



Consejo Consultivo de Canarias

D I C T A M E N 1 2 / 1 9 9 1

La Laguna, a 16 de abril de 1991.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias, en relación con el *Proyecto de Decreto por el que se modifica el tipo de gravamen de la gasolina K-100 incluida en la partida 27.10.00.31.00.0J del Arancel integrado de aplicación (TARIC), del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (EXP. 11/1991 PD)**.

F U N D A M E N T O S

I

El dictamen se emite por este Consejo a solicitud del Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias, quien interesó con carácter preceptivo su emisión al amparo de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, en conexión con lo que prescribe el art. 10.7 de la Ley 4/1984, de 6 de julio, constitutiva del Consejo Consultivo, en relación con el Proyecto de Decreto gubernamental por el que se modifican los tipos de gravamen de la gasolina K-100 incluida en la partida 27.10.00.31.00.0J del Arancel integrado de aplicación (TARIC), de aquel impuesto especial, en los términos que se expondrán a continuación.

II

1. En relación con la competencia del Consejo Consultivo para conocer del asunto cuyo dictamen se interesa, se ha de significar que formalmente la misma viene atribuida por la conjunción del art. 10.7 de la Ley 4/1984, y la disposición adicional primera de la Ley 5/1986, atribuyendo aquél al conocimiento de este

* **PONENTE:** Sr. Sánchez Parodi.

Consejo cualquier asunto en que por precepto legal haya de consultársele, en tanto que la citada disposición adicional dispone que la modificación por el Gobierno autónomo de los tipos impositivos aplicables por productos requerirá dictamen previo de este Organismo.

Ahora bien, aunque el Gobierno, amparándose en la citada disposición adicional, ha remitido a este Consejo el Proyecto de Decreto indicado, ocurre que el proyectado ejercicio de la potestad reglamentaria no viene motivado por las condiciones de índole material que la citada Ley 5/1986 fija en la indicada disposición adicional -y que es la disminución o incremento del precio del crudo del petróleo importado en las Islas Canarias-, sino al hecho de que "la gasolina especial de aviación (...) se encuentra con un menor gravamen en la Península, con lo que se produce el contrasentido de que, mientras que en la Península la fiscalidad sobre combustibles es muy superior a Canarias, en este tipo de gasolina se produce el fenómeno inverso, sin que exista justificación alguna para ello", según se expresa en la Exposición de motivos del proyecto normativo que se dictamina.

Resulta, pues, que el Gobierno, cuando menos, está actuando una potestad reglamentaria que la Ley 5/1986 condiciona al cumplimiento de determinados requisitos de orden material para el cumplimiento de fines, lícitos, eso sí, pero no contemplada en aquella norma legal. Desde esta perspectiva, y sin ahondar más en la ilegalidad en que pudiera entenderse incurre el Proyecto de Decreto, al exceder éste la autorización legal prevista en la Ley 5/1986, es por lo que se indica que la competencia del Consejo para dictaminar el Proyecto referenciado resulta formalmente atribuida por la Ley 5/1986; y sólo formalmente porque desde el punto de vista estrictamente material, este Proyecto, por su objeto y fines, no puede sustentar su amparo legal en la referida Ley 5/1986.

En efecto, no se trata, como ha ocurrido en las anteriores ocasiones en que este Consejo ha dictaminado homólogos Proyectos normativos gubernamentales, de modificar al alza o a la baja los tipos de gravamen de los combustibles de forma correlativa a las incidencias del mercado del crudo, sino de adoptar una medida que, yendo más allá de los fines de adaptación de los precios de mercado que con aquella medida se pretende perseguir, propende unos objetivos que se inordinan a principios, si se quiere fundamentales, del régimen económico y fiscal plasmado en el Estatuto. Y ello es así, porque lo que se persigue es eliminar la fiscalidad diferenciada que

sobre el tipo de gasolina afectada por el Proyecto de Decreto existe entre la exigible por el Estado y la que se aplica en Canarias, siendo así que la existente en esta Comunidad Autónoma parece ser de mayor presión.

2. En este sentido, debe señalarse que fue la indicada Ley 5/1986, la que vino a incorporar al cuadro impositivo autonómico un tributo propio, Ley cuyo Proyecto fue precisamente dictaminado por este Consejo (DCC 8/1986, de 28 de febrero). Aquella Ley, en su art. 1, califica el impuesto que crea como "tributo de naturaleza indirecta que recae sobre consumos específicos" gravando en fase única las ventas mayoristas de combustibles cuyo consumo se realice en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias; y en su art. 9 fija los tipos impositivos, determinando las distintas Tarifas en que aquél se estructura, incluyéndose en la denominada Tarifa Primera (gasolinas incluidas en la partida 27.10 del Arancel de Aduanas) las gasolinas, entre las que se encuentra la "especial de aviación", identificada en el TARIC con el código 27.10.00.31.00.0J, fijándose por última vez su tipo en la Ley 16/1990, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para 1991, ascendiendo su importe a 18.000 ptas. m3.

Sentado esto, es necesario efectuar las siguientes consideraciones:

- La Comunidad Autónoma creó el indicado tributo propio al amparo de lo dispuesto en los arts.3, Ecan, 10.b) de la Ley 7/1984, de 11 de diciembre, reguladora de la Hacienda Pública de la CAC y las determinaciones contenidas en la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo art. 6, además de reconocer la potestad tributaria autonómica, condiciona el establecimiento de tributos propios al hecho de que los mismos no recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado debiendo respetar además las condiciones que se señalan en el art. 9. No existe, pues, en el Estado impuesto con igual hecho imponible al configurado por aquella Ley, aunque no puede olvidarse el dato de que se trata de un impuesto indirecto, y es dentro del ámbito de esta imposición donde ha de ubicarse y, de esa condición, extraer los pertinentes efectos.

- No obra en el expediente remitido a este Consejo Informe alguno de la Consejería de Industria y Energía del que se pudieran obtener datos suficientes sobre la exigibilidad en el resto del Estado de la imposición en materia de combustibles respecto de la que se está haciendo comparación a los efectos de que el Proyecto de

Decreto pueda regular lo que pretende. En cualquier caso, de su Exposición de motivos lo que se desprende es que hasta ahora, por lo que atañe a las gasolinas de aviación, la fiscalidad aplicable a Canarias era superior a la existente en el resto del Estado. Con la bajada del tipo, que se lleva al 30%, tope máximo legalmente posible, se pretende aproximar ambas fiscalidades, como "primera medida previa a la deseable supresión del impuesto sobre esta gasolina que exige rango de Ley", como explicita la indicada Exposición de motivos y, por cierto, exige el art. 10.b) de la Ley 7/1984.

Este Consejo desconoce desde cuando y las razones por las que hasta ahora aquel tipo de gasolinas había venido sufriendo en Canarias una presión fiscal más alta que la existente en el resto del Estado. Ahora bien, lo que parece desconocerse de la Exposición de motivos del propio Decreto proyectado es que incluso disminuyendo el tipo al tope del 30% que permite la Ley 5/1986 -a cuyo amparo se pretende, erróneamente como se vio, articular la medida propuesta- aquella fiscalidad sigue siendo mayor en la CAC. Esta situación se pretende corregir en el futuro, pues se indica como objetivo de política legislativa la supresión del citado Impuesto. Desde esta perspectiva, la norma proyectada es consciente de la limitación de sus efectos, pero explicita un objetivo que, excediendo, como se verá del fin inmediato que pretende, le trasciende y supera.

III

En efecto, llegados a este punto ha de indicarse que el art. 45, EACan, consagra para Canarias, como es sabido, un régimen económico fiscal especial basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo. El sentido, naturaleza y alcance de esta garantía estatutaria, que debe entenderse de conformidad con su garantía constitucional (cfr. disposición adicional tercera de la Constitución) ya ha quedado puntualizada por este Consejo con ocasión de los diversos dictámenes en los que se ha pronunciado sobre la institución estatutariamente consagrada en el art. 45, EACan (cfr. especialmente DDCC 5 y 6/1986, ambos de 28 de febrero, y 9/1990, de 28 de septiembre, y a los mismos nos remitimos). No obstante ello, sí interesa a los efectos a que se contrae el presente dictamen recordar los siguientes extremos:

1. En el DCD 6/1986, emitido precisamente en relación con el Proyecto de Ley de creación del Impuesto autonómico de combustibles, este Consejo precisó:

"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 tercera, 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 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".

2. Por su parte, en el DCC 9/1990, de 28 de septiembre, emitido en relación con el Proyecto de Ley de Modificación de los aspectos fiscales del Régimen económico y fiscal de Canarias, este Consejo se preocupó, además de reiterar la doctrina sentada anteriormente, de deslindar los aspectos formales y materiales del REF, defendiendo su calidad de garantía formal, eso sí, pero con un inescindible contenido material, que es el que en definitiva da solidez y carta de naturaleza a la garantía. En efecto, en aquella ocasión se dijo:

"En definitiva, conviene advertir que, aunque hasta el presente no se habían traducido normativamente, al menos al nivel legislativo, los principios definitorios o

directores básicos del REF, y pese a que ha de convenirse que la utilización de los mismos ha de tener en todo momento un nexo de unión conceptual y/o técnico para reconocerlos siempre a lo largo del tiempo, es cierto que su aplicación práctica, o su entendimiento concreto, ha ido modificándose en el devenir histórico, tanto en lo que respecta a su perspectiva económica -el principio de libertad comercial- como a la fiscal -franquicias aduaneras y sobre el consumo-, y con tal modificación lógicamente ha ido variando el contenido específico del REF. Sin embargo, ello se ha producido siempre en el sentido de mantener una situación sustantivamente favorecedora para Canarias en relación con el resto del territorio estatal, traducida fiscalmente en un sistema de imposición indirecta especial en cuanto debe generar una presión fiscal sustancialmente menor que la propia del sistema tributario nacional, incorporándose en los correspondientes gravámenes las precisas exenciones y las suficientes minoraciones de tipos".

En definitiva, lo pretendido objetivamente por el Proyecto de Decreto no sólo es posible, sino que es exigible conforme los principios rectores inspiradores del Ordenamiento jurídico autonómico, -en los términos que se derivan de la garantía constitucional estatutaria de su régimen económico fiscal-. Ahora bien, siendo esto así, hay que analizar seguidamente cómo se ha articulado la consecución de ese objetivo lícito y legítimo (pues en suma pretende salvaguardar el diferencial canario, estatutariamente exigido, por lo que atañe a la imposición indirecta), pues se ha acudido a una bajada de tipos, que no parece haber acabado con esa situación discriminatoria, bajada de tipos que se efectúa al amparo de la Ley 5/1986, cuya finalidad, ya quedó expuesta al comienzo de este Dictamen, es otra bien, distinta.

De esta situación es bien expresiva la Exposición de motivos del Proyecto de Decreto, que indica la necesidad de la supresión del citado Impuesto. Ahora bien, la cuestión está en determinar el instrumento formal por que se ha de expresar la garantía material del régimen económico y fiscal de la CAC. O lo que es lo mismo, si la defensa de esa garantía -excluyendo el impuesto de instrumento legal- que expresa el Proyecto de Decreto y que por lo ya visto no es reconducible a las previsiones de la Ley 5/1986, puede hacerse igualmente por vía reglamentaria al amparo del art. 12.c) de la Ley 7/1984, que atribuye precisamente al Gobierno de Canarias la facultad de "aprobar las disposiciones reglamentarias en materia de régimen económico fiscal de Canarias" solución que presenta, como se verá grandes inconvenientes desde el punto de vista de su adecuación constitucional y estatutaria.

IV

Ciertamente, que al amparo de lo dispuesto en aquella disposición legal el Gobierno ostenta en el ámbito indicado lo que parece una genérica e ilimitada (con los límites que se derivan del Ordenamiento, evidentemente) potestad reglamentaria. Ahora bien, la utilización de esta vía presenta diversa suerte de inconvenientes:

1. En primer lugar, porque la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional en el ámbito de la reserva de Ley en el ámbito tributario impone serias limitaciones a la utilización de la vía indicada:

- La Constitución exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento el que determine los elementos esenciales del tributo, de modo que su establecimiento concreto (se refiere a una tasa) quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta ha de producirse dentro de los límites fijados por el Legislador. Por ello, "la Ley que efectúa una remisión en blanco al correspondiente Reglamento no respeta ciertamente esa reserva constitucional". (STC 37/1981, de 16 de noviembre).

- En el sistema constitucional español, no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente en materia tributaria, de modo que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo. (STC 6/1983, de 4 de febrero).

- Es contraria a la reserva de Ley en materia tributaria, la remisión en blanco que efectúa la Ley por lo que respecta a la fijación del tipo de gravamen a aplicar (STC 179/1985, de 19 de diciembre).

- En el recargo o ingreso tributario de que se trate, son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá

de resultar en cada caso la carga tributaria adicional (STC 179/1985, de 19 de diciembre).

2. Por lo expresado en la referida jurisprudencia del Alto Tribunal es claro que la utilización de aquella genérica potestad reglamentaria contradiría el contenido esencial de la reserva de ley en materia tributaria, por más que el propio Tribunal reconoce la posibilidad de la colaboración reglamentaria, con condiciones y límites, de lo que, por cierto, es buena expresión el contenido de la disposición adicional primera de la Ley 5/1986. Ley, que llama al Gobierno regional para colaborar, en la forma sabida, en la determinación de la deuda tributaria, al poder fijar al alza o a la baja los tipos aplicables, pero por el concurso de las condiciones materiales que allí se reseñan.

Ahora bien, lo relevante aquí es que la referida Ley autonómica podía haber dado al Gobierno una autorización mas amplia (de modo tal que pudiera comprender supuestos como el que se debate con ocasión del dictamen de este Proyecto de Decreto), pero no lo hizo así, impidiendo, consecuentemente, que el Gobierno, ahora, para la finalidad perseguida pueda ejercer aquella potestad. Existe, pues, vacío legal, y el Reglamento, en ausencia de cobertura, no tiene la fuerza ni el rango suficiente para enervar la estricta reserva de Ley en los términos indicados. Como corolario de lo expresado, se ha de concluir que el Ordenamiento autonómico carece de los mecanismos adecuados para adoptar medidas en orden a la adaptación continua del contenido material del régimen económico fiscal (el diferencial fiscal canario) en los términos expresados anteriormente, lo que se advierte a fin de que los poderes autonómicos pueden adoptar las iniciativas que estimen pertinentes.

Por lo expresado, parece claro que debe ser una Ley la que disponga o en su caso autorice al Gobierno en los términos expresado para que éste pueda adoptar la medida que propende, cual es adaptar el sistema a los principios que se derivan de la garantía constitucional estatutaria del REF. A ello no empece el hecho de ser el Estado quien tiene la responsabilidad básica en orden a la regulación de aquella institución económica fiscal de la CAC, pues esta, en el ámbito de su disponibilidad, es claro que puede adoptar medidas en orden a la cumplimentación de aquella garantía. De no entenderlo así, podría concluirse que solo el Estado está vinculado por la misma, pero no la propia Comunidad Autónoma, que podría conculcar, de

forma incidental y en supuestos concretos, como el que se dictamina, las exigencias materiales que se derivan del régimen económico fiscal de Canarias.

3. Pero, siendo esto así, nos encontramos con lo que se podría llamar un paréntesis institucional, pues convocadas las elecciones autonómicas que se realizarán en breve, es lo cierto que la Cámara se encuentra en situación de *impasse*, teniendo el protagonismo su Diputación Permanente, que la que en su caso podría y debería adoptar las medidas necesarias para desbloquear los impedimentos que obstaculizan la adopción de las medidas legítimas y hasta necesarias que el Gobierno pretende. En este punto, se ha de indicar que existen serias dudas acerca de la posibilidad de que la Diputación Permanente pueda autorizar *ex novo* al Gobierno, a fin de que éste pueda adoptar la medida que pretende. Pues de lo preceptuado por el art. 54 del Reglamento parlamentario, a aquel órgano del Parlamento le corresponde "velar por los poderes de la Cámara", entre ellos, "conocer la delegación temporal de las funciones ejecutivas del Presidente del Gobierno de Canarias"; "ejercer el control de la legislación delegada"; "conocer todo lo referente a la inviolabilidad parlamentaria"; "poder autorizar presupuestos extraordinarios, suplementos de crédito y créditos extraordinarios", por razón de urgencia y necesidad justificada; "poder también autorizar ampliaciones o transferencias de crédito" y, por último, "interponer recursos, incluso el de inconstitucionalidad, y personarse ante los Tribunales competentes". Del relato funcional de la diputación Permanente, parece inferirse que, salvo la adopción de medidas de orden presupuestario y de defensa jurisdiccional, por razones elementales, las demás funciones hacen referencia a la supervisión, seguimiento, y, en suma, defensa, de los poderes de la Cámara, con lo que se parece excluir la adopción de medidas que, *ex novo*, incidan en el Ordenamiento jurídico autonómico de rango legal. Es decir, lo que evidentemente sí puede hacer la Diputación Permanente es recibir la dación de cuentas del Gobierno por el uso que éste ha hecho de la facultad a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 3/1986 (pues, en este caso, el Gobierno ha recibido "poder" del Parlamento, de cuya defensa se responsabiliza su Diputación Permanente). Pero lo que no parece que pueda hacer aquella Diputación es extender la autorización o autorizar cosa distinta, pues esto no sería "velar" por los poderes de la Cámara, sino "disponer" de los mismos.

C O N C L U S I Ó N

De lo expuesto se desprende que existen razonables dudas respecto de la idoneidad del instrumento normativo utilizado para producir la modificación que se pretende de la vigente ordenación tributaria de la CAC.