas, recargos sobre impuestos estatales etc., configurando un sistema tributario propio y autónomo, separado del estatal, como expresión máxima de su autonomía financiera. Estas limitaciones al ejercicio del poder tributario autonómico son, sintéticamente, las siguientes:

-Las CCAA podrán establecer o exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes, y el Estado podrá regular, mediante Ley Órganica, el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA (art. 133.2, CE, en relación con el 157.3 de la norma constitucional).

-Las CCAA no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2 CE).

-Finalmente, la posibilidad de que las CCAA establezcan sus propios impuestos (art. 157.1, CE) ha de someterse a una serie de exigencias derivadas de normas de sistema tributario, en el que han de insertarse los impuestos propios autonómicos, basadas en los principios generales de legalidad, generalidad, igualdad y capacidad (arts. 14 y 31, CE).

De los preceptos citados resulta que el poder de imposición de las CCAA viene condicionado, respecto a sus propios impuestos, por la Constitución y las Leyes estatales. Particularmente, según el art. 157.3, CE, la regulación por el Estado de aquél ha de efectuarse mediante una Ley Órganica. Además, al no deducirse otra cosa de los textos constitucionales, debemos convenir que dicho poder de imposición esté condicionado por leyes estatales que establezcan y regulen el sistema tributario del Estado.

En suma, el Estado puede *delimitar* el poder de imposición de las Comunidades Autónomas, aunque *no* lo puede *anular*, pues la Constitución impone el respeto a la autonomía financiera de aquéllas y a las fuentes que, según la normativa constitucional, deben garantizarla.

3. Dentro del marco así precisado, el Estatuto configura el Ordenamiento tributario autonómico conforme a tres puntos básicos:

- La potestad tributaria de la CAC viene explícitamente reconocida en el art. 50, EACan, al disponer: «La Comunidad Autónoma tendrá potestad para establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las leyes». Por lo que se refiere a los propios impuestos, se sigue la tónica general, con la simple inclusión de aquéllos en la relación de sus recursos sin ulteriores pronunciamientos sobre el campo de acción de los mismos, sus límites o sus elementos esenciales: «los recursos de la Comunidad Autónoma estarán constituidos por los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales» -art. 49.b)-. (Es de advertir que la inclusión del vocablo «arbitrios» que utiliza el texto autonómico no tiene más alcance que el de una simple concesión a la tradición del régimen fiscal especial del Archipiélago).

-Se atribuye al Parlamento la competencia para establecer los impuestos propios de la Comunidad (arts. 52 y 58, EACan). En este sentido, el principio de legalidad, conforme al cual los tributos han de ser aprobados por los representantes de los ciudadanos que han de soportarlos, se respeta escrupulosamente.

-Se reconoce la competencia plena de la Comunidad para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios impuestos, sin perjuicio de la colaboración que se pueda establecer con la Administración Tributaria del Estado y otros entes (art. 61, EACan)

4. Finalmente, se ha de examinar la LOFCA, que ha desarrollado el régimen general previsto en los arts. 157 y 158, CE, acomodándose al esquema perfilado por ésta pero añadiendo unos *límites negativos* al poder de imposición de las CCAA.

La primera limitación que se establece al poder tributario autonómico consiste en la exigencia de que los impuestos propios no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.2, LOFCA). Pero, además, el Estado, en el ejercicio de su potestad tributario originaria, podrá establecer, en cualquier momento, tributos sobre las fuentes utilizadas por las Comunidades, mediando las compensaciones financieras oportunas (art. 6.4 LOFCA). La *ratio* de la norma es fijar una frontera a los impuestos autonómicos que en ningún caso pueden invadir el campo de acción del sistema tributario estatal. Su determinación, no obstante, precisa configurar el sentido de la expresión «hechos imponible», en los términos

que posteriormente se indicará. Por otra parte, el establecimiento de los impuestos por parte de las CCAA deberá atemperarse a diferentes principios constitucionales que persiguen un objetivo común: que los impuestos autonómicos se configuren como impuestos de *y para* aquella Comunidad que los establezca, sin que sus efectos incidan en el ámbito de otras. Estos principios se manifiestan en el art. 9, LOFCA, al disponer:

«a) no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma; b) no podrán gravarse como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositor, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo; c) no podrán suponer obstáculos a la libre circulación de personas, mercancías o servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de las empresas y capitales dentro del Territorio español, de acuerdo con lo establecido en el art. 2.1.a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades».

En suma, este artículo constituye una manifestación del principio de territorialidad respecto de la competencia de las CCAA para el establecimiento de sus impuestos y de la no traslación horizontal de la carga tributario que de ellos se derive, de acuerdo con los parámetros constitucionales.

Finalmente, con respecto a Canarias, la LOFCA, en su disposición adicional 4ª, establece que «la actividad financiera y tributaria del Archipiélago canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal».

II

1. La disposición adicional 3.a de la Constitución (d.a. 3ª, CE) establece: «la modificación del régimen económico y fiscal del Archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, del órgano provisional preautonómico». Su interpretación no es pacífica. Para unos, podría suponer la congelación del REF; para otros, una singularidad formal sin contenido material; una tercera posición estaría representada por quienes entienden que se trata de una garantía constitucional con base en la cual las peculiaridades económicas y fiscales

canarias gozan de una especial protección frente a eventuales intentos de modificación sustantivo o derogación por el legislador ordinario.

En todo caso, la adecuada exégesis del precepto exige su conexión con el art. 45, EACan, que complementa la indicada garantía. Esta última disposición, que forma parte del «bloque de la constitucionalidad» (art. 28.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, LOTC), preceptúa:

Uno. Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo.

Dos. En el caso de una futura vinculación de España a áreas o comunidades económicas supranacionales, en las negociaciones correspondientes se tendrá en cuenta, para su defensa, la peculiaridad que supone dentro de la Comunidad nacional el régimen especial de Canarias.

Tres. El régimen económico fiscal de Canarias sólo podrá *ser modificado* de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 3ª de la Constitución, previo informe del Parlamento canario, que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros.

Cuatro. El Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributario que afecten al régimen económico fiscal de Canarias.»

En síntesis, este precepto enuncia los principios básicos del REF y unas especiales salvaguardias previstas para los supuestos de modificación o afectación del mismo.

Queda claro, en definitiva, que la d.a. 3ª, CE y el art. 45, EACan establecen un trámite peculiar, extraño al procedimiento legislativo común y cuya inobservancia puede viciar de inconstitucionalidad la normativa resultante, como ha puesto de manifiesto el TC en la conocida sentencia de 13 de marzo de 1984, al declarar: «(...) la imperativa exigencia del trámite establecido en los textos de índole constitucional, así como el rango y carácter del órgano llamado a evacuarlo, y no menos el alcance y trascendencia de la materia objeto de la disposición, conducen inexcusablemente a entender que la repetida omisión es una violación que entraña la inconstitucionalidad».

Es de señalar que las referencias estatutarias a la libertad comercial de importación y exportación y a las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo sólo constituyen una enunciación de las bases del REF canario (STC, 13 de marzo de 1984). Por ello, para dar un contenido más preciso a los preceptos citados, es menester acudir a la regulación vigente del citado REF, constituida principalmente por la Ley 30/1972, de 22 de julio, y disposiciones complementarias, que tienen por finalidad ratificar, actualizándolo, el tradicional, respetando los elementos determinantes de su configuración. Sobre ello volveremos luego.

2. La sustracción del REF a la disponibilidad plena del legislador ordinario que, como se ha dicho, ha sido objeto de interpretaciones no coincidentes, nos lleva ahora a preguntarnos a cual de ellas responde mejor la función garantista que indudablemente hay que atribuir, en buena hermenéutica, al juego de los preceptos contenidos en la d.a. 3ª, CE y art. 45, EACan.

-Una pretendida «congelación» del REF supondría, evidentemente, su muerte por obsolescencia, lo que, manifiestamente, pugnaría con el fin preservador de la garantía. Máxime cuando la materia protegida -la singularidad económico fiscal- no puede en modo alguno sustraerse al dinamismo de las relaciones socio-económicas.

-Por otra parte, desde la indicada perspectiva garantista, es evidente que la reducción de la d.a. 3ª a una «singularidad formal sin contenido material», supone, aparte de otras posibles consideraciones sobre las que ahora no podemos entrar, desconocer la esencial conexión que el Estatuto establece entre dicha disposición y su art. 45, conexión que se analizará en detalle más adelante. Digamos ahora que, de aceptarse la tesis propuesta, habría de entenderse como singularidad formal sin contenido *material explícito*, lo que obligarla a delimitar inductivamente ese posible contenido material, cometido en el que podría ser de utilidad acudir a la doctrina de las «garantías institucionales».

Los rasgos fundamentales del concepto de «garantía institucional» aparecen recogidos por primera vez por el TC en el tercero de los fundamentos jurídicos de la sentencia de 28 de julio de 1981, al declarar:

«El orden jurídico-político establecido por la Constitución asegura la existencia de determinadas instituciones, a las que se considera como componentes esenciales y cuya preservación se juzga indispensable para asegurar los principios

constitucionales, estableciendo en ellas un núcleo o reducto indisponible por el legislador. Las instituciones garantizadas son elementos arquitecturales indispensables del orden constitucional y las normaciones que las protegen son, sin duda, normaciones organizativas, pero a diferencia de lo que sucede en las instituciones supremas del Estado, cuya regulación orgánica se hace en el propio texto constitucional, en éstas la configuración institucional concreta se difiere al legislador ordinario al que no se fija más límites que el del reducto indisponible o núcleo esencial de la institución que la Constitución garantiza. Por definición, en consecuencia, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencias determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar. Dicha garantía es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se la prive prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre. Tales son los límites para su determinación por las normas que la regulan y por la aplicación que se haga de éstas. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la de la ruptura clara y neta de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y la aplicación que de las mismas se hace».

Sin embargo, la d.a. 3ª, CE obedece a una clara finalidad de preservación del Derecho especial de Canarias en materia económico-fiscal frente a su eventual deformación sustantivo o, incluso, su desaparición.

Esta protección surge de la necesidad de explicitar un específico tratamiento constitucional singular para Canarias, habida cuenta de que alguno de los elementos que conforman el REF hubiera podido colisionar con los principios constitucionales informadores de la materia de referencia. Así, por ejemplo, como se verá, el Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías no se atempera fácilmente con la prohibición contenida en el art. 139.2, CE sobre adopción de medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación, establecimiento de personas y libre circulación de bienes en todo el territorio español, y, en la misma línea, con la prohibición impuesta por la Constitución a las CCAA de adoptar medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2, CE).

Estas iniciales contradicciones podrían llevar a entender derogado, total o parcialmente, el REF canario, por la confrontación de su normativa reguladora con las previsiones del párrafo 2º de la disposición derogatoria de la norma constitucional, a cuyo tenor «quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en esta Constitución»; o, quizás, en otros términos, la presunta inconstitucionalidad de dicha normativa ante los preceptos referidos. De ahí, la necesidad de regular unas situaciones jurídicas singulares con carácter permanente, necesidad que se ha traducido por el constituyente en la d.a. 3ª, CE, con lo que formaliza, en lo que a Canarias respecta, uno de los propósitos formulados en el Preámbulo de la Constitución.

La mera referencia al REF como institución no era suficiente. Por consiguiente, se le dotó complementariamente de una garantía frente a un poder central hipotéticamente contrario al mismo, confiriéndole una protección específica que la mera reserva de Ley no suministra, ya que, en tal caso, la pervivencia del régimen especial canario quedaría ligado al juego de las mayorías en el Congreso.

La modificación del REF, pues, ha de instrumentarse mediante una ley cuya validez requiere particulares presupuestos o modalidades de formación más dificultosas y complejas que las generalmente prescritas para leyes del mismo tipo. En todo caso, conviene advertir que una especialidad procedimental sólo puede ser entendida, y adquiere su verdadero significado, si se relaciona con la finalidad para la que se establece: la garantía de las peculiaridades canarias frente a los intentos de modificación sustantivo o derogación de las mismas por el legislador estatal ordinario.

-Por ello, parece más correcto, en definitiva, entender que la conexión de la d.a. 3ª, CE y el art. 45.1, EACan configura una *garantía constitucional* expresa, tal como este Consejo ha señalado en su dictamen nº 5, en cuyo fundamento V, I. se dice lo siguiente:

«La garantía constitucional conformada por la d.a. 3ª, CE y el art. 45, EACan cubre al REF canario con una protección gradual que, en función de la entidad de los aspectos protegidos por dichas normas, va desde un amparo máximo de los elementos esenciales del REF, cuya modificación comportaría la reforma del Estatuto (e incluso, en un supuesto extremo, de la Constitución), hasta una protección menor representada por el trámite de audiencia del Parlamento canario respecto de

proyectos normativos que no estando directamente orientados a modificar el REF, pueden, no obstante, tener alguna incidencia en el mismo. Entre ambos extremos se sitúa el supuesto de modificación específica de los aspectos normativos no nucleares de aquél, que es justamente la hipótesis que motiva el presente dictamen.»

III

1. Llegados a este punto, es menester precisar si la garantía que nos ocupa se refiere a *todo* el REF, o, tan sólo, a *determinados sectores o partes* del mismo. Es decir, es preciso a tal efecto determinar cuales son las normas especiales y «privilegiadas» de índole económico-fiscal o, si se prefiere, los principios nucleares del REF y su subsiguiente coexistencia con medidas concretas para fines determinados.

En esta línea, quizás no deba silenciarse que, en ocasiones, no ha sido nada extraño asimilar el REF a un aséptico régimen de franquicias. En opinión del Consejo, es muy discutible que dicho Régimen pueda identificarse plenamente con un sistema puro de franquicias. En efecto, desde un plano dogmático, todo régimen de franquicias pretende crear un área de libre comercio donde exista fluidez, intensidad y libertad de tráfico mercantil. Desde esta perspectiva, un sistema de esta clase se configura por la concurrencia de las siguientes características: a) Libertad de derechos arancelarios; esto es, la conformación de *parte* del territorio como *área no sujeta* a los impuestos aduaneros o gravámenes equivalentes; b) la desaparición de todos los impuestos que graven el tráfico mercantil de todas las mercancías en el proceso producción-consumo o importación-consumo; c) libertad frente a monopolios sobre las mercancías que pueden ser objeto de comercio; y, finalmente, d) una certeza y coherencia en las exenciones o no sujeciones que conformen legalmente su estructura jurídica.

Prescindiendo de antecedentes más remotos, es sabido que los orígenes próximos del actual REF de Canarias se sitúan en el Real Decreto de 11 de julio de 1852, de declaración de Puertos Francos. Esta normativa se amplió, mediante Ley de 6 de marzo de 1900, con una serie de disposiciones complementarias hasta la vigencia de la vigente Ley de 22 de julio de 1972. Esta Ley, junto con otra serie de disposiciones, como se indicó, constituyen su marco normativo en el momento presente. A la vista de estos datos, resulta que, en lo esencial y desde el plano del Derecho positivo, las peculiaridades del REF son las que se detallan a continuación:

a) Franquicia aduanera. Según señala expresamente el art. 10 de la Ley 30/1972, en Canarias no tienen aplicación los derechos o impuestos de carácter aduanero, ni cuantos otros gravámenes sean equivalentes, ya por su estructura económica o fiscal, ya porque técnica o sistemáticamente se asimilen o estén vinculados a la Administración aduanera. Incluye esta no sujeción a los gravámenes compensadores o reguladores y a los impuestos afectados que tengan como hechos imponibles los actos de comercio exterior (arts. 23, Ley 30/1972 y 1 del Real Decreto-Ley 2/1981, de 16 de enero, sobre supresión de la junta Económica Interprovincial de Canarias), cuyas competencias asume entonces la junta de Canarias.

Este aspecto de las franquicias en las rúbricas legales comprende la inaplicación en Canarias de la Renta de Aduanas o de cualquier otro tipo de carácter fiscal con función protectora o asimilable (art. 10.2 de la Ley del REF: «como consecuencia de este régimen, las importaciones y exportaciones de mercancías en dicho territorio no quedarán sujetas a ningún derecho o gravamen»). Sin embargo, este desarme arancelario no es de ningún modo absoluto. La propia Ley del REF (art. 10.3) determina unas determinadas *excepciones*: la inaplicación de los derechos arancelarios a los buques que se abanderan en Canarias, sea cual fuere la navegación a que se destinen, excepto los buques que se dediquen al tráfico del comercio de cabotaje interinsular del Archipiélago que tengan menos de 900 toneladas de registro bruto, y a los que se dediquen exclusivamente a la pesca en los bancos canarios o africanos que tengan menos de 1000 toneladas de registro bruto.

b) Franquicia sobre el consumo. Supone la no aplicación en Canarias de ningún impuesto estatal que grave las operaciones mercantiles que van de la producción al consumo o de la importación al consumo, estando conformada del siguiente modo: 1) El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (ITE) no es de aplicación en Canarias en los hechos imponibles que incidan en las operaciones mercantiles antes mencionadas, quedando, por tanto, limitado a la ejecución de obras y arrendamientos de bienes y servicios. 2) Tampoco es de aplicación en Canarias el Impuesto estatal sobre el Lujo en el concepto de «adquisiciones», aplicándose sólo en su vertiente patrimonial, tenencia y disfrute de aeronaves o embarcaciones. 3) Por último, en lo que respecta a los Impuestos Especiales, no es de aplicación en Canarias el Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares, aunque es de

advertir que ha existido una Exacción Reguladora de Precios sobre Gasolina de Automoción (Ley 47/1980 y Real Decreto 1752/1981, de 1 de julio).

Recientemente, el RDL 6/1985, de 18 de diciembre, sobre adaptación provisional y transitoria del REF a la nueva estructura de la imposición indirecta estatal, establece, a tales fines, una serie de medidas que afectan fundamentalmente al Impuesto General sobre Tráfico de Empresas, declarando su vigencia en Canarias, determinando el núcleo de operaciones sometidas a gravamen y delimitando su ámbito de aplicación respecto del propio y específico del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 1). Con respecto de los Impuestos Especiales, los arts. 3 y 4 tratan de mantener su ámbito objetivo, aunque también se extiende a la cerveza (art. 4). Complementariamente, según la Ley 45/1985, de 27 de diciembre, de Impuestos Especiales, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre, no se aplican en Canarias el Impuesto sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco, mientras que, por el contrario, se exigen en el territorio del Archipiélago los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Cerveza (art. 2 del Reglamento).

c) Franquicia comercial. Conformar el territorio de Canarias como un área de libre comercio, lo que determina la prohibición legal de que la facultad de importar, exportar o traficar mercancías internacionalmente se restrinja o limite en aquél con intervenciones administrativas en su ejercicio o desarrollo. Esta especialidad tiene su consagración legislativa en la Ley 30/1972, al señalar, en su art. 2.1., que «se reconoce el principio de libertad comercial en las Islas Canarias en la importación y exportación y, en general, en todo acto de tráfico internacional, como elemento básico de su régimen económico», y, en su art. 3, que «como desarrollo del principio de libertad comercial, en Canarias no será de aplicación ningún monopolio sobre bienes o servicios, tanto de carácter fiscal como de cualquier otra clase. En particular, tampoco tendrá aplicación en Canarias ningún monopolio relativo al transporte aéreo de mercancías».

Ahora bien, en la realidad positiva, tampoco esta franquicia comercial es absoluta. Así, la propia Ley del REF establece en su art. 2.2. c), a modo de *excepción*, restricciones a la importación o exportación de mercancías, siempre que lo requiera el abastecimiento nacional.

d) Tributos regionales. Finalmente, el régimen fiscal canario se integrador una serie de tributos regionales que excepcionan la franquicia aduanera y sobre el

consumo en Canarias, afectando sustancialmente a la Hacienda local, como son los casos del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías y del Arbitrio Insular sobre el Lujo:

-El Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías sustituyó a los antiguos arbitrios de los Cabildos a la importación y exportación, teniendo un ámbito espacial regional y, además, un régimen único para todo el Archipiélago. En líneas generales, su hecho imponible está constituido por la entrada en Canarias de toda clase de mercancías procedentes del resto de España o del extranjero y, en cuanto a tarifas, existe una *Tarifa General* y una *Tarifa Especial* para la importación de determinados productos industriales (art. 22, Ley del REF).

-El Arbitrio Insular sobre el Lujo se crea en la Ley del REF con el fin de potenciar la capacidad financiera de las Corporaciones locales canarias. Su hecho imponible está constituido por las adquisiciones en el Archipiélago de los productos que se especifican en su Ordenanza, sin que pueda someterse al mismo ningún artículo que no lo esté en el Impuesto estatal sobre el Lujo y sin que tampoco pueda exigirse sobre un producto que haya pagado el mismo en otra isla del Archipiélago.

2. En fin, conforme a cuanto se ha expuesto y al esbozo realizado de su actual marco normativo, al Consejo le parece dudoso que el REF pueda subsumirse plenamente en lo que desde un plano dogmático sería un régimen puro de franquicias.

A mayor abundamiento, teniendo en cuenta que a partir de la Ley 30/1972 se han dictado disposiciones complementarias que *comportan desviaciones*, en mayor o menor medida, del régimen de franquicias, es menester unas consideraciones suplementarias. En efecto, hay dos ideas centrales que, en opinión del Consejo, son fundamentales para el correcto tratamiento de estos problemas. En primer lugar, evitar dejarse llevar de prejuicios dogmáticos e, incluso, soslayar la desviación o desorientación que el velo terminológico usual pueda producir en algunas ocasiones. En segundo lugar, tener conciencia de que estamos en presencia de una garantía constitucional que, como se ha dicho, se articula en tres regímenes jurídicos que se sitúan en distinto plano.

Los tres regímenes son:

-El que configuran las bases del REF, o, si se prefiere, las referencias estatutarias a la libertad comercial de importación y exportación y a las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo. La posibilidad de modificar estas referencias nos llevaría a una reforma del Estatuto (cfr. arts. 147, CE y 63 y 64, EACan) en la que la exigencia expresa de participación de las Cortes Generales y del Parlamento canario da a la Ley Orgánica de aprobación un carácter de «acto complejo» o, en todo caso, *sui generis*.

-El del desarrollo normativo de dichas bases, que se ha traducido en un compromiso entre el régimen de franquicias ideal -expresando el art. 45.1, EACan sus principios informadores- con unas disposiciones concretas que constituyen desviaciones o excepciones de muy diversa naturaleza, según la franquicia sobre la que incide. En ese sentido, la concreción y pormenorización de los principios básicos del REF está en la regulación contenida en la Ley 30/1972. La interacción entre el citado art. 45 y la Ley 30/1972, dotando de determinación a aquel precepto, supone un desarrollo razonable del sistema, cristalizando en un marco normativo que representa un compromiso armónico entre los principios del REF y matizaciones o excepciones a los mismos.

Aquí habría de situarse la *modificación* del REF. Su instrumentación será, lógicamente, una normación que amplíe o restrinja, en suma, altere los elementos determinantes de aquél. Es decir, las disposiciones que directamente incidan en los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas, Lujo, Especiales y Renta de Aduanas; en el régimen económico de libre comercio o en la proyección exterior de la franquicia en el área peninsular-balear, no pueden entenderse desvinculadas de los principios determinantes del REF. Por tanto, las posibles alteraciones de esta materia quedarían englobadas en las previsiones de la d.a. 3ª, CE y art. 45.3, EACan, al comportar una reforma en sentido estricto del REF.

-En último término, el de las incidencias indirectas o reflejas sobre los elementos determinantes del status fiscal canario, incidencias normativas que implican una afectación que encontraría su acomodo en el nº 4 del art. 45, EACan. A este respecto, conviene destacar que el término afectación se entiende de conformidad con la interpretación que el TC ofrece del mismo. Así, la cláusula restrictiva del art. 86.1, CE, respecto de los Decretos *Leyes -no podrán afectar-* debe ser entendida de modo que éstos no deben regular el contenido o elementos esenciales de ciertas materias (STC de 4 de febrero y de 2 de diciembre de 1983).

IV

1. Como se ha indicado al comienzo de este Dictamen, cúmplenos ahora ocuparnos de la viabilidad de una Ley del Parlamento de Canarias por la que se cree como tributo propio de la CAC un impuesto que grave en el Archipiélago el consumo de carburantes. En este sentido, dos son los temas que, básicamente, hay que dilucidar. Se refiere el primero a la armonización del impuesto en proyecto con el complejo normativo que integra el REF. El segundo, hace referencia, dado que la Comunidad Autónoma tiene reconocidas, como se ha visto, competencias en materia tributaria, a la validez del tributo que el Gobierno estudia implantar en relación con los requisitos legales que al inicio del dictamen se han explicitado.

Por lo que a la primera cuestión respecta, habrá que determinar si el proyectado impuesto autonómico puede trastocar los postulados del REF, para lo cual conviene recordar que la garantía constitucional aplicable extiende su función protectora frente a medidas normativas que supongan una alteración del *status jurídico* actual del REF, pero sin obstaculizar su evolución, y prueba de ello es el peculiar procedimiento que para la modificación de aquél se articula en el bloque constitucional.

El impuesto propuesto, al gravar manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como es el consumo de determinados bienes -en este caso los hidrocarburos- comportaría una vulneración del bloque constitucional que ampara el REF, si la franquicia se entendiese, con carácter dogmático, en términos absolutos. Esto es, como la inaplicación de impuestos indirectos que incidan en el tráfico mercantil, al ser tributos que colisionarían con la finalidad última de un régimen de franquicias: permitir el acceso al consumo de mercancías libres de impuestos. Dicho en términos más rotundos, la disposición adicional 3ª, CE y el art. 45.1, EACan, de ser así entendida la franquicia al consumo, impedirían la aplicación en Canarias de impuestos sobre el volumen de ventas y consumos específicos. Vetaría, pues, todo tipo de imposición o arancel.

Sin embargo, es de significar que la historia de nuestro REF se ha desarrollado en unos términos que excluyen ese tipo de interpretación, como ya se ha indicado, de manera que puede afirmarse que la franquicia sobre el consumo ha conformado el territorio canario como una mera área especial en la imposición indirecta. Desde luego, esta afirmación encuentra su ratificación en la propia actuación del legislador.

En efecto, dejando aparte antecedentes más lejanos, son muy significativos recientes ejemplos, como es el caso de la Ley 45/1985, que exceptúa del ámbito territorial de su aplicación a Canarias en lo relativo al Impuesto sobre Hidrocarburos y sobre labores de Tabaco.

Es más, el art. 45.1, EACan, en su frase «franquicias fiscales y aduaneras sobre el consumo», no puede conllevar una interpretación excluyente de todo tipo de imposición, pues el propio Estatuto establece en su art. 49.c), como recursos de los Cabildos, los rendimientos derivados del REF, lo que comporta la existencia de un sistema de percepción de ingresos, que sólo puede obtenerse a través, es de un sistema tributario.

En definitiva, las franquicias -y así lo ha entendido expresamente el fundamento jurídico cuarto de la STC de 13 de marzo 1984 al declarar que «siendo pues inadmisibles una interpretación sumamente estrecha y limitativa de las estatutarias referencias a la libertad comercial (...) y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo (...)»- no han de ser entendidas en términos estrictos, sino relativos. El legislador ha diseñado un *deber ser*, posibilitando, que, en cada momento, se adecue ese ideal a las necesidades diversas, según criterios políticos: no pueden adaptarse medidas que de cualquier modo supongan la supresión total de las franquicias, pero sí medidas que gradúen en uno u otro sentido su intensidad. En este contexto, cobra su verdadero sentido la afirmación de que las especialidades del REF se han caracterizado por la aplicación en el Archipiélago canario de una imposición indirecta sobre el consumo simplemente *diferenciada* de la aplicable en el territorio peninsular y, precisamente, esa *diferencia*, en particular referida a la franquicia sobre el consumo, viene garantizada en el bloque constitucional regulador del REF.

De todo ello resultaría que la creación del impuesto sobre carburantes líquidos en Canarias, dentro de los parámetros descritos, no trastocaría los postulados del REF ni cuestionaría su persistencia.

2. Corresponde ahora preguntarnos por la instancia competente para aprobar el impuesto en cuestión y por los límites a los que ha de ceñirse en su actuación. Como es sabido, la Ley 30/1972 es una norma estatal y, por ello, se ha considerado a los arbitrios como tributos estatales en régimen de cesión a los destinatarios de los rendimientos. Sin embargo, esta consideración no obsta para que el impuesto proyectado sea calificado de tributo autonómico incluido en el ámbito de la capacidad de imposición de la CAC. Por supuesto, la fundamentación de esta

afirmación está conectada con la tesis que se sustente sobre la competencia del Parlamento autónomo para aprobar una Ley con un fin como el pretendido. Cuestión que también se suscita en la consulta que genera la emisión de este Dictamen.

Concretamente, en lo relativo a la posibilidad de modificación del REF por parte de la legislación autonómica, según ha sostenido este Organismo en su dictamen nº 5, se ha de advertir que «(...) es evidente que la modificación del *status* fiscal canario podrá venir tanto de la legislación estatal cuanto de la autonómica canaria. Pero tal aseveración precisa, no obstante, de una matización: *a)* La vigente Ley del REF es normativa del Estado, y sobre ella la legislación canaria no puede producir efectos, dada la reserva constitucional del art. 133.1, CE; esto es, no cabe que una Ley canaria modifique o derogue un precepto contenido en la Ley del REF y demás normativa estatal a ella referida. *b)* El concepto constitucional y estatutario de REF canario excede de la actual regulación positiva del mismo, de forma que cualquier innovación normativa llevada a cabo por la CAC en materia tributario o económica podría reportar una incidencia en los principios reconocidos en el art. 45. 1, EACan. Por eso, aunque el supuesto no esté expresamente contemplado en la legislación analizada, parece obvio que la normativa emanada por el Parlamento de Canarias en materia de impuestos (art. 50, EACan), aún cuando no está sujeta a la garantía formal con que se protege al REF frente al Estado, sí estaría materialmente vinculada por los principios constitucional-estatutarios definitorios de aquella. Particularmente, por el art. 45.1».

Por lo que respecta a la competencia de la Comunidad Autónoma en materia tributario, nos remitimos a lo expresado en el Fundamento I de este Dictamen, sin perjuicio de insistir en que el poder impositivo autonómico está limitado por normas constitucionales y legales a las que habrán de ajustarse en su actuación los órganos autonómicos. Por otra parte, como también se ha apuntado, la Ley 45/1985 de Impuestos Especiales y su Reglamento de 27 de diciembre de 1985 excluyen a Canarias del ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre Hidrocarburos (art. 2 del Reglamento). En la misma línea, la Ley 30/1985, reguladora del IVA, al tratar de la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto, dispone en su art. 2 que «están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio peninsular e Islas Baleares». Por tales razones, es claro que Canarias no está sujeta al Impuesto sobre Hidrocarburos.

Pues bien, en inmediata relación con el objeto de este Dictamen, cabe indicar que, a los efectos de las previsiones del art. 6, LOFCA, no parece que la expresión «hecho imponible» que utiliza pueda concebirse como sinónima del hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributario sin más. De entenderse así, bastaría la más mínima variación de los elementos configuradores del impuesto para que un tributo autonómico fuera compatible con el correlativo impuesto estatal. Tampoco en el sentido de riqueza o bienes económicos sobre los que incide el tributo, pues no puede desconocerse que, en último término, todos los impuestos inciden sobre la renta o sobre el patrimonio. Su interpretación adecuada ha de venir por otra vía, que no es otra que la de atender a la finalidad del precepto. Debería moverse entre los dos valores en tensión que la CE y la LOFCA reconocen: de una parte, el respeto al sistema tributario del Estado, cuyo campo de acción no pueden invadir los impuestos autonómicos; de otra, el poder tributario de las CCAA que no puede quedar anulado, reducido a la nada por el Estado. Así, el citado artículo debe hablar de «hecho imponible» como lo hace el art. 28 de la Ley General Tributaria, es decir, como «presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo». Expresión comprensiva de los supuestos de no sujeción por exclusión del ámbito territorial de aplicación.

En definitiva, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y partiendo del presupuesto de que las CCAA no pueden establecer impuestos cuyos elementos estructurales básicos, los elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible, sean esencialmente iguales a los de un tributo estatal, se entiende que sería admisible el establecimiento, como impuesto propio de la CAC, del proyectado sobre el consumo de combustibles líquidos. De todos modos, insistimos, la configuración de tal impuesto habría de preservar el núcleo fundamental del REF, es decir, la existencia de un marco diferenciado en cuanto a la imposición indirecta aplicable en Canarias respecto a la del resto del territorio español.

V

En el orden inicialmente indicado, procede detenernos ahora en el examen de las posibles consecuencias para las Haciendas locales canarias de la creación del impuesto autonómico de referencia. En concreto, se ha de dilucidar si los ingresos procedentes de este tributo propio de la Comunidad deberían necesariamente atribuirse a los Cabildos insulares, o, por el contrario, se integrarían en la Hacienda

de la CAC, cuestión que presupone desentrañar la significación del art. 49.c) y d), EACan.

Los Cabildos y Ayuntamientos canarios, como se sabe, derivan la parte fundamental de sus ingresos de los impuestos creados por la Ley 30/1972, formando parte del REF. La Comunidad Autónoma actúa la distribución de las cantidades recaudadas entre los siete Cabildos, en los términos previstos en dicha Ley.

A propósito de los arbitrios canarios, la propia Exposición de Motivos de la Ley 30/1972 es bien clara al respecto y así, en su apartado II-b), comienza por establecer que «se reforma también la Hacienda insular con la finalidad de mejorar sus efectos sobre la economía canaria y fortalecer su capacidad financiera. Con ese objeto se crean el Arbitrio Insular a la entrada de mercancías y el Arbitrio Insular sobre el Lujo». Es decir, que las referencias de la Ley al deseo de fortalecer las Haciendas locales o a la participación de los Municipios en otros ingresos no son generalizables, pues expresamente se hacen por la propia Ley a los Arbitrios Insulares que ella crea. Estas finalidades, obviamente, eran congruentes con la organización administrativa de las Islas y, por ello, no es de extrañar que actualmente encuentren su respaldo estatutario en el art. 49.c), EACan. Además, es evidente que la cuestión es susceptible de percibiese desde otra perspectiva a partir de la vigencia de la Constitución y del Estatuto de Autonomía, máxime cuando, según se ha puesto de manifiesto y dentro de los límites relacionados, dichas normas reconocen explícitamente la potestad tributario de la CAC (art. 50, EACan, en particular).

Por consiguiente, por un lado los impuestos propios de la Comunidad parece que no deben subsumirse en las previsiones del art. 49.c), EACan que, como se ha dicho, se circunscriben a los arbitrios previstos en la Ley 30/1972, y por otro, no se pueden desconocer que las fuentes de las que se nutren las Comunidades para obtener los ingresos que hacen factible su autonomía financiera son de carácter tributario y no tributario y que, una vez obtenidos tales ingresos, pierden, en general, toda conexión con su origen, destinándose indistintamente, en virtud de los principios presupuestarios de unidad de caja y de no afectación, a cubrir los objetivos señalados por el Ordenamiento a la actividad comunitaria. Desde luego, uno de esos objetivos podría ser el de procurar recursos a los Cabildos Insulares, recursos que se constituirían por las participaciones de aquéllos en los impuestos regionales que

puedan otorgarse por Ley del Parlamento canario, según previene el art. 49.d), EACan, aunque, ciertamente, cabrían otras afectaciones.

VI

Finalmente, y en relación con el extremo de la consulta efectuada al Consejo sobre una hipotética Ley estatal destinada a la modificación del REF, se advierte que el parecer de este Organismo quedó explicitado en su dictamen nº 5 y en el punto 2 del Fundamento II, in fine, de este Dictamen.

No obstante, quizás convenga reiterar que una iniciativa de modificación de los principios básicos del REF -las estatutarias referencias- esto es, supresión de alguno de ellos tal como resultan definidos en el art. 45.1, EACan, comportaría necesariamente una previa reforma estatutaria, mientras que, si tal iniciativa comportase una absoluta pacificación del REF al régimen de todo el Estado, sería precisa una previa reforma constitucional que suprimiera la da 3ª, CE. Por el contrario, si se trata simplemente de introducir cambios, sean directos o sean reflejos, en el status jurídico actual del REF, comportando una modificación expresa o una mera afectación tal proyecto o proposición, concreto, habría de atemperarse a los procedimientos previstos en el art. 45, EACan.

CONCLUSIONES

1. La disposición adicional 3ª, CE y el art. 45, EACan, dispensan al REF de Canarias una adecuada protección constitucional. Esta técnica de protección preserva sus elementos determinantes frente a las acciones de los poderes públicos que tiendan a deformarlo sustantivamente, o bien, a hacerlo desaparecer. Obviamente, la normativa emanada de la Comunidad Autónoma de Canarias en materia tributaria estaría materialmente vinculada por los principios constitucionales y estatutarios definitorios de aquella y, particularmente, por el art. 45.1, EACan.

2. Las franquicias no han de ser entendidas en términos estrictos o absolutos. El legislador ha diseñado un deber ser, posibilitando su adecuación a las necesidades. No pueden adaptarse medidas que, de cualquier modo, supongan la supresión total de las franquicias, pero sí las que las gradúen, ampliando o restringiendo su

operatividad o intensidad. Así, en la sustancia del REF coexisten armónicamente ciertos principios con excepciones concretas que responden a fines determinados.

3. El Consejo estima que no pugnaría con el Ordenamiento vigente el establecimiento, como tributo propio de la Comunidad Autónoma, de un impuesto sobre el consumo de combustibles líquidos, a condición de que el mismo se ciña a los límites previstos en dicho Ordenamiento y, en particular, que no exista idéntico hecho imponible que configure un impuesto estatal. Además, en todo caso su articulación habrá de preservar la existencia de un marco diferenciado en la imposición indirecta aplicable en Canarias respecto a la del resto del territorio español.

4. Los impuestos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias no pueden subsumirse en las previsiones del art. 49.c), EACan, que se circunscriben a los arbitrios previstos en la Ley 30/1972, de manera que los rendimientos del Impuesto proyectado formarían parte de los ingresos públicos de la Hacienda de la CAC. Cuestión distinta, sin embargo, sobre la que el Consejo se abstiene de considerar, sería la de los criterios determinantes en su distribución.

5. En relación al extremo de la consulta efectuada a este Consejo sobre una hipotética ley estatal destinada a la modificación del REF, nos remitimos a cuanto se dice en el último de los Fundamentos que anteceden.