

INSERCIÓN DEL IGIC EN EL MARCO CONSTITUCIONAL Y ESTATUTARIO

MARTÍN OROZCO MUÑOZ

Doctor en Derecho
Abogado del Estado en excedencia

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El Régimen Fiscal Especial de Canarias en el Bloque de Constitucionalidad.
 - A) Legitimación constitucional del REF
 - B) Reconocimiento de un poder financiero especial de las Haciendas Canarias
 - C) Garantía formal de participación autonómica en los procedimientos estatales de modificación del REF
 - D) Garantía institucional del REF: parámetro de validez material de la legislación ordinaria.
- III. Encuadramiento del IGIC en el marco competencial del REF delimitado por el Bloque de Constitucionalidad.
 - A) El IGIC como fuente de financiación especial de las Haciendas Canarias, integrada en el sistema impositivo especial canario
 - B) El IGIC como impuesto estatal
 - C) El IGIC como impuesto cedido
 - D) El IGIC como tributo de ámbito territorial circunscrito al archipiélago canario
- IV. Adecuación del IGIC a los principios sustantivos del REF.
 - A) Los principios sustantivos del REF
 - B) El IGIC y el diferencial fiscal inherente al REF
 - C) El IGIC y el principio de franquicia fiscal sobre el consumo
- V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente artículo afronta el análisis del IGIC desde el punto de vista constitucional y estatutario, esto es, la adecuación del tributo a los criterios materiales y competenciales que, con relación al REF, se contemplan en las normas que integran el denominado bloque de constitucionalidad y, en especial, según la interpretación que de las mismas ha seguido el Tribunal Constitucional, con singular atención a la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 62/2003, en la que, por primera vez, se ha enjuiciado la constitucionalidad de la Ley 20/1991, creadora del IGIC.

I. INTRODUCCIÓN

El examen de la adecuación del IGIC al marco normativo, integrado por el denominado Bloque de Constitucionalidad, ha de partir, como premisa básica, de la imbricación del Impuesto en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF), imbricación ésta que deriva de tres elementos esenciales, configuradores del impuesto, como son: a) su naturaleza como indirecto sobre el consumo de aplicación exclusiva en el territorio de Canarias; b) su integración dentro del sistema impositivo especial de financiación de las Haciendas Canarias, en sustitución de los precedentes arbitrios de la Ley 30/1972; y c) el régimen especial de cesión al que, en el ámbito competencial, se somete el impuesto.

Admitida dicha imbricación del IGIC en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias y encontrándose, este último, regulado en sus aspectos esenciales, por

normas del Bloque de Constitucionalidad, el examen de la inserción del IGIC en el marco constitucional y estatutario ha de hacerse tomando, como elemento normativo de contraste, el contenido, sustantivo y competencial, que dichas normas superiores atribuyen al propio Régimen Económico y Fiscal, a los efectos de determinar si el impuesto en cuestión, creado por ley ordinaria, se acomoda a las mismas.

Dicho estudio ha de abordarse, en todo caso, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída con relación al REF, en la que destaca, por su proyección directa sobre el IGIC, la STC 62/2003, complementada por las SSTC 34/1984, 18/1986, 16/2003, 72/2003 y 137/2003¹, jurisprudencia ésta que, cualquiera que fuera el grado de coincidencia o aceptación subjetiva por los operadores jurídicos, constituye un referente jurídico obligado, no sólo por su vinculatoriedad directa con relación a la vigencia e interpretación de las disposicio-

¹ Un exhaustivo análisis de las SSTC 16/2003, 62/2003 y 72/2003, en el que se compendian los distintos aspectos del REF, conformados por la doctrina y la jurisprudencia contencioso-administrativa, y, al mismo tiempo, se formula una crítica, profusamente razonada, de las citadas sentencias del Tribunal Constitucional, se realiza por D. López Tejera, “Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, en *Hacienda Canaria*, núm. 4, vol. 2 (2003), págs. 47-129.

nes normativas enjuiciadas (arts. 161.1,a) y 164 CE y arts. 38, 39 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional –LOTC-) sino, especialmente, por constituir un parámetro interpretativo esencial de los preceptos y principios constitucionales afectantes al REF (art. 1.1 LOTC y art. 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ-).

II. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS EN EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias², en cuanto institución jurídico-pública, se encuentra regulado en las normas integrantes del Bloque de Constitucionalidad³, en concreto en la Constitución de 1978, en el Estatuto de Autonomía de Canarias (L.O. 10/1982, modificada esencialmente por L.O. 4/1996) y en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O. 8/1980, de 22 de diciembre, modificada por L.O. 7/2001, de 27 de diciembre).

De dicha regulación, se derivan los siguientes efectos jurídicos sobre la institución:

A) LEGITIMACIÓN CONSTITUCIONAL DEL REF

En primer lugar y con carácter básico, el reconocimiento por la Constitución, en su Disposición Adicional Tercera, de un régimen económico y fiscal del archipiélago, preexistente a la propia Constitución, determina la legitimación constitucional del REF y, además, como señaló el recordado prof. TRUJILLO FERNANDEZ, su conformación como “excepción al régimen constitucional común”⁴.

En efecto, al contenerse, en el texto constitucional, los principios de prohibición de privilegios económicos y sociales entre territorios y de adopción de medidas obstaculizadoras de la libre circulación y establecimiento de personas y bienes (arts. 138.2, 139.2 y 157.2 C.E.), principios éstos contradictorios con la subsistencia de un régimen fiscal especial del archipiélago, sólo con la constitucionalización de este último, elevándolo al mismo rango constitucional, era posible permitir su subsistencia y, así, evitar la eficacia derogatoria que, en caso contrario, operaría la Constitución sobre las normas preconstitucionales reguladoras del mismo, criterio éste que fue sustentado en la propia tramita-

² Definimos el Régimen Económico y Fiscal de Canarias como aquella institución jurídica diferencial del archipiélago Canario, de conformación histórica, reconocida y garantizada como tal por el Bloque de la Constitucionalidad, constituida por un derecho fiscal particular y especial, de ámbito objetivo parcial, caracterizado, esencialmente y sin perjuicio de su mutabilidad, por la inaplicabilidad en dicho territorio de todo impuesto que, sin constituir fuente de financiación directa de las Haciendas Canarias, grava el tráfico comercial de bienes y por la existencia de un sistema especial y complementario de financiación de las Haciendas Canarias, y respecto del cual se reconoce un contenido competencial especial de la Comunidad Autónoma de Canarias (M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 20).

³ Entendemos por Bloque de Constitucionalidad el conjunto de normas, internamente diferenciado, que conforman el parámetro directo de validez jurídica de la legislación ordinaria, estando integrado por la Constitución y las normas infraconstitucionales que se encuentran incardinadas directamente en aquella, por ser desarrollo del contenido de la Constitución, por remisión expresa de ésta.

⁴ G. Trujillo Fernández, “Homogeneidad y asimetría en el Estado Autonomático”, en *D.A.*, núms. 232-233, pág. 118.

ción del precepto constitucional y que ha sido mantenido por la doctrina, encabezada por CLAVIJO HERNANDEZ⁵, así como por el Consejo Consultivo de Canarias.

Esta legitimación constitucional del REF se ha venido a reconocer, igualmente, por el Tribunal Constitucional, en su STC 16/2003, al proclamar la efectiva constitucionalización del REF, la cual, para el Tribunal Constitucional, no descansa, en exclusiva, en la Disposición Adicional Tercera, sino que se fundamenta en una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución y, en concreto, de una relación instrumental entre el REF reconocido en la D.A.3ª y el principio de solidaridad interterritorial proclamado en el art. 138.1 CE, concluyendo así que dicho REF *se integra por un conjunto de elementos de carácter rigurosamente instrumental, en cuanto que son puros medios para conseguir un fin –art. 138.1 CE- concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad, atendiendo, precisamente, al hecho insular, amparándose así la plena constitucionalización o legitimación constitucional del régimen fiscal especial, lo que se colige, en la meritada sentencia, al afirmar que la Constitución se inserta en una línea tradicional que a lo largo de la historia ha venido justificando la existencia del régimen económico y fiscal de Canarias,*

precisamente, por las características propias del archipiélago canario, es decir, por el "hecho insular".

B) RECONOCIMIENTO DE UN PODER FINANCIERO ESPECIAL DE LAS HACIENDAS CANARIAS

El segundo efecto que produce la regulación del REF por el Bloque de Constitucionalidad se ha concretado en el reconocimiento de un poder financiero propio y especial de las Haciendas Canarias, que viene a constituir la plasmación de un principio histórico, permanente en la evolución del régimen.

Las peculiaridades de dicho poder financiero, en su plasmación por el Bloque de Constitucionalidad, se concretan, sucintamente, en los siguientes planos:

- a) la financiación especial de las Haciendas Canarias, reconocida por el Tribunal Constitucional como uno de los "rasgos básicos del REF" (STC 16/2003, 62/2003 y 137/2003) y plasmada en los arts. 49,b), 50,c), 55.1, 59,g), 30.32 y disposición Adicional Tercera del Estatuto y Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA);

⁵ En este sentido, F. Clavijo Hernández y A. Yanes Herreros, "Análisis de la Disposición Adicional 3ª de la Constitución", en *Rev. Rumbos*, núms. 3 y 4, Tenerife (1981), pág. 4.; La entrada de España en el Mercado Común y la Cláusula Adicional Tercera", en op. col., *Canarias ante el cambio*, Universidad de La Laguna, 1981, pág. 220; F. Clavijo Hernández, "Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003", en *Hacienda Canaria*, núm. 4, vol. II (2003), pág. 145; J.M. González Hernández, *Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, en op. Col., *La reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1992; M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., págs. 56-60.

b) la competencia autonómica específica, tanto en el plano normativo como ejecutivo, con relación a los recursos financieros inherentes al REF, atribuidos en su recaudación a las Haciendas Canarias (arts. 30.32, 32.14 del Estatuto de Autonomía, puestos en relación con la D.A.4ª LOFCA).

C) GARANTÍA FORMAL DE PARTICIPACIÓN AUTONÓMICA EN LOS PROCEDIMIENTOS ESTATALES DE MODIFICACIÓN DEL REF

El tercer efecto fundamental, que se colige de la regulación del REF por el Bloque de Constitucionalidad, viene determinado por el establecimiento de una garantía formal de una participación cooperativa autonómica en los procesos normativos estatales de modificación o afectación del REF, garantía que se contempla en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y se concreta y desarrolla en los arts. 46, 37 y 38 del Estatuto de Autonomía de Canarias⁶.

Sobre el ámbito y efectos de dicha participación autonómica, dada su limitada incidencia sobre el presente estudio, nos limitamos a reproducir, sucintamente, la doctrina mantenida al efecto por nuestro Tribunal Constitucional plasmada, inicialmente en la STC 35/1984 y completada en las SSTC 16/2003, y 137/2003,:

- proclama, en primer lugar, como argumentación de partida, nuestro Tri-

bunal Constitucional, que la modificación del REF, por norma estatal, se encuentra amparada por los art. 133.1 y 149.1,10, 13 y 14 CE, si bien sometida a un previo informe autonómico;

- dicho informe ha de proyectarse sobre toda norma estatal tendente a la modificación o afectación del REF, según dicho régimen, es delimitado por el art. 46.1 del Estatuto de Autonomía, siendo este precepto estatutario, por tanto, el que establece el núcleo básico de materias respecto de las que el Estado se ve en la necesidad de solicitar el informe previo del Parlamento canario, a los efectos de su modificación o afectación (STC 16/2003), siendo tales materias o principios los siguientes –siempre según el Tribunal Constitucional: un régimen de franquicias al consumo, una presión fiscal indirecta menor y la existencia de tributos cuya recaudación se atribuye a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos Insulares (STC 137/2003);
- el informe a emitir es preceptivo en su solicitud, pero no vinculante en cuanto a su contenido y efectos, ya que, de lo contrario, entiende el Tribunal Constitucional, se estaría anulando la potestad originaria del Estado para establecer tributos, prevista en el art. 133.1 CE y, además, se es-

⁶ Para un estudio más amplio de la materia, M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., págs. 311-376.

taría concediendo un derecho de veto a la Comunidad Autónoma...para bloquear cualquier iniciativa del Estado dirigida a modificar el REF⁷. La preceptividad implica que su omisión constituye una violación que entraña la inconstitucionalidad de la norma impugnada;

- la dualidad de trámites previstos en el art. 46.3 y 4 del Estatuto de Autonomía de Canarias (EACan), proyectados, respectivamente, al informe, en los supuestos de modificación, y a la audiencia, en los supuestos de afectación, presenta como una de sus diferencias, el sistema de mayorías aplicables para la formación de voluntad del Parlamento autonómico, en uno u otro caso, pero no incide en la eficacia vinculante de uno u otro trámite, negándose tal vinculatoriedad, por el Tribunal Constitucional, en ambos supuestos;
- finalmente, la emisión del informe ha de producirse sobre el texto de la iniciativa legislativa, antes, por tanto, de la toma en consideración por las Cortes Generales, sin perjuicio de que si, en la tramitación legislativa, se introdujeran modificaciones sustanciales que produjeran el efecto de alterar, radicalment, el proyecto, sería exigible un nuevo informe del Parlamento.

D) GARANTÍA INSTITUCIONAL DEL REF: PARÁMETRO DE VALIDEZ MATERIAL DE LA LEGISLACIÓN ORDINARIA

1. Existencia de una garantía institucional material del REF

La cuestión más relevante de la regulación del REF por el Bloque de Constitucionalidad radica, sin duda alguna, en si tal regulación implica la existencia de un contenido material de la institución indisponible por el legislador ordinario o si, por el contrario, dicha regulación agota sus efectos en el plano puramente formal, esto es, en la previsión de una garantía procedimental para su modificación, en el reconocimiento de atribuciones competenciales específicas de las instituciones canarias y en la evitación de la eficacia derogatoria de la Constitución, mediante su mera legitimación constitucional formal, la cual se limitaría a garantizar la compatibilidad del REF con los otros principios constitucionales, pero no su variación por la legislación ordinaria, siempre que se cumplieran los requisitos procedimentales reseñados. En otras palabras, la cuestión planteada radica en si puede el legislador ordinario, aún cumplimentando las garantías procedimentales y competenciales contenidas en el Bloque de Constitucionalidad, operar una modificación o supresión del REF o si, por el contrario, existen límites sustantivos, deducidos de dicho bloque normativo, que impiden tal cometido.

⁷ Sobre un enjuiciamiento crítico de la doctrina del Tribunal Constitucional con relación al carácter no vinculante del informe del Parlamento, vid. D. López Tejera, "Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero", cit., págs. 110-115.

Tal cuestión, piedra fundamental de la garantía de la institución del REF, estuvo, sin duda alguna, presente en la redacción del Estatuto de Autonomía de Canarias y fue la que justificó que, en su artículo 45 originario (actual artículo 46), se plasmaran los principios sustantivos de la institución, en un afán, en nuestra opinión, más didáctico y de recordatorio de la existencia del régimen y de su contenido propio que propiamente operativo, en el plano jurídico.

Sin embargo, dicha plasmación estatutaria, de indudable y loable finalidad garantista sustantiva, no ha despejado las dudas sobre la existencia de una auténtica garantía institucional del REF en nuestro Bloque de Constitucionalidad, barajándose aún, al día de la fecha, dos interpretaciones contradictorias, en las que ha pretendido terciar, sin éxito clarificador alguno, nuestro Tribunal Constitucional:

a) Una primera interpretación, de carácter formal, consistiría en excluir cualquier contenido sustantivo del REF indisponible al legislador ordinario⁸. Dicha interpretación se basaría en la dicción literal de la Disposición Adicional Tercera C.E., que se limita, simplemente, a prever una garantía procedimental-formal para su modificación, pero sin introducir ningún contenido sustantivo de la

institución indisponible al legislador ordinario, interpretación ésta que vendría, igualmente, avalada por los antecedentes parlamentarios de la tramitación del precepto constitucional, de cuyo texto final fue eliminada toda referencia al amparo, respeto y actualización del régimen económico y fiscal.

Dicha interpretación no se contradice con la previsión, en el art. 46.1 EAC, de los principios básicos sustantivos del REF, ya que:

- por un lado, puede interpretarse –como así lo hace el TC– que tal delimitación estatutaria es mero complemento formal de la garantía procedimental prevista en la D.A.3ª, en el sentido de que la finalidad del precepto estatutario es, exclusivamente, determinar los “rasgos básicos del régimen especial canario”, a los efectos de determinar cuándo una modificación del mismo, por el legislador ordinario estatal, exige la intervención garantista del Parlamento de Canarias, pero sin pretender configurarse como límite sustancial de dicha modificación⁹;
- por otro lado y como señalamos en otro lugar, difícilmente puede configurarse al art. 46.1 EACan como dis-

⁸ E. Angulo Rodríguez, “Análisis comparativo del régimen fiscal del Archipiélago Canario”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34 (1982), pág. 242.

⁹ Señala, el TC, en sus SSTC 16/2003, 35/1984 y 137/2003, que “es el art.46.1 EACan. el que establece el núcleo básico de materias respecto de las que el Estado se ve en la necesidad de solicitar el informe previo al Parlamento canario a los efectos de su modificación o afectación. En efecto, este precepto cumple la función de configurar el supuesto de hecho de la norma jurídica contenida en la disposición adicional tercera de la Constitución. Ésta exige un determinado requisito, el informe previo autonómico, para producir válidamente el efecto jurídico que es la modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, y el contenido de éste, para dar respuesta, para dar respuesta a la pregunta de cuándo es necesario tal informe, ha de ser definido precisamente en los términos establecidos en el Estatuto”.

posición imperativa que imponga unos determinados principios sustantivos del REF, al tener dicho precepto estatutario un contenido meramente descriptivo, sin ninguna pretensión conformadora pro futuro de la institución, y ser cuestionable su imbricación en el Bloque de Constitucionalidad, al ser ajeno a la reserva material estatutaria delimitada en el art. 147.2 C.E, estatutariedad ésta que únicamente sería salvable si se entendiera el precepto en el plano puramente formal-procedimental que señala el TC, esto es, como delimitador de los supuestos en que se exige la intervención parlamentaria contemplada en los apartados 3 y 4 del mismo art. 46 EACan¹⁰.

b) Una segunda interpretación, por la que nos decantamos, sostiene que la regulación del REF, por el Bloque de Constitucionalidad, y, en especial, por la D.A.3ª CE, constituye el reconocimiento de una

garantía institucional del mismo, esto es, de un contenido sustantivo indisponible al legislador ordinario¹¹.

En efecto, el sentido de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución excede de su propio tenor literal y lleva a la conclusión de que la finalidad del Constituyente fue la de reconocer una garantía institucional del mismo, amén de la garantía procedimental establecida, expresamente, para su modificación, lo que se colige de los siguientes extremos:

- En primer lugar, la propia ubicación sistemática de la Disposición Adicional Tercera, puesta en relación con la Primera, permite deducir que, en la misma, se viene a operar el reconocimiento de una institución territorial especial y la garantía de su mantenimiento, garantía ésta que opera en lo sustancial y no sólo en lo adjetivo o procedimental, partiendo de la interconexión entre la Dis-

¹⁰ M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., págs. 233-253. En el mismo sentido, señala F. Clavijo Hernández que *desde un punto de vista jurídico, el artículo 46 del Estatuto es totalmente irrelevante para la conformación del contenido sustantivo amparado por la garantía institucional. Pues, al margen de su contenido, los principios que conforman el REF como institución jurídica, no derivan de este artículo, sino de su acervo histórico... Quiere esto decir que el artículo 46 no sólo es intrascendente, sino que también lo es –cosa que no ha destacado el Tribunal Constitucional– en cuanto a su pretensión para definir el REF. Toda vez que la misma garantía institucional de la Disposición Adicional Tercera ya presupone un concepto del REF generalizado en la conciencia colectiva –canaria y peninsular– y, en especial, en la comunidad jurídica.* (F.Clavijo Hernández, “Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003”, cit., págs. 147-148).

¹¹ Esta es la tesis acuñada por la generalidad de la doctrina, pudiendo citarse, entre otros, como exponentes de la misma, a F.Clavijo Hernández y A. Yanes Herreros, “La entrada de España en el Mercado Común y la Cláusula Adicional Tercera”, en *Canarias ante el cambio, Instituto de Desarrollo Regional* (1981), pág. 220; R. Entrena Cuesta, “Comentarios a la Constitución” (1980), págs. 1759 y ss.; J.M. González Hernández, *Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, en op. col., *La reforma del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, cit., págs. 19-22; M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., págs. 56-60; D. López Tejera, “Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, cit., págs. 84-110; F. Clavijo Hernández, “Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003”, cit., págs. 144-146.

posición Adicional Tercera y el art. 138.1 C.E., al ser el REF el instrumento de consecución del principio de solidaridad interterritorial y valoración del hecho insular en el ámbito canario. Y no obsta, a dicha proyección sustantiva, la circunstancia de que en los antecedentes parlamentarios de tramitación del precepto se hubieran suprimido las referencias al amparo, respeto y actualización del REF, ya que ello respondió, básicamente, al propósito de evitar cualquier interpretación del texto originario tendente a entender, elevada a rango constitucional, la legislación ordinaria precedente reguladora del REF.

- En segundo lugar y acudiendo al tenor literal de la Disposición, en la misma, únicamente, se hace referencia a la modificación del REF, sin contemplar su supresión. Es evidente que sólo se está admitiendo, por parte del legislador ordinario, una incidencia parcial en la regulación del régimen, no su supresión, de lo que se colige la garantía constitucional de su permanencia.

A tales criterios, se añade, por parte del Consejo Consultivo de Canarias y por un sector de la doctrina, la plasmación de los principios sustantivos del REF en el Estatuto de Autonomía, lo cual determinaría su intangibilidad por el legislador ordinario, criterio éste, sin embargo, del que discrepamos abiertamente, por la ya reseñada ausencia de vinculatoriedad normativa, en este extremo, del Estatuto de Autono-

mía, sin perjuicio de su valor puramente interpretativo, no vinculante, respecto del contenido sustancial del REF y su carácter complementario, señalado por el TC, respecto al supuesto de hecho de la garantía procedimental prevista en la Disposición Adicional Tercera C.E., desarrollada en el art. 46.3 y 4 EA.

c) Posición del Tribunal Constitucional.

De las seis ocasiones en que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado con relación al REF, en sólo dos de ellas, contenidas en las STC 16/2003 y 62/2003, se ha abordado, frontalmente, la cuestión de la existencia de un contenido sustancial del REF garantizado constitucionalmente, ya que en las restantes la impugnación fue centrada o resuelta, atendiendo, exclusivamente, a aspectos competenciales o al cumplimiento, o no, de la garantía procedimental del informe autonómico

El pronunciamiento, al efecto, por el Tribunal Constitucional, dotado de cierta ambigüedad, por la utilización de la argumentación alternativa, y, por ende, susceptible de diversas interpretaciones, puede condensarse en los siguientes extremos:

1. En primer lugar, destaca, el Alto Tribunal, que el REF constituye un régimen instrumental *–en cuanto medio para la realización efectiva del principio de solidaridad, atendiendo, precisamente, al hecho insular–* y evolutivo *–podrá variar en función de las circunstancias específicas de Canarias, y también, como consecuencia*

de las circunstancias del resto del territorio español.

Partiendo de tales notas características, el Tribunal Constitucional viene a deducir dos conclusiones contundentes:

a) que no existe o, al menos, “no resulta fácil extraer”, en la Constitución, la garantía de un contenido **inalterable** del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y

b) que no existe o, al menos, *no es posible deducir, la existencia de un límite material rígido para el legislador estatal.*

Ambas afirmaciones de nuestro Alto Tribunal podrían considerarse, *ab initio*, en el sentido de exclusión de un contenido sustancial del REF, garantizado por el Bloque de Constitucionalidad¹². Sin embargo, el sentido de las mismas, interpretado a la luz de la propia doctrina consolidada del mismo Tribunal Constitucional, con relación a la figura de la garantía institucional, permite considerar, por el contrario, que lo que viene a rechazar el Tribunal es la inmutabilidad del régimen y su rigidez sustantiva, pero no la existencia de su garantía institucional, ya que

ésta, como señala el propio Tribunal, *no asegura un contenido concreto (rigidez) y fijado de una vez por todas (inalterabilidad), sino la preservación de una institución en términos cognoscibles para la imagen que, de la misma, tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar.* En definitiva, lo que proclama del Tribunal Constitucional es la flexibilidad y mutabilidad de la institución del REF en su conformación por el Bloque de Constitucionalidad, notas ambas que, en modo alguno, afectan a la existencia, en sí misma, de su garantía institucional, sino, por el contrario, al contenido o ámbito material de dicha garantía¹³.

2. Admitida la mutabilidad y flexibilidad del contenido del REF, el Tribunal Constitucional se plantea, como cuestión derivada, si dicho contenido, o parte del mismo, se encuentra amparado constitucionalmente, cuestión ésta fundamental para la resolución de la controversia, dado que el objeto de la misma no era otro que determinar si ciertas figuras tributarias reguladas por leyes ordinarias vulneraban, o no, los principios sustantivos del REF conformados por el Bloque de Constitucionalidad.

¹² Esta es la conclusión inicial a la que llega López Tejera, al afirmar que, *a la vista del contenido de la sentencia analizada (STC 16/2003), nuestro Tribunal Constitucional parece decantarse, claramente, por la tesis de que no puede hablarse de una garantía institucional*, si bien el propio autor matiza dicha afirmación, posteriormente, según veremos (D. López Tejera, “Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, cit., págs. 84-110; F. Clavijo Hernández, “Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003”, cit., pág. 51.)

¹³ En el mismo sentido, Clavijo Hernández señala que, *del concepto de garantía institucional no se deriva ningún contenido inalterable* (“Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003”, cit., pág. 148) y López Tejera, para quien, la mutabilidad del REF, *ni los recurrentes la han incluido en sus pretensiones, ni la inmutabilidad resulta congruente con la propia categoría jurídica de la garantía institucional, ni nadie que haya tratado acerca del Régimen Económico Fiscal ha defendido nunca esa inalterabilidad del contenido del REF* (“Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, cit., pág. 92).

La opción jurisdiccional sobre dicha cuestión era bien sencilla: si se entendiera que no existe un contenido sustancial del REF conformado por el Bloque de Constitucionalidad, habría que desestimar, sin más, el recurso o la cuestión de inconstitucionalidad planteada, al no haber parámetro constitucional sustantivo para enjuiciar la norma legal impugnada o cuestionada; por el contrario, si se entendiera que existe un contenido garantizado constitucionalmente, la sentencia debería abordar el alcance de éste para, seguidamente, enjuiciar la conformidad, o no, al mismo de la norma ordinaria impugnada o cuestionada¹⁴.

De ambas opciones, el Tribunal Constitucional acometió claramente la segunda, entendiendo, por tanto, que sí existe un parámetro sustantivo del REF conformado constitucionalmente y, aunque concluyó con sendas sentencias desestimatorias, la fundamentación de las mismas no radicaba en la inexistencia de una norma de contraste, sino, antes al contrario, en la adecuación de las disposiciones enjuiciadas al contenido sustantivo del REF conformado por el Bloque de Constitucionalidad, por entender que ambas disposiciones enjuiciadas respetaban los rasgos esenciales de la institución constitucionalmente conformada, o, en términos del Tribunal

Constitucional, que los tributos enjuiciados no han producido una modificación sustantiva en el contenido del Régimen Económico y Fiscal.

3. Finalmente y en pura congruencia con sus planteamientos, el Tribunal Constitucional hubo de determinar o identificar, aquel contenido del REF que ha de entenderse salvaguardado constitucionalmente, contenido que concreta en dos principios básicos: la existencia de un diferencial de tributación con respecto al resto del territorio nacional –presión fiscal indirecta menor– y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos, en su recaudación, a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos, principios ambos que se identifican, según nuestro Alto Tribunal, dentro del carácter evolutivo del REF.

Es la adecuación de las disposiciones enjuiciadas a tales principios lo que justifica que el Tribunal Constitucional haya desestimado su declaración de inconstitucionalidad, de lo que se colige, *sensu contrario*, que, de haber existido una vulneración de los mismos, las sentencias habrían declarado la inconstitucionalidad de tales normas, deduciéndose de ello que tales principios conforman un parámetro de constitucionalidad de la legislación ordinaria y, por

¹⁴ Tal dualidad de opciones es la que refleja Clavijo Hernández, al señalar que carecería de lógica que el Tribunal Constitucional rechazara la existencia de una garantía institucional del REF para, a renglón seguido, enjuiciar y concluir que el impuesto impugnado *no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF* (“Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003”, cit., pág. 148).

ende, integran el contenido del REF constitucionalmente garantizado, aún admitiendo su carácter mutable¹⁵.

2. Contenido material del REF garantizado constitucionalmente

Admitida la existencia de un contenido sustantivo del REF garantizado por el Bloque de Constitucionalidad y, por ende, indisponible para el legislador ordinario, la siguiente cuestión a analizar radica en determinar cuál es el alcance de dicho contenido mínimo o indisponible.

Dicho contenido mínimo o indisponible, inserto en la garantía institucional del régimen y sujeto a su mutabilidad inmanente, vendrá constituido por lo que la doctrina constitucional denomina su "imagen característica", la cual, en defecto de positivación o conformación explícita por el Bloque de Constitucionalidad, vendrá determinado por las notas fundamentales que han conformado la institución en su evolución histórica y la identifican como tal.

Dada la complejidad de dicho proceso inductivo, la propia indeterminación de sus reglas y la conformación elástica e, incluso, pendular de la evolución histórica del REF, no es extraño que se hayan barajado múltiples interpretaciones sobre cuál es el contenido sustantivo o material (abstracción hecha del componente competencial) del REF garantizado constitucionalmente, que podemos concretar en las siguientes¹⁶:

a) una posición restrictiva circunscribe la garantía institucional del REF, conformado constitucionalmente a la existencia de un diferencial fiscal, favorable y sustantivo del Archipiélago Canario, frente al resto del Estado. Ésta es la tesis que mantiene el Consejo Consultivo de Canarias (DCC 9/1990), para quien, junto a dicha garantía constitucional, existe una segunda garantía complementaria, a nivel estatutario, que vendría integrada por los principios de libertad comercial, exclusión de monopolios y franquicia (DCC 5/1986) y

¹⁵ Es cierto, sin embargo, que la argumentación seguida por el Tribunal Constitucional no se formula en términos concluyentes y definitivos, sino, más bien, a título de hipótesis o de argumento subsidiario (*aunque se entendiera que el Régimen Económico y Fiscal de Canarias está cubierto por una garantía institucional, no cabría estimarla vulnerada*), cautela argumental ésta que, en nuestra opinión, no surge de la duda del Tribunal Constitucional sobre la existencia de dicha garantía institucional del REF, sino de la "política jurisdiccional" de no realizar pronunciamientos categóricos que no fueran estrictamente necesarios para la resolución directa del caso concreto y que pudieran cerrar o, al menos, servir de argumentos de autoridad en situaciones conflictuales futuras. Sí sería, por el contrario, cuestionable, como doctrina constitucional, la argumentación subsidiaria expuesta, si la argumentación principal fuera de sentido opuesto a aquélla, esto es, si el Tribunal partiera de la inexistencia de garantía institucional y, como argumento subsidiario, analizara la hipótesis de que se entendiera existente dicha garantía institucional. Sin embargo, como se ha expuesto, el argumento principal de las sentencias analizadas no radica en la negación de la garantía institucional sino, simplemente, en la negación de un contenido inmutable y rígido del REF, lo cual no excluye la figura de la garantía institucional.

¹⁶ Otra clasificación paralela puede verse en D. López Tejera, "Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero", cit., págs. 97-107.

b) una segunda posición, de carácter amplio, que sostiene el ámbito de la garantía constitucional del REF, se extiende a aquellos principios o elementos estructurales básicos que lo configuran como tal y se derivan de su acervo histórico, concretados en los principios de libertad comercial, franquicia fiscal y régimen especial de financiación de las Haciendas Canarias. Éste es, por otra parte, el planteamiento que sigue el Estatuto de Autonomía, al describir, más que prescribir, en su art. 46.1, al REF, en su conformación por el acervo histórico y por la Constitución, como un régimen basado en la *libertad comercial, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo*, precepto que hay que completar con los arts. 49,b), 50,c), 55.1, 59,g), 30.32 y disposición Adicional Tercera del Estatuto, en cuanto al principio de financiación especial de las Haciendas Canarias.

Ante tales posicionamientos doctrinales e institucionales, el Tribunal Constitucional viene a terciar, realmente, en la polémica, apelando a una concepción dual del REF, en función del distinto ámbito de protección constitucional, formal o material respectivamente, que se dispensa a la institución en el Bloque de Constitucionalidad.

En efecto, entiende, el Tribunal Constitucional, que existe un contenido del REF objeto de garantía institucional y, por tanto, indisponible para legislador ordinario, que viene constituido por aquellos rasgos que se han venido manifestando de forma constante en su evolución y que se concretan en: la existencia diferencial de tri-

butación con respecto al resto del territorio nacional –presión fiscal indirecta menor- y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos, en su recaudación, a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos. La supresión, por tanto, de uno u otro principio, por el legislador ordinario, devendría en inconstitucional.

Al mismo tiempo, existe una garantía formal o procedimental del REF, que exige que su modificación se someta a informe preceptivo del Parlamento, garantía que se proyecta a toda modificación que afecte a los principios de dicho régimen, delimitados por el art. 46.1 EACan, esto es, a los principios de libertad comercial, exclusión de monopolios y franquicias. El legislador ordinario podrá, así, modificar e, incluso, suprimir tales principios, con el único requisito del informe autonómico preceptivo y siempre y cuando ello no suponga la ablación de los principios sustantivos antes reseñados.

Se constata así, como decimos, una proyección dual del REF en función del tipo de garantía constitucional que opere, de tal forma que existirá un límite sustantivo, indisponible por el legislador ordinario, consistente en el mantenimiento de una presión fiscal indirecta menor y en la existencia de tributos de ámbito canario que constituyan fuente de financiación de las haciendas canarias, y un límite formal, que permitirá al legislador ordinario entrar en la regulación del REF, con el único límite de la intervención preceptiva autonómica, cuando se afecte a los principios de libertad comercial, exclusión de monopolios y franquicias.

Junto a esta delimitación dual del contenido constitucionalmente garantizado del REF, el Tribunal Constitucional opera, igualmente, una interpretación flexible de los principios expuestos, partiendo ya de su carácter evolutivo, ya de su configuración elástica, tal como acontece con el principio de franquicia fiscal, al señalar que la interpretación de los principios contenidos en el art. 46.1 EA ha de hacerse teniendo en cuenta *el sentido finalista y marcadamente evolutivo del régimen especial fiscal*.

III. ENCUADRAMIENTO DEL IGIC EN EL MARCO COMPETENCIAL DEL REF DELIMITADO POR EL BLOQUE DE CONSTITUCIONALIDAD

Delimitados, a grandes rasgos, los elementos configuradores del régimen fiscal especial de Canarias en el Bloque de Constitucionalidad, procede, seguidamente, analizar la adecuación del IGIC a los mismos, lo cual haremos, por motivos sistemáticos, distinguiendo entre el plano formal-competencial y sustantivo del tributo, afrontando, en el presente apartado, el primero de los planos citados. Dentro de dicho ámbito formal-competencial, incluimos la conformación del IGIC como fuente de financiación especial de las Haciendas Canarias, principio éste que, si bien responde al plano sustantivo del REF, hemos considerado procedente abordarlo dentro del plano competencial, dada la incidencia competencial inherente a la conformación del tributo como una de las figuras que integran el sistema impositivo especial canario inherente al propio régimen fiscal.

A) EL IGIC COMO FUENTE DE FINANCIACIÓN ESPECIAL DE LAS HACIENDAS CANARIAS, INTEGRADA EN EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPECIAL CANARIO

Tal como se expuso anteriormente, uno de los principios esenciales conformadores del REF, tanto en su evolución histórica como en su conformación por el Bloque de Constitucionalidad, viene determinado por la existencia de un sistema de financiación especial y complementaria de las Haciendas Canarias. A él hace referencia la STC 16/2003, al señalar, como rango básico del régimen especial, *la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos, en su recaudación, a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos Insulares*, y su plasmación se contempla en los arts. 30.32, 49,b), 50,c), 55.1, 59,g), y D.A.3ª del Estatuto de Autonomía de Canarias.

Las características de dicha financiación especial son las siguientes:

- a) los destinatarios son las Haciendas Canarias (Autonómica, Insular y Local), bien de forma conjunta y simultánea (coparticipación), bien de forma separada, constituyendo, así, *fuentes de financiación exclusiva del archipiélago canario* (STC 16/2003);
- b) la financiación inherente al REF se concreta en ser una financiación complementaria a la financiación derivada del régimen común de financiación (LHL y LOFCA), constituyendo un plus cuantitativo frente a la financiación común.

En consecuencia, el REF implica que las Haciendas Canarias obtengan una financiación superior a la derivada del régimen común de financiación. Ello no significa que el REF sustituya al régimen común, sino que lo complementa. Tal plus cuantitativo, inherente a la financiación derivada del REF, tiene un fundamento constitucional material, concretado en el principio de solidaridad interterritorial y en la consideración del hecho insular como factor justificante de un tratamiento singular de las Haciendas Canarias, contemplados en la Constitución (D.A.3ª y art. 138.1 C.E.) y viene a diferenciar al REF de los Regímenes Forales, en los que la existencia de una financiación especial no se postula bajo ningún fundamento material, sino bajo un fundamento exclusivamente competencial, derivado de los derechos históricos reconocidos en la D.A.1ª CE y

- c) financiación especial: al ser complementaria de la financiación común, ha de venir constituida por fuentes específicas, exclusivas de las Haciendas Canarias o, como afirma la STC 16/2003, tratándose de fuentes tributarias, de aplicación exclusiva en el archipiélago canario.

Tal principio de financiación especial puede instrumentarse a través de distintos recursos o fuentes de financiación (tributos y

transferencias), ya de origen estatal, autonómico o local, destacándose, a lo largo de la evolución del REF, la articulación prevalente, como tal fuente de financiación, de *un sistema impositivo especial canario*, constituido por impuestos indirectos, de ámbito territorial limitado a Canarias, de origen estatal, sometidos a un régimen de gestión unitario y regional asumido por la Comunidad Autónoma de Canarias, que constituyen fuente de financiación especial de las Haciendas Canarias.

Expuestas las notas anteriores, caracterizadoras del sistema impositivo especial canario, ha de afirmarse que todas ellas concurren plenamente, como veremos, en el Impuesto General Indirecto Canario, lo cual permite englobar a éste en dicho sistema especial, determinándose su naturaleza y ámbito de aplicación en función de dicha integración en el REF¹⁷.

B) EL IGIC COMO IMPUESTO ESTATAL

La primera nota caracterizadora que la Ley 20/1991, de 7 de junio, predica del IGIC viene contenida en el artículo 2 de la misma, al señalar que se trata de un tributo estatal, en cuanto es creado y regulado por norma estatal.

Sobre dicha estatalidad, hemos de cuestionarnos si es constitucionalmente admisible que los tributos conformadores del sistema impositivo especial canario tengan carácter estatal o si, por el contrario, los mis-

¹⁷ La integración del IGIC en el sistema impositivo especial canario inherente al REF ha sido reconocida expresamente por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en Sentencias de 12 de enero de 1999 y 25 de enero de 1999, entre otras muchas, al afirmar que “tanto el IGIC como el APIC son tributos plenamente integrados, formal y materialmente, en el sistema impositivo especial canario configurador del Régimen Económico-Fiscal (REF)”.

mos deben ser de carácter autonómico o local. La respuesta viene dada por el contenido del principio de financiación especial inherente al REF, el cual se materializa en la existencia de un sistema impositivo que sirve de fuente de financiación de las Haciendas Canarias, de lo que se colige que lo esencial es la titularidad del rendimiento, no la titularidad de la potestad normativa de creación o regulación del tributo, pudiendo, en consecuencia, afirmarse que la naturaleza estatal del IGIC es, en principio, inocua al principio de financiación especial, siempre y cuando se prevea la cesión o participación, en su rendimiento, a las Haciendas Canarias¹⁸, tal como analizaremos seguidamente.

La estatalidad del IGIC ha de entenderse referida a que la creación y regulación sustantiva del impuesto se operan por norma de origen formal estatal, emanada del poder

legislativo-financiero del Estado (art. 133.1 y 149.1.14 C.E.).

En cuanto a la creación del impuesto, la misma se ha operado por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, disposición ésta de rango legal, en virtud del principio de reserva de Ley relativa en materia tributaria, contenida en los arts. 31.3 y 133.1 de la Constitución, y de origen estatal, dictada en ejercicio del poder tributario originario conferido al Estado por el citado art. 133.1 de la Constitución.

Sin embargo, aún siendo indubitado dicho origen estatal en la creación del Impuesto General Indirecto Canario, no puede obviarse la participación activa autonómica en el procedimiento le-

¹⁸ La cuestión de la compatibilidad de la naturaleza estatal de los tributos integrantes del REF no ha estado exenta de polémica:

En efecto, la configuración del REF como instrumento de financiación especial de las Haciendas locales canarias, ha determinado que históricamente se entroncara al mismo como un régimen fiscal especial de carácter local, lo cual condujo a que se calificaran como locales los “Arbitrios” que constituían el sistema impositivo especial configurador del REF, calificación ésta que recibieron tanto los Arbitrios establecidos por los Cabildos Insulares con anterioridad a la Ley 30/1972, como los creados por esta última.

En cuanto a los arbitrios de la Ley 30/1972, antecedente de la Ley 20/1991, han existido pronunciamientos doctrinales e, incluso, jurisdiccionales, que han pretendido calificarlos, bien como tributos autonómicos, bien como tributos locales, pese a ser de creación y regulación estatal. En concreto, a la hora de determinar el régimen competencial aplicable al conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas que se plantearan frente a los actos de gestión tributaria de dichos Arbitrios, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de junio de 1991 (Sala 3ª, Sección 2ª, RAJ. 4891,1991), vino a admitir la configuración de tales Arbitrios como tributos propios de la Comunidad Autónoma, aplicándoles, al efecto, el régimen competencial de reclamaciones económico-administrativas previsto en el art. 20.1,a) de la LOFCA – en el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Territorial de Las Palmas, de 11 de mayo de 1988 y RTEAC, de 14 de mayo de 1992.

Por su parte, en la doctrina, los autores Sánchez Serrano, al analizar la nueva conformación del REF en la Ley 20/1991, han señalado que “habría sido más conforme con la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma y con la autonomía local constitucionalmente garantizadas (arts. 137 y 156.1 C.E., entre otros), así como con la existencia del poder tributario autonómico y local también constitucionalmente reconocida (art. 133.2 CE), la configuración de los nuevos impuestos indirectos canarios como impuestos no estatales, sino “propios” de la Comunidad Autónoma, con “participación” en ellos de las Haciendas locales canarias, o bien, en algún caso -en el del APIC- como impuesto “propio” de dichas Haciendas, conforme a preceptos constitucionales tales como, entre otros, los artículos 142 y 157.1,b) CE”. (cit. pag. 87)

gislativo de aprobación de la Ley creadora del tributo, participación ésta que tiene su fundamento normativo en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución (*"La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma..."*) y en el art. 46.3 del Estatuto de Autonomía de Canarias (*"El régimen económico-fiscal de Canarias sólo podrá ser modificado de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional tercera de la Constitución, previo informe del Parlamento canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros"*).

Tal informe, constitutivo de una auténtica declaración de voluntad del Parlamento Autonómico, de carácter preceptivo, aunque no vinculante –según la doctrina del TC plasmada en las recientes SSTC 137/2003 y 16/2003- respecto de todo proyecto legislativo estatal de modificación del REF, entre los que se encuadran, obviamente, los de creación, modificación o supresión de las figuras tributarias que integran el sistema impositivo especial inherente al mismo, tiene una especial relevancia, dada su integración en el proceso de formación de la voluntad estatal, lo cual matiza que no elimina el origen estatal del tributo, máxime si, como señala el Tribunal Constitucional, se excluye su naturaleza vinculante.

C) IGIC COMO IMPUESTO CEDIDO

1. Atribución y cotitularidad del rendimiento

La calificación del IGIC como tributo estatal cedido implica, como nota esencial característica, que su rendimiento se recauda por la Administración Autonómica y las cantidades así obtenidas dan lugar a un ingreso propio y de naturaleza tributaria de ésta, tal como preceptúa el art. 157.1,a) de la Constitución.

Sin embargo, una de las peculiaridades de todo tributo integrante del REF es la de constituir una fuente de financiación de las Haciendas Locales canarias, lo cual exige una participación de éstas, junto con la Comunidad Autónoma, en la titularidad –o cotitularidad- de las sumas recaudadas, criterio que se contempla en los arts. 30.32, 49,b, 50,c), 55.1 y 59,g) del Estatuto de Autonomía, en los que se viene a hacer referencia, expresa o implícita, a los recursos derivados del Régimen Fiscal Especial de Canarias como fuente de financiación de la Hacienda Regional y las Haciendas Locales Canarias, criterio que confirma el Tribunal Constitucional, descartándose así la atribución exclusiva o excluyente a favor de una determinada Hacienda, tal como se ha mantenido por un sector de la doctrina¹⁹.

Tal participación se plasma, a nivel de la Ley 20/1991, en su art. 64 y Disposición Adi-

¹⁹ Sostiene, al efecto, Ferreiro Lapatza, que, conforme al Estatuto, son los Cabildos, y sólo los Cabildos, los receptores de los recursos derivados del Régimen Económico-Fiscal de Canarias. (J.J. Ferreiro Lapatza, *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, Marcial Pons-ICAP, Madrid, 1996, pág. 98.

cional Tercera, al atribuir el rendimiento de la recaudación líquida del IGIC entre la Comunidad Autónoma, los Cabildos Insulares y los Municipios canarios *el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias del Impuesto General Indirecto*, reparto éste que, si bien inicialmente se operó por la propia Ley 20/1991, ha sido afrontado por la Comunidad Autónoma de Canarias en virtud de la competencia atribuida por el art. 30.32 EA, concretada en *el establecimiento de los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los recursos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, a través de la Ley 9/2003, de 3 de abril.

Como características más relevantes del reparto expuesto, procede destacar las siguientes:

1) El IGIC se constituye en fuente de ingresos constitutiva, junto con otros tributos derivados del REF o cedidos a la Comunidad Autónoma, de un auténtico fondo fiscal (al que la Ley 9/2003 denomina pomposamente bloque de financiación canario) sobre el que opera una coparticipación impositiva de las distintas Haciendas Canarias, concebida, dicha coparticipación, como la participación prefigurada normativamente, por norma de rango legislativo,

de un Ente Público en un porcentaje de la recaudación obtenida por un tributo estatal o autonómico específico²⁰.

2) La Comunidad Autónoma de Canarias es titular de un porcentaje de dicho fondo (actualmente, el 42%), constituyendo, dicho porcentaje, un ingreso tributario de la misma, en los términos previstos en el ya citado art. 157.1,a) de la Constitución y art. 10.1 LOFCA, en cuanto dicho fondo se nutre de impuestos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma y recaudados por la misma. Nos hallamos, por tanto, ante un tributo estatal parcialmente²¹ cedido a la Comunidad Autónoma, ya que la atribución de su rendimiento a ésta sólo opera parcialmente, en virtud de un porcentaje establecido legalmente.

3) Las Entidades Locales Canarias, por su parte, (en virtud del art. 50,c) del Estatuto de Autonomía y arts. 2,1,c; 39 y 139 de la Ley de Haciendas Locales) son, a su vez, beneficiarias del porcentaje restante (actualmente, el 58%), obteniendo, cada una de ellas, con cargo a dicho fondo, no propiamente un ingreso tributario sino un ingreso extratributario, consistente en una

²⁰ J. Martín Queralt, *La participación en ingresos estatales*, en op. col. *Tratado de Derecho Municipal*, Madrid, 1998, vol.II, págs. 2177 y ss.

²¹ El concepto de cesión parcial se concreta en que del total recaudado, sólo una parte corresponde a la Comunidad Autónoma, atribuyéndose el resto a los Cabildos y Municipios. Dicho concepto difiere, por tanto, del de cesión parcial que se contempla en el art. 10.3 LOFCA, que se proyecta, bien a los supuestos en que sólo se cede la recaudación inherente a alguno, o algunos, de los hechos imposables que integran un determinado tributo, o de parte de su recaudación, reservándose la restante el Estado. Sobre el concepto de cesión parcial en la LOFCA vid. E. Quintana Ferrer, *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas Autonómica y Estatal*, Tirant lo blanch, Valencia, 2001, pág. 157.

participación o coparticipación porcentual, conforme a lo dispuesto en el art. 2.,c) y 39.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, concretado por la Ley Territorial 9/2003.

2. Régimen especial de la cesión

Admitido el carácter estatal y cedido del IGIC, debemos plantearnos si su imbricación dentro del sistema impositivo especial conformador del REF determina que dicha cesión haya de someterse al régimen jurídico especial, tanto en el plano sustantivo como competencial.

a) Especialidad material

La existencia de un sistema impositivo especial canario, integrado en el REF, supone, como efecto directo, la concurrencia de una especialidad en la financiación autonómica frente al resto de Comunidades de régimen común.

En efecto, siendo el REF, en cuanto sistema impositivo especial, un régimen que pretende dotar a la Hacienda Canaria de una financiación adicional o complementaria a la del resto de las Comunidades Autónomas, en función de las razones socio-económicas derivadas del hecho insular (art. 138.1, in fine, de la Constitución), resulta evidente que la financiación vía REF ha de constituir un plus respecto de las vías de financiación, por tributos cedidos, previstas a nivel general por la

LOFCA para todas las Comunidades Autónomas, máxime teniendo en cuenta que en el producto recaudado por los tributos del REF deberán, igualmente, participar las Entidades Locales Canarias (art. 50,c) Estatuto de Autonomía), a lo que se añade que las figuras tributarias que integran dicho sistema especial son de aplicación exclusiva en el Archipiélago, lo que excluye su aplicación –y consecuente cesión- al resto del Estado.

Ello se traduce, sin duda, en la existencia de un régimen especial de cesión que, en el plano material, supone que los tributos estatales conformadores del sistema especial canario no se contemplen en la relación de tributos cedibles del régimen común de la LOFCA. En tal sentido, es fácil apreciar que, al tiempo de la aprobación de la LOFCA y el Estatuto de Autonomía, los impuestos estatales, entonces vigentes, que se encuadraban en el REF (Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías, Arbitrio sobre el Lujo) eran, precisamente, impuestos estatales no subsumibles en los supuestos que la propia LOFCA admitía la cesión, ya que el art. 11.2,c) y d) LOFCA sólo admitía la cesión de impuestos sobre consumos o ventas en su fase minorista (supuesto no encuadrable en los Arbitrios de la Ley 30/1972), lo cual avala la disociación entre los impuestos inherentes al REF y los impuestos sujetos al régimen de cesión ordinaria, previsto en la LOFCA, y cuya compatibilidad viene a salvar la reiterada Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA²².

²² El texto de la citada Disposición fue propuesto por el Senador Alfonso Soriano Benitez de Lugo, justificando que tal enmienda “tiene importancia por cuanto que determinados preceptos que la Ley que ahora se somete a discusión de esta Cámara entran, a nuestro entender, en contradicción con nuestro tradicional régimen de franquicias”.

Tal contraposición concurre en el IGIC que, en cuanto imposición general sobre las ventas, a excepción de su fase minorista, no resultaba encuadrable en el ámbito de los tributos cesibles previstos, con carácter general, en el art. 11 LOFCA, tanto en su redacción originaria como en la resultante de la modificación operada por la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre.

b) Título legitimador de la cesión del IGIC

Deducida, por tanto, la singularidad inherente a la cesión del IGIC y su no previsión expresa entre los tributos cedibles contemplados en la LOFCA, procede analizar cuál ha sido el título habilitante que ha facultado a una ley ordinaria, como es la Ley 20/1991, a operar tal cesión.

En relación a ello, ha de partirse, como premisa básica, que la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, si bien se contempla expresamente en el art. 157.1,a) C.E., está condicionada, en su ejercicio, a la función delimitadora que sobre las competencias financieras de las Comunidades Autónomas se establezca por la Ley Orgánica a la que se remite expresamente el art. 157.3 C.E., criterio éste reiterado por el Tribunal Constitucional, que señala que la Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una Ley Orgánica, que cumple de este modo *una función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 CE* (STC 192/2000). Consecuentemente, para que la cesión de un tributo se opere por ley ordina-

ria, es preciso que dicha cesión haya sido previamente establecida o amparada por la citada Ley Orgánica.

Pues bien, en dicho marco constitucional, ha de sostenerse que la LOFCA, esto es, la Ley Orgánica dictada al amparo del art. 157.3 C.E., no sólo se ha limitado a delimitar el régimen común (en terminología de la STC 181/1988) de las competencias financieras de las CC.AA. y, entre las mismas, el régimen común de cesión de tributos a las CC.AA., sino que, al mismo tiempo, ha venido a establecer la habilitación expresa para el establecimiento de un régimen especial de cesión inherente al REF, lo cual se plasma en su Disposición Adicional Cuarta, al señalar que *"la actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal"*, siendo, precisamente, dicha remisión la que habilita a que pueda operarse, entre otros instrumentos de financiación posibles, una cesión especial, a la Comunidad Autónoma, de tributos no contemplados en el régimen común que la propia LOFCA establece.

Admitida dicha habilitación por la LOFCA para la cesión especial de tributos al amparo del REF, debemos plantearnos si la articulación de la misma puede operarse, directamente, por una ley ordinaria, cual sería la Ley 20/1991 o si, por el contrario, es preciso, para ello, cumplir los requisitos formales de cesión previstos en la LOFCA, esto es, previsión expresa en el Estatuto de Autonomía y materialización de la cesión por ley ordinaria posterior (art. 10.2). En nuestra opinión, es esta segunda la posición co-

recta y ello por un doble fundamento: en primer lugar, porque la especialidad deducida de la D.A.4ª LOFCA se asienta en un régimen material, no formal, que exige la previsión de la cesión por Ley Orgánica (STC 181/1988) y, en segundo lugar, porque el régimen común contemplado en la propia LOFCA ha de entenderse de aplicación supletoria, en todo lo que no fuera incompatible, al régimen especial de cesión que se opere en el ámbito del REF.

De acuerdo con ello, por tanto, la cesión del IGIC operada por la Ley 20/1991 hubo de tener su amparo en el Estatuto de Autonomía de Canarias, amparo éste que se contemplaba en la Disposición Adicional 2,g) del EACan, en su redacción originaria y vigente al tiempo de la entrada en vigor de la Ley 20/1991²³, en la que se contenía una previsión abierta a cesiones futuras de tributos distintos de los previstos en el art. 11.1 LOFCA, amparándose, precisamente, en dicha cláusula la Ley 20/1991, de 7 de junio, para operar la cesión, a la Comunidad Autónoma de Canarias, del IGIC y del APIC. Posteriormente, tras la reforma del Estatuto de Autonomía por L.O. 4/1996, tal habilitación fue confirmada por una nueva redacción de la Disposición Adicional Segunda.1,d) del Estatuto de Autonomía, en la que se prevé la cesión del rendimiento de los *impuestos sobre ventas a excepción de su fase minorista*.

Con dicho amparo estatutario (según la redacción originaria del Estatuto), por tanto, la Ley 20/1991, de 7 de junio, se vino a configurar como Ley específica de cesión, a la cual corresponde determinar, conforme establece el mismo art. 10.2 LOFCA, el "*alcance y condiciones de la cesión*" -regulación ésta complementada, posteriormente, por la Disposición Adicional Segunda de la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre. De esta forma, procede observar, en la Ley 20/1991, dos cometidos bien distintos: de un lado, la Ley procede a crear y a regular los elementos esenciales del IGIC; de otro, la Ley 20/1991 acomete la determinación y concreción de la cesión²⁴, fijando los criterios de distribución del poder tributario con relación al Impuesto cedido entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias.

Recientemente, sin embargo, en virtud de la Ley 27/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la CAC, se ha procedido a modificar el contenido de la Disposición Adicional Segunda.1 del Estatuto, contemplándose la nueva relación de tributos cedidos, en la que no se integra el IGIC. Ante dicha modificación normativa, cabría cuestionar si la misma ha supuesto una pérdida sobrevenida del título habilitante para la cesión de dicho tributo a la Comunidad Autónoma,

²³ Tal Disposición hacía referencia a la cesión de los tributos "*que en el futuro acuerden las Cortes Generales*", remisión ésta que parece aceptada, en su constitucionalidad, por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 181/1988, de 13 de octubre, con ocasión del análisis del art. 44.2 y la Disposición Adicional Sexta del Estatuto de Autonomía de Cataluña (fund. jur.3º).

²⁴ Como afirma Falcon y Tella, "la cesión no se produce en los Estatutos, cuyas cláusulas abiertas, posibilidades de modificación en este punto sin que se considere modificación del Estatuto, y continuas alusiones a la ley de cesión, dejan ver claramente que los Estatutos reconocen al acto de cesión un carácter de ley ordinaria estatal" (cit. pág. 548).

extremo éste que ha de descartarse por los siguientes fundamentos:

En primer lugar, porque la nueva regulación de tributos cedidos, salvo disposición expresa en contrario, opera pro futuro, no con efectos retroactivos, dejando, por tanto, inalterada la habilitación originaria en la que se basó la Ley 20/1991 para operar la cesión de dicho tributo, la cual desplegó y agotó sus efectos habilitantes al tiempo de aprobarse la citada Ley 20/1991²⁵;

En segundo lugar, porque, por prescripción expresa de la propia Disposición Adicional Segunda,¹ (tanto en su redacción originaria como en la vigente), la cesión despliega sus efectos hasta que se opere la derogación de la Ley ordinaria que la opera, en su caso, hasta la eventual supresión del propio impuesto cedido, pero no por la modificación normativa del título estatutario habilitante y

En tercer lugar, tampoco es factible concebir que la citada Ley 27/2002 haya operado una derogación tácita, por incompatibilidad, de la cesión contenida en la Ley 20/1991, ya que, en virtud del principio de

generalidad-especialidad, el objeto de aquélla es establecer la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Canarias sujetos al régimen común de la LOFCA, sin afectar, por tanto, a la cesión de régimen especial inherente al REF, extremo que se colige de la propia Exposición de Motivos de la Ley 27/2002, en la que se admite, expresamente, la subsistencia del IGIC como tal tributo cedido, así como de la Disposición Adicional Segunda de la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre, en la que se contempla la ampliación de competencias autonómicas de contenido normativo afectantes al IGIC, coligiéndose, perfectamente, de tal regulación, la subsistencia de su cesión y su propia especialidad frente al régimen común de cesión.

c) Naturaleza y título habilitante de las competencias autonómicas sobre el IGIC.

Ha sido discutido en la doctrina²⁶ si la atribución, por el Estado a la Comunidad Autónoma, de un determinado rendimiento tributario, lleva consigo la correlativa atribución al ente receptor de competencias, al menos recaudatorias, sobre dicho tributo o si, por el contrario tal atribución competencial no es consustancial a la

²⁵ La relación entre la disposición estatutaria habilitante y la Ley 20/1991 opera en el sentido kelseniano o formal (*el orden jurídico es un sistema de normas generales e individuales enlazadas entre sí, de acuerdo con el principio de que el derecho resulta su propia creación. Cada norma de este orden es creada de acuerdo con las prescripciones de otra y, en última instancia, de acuerdo con lo que establece la fundamental que constituye la unidad del sistema* (H. Kelsen, *Teoría General del Derecho y del Estado*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995, pág. 156), en el sentido de que la norma superior se limita a atribuir una capacidad normativa a la norma inferior, pero sin predeterminar su contenido; no en sentido material (lo que acontece cuando la norma de desarrollo tiende a desarrollar o concretar el contenido de la norma habilitante), razón por la cual la derogación de la norma habilitante no implica, por sí misma, la derogación de la norma de desarrollo, supuesto que sólo acontecería en los casos de desarrollo material (L.M. Díez Picazo, *La derogación de las leyes*, Civitas, Madrid, 1990, págs. 269-273).

²⁶ Sobre el contenido de dicha doctrina y las diferentes posiciones al respecto, vid. E. Quintana Ferrer, *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas Autonómica y Estatal*, cit., pág. 158.

atribución del rendimiento, cuestión que ha sido, finalmente, resuelta por el Tribunal Constitucional, en su STC 72/2003, al señalar que, *de la atribución del rendimiento, no puede colegirse competencia implícita alguna* a favor de la Administración receptora, lo que supone que tal atribución no opera, en sí misma, como justificante de una atribución competencial, la cual dependerá, exclusivamente, de que haya sido conferida a la Comunidad Autónoma por cualquiera de los títulos de habilitación de competencias contemplados en el ordenamiento.

Las competencias autonómicas sobre los tributos cedidos, conforme señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, vienen sujetas, en cuanto afecta al ámbito financiero de las mismas, al régimen competencial especial delimitado por la LOFCA, al ser ésta, por remisión expresa del art. 157.3 CE, la norma delimitadora de tales competencias autonómicas.

Conforme a lo anterior y si acudimos al contenido de dicha LOFCA, podemos apreciar cómo la misma articula un régimen específico de las competencias autonómicas sobre los tributos cedidos, concretando aquéllas que se reserva, en todo caso, el Estado (arts. 10.1, 20.1,b) y aquéllas que pueden ser asumidas por las CC.AA. (arts.19.2), remitiéndose a una ulterior ley ordinaria estatal –la ley de cesión– la precisión y concreción de tales competencias con relación a cada tributo cedido (arts. 10.2 y 3, 19.2).

Partiendo de dicho esquema de distribución competencial general sobre los tri-

butos cedidos, si acudimos a la Ley 20/1991, observaremos que la misma no sólo atribuye a las Haciendas Canarias el importe de la recaudación líquida del impuesto (art. 64 Ley 20/1991), sino que, además, reconoce a la Comunidad Autónoma de Canarias determinadas competencias con relación al mismo, competencias que han sido, ulteriormente, ampliadas por la L.O. 7/2001 y que se concretan, sucintamente expuestas, en las siguientes:

a) competencias normativas de regulación sustantiva del impuesto: se concretan en la capacidad normativa para regular las obligaciones formales del impuesto y los tipos de gravamen, dentro de los límites fijados por el art. 27 de la Ley 20/1991;

b) competencias normativas de regulación procedimental, concretada en la competencia para la regulación reglamentaria de los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (Disposición Adicional Décima.2 Ley 20/1991);

c) competencias de gestión tributaria, comprensivas de la gestión, liquidación, recaudación e inspección (art. 62 Ley 20/1991), así como de la evacuación de consultas tributarias (D.A.10^a.3 Ley 20/1991);

d) competencias de revisión de los actos de gestión tributaria (art. 62 Ley 20/1991) y

e) competencias de intervención en los procedimientos de producción normati-

va estatal afectantes al REF, concretadas el informe previo sobre las propuestas de disposiciones reglamentarias estatales de desarrollo de los aspectos sustantivos del IGIC (D.A.10.1 Ley 20/1991); iniciativa o informe previo a la emisión, por el Ministerio de Hacienda de Ordenes Departamentales interpretativas o aclaratorias de disposiciones sustantivas estatales del IGIC (D.A.11ª)

Paralelamente a dicha concreción competencial, cabe observar que el propio Estatuto de Autonomía de Canarias atribuye a la Comunidad Autónoma competencias en materia del Régimen Económico y Fiscal, así como en materia de tributos cedidos, competencias que se concretan en tres preceptos distintos: de un lado, el art. 32.14 EA atribuye a la Comunidad el desarrollo legislativo y la ejecución con relación a las normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias; de otro lado, el art. 62.2 EA atribuye a la Comunidad, en materia de tributos cedidos y por delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los mismos, de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión; finalmente, la Disposición Adicional Tercera señala que una Ley Orgánica de las previstas en el art. 150.2 CE podrá atribuir a la Comunidad Autónoma de Canarias facultades relativas a los impuestos indirectos de específica aplicación en Canarias, derivados de su Régimen Económico y Fiscal.

Ante dicho complejo sistema de títulos de atribución competencial, hemos de plantearnos, como primera cuestión, si el REF constituye, en su especialidad, un régimen de atribución competencial, en materia de tributos cedidos, específico y paralelo al previsto, en el art. 157.3 de la Constitución, cuestión ésta que ha de resolverse en sentido negativo, ya que la remisión contenida en el citado precepto constitucional es de aplicación general a las Comunidades Autónomas, sin distinción. Como ha venido señalando, reiteradamente, el Tribunal Constitucional, *la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde al Estado, mediante Ley Orgánica*, en el marco de lo dispuesto en los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE.

Lo que ocurre, sin embargo, es que es la propia LOFCA, dictada al amparo de la citada remisión constitucional, la que, al delimitar las competencias financieras autonómicas, viene a admitir, en su Disposición Adicional 4ª, la propia especialidad de la Comunidad Autónoma de Canarias, derivada de su régimen fiscal especial, renunciando, sin embargo, a su regulación específica por la propia LOFCA y remitiendo a una norma ulterior su regulación, remisión ésta que vendrá integrada por el propio Estatuto de Autonomía de Canarias, dada la reserva estatutaria sobre la atribución competencial autonómica contenida en el art. 147,d) C.E. La D.A.4ª LOFCA no es, por tanto, una norma atributiva directa de competencias en materia del REF –tal como reconoce el Tribunal Constitucional, sino que constituye el título habilitante, amparado en el art. 157.3 CE, para que,

por una norma distinta y específica, pueda regularse un régimen competencial específico de la Comunidad Autónoma en materia del REF. Cuestión distinta será, no obstante, cuál sea el ámbito específico de dicha atribución competencial estatutaria inherente al REF, sobre lo cual profundizaremos posteriormente.

Y tal especialidad no empece, tampoco, a que el régimen común de la LOFCA sea también aplicable a la Comunidad Autónoma e, incluso, a los tributos estatales cedidos sujetos al REF, ya que, de un lado, la Comunidad Autónoma también es receptora de tributos cedidos de régimen común, que se someten estrictamente al régimen general de la LOFCA –y a los que hace referencia, en nuestra opinión, el art. 62.2 EACan- y, de otro lado, aún con relación a los tributos cedidos sujetos al REF, el régimen general de la LOFCA seguirá teniendo una aplicación supletoria, en defecto de disposición específica.

En consecuencia y recapitulando lo expuesto, ha de sostenerse que las competencias financieras de la Comunidad Autónoma de Canarias, sobre los tributos estatales cedidos inherentes al REF, están sujetas a la delimitación de la Ley Orgánica prevista en el art. 157.3 C.E., delimitación ésta que se ha operado, en primer término, por la LOFCA, la cual, sin embargo, se ha limitado a reconocer la especialidad canaria en la materia, con la consiguiente exclusión de la aplicación directa del régimen común de tributos cedidos contemplado en la misma, remitiendo su regulación a una norma ulterior, norma ésta que, en materia competencial, será la

contenida en el Estatuto de Autonomía de Canarias y sin perjuicio de la aplicación supletoria de la propia LOFCA en aquellos aspectos competenciales no regulados por dicho Estatuto.

De acuerdo con ello, las competencias autonómicas que la Ley 20/1991, en cuanto ley de cesión, concreta y específica con relación al IGIC cedido, han de venir amparadas, bien en el Estatuto de Autonomía, de existir previsión expresa al respecto, bien en el régimen general de la LOFCA, de aplicación supletoria, bien en cualquier otra disposición del Bloque de Constitucionalidad, apta para la delimitación y atribución competencial, cuestión ésta de especial trascendencia en un doble plano: en primer lugar, porque en función a la norma que ampare la competencia autonómica, ésta vendrá sujeta a un régimen jurídico distinto y, en segundo lugar, porque de no existir amparo en ninguna disposición del Bloque de Constitucionalidad, el reconocimiento competencial operado habrá de entenderse huérfano de respaldo por el mismo y, por ende, inconstitucional.

Partiendo de las consideraciones expuestas, procede analizar cada una de las competencias “reconocidas” a la Comunidad Autónoma con relación al IGIC, ya por la Ley 20/1991, ya por la legislación posterior, a fin de determinar el título competencial habilitante de las mismas:

1) Competencias normativas de regulación sustantiva del impuesto

Tales competencias se concretan en la capacidad normativa de la Comunidad

Autónoma para regular las obligaciones formales del Impuesto y los tipos de gravamen, dentro de los límites fijados por el art. 27 de la Ley 20/1991, y se hallan amparadas en la Disposición Adicional 2ª L.O. 7/2001, de 27 de diciembre, a cuyo tenor en el *Impuesto General Indirecto Canario, la Comunidad Autónoma de Canarias tendrá capacidad normativa para regular: a) las obligaciones formales del Impuesto; b) los tipos de gravamen dentro de los límites fijados por el artículo 27 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias*²⁷.

El título de atribución competencial no ofrece aquí la menor duda, al operar-

se mediante una Ley Orgánica dictada al amparo del art. 157.3 C.E. y que, por tanto, cubre plenamente dicha atribución competencial, atribución que, igualmente podría ampararse en el art. 150.2 C.E.²⁸ o, incluso, salvando el rango formalmente orgánico de la norma atributiva, al amparo del art. 150.1 C.E..

2) Competencias normativas de desarrollo reglamentario de la Ley 20/1991 en los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IGIC

Conforme señala la Disposición Adicional Décima, en su apartado Dos, de la

²⁷ El antecedente normativo de dicha competencia, en un ámbito mucho más restrictivo para la Comunidad Autónoma, lo encontramos en la Disposición Adicional Octava de la Ley 20/1991, en su redacción operada por Ley 16/1994, de 7 de junio, a cuyo tenor “*Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar los tipos de gravamen del Impuesto General Indirecto regulados en el apartado anterior dentro de los límites previstos en el artículo 27º de esta Ley...Tales modificaciones se efectuarán, en su caso, a iniciativa de la Comunidad Autónoma de Canarias, que deberá oír previamente a los Cabildos Insulares*”).

²⁸ Cabría, en este punto, considerar si tal atribución normativa operada por la L.O. 7/2001 a favor de la Comunidad Autónoma tendría su amparo en la Disposición Adicional Tercera del Estatuto de Autonomía, que señala que una Ley Orgánica de las previstas en el art. 150.2 de la Constitución podrá atribuir a la Comunidad Autónoma de Canarias facultades relativas a impuestos indirectos de específica aplicación en Canarias, derivados de su régimen económico-fiscal. Cuestión que ha de resolverse en sentido negativo, ya que, como apuntamos en otro lugar (M. Orozco Muñoz, *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., págs. 374-376), la viabilidad de una ampliación extraestatutaria de competencias no puede derivar de su previsión formal en el Estatuto, sino de la propia existencia de tales mecanismos en la Constitución o en la LOFCA, y, de otro lado, la eventual ampliación estatutaria no está sujeta a los límites objetivos ni a las vías especificadas en el Estatuto, sino que, únicamente, estará limitada a las propias limitaciones constitucionales y dependiente, en todo caso, de una voluntad estatal unilateral. En consecuencia, dicho precepto ha de reputarse de ineficaz, al constituir una simple expectativa (STC 227/1988) o, en palabras de Montilla Martos, *una declaración de intenciones reiterativa de prescripciones constitucionales que no vinculan al legislador estatal, sin vigencia jurídica, por lo que no influyen en decisiones posteriores ni limitan, en fin, la actuación unilateral del legislador orgánico, competente para decidir la materialización de la atribución competencial, su alcance y el momento en que ésta se va a producir* (J.A. Montilla Martos, “Leyes Orgánicas de Transferencia en el proceso de homogeneización competencial”, en *RAP*, nº 140, pág. 293).

La justificación de dicho precepto estatutario ha de encontrarse en el procedimiento de reforma estatutaria plasmado en la L.O. 4/1996, toda vez que, inicialmente, se prevenía, en el Proyecto, que los actuales tributos estatales integrados en el REF –entre ellos el IGIC– pasaran a configurarse como tributos propios de la Comunidad Autónoma, previsión ésta cuya supresión en la tramitación parlamentaria quiso “compensarse” a través del mantenimiento de la estatalidad de tales tributos, si bien con una ampliación paralela de las competencias normativas autonómicas sobre los mismos, ampliación que se quiso “asegurar” a través de la mentada Disposición Adicional Tercera introducida en el Estatuto reformado, si bien con dudosa eficacia jurídica, abstracción hecha de su papel político.

Ley 20/1991, *La Comunidad Autónoma de Canarias de conformidad con lo previsto en el artículo 32 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Canarias, regulará reglamentariamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario..., así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos*".

A la vista del precepto transcrito y poniéndolo en conexión con el apartado Uno de la misma Disposición Adicional, resulta evidente que, en el ámbito del IGIC, se produce lo que podríamos denominar "desdoblamiento competencial del desarrollo reglamentario del Impuesto", toda vez que tal desarrollo se viene a atribuir de forma diferenciada al Estado y a la Comunidad Autónoma, respectivamente, en virtud de la naturaleza tributario-sustantiva o tributario-procedimental de la materia que ha de ser objeto de regulación o desarrollo reglamentario²⁹.

El amparo de dicha atribución o reconocimiento competencial, se encuentra, como explícitamente se reconoce en el propio precepto, en el art. 32 del Estatuto de Autonomía (apartado 3, en su redacción originaria y apartado 14 según la redacción operada por L.O. 4/1996), al señalar que en *el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca, corresponde a la Comunidad Autónoma el desarrollo legislativo y la ejecución en las siguientes materias: normas de los procedimientos administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal canario*³⁰.

Entrando en el análisis del precepto estatutario canario, procede determinar cuál es el ámbito material de su aplicación, respecto de lo cual cabe hacer las siguientes consideraciones:

1) La existencia de una especialidad procedimental de contenido fiscal y econó-

²⁹ Señala, al efecto, al Consejo de Estado, en su Dictamen de 3 de diciembre de 1992 (Comisión Permanente) que "la Ley 20/1991 establece, en relación con los tributos aplicables en Canarias, una competencia reglamentaria compartida entre el Gobierno del Estado y el Gobierno de la Comunidad Autónoma, precisando sus respectivos ámbitos".

³⁰ Tal competencia normativa y de gestión procedimental reconocida *ratione materiae*, a la Comunidad Autónoma, con relación al REF, se viene a reproducir en otros Estatutos de Autonomía, con relación a las normas procedimentales que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo de las respectivas Comunidades Autónomas (art. 10.6, E.A. País Vasco; art. 9.3 E.A. Cataluña; art. 27.5 E.A. Galicia; art. 13.4 E.A. Andalucía; art. 31.3 E.A. Valencia; art. 49.1,c) LORAF Navarra; art. 11.2 Baleares).

Sin embargo, sólo respecto del País Vasco y Navarra se viene a reconocer, por el respectivo Estatuto y Ley de Amejoramiento, una especialidad procedimental en materia fiscal, lo cual es consecuencia de la aplicación a dichas Comunidades del régimen especial que en la materia les reconoce la Constitución y la LOFCA. .

Dicho reconocimiento respecto del País Vasco y Navarra, puesto en conexión con la competencia estatutaria de la Comunidad Autónoma de Canarias respecto del procedimiento fiscal derivado del REF, viene a suponer la existencia de una equiparación -no identificación- a nivel de asunción competencial, entre las tres Comunidades Autónomas y Forales, siendo la razón determinante de ello la configuración de los respectivos regímenes fiscales especiales territoriales que en ellas existe como instituciones esencialmente autonómicas sometidas a un nivel competencial-tributario especial que excede del sistema común previsto en la LOFCA, y que la misma excepciona de su aplicación general en sus Disposiciones Adicionales 1ª, 2ª y 4ª.

mico-administrativo derivada del REF, tal como señala el precepto transcrito, ha de proyectarse necesariamente respecto de los tributos que conforman la financiación especial de las Haciendas Canarias inherente al REF, no de sus principios materiales contemplados en el art. 46.1 del Estatuto, en cuanto que el principio de franquicia o de libertad comercial no pueden concebirse como fuente de una especialidad procedimental, como no sea la propia supresión de toda traba burocrática y abolición de todo procedimiento.

Por tanto, admitir, como se hace en el Estatuto, una especialidad procedimental derivada del REF implica entroncar dicha especialidad con la gestión administrativa tributaria del REF, en su vertiente de sistema de financiación especial, y, dentro del mismo, de los tributos que conforman el sistema impositivo del REF, fuente de ingresos tributarios directos para alguna de las Haciendas Canarias (no respecto a los tributos que conforman fuente de financiación extratributaria, vía participación, según veremos), lo cual significa reconocer a la Comunidad Autónoma la competencia para regular los procedimientos tributarios de gestión de los impuestos integrados en dicho sistema especial.

2) Los tributos integrados en el sistema impositivo indirecto especial canario pueden ser tanto de origen estatal como autonómico, tal como se expuso anteriormente, razón por la cual dicha competencia normativa reconocida estatutariamente y sin diferenciación respecto del origen del tributo, se proyectará tanto sobre uno y otro tipo de tributos. La asunción compe-

tencial autonómica no deriva, por tanto, del origen del tributo, sino de su incidencia e integración del mismo, *ratione materiae*, en el REF.

Con ello, se viene a distinguir, claramente, los tributos estatales integrados en el REF de los tributos cedidos sujetos al régimen común de la LOFCA, toda vez que, respecto de aquéllos, el Estado, salvo la legislación básica procedimental, carecerá de competencias normativas para regular los procedimientos de gestión tributaria de dichos tributos, al venir dicha competencia conferida estatutariamente a la Comunidad Autónoma de Canarias; mientras que respecto de los tributos cedidos, sujetos al régimen general de la LOFCA, la competencia normativa estatal, en el plano procedimental, es plena.

3) En tercer lugar, el ámbito competencial en la materia se proyecta tanto al procedimiento fiscal como al económico-administrativo, expresiones ambas que hacen referencia, respectivamente, al procedimiento de gestión, liquidación, recaudación e inspección de dichos tributos, de un lado, y de tramitación y resolución de los procedimientos de revisión, incluidas las reclamaciones económico-administrativas, que se deduzcan en relación a los actos administrativos dictados en dichos procedimientos.

4) Por último, siendo la competencia reconocida de desarrollo de la legislación básica, cabe sostener que dicha legislación vendrá integrada por la legislación estatal general sobre procedimiento administrativo común, al amparo del art. 149.1.18 de la Constitución, tal como ha venido reco-

nociendo reiteradamente el Tribunal Constitucional.

Frente al criterio que acaba de exponerse, el Tribunal Constitucional, en sus SSTC 72/2003 y 16/2003, con ocasión del enjuiciamiento de la reivindicación competencial autonómica para la regulación normativa-procedimental del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ha venido a rechazar la existencia de una atribución competencial incondicionada, en dicho precepto estatutario, para la regulación y gestión de los tributos estatales integrante del REF.

El Tribunal Constitucional analiza, sistemáticamente, los dos posibles títulos que pudiera esgrimir la Comunidad Autónoma para asumir dicha competencia de regulación procedimental:

- En primer lugar y al amparo del art. 149.1.18 CE y de la doctrina constitucional contenida en las SSTC 227/1988, 17/1990 y 98/2001, existe un título competencial implícito en la Constitución, que se concreta en que quien ostente la competencia (estatal o autonómica) para la regulación sustantiva de una determinada materia ostenta, igualmente, una competencia conexa para la regulación de los procedimientos administrativos especiales inherentes a dicha materia, salvando siempre la competencia estatal sobre el procedimiento administrativo común. Aplicando este primer título competencial posible y en forma de premisa mayor del silogismo, el Tribunal Constitucional viene a señalar que, como la Comunidad Autónoma carece de competencia sustantiva para la regula-

ción del tributo cuestionado –por ser un tributo estatal, regulado por ley estatal (premisa menor), la Comunidad Autónoma no podrá reivindicar, al amparo de dicho título competencial, facultad alguna para la regulación del procedimiento administrativo-tributario de dicho tributo.

- Descartado este primer título competencial, el Tribunal Constitucional acude al análisis del segundo título invocado, esto es, el previsto en el art. 32.14 CE, señalando, al efecto, que su aplicación, de acuerdo con su literalidad, sólo es viable cuando se trata de procedimientos derivados de las especialidades del régimen económico y fiscal, lo cual, entiende el Tribunal Constitucional, sólo operará cuando concurren determinadas peculiaridades que, puestas en conexión directa con dicho régimen, requieran necesariamente una normación de desarrollo específica, concluyendo, al efecto, que las especialidades para Canarias que se derivan de la Ley 38/1992 (elemento diferencial del tipo de gravamen y atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma) no reclaman, para la efectividad del impuesto enjuiciado, singularidad procedimental alguna.

El contenido de las merítadas sentencias –de aplicación exclusiva a la regulación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, contenida en la redacción originaria de la Ley 38/1992– con relación al ámbito competencial contenido en el art. 32.14 EA, no permite, sin embargo, su extrapolación al IGIC, dado que uno y otro tributo operan como fuentes de financiación de distinta naturaleza con relación a la Hacienda Canaria, ope-

rando el primero como recurso meramente participativo, mientras que el segundo opera como tributo cedido.

En efecto, admitido que una de las características esenciales del REF viene constituida por una financiación especial de las Haciendas Canarias, ello no implica que toda fuente financiera, cuando sea de origen estatal, destinada a dicha financiación especial, inherente al REF, deba operarse a través de la cesión de tributos, ya que procede distinguir, a nuestros efectos, dos fuentes de financiación de origen estatal de naturaleza distinta: a) la participación de las Haciendas Canarias en los rendimientos de tributos estatales recaudados por el propio Estado, participación que se traducirá en un derecho extratributario a obtener un porcentaje de dicha recaudación obtenida por el Estado; y b) la percepción, como ingreso tributario, de tributos estatales cuya gestión y recaudación se confiere a la Comunidad Autónoma.

En el caso de la participación en el producto de tributos estatales, resulta evidente que no puede invocarse especialidad alguna, inherente al REF, justificativa de una competencia normativa procedimental y de gestión a favor de la Comunidad Autónoma, al tratarse de figuras cuya gestión y normación procedimental corresponden al Estado, limitándose la Comunidad Autónoma a ostentar un derecho a participar sobre las sumas recaudadas por el propio Estado. Éste es, sin duda, el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, respecto del cual, en la redacción originaria de la Ley 38/1992 (objeto de enjuiciamiento por el Tribunal

Constitucional), la Comunidad Autónoma únicamente ostentaba un derecho a participar en el producto de su recaudación, sin intervenir en ésta, extremo, por otro lado, que puede reputarse hasta razonable, al tratarse de un tributo de aplicación nacional y sujeto a la competencia de gestión estatal.

Por el contrario, cuando la financiación especial inherente al REF se instrumentaliza, por el Estado, a través de un sistema impositivo especial canario, concretado en uno o más tributos de ámbito exclusivamente canario, cuyo rendimiento, como ingreso tributario, se atribuye, a título de cesión especial, inherente al REF, a la Comunidad Autónoma de Canarias y cuya gestión, igualmente, se asigna a las instituciones autonómicas, resulta evidente que tales elementos conllevan una especialidad trascendente al ámbito procedimental, justificativa de la atribución de la formación procedimental de tales figuras a la Comunidad Autónoma, al amparo del art. 32.14 EA, siendo éste el caso del IGIC.

Este segundo grupo se diferencia, claramente, de los tributos estatales de ámbito nacional, cuya cesión se opera, en régimen común, a favor de todas las Comunidades Autónomas, incluida la canaria. En estos supuestos, obviamente, no nos encontramos ante tributos inherentes al REF, ya que no operan como fuente de financiación especial y complementaria de las Haciendas Canarias, sino como fuente de financiación de régimen común a todas las CC.AA., supuesto éste en el que tampoco operará el art. 32.14 EA, ya que no

existe peculiaridad alguna inherente al REF, sometiéndose al régimen competencial común previsto en la LOFCA respecto de los tributos cedidos, al que hace referencia, igualmente, el art. 62.2 EA.

De acuerdo con ello, cabe colegir, a la vista de la doctrina contenida en las citadas sentencias, un triple régimen competencial (en cuanto a la formación procedimental) de los tributos estatales, cuyo rendimiento se atribuye a la Comunidad Autónoma de Canarias:

a) Tributos estatales respecto de los cuales se atribuye a la Comunidad Autónoma, junto a otras Haciendas canarias, un derecho de participación en su rendimiento, dando lugar a ingresos participativos, no tributarios. Con relación a tales tributos, entre los que se encontraría el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en la redacción originaria de la Ley 38/1992, no existiría singularidad justificativa de la atribución competencial estatutaria contenida en el art. 32.14 CE;

b) Tributos estatales, de aplicación o ámbito nacional, cedidos a la Comunidad Autónoma, al igual que al resto de Comunidades Autónomas, esto es, sujetos al régimen común de cesión previsto en la LOFCA. Respecto de dichos tributos, que son, en la actualidad, los previstos en el art. 11.1 LOFCA y en el art. 1.1 de la Ley 27/2002, de 1 de julio, de cesión de tributos del Estado a la C.A. de Canarias, su régimen competencial será el establecido, con carácter general, por la propia LOFCA y el art. 62.2 EACan, sin que resulte, por

tanto, de aplicación el art. 32.14 EACan, al no existir peculiaridad procedimental, ni tan siquiera sustantiva, inherente al REF y

c) finalmente, tributos estatales, de aplicación exclusiva al archipiélago canario y destinados a la financiación exclusiva de las Haciendas Canarias, que se conforman como fuentes de ingresos tributarios de la Comunidad Autónoma, al asignarse a ésta la competencia para su gestión y recaudación. Este último bloque, en el que se encuentra el propio IGIC, vendría a constituir el ámbito objetivo de aplicación del citado art. 32.14 CE, y cuyos antecedentes estarían integrados por los Arbitrios de la Ley 30/1972, esto es, por lo que podríamos denominar el "núcleo duro" del sistema impositivo especial canario conformador del REF, integrado por aquellos tributos estatales de aplicación exclusiva al archipiélago canario, cuya recaudación se asume por las instituciones canarias y cuyo rendimiento se destina exclusivamente a la financiación de sus Haciendas, núcleo éste reconocido por el Tribunal Constitucional como uno de los elementos fundamentales del REF, incluidos en su garantía institucional, al considerar, como tal, *la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos*.

Aún dentro de este último grupo de tributos estatales de aplicación exclusiva en Canarias y destinados a la financiación exclusiva de las Haciendas Canarias, inherente al REF, cabe sostener que la competencia de normación procedimental prevista en el art. 32.14 EACan sólo sería aplicable cuando la Comunidad Autónoma

ostente la competencia de gestión del tributo, ya que carecería de fundamento que se residencie en instancias autonómicas la regulación de un procedimiento de gestión, cuya ejecución corresponda a instancias centrales o estatales, lo que nos lleva a plantearnos si la atribución de dicha gestión a la Comunidad Autónoma, presupuesto de la competencia de normación procedimental, es potestativa para el Estado o si, por el contrario, es inherente, por mandato del propio art. 32.14 EACan (que contempla igualmente las competencias ejecutivas en materia de gestión), a todo tributo estatal en que concurren los requisitos expuestos (ámbito territorial exclusivo canario y financiación exclusiva de las Haciendas Canarias inherente al REF), extremo que analizaremos seguidamente.

3) Competencias de gestión

La competencia de gestión tributaria del IGIC abarca, entendiendo la gestión en sentido amplio -art. 90 de la Ley General Tributaria- las potestades o facultades de liquidación, recaudación e inspec-

ción del Impuesto, funciones, todas ellas, que el art. 62, párrafo primero, de la Ley 20/1991, reconoce a la Comunidad Autónoma de Canarias, al señalar que *“La gestión, liquidación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario...corresponderán a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Canarias”*.

Entre las funciones inherentes a la gestión tributaria del IGIC, cabría incluir, igualmente, la de resolución de consultas tributarias, previstas en el art. 107 de la vigente Ley General Tributaria, reconociéndose tal competencia en la Disposición Adicional Décima Tres de la Ley 20/1991, al indicar *“Se atribuye³¹ a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Canarias la competencia para contestar las consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario...formuladas al amparo del artículo 107 de la Ley General Tributaria, si bien en aquéllas cuya contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos, así como, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible, será necesario*

³¹ El entroncamiento de la función de resolución de consultas tributarias dentro de la función de gestión tributaria, tal como aparece regulado en el art. 107 de la Ley General Tributaria, así como en el art. 15 de la Ley 14/1996, permite sostener que tal facultad es propia de la Comunidad Autónoma, en virtud de la competencia asumida por ésta en materia de gestión tributaria afectante al REF, con lo cual, el término “se atribuye”, plasmado en la D.A.10ª.3 de la Ley 20/1991, sería impropio.

Otra interpretación, sin embargo, podría partir de la base de que la resolución de consultas no constituye, estrictamente, gestión tributaria, sino una facultad ajena y autónoma a la misma, en cuyo supuesto sería cuestionable su asunción estatutaria por la Comunidad Autónoma, supuesto en el cual cabría sostener que la Ley 20/1991 operaría en este extremo una auténtica delegación intersubjetiva de facultades, amparada en el art. 156.2 de la Constitución, art. 10.2 LOFCA y art. 61.2 del Estatuto de Autonomía, que habilitan la delegación intersubjetiva de funciones tributarias ejecutivas mediante la Ley ordinaria de cesión. En tal sentido, y como afirma Falcon y Tella, “Existen, pues, en la Constitución, dos técnicas de delegación de competencias ejecutivas perfectamente separables: las transferencias del artículo 150.2, que también pueden operar, obviamente en materia financiera, y las fórmulas de delegación o colaboración del art. 156.2, ceñidas a los tributos estatales, cedidos o no, pero mucho más flexibles” cit. pág. 549).

informe previo del Ministerio de Economía y Hacienda".

El ejercicio de tales competencias de gestión está, en todo caso, regido por el principio de colaboración, previsto en los arts. 156 y 157.3 de la Constitución, art. 19.2 de la LOFCA y 61.2 del Estatuto de Autonomía de Canarias, y que tiene su plasmación expresa en la Ley 20/1991, en su Disposición Adicional Séptima, al señalar que *"la Administración Tributaria del Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias podrán convenir el régimen de colaboración que proceda en orden a la exacción de los impuestos indirectos contemplados en la presente Ley"*.

Respecto al título habilitante de dicha gestión autonómica, reconocida en la Ley 20/1991, cabría barajar dos posibles interpretaciones. Conforme a la primera, que es por la que nos decantamos, dicho título estaría contenido en el ya mencionado art. 32.14 EACan, que atribuye a la Comunidad Autónoma no sólo la potestad normativa procedimental sino, igualmente, la ejecutiva, sobre los tributos integrantes del REF, tratándose, por tanto, de una competencia autonómica propia, no delegada.

Conforme a una segunda interpretación³², que rechaza la existencia de un régimen especial de cesión de tributos estatales inherente al REF, toda cesión de

tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias, incluida la del IGIC, debe ajustarse al régimen general previsto en la LOFCA, sin que sea factible admitir que la inherencia al REF implique, per se, un régimen competencial especial autonómico, a menos que éste se opere por una Ley Orgánica específica. De acuerdo con este segundo criterio, las competencias de gestión del IGIC, reconocidas a favor de la Comunidad Autónoma de Canarias, habrían de entenderse o bien carentes de sustento constitucional, o bien subsumirse como competencias delegadas, ex art. 19.2 LOFCA, partiendo de la aplicación supletoria de la misma.

El Tribunal Constitucional, en sus STC16/2003 y 72/2003, con ocasión del enjuiciamiento de la reivindicación competencial formulada por la Comunidad Autónoma de Canarias con relación a la gestión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, si bien rechaza tal reivindicación competencial, formulada al amparo del art. 32.14 EACan, al señalar que *de dicho artículo no puede colegirse, sin más, la atribución a la Comunidad Autónoma canaria de la competencia de gestión en el ámbito del impuesto especial impugnado*, no motiva explícitamente la inoperatividad de dicho precepto estatuario para amparar la competencia reclamada, limitándose, exclusivamente, a enjuiciar su proyección sobre la formación de los procedimientos de gestión, en los términos an-

³² J.J. Ferreiro Lapatza, *Dictámenes sobre el Régimen Económico-Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., págs. 107-108; G. Nuñez Pérez, "Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política", en *Impuestos*, n° 4 (1995), pág. 19; L. Sánchez Serrano, "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", en *Noticias CEE*, n° 94, pág. 89

tes expuestos, pero no sobre la competencia de gestión propiamente dicha.

Sin embargo, con relación a dicha competencia estatutaria de gestión, entendemos plenamente aplicable lo ya expuesto con relación a la extensión de la doctrina constitucional sobre competencia de normación procedimental, esto es, entendemos que dicha doctrina constitucional es sólo aplicable a los tributos de ámbito nacional sujetos al régimen común de cesión o que son objeto, exclusivamente, de un reconocimiento de participación de las Haciendas Canarias en sus rendimientos, pero no a aquellos tributos que conforman el "núcleo duro" del sistema impositivo especial canario conformador del REF, esto es, los que, como es el caso del IGIC, tienen un ámbito territorial exclusivo canario y destinados a la financiación exclusiva de las Haciendas Canarias, respecto de los cuales, por su especialidad e inherencia al REF, han de entenderse acogidos al régimen competencial previsto en el art. 32.14 EACan.

Cabría objetar a la consideración precedente que tal atribución estatutaria de la competencia de gestión autonómica sobre los tributos estatales cedidos, sujetos al REF, vulnera la potestad tributaria exclusiva –destacada por la STC 16/2003– conferida al Estado por el art. 133.1, 149.14 y 157.3 CE, de decidir unilateralmente el régimen aplicable a sus propios tributos. Sin embargo, esta objeción es salvable en doble plano:

De un lado, el propio Tribunal Constitucional, tras señalar el ámbito reseñado

de la competencia estatal, admite que la Comunidad Autónoma de Canarias tenga atribuidas competencias específicas sobre tales tributos estatales, ya en virtud de delegación, de cesión o de atribución estatutaria.

De otro lado, la atribución competencial estatutaria de la gestión no opera de forma absoluta ni automática, sino subordinada a una previa decisión, libre y discrecional, del Estado, en ejercicio de su poder tributario exclusivo. Esto es, el Estado, al crear un tributo con destino a la financiación de las Haciendas Canarias inherente al REF (y, por tanto, ajeno al régimen común de cesión de tributos al conjunto de las CC.AA.) podrá optar por: a) la cesión exclusiva del rendimiento a las Haciendas Canarias, reservándose las competencias de gestión, en cuyo caso las Haciendas Canarias obtendrán su financiación vía participación, no como ingreso tributario cedido, al ostentar las competencias de recaudación; b) la cesión del rendimiento, renunciando a su gestión. Sólo en este segundo supuesto, esto es, una vez que el Estado renuncia a asumir directamente la gestión, ha de entenderse conferida a la Comunidad Autónoma dicha competencia y ello no como competencia delegada –inherente al régimen común de cesión, previsto en el art. 19.2 LOFCA y 62.2 EACan– sino como competencia propia, atribuida estatutariamente, ex art. 32.14 EACan.

En conclusión, ha de sostenerse, a la luz de la doctrina constitucional expuesta, que el Estado, a la hora de materializar, a través de figuras tributarias estatales, el principio de financiación especial de las

Haciendas Canarias inherente al REF puede articularlas a través de dos vías:

- la figura del recurso o ingreso participativo, reconociendo a las Haciendas Canarias un derecho especial o exclusivo (no común al resto de las CC.AA.) a participar en los ingresos procedentes de determinados tributos, con independencia de que éstos fueran del ámbito territorial nacional (v.gr. Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, en la redacción originaria de la Ley 38/1992) o regional canario (v.gr. Exacción reguladora de precios sobre las gasolineras de automoción, creada por R.D.Ley 2/1980, de 11 de enero). En estos casos, el Estado se reserva las potestades de gestión, al amparo del art. 133.1, 149.14 CE, no siendo operativa la competencia estatutaria prevista en el art. 32.14 EACan y
- la figura del recurso tributario cedido a la Hacienda Canaria, a la que se reconoce la competencia de gestión y recaudación. Si dicha cesión se opera de forma general a favor del conjunto de CC.AA., lo que acontecerá con tributos de ámbito nacional, no estaremos ante un tributo inherente al REF, al no suponer una financiación especial, y, por tanto, se aplicará el régimen competencial común previsto en la LOFCA y en el art. 62.2 EACan (v.gr. tributos previstos en el art. 11.1 LOFCA). Si dicha cesión se opera exclusivamente a favor de la Comunidad Autónoma

de Canarias, lo que acontecerá preferentemente con tributos de ámbito regional canario, operará, en su plenitud, el art. 32.14 EACan, supuesto éste que acontece con el IGIC.

4) Competencias de revisión

La plasmación de tal competencia en la Ley 20/1991, en cuanto al IGIC se refiere, se contempla en el art. 62, párrafo primero, al señalar que *"la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario, así como la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, corresponderán a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Canarias"*.

El ejercicio de dicha competencia viene conferido, por el art. 24 de la Ley Territorial 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias al Consejero de Economía y Hacienda, la Junta Superior de Hacienda y las Juntas Territoriales de Hacienda, si bien, transitoriamente, hasta tanto no se constituyan las referidas Juntas, el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas viene residenciado exclusivamente en el Consejero de Economía y Hacienda, tal como establece la Disposición Transitoria 13ª.1 de la Ley Territorial 7/1984 -según redacción operada por la Ley Territorial 8/1992, de 4 de diciembre, y a cuyo tenor *"hasta tanto se constituyan las Juntas a que se refieren los apartados b) y c) del art. 24 de esta Ley, corresponderá al Consejero de Economía y Hacienda el conocimiento de las reclamaciones que se susciten en el ámbito de los tributos*

*propios de la Comunidad Autónoma y de los tributos creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio*³³.

De conformidad con lo anterior, la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias tiene conferida la competencia para la revisión de sus propios actos, dictados en la gestión de los impuestos inherentes al REF –gestión que, recordemos, le viene atribuida estatutariamente. Esta competencia abarca los distintos supuestos de revisión de actos en vía administrativa, previstos en el Capítulo VIII del Título III de la Ley General Tributaria, que constituye, en este extremo, legislación básica en la materia, englo-

bándose, así, tanto la revisión de oficio, como la resolución del recurso potestativo de reposición previo a la vía económico-administrativa, así como el conocimiento y la resolución de las resoluciones económico-administrativas.

Dentro de dicho ámbito, tiene especial relevancia la competencia para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas, toda vez que tal atribución expresa por el Estatuto viene a implicar que nos encontramos ante el único supuesto legalmente admisible en nuestro ordenamiento, en que los actos de gestión de un eventual impuesto estatal cedido, inherente al REF, se someten a la

³³ Contra las Resoluciones que se adopten por el Consejero de Economía y Hacienda en procedimientos económico-administrativos cabrá interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias. La atribución de tal competencia objetiva al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, al amparo de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, presenta la siguiente fundamentación:

a) Si la Resolución del Consejero confirma un acto tributario de un órgano central de la Administración Autónoma o revoca un previo acto tributario, cualquiera que fuere el ámbito territorial del órgano que hubiera dictado este último, la competencia corresponde al Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en virtud de lo dispuesto en el art. 10.1,a) LJ, puesto en relación con el art. 8.2, sensu contrario, de la misma LJ.

b) Si la Resolución del Consejero confirma, en vía de reclamación económico-administrativa, un acto dictado por órgano periférico de la Administración Autónoma, ha de considerarse competente, igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma, por aplicación del art. 10.1,a) LJ, al tratarse de un acto de la Administración Autónoma, cuyo conocimiento no está atribuido expresamente a los Juzgados de lo Contencioso, así como por aplicación analógica del art. 10.1,d) LJ, por equiparación de los Tribunales Económico-Administrativos a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 32.14 del Estatuto de Autonomía de Canarias, art. 20.1,a) LOFCA, y arts. 24 a 27 de la Ley Territorial 7/1984, de la Hacienda Pública de Canarias. A tal efecto, ha de descartarse la aplicación del art. 8.3, párrafo primero, LJ que, atribuye a los Juzgados de lo Contencioso el conocimiento de los recursos contra actos de órganos superiores que confirmen íntegramente, en vía de recurso, los dictados por órganos periféricos, toda vez que el Consejero de Economía y Hacienda no interviene en el procedimiento económico-administrativo como órgano ad quem superior jerárquico del órgano que dictó el acto recurrido, sino como órgano económico-administrativo, en tanto se constituyan las Juntas de Hacienda (D.T.13ª Ley Territorial 7/1984), de lo cual derivan dos consecuencias: que la decisión del Consejero no es resolutoria de un recurso ordinario, sino de una reclamación económico-administrativa, dotada de la naturaleza de recurso especial, por razón de la materia, del procedimiento y del órgano que ha de resolver; y que el Consejero de Economía y Hacienda no actúa en la vía económico-administrativa como superior del órgano periférico, sino en su condición de órgano económico-administrativo, caracterizándose dichos órganos por constituir lo que se denomina la Administración Jurisdiccional, separada de la Administración activa (art. 90 Ley General Tributaria) y desvinculada jerárquicamente de la misma. En cualquier caso, ante un supuesto conflicto entre la norma general del art. 8.3 LJ y la norma especial del art. 10.1,d) LJ, ha de prevalecer ésta al establecer un régimen competencial especial por razón de la materia, a tenor de lo dispuesto en el art. 13,c) LJ.

competencia autonómica para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los mismos, en contradicción evidente con el art. 20.1,b) LOFCA, que atribuye a los órganos económico-administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones de tal carácter cuando se trate de tributos estatales cedidos, excluyendo, incluso la delegación de tales competencias, que queda sólo reducida, y aún parcialmente, a la denominada revisión de oficio (art. 19.2 LOFCA).

Dicha competencia tiene, nuevamente, su fundamento estatutario en el art. 32.14 del EACan, cuyo contenido y aplicabilidad al IGI ya ha sido comentado, remitiéndonos a lo expuesto con relación a las competencias de gestión.

La única peculiaridad que se presenta en este aspecto es que mientras, con relación a las competencias de gestión, la discusión entre la aplicabilidad, o no, del art. 32.14 C.E. afectaba exclusivamente al régimen de la competencia ejercida, esto es, en cuanto a si se trataba de una competencia propia estatutaria –art. 32.14- o delegada –art. 19.2 LOFCA- en materia de reclamaciones económico-administrativas no existe tal dualidad, ya que, al no encontrarse prevista dicha competencia en la LOFCA a favor de las CC.AA., su atribución autonómica con relación al IGIC o tiene su amparo directo en el citado art. 32.14 EA-Can, o simplemente, carece de cobertura en el bloque de constitucionalidad.

El primer criterio ha sido el mantenido por la Sala de lo Contencioso, en S/C

de Tenerife, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que en sentencia de 29 de mayo de 2000 señala que: *los Tribunales Económico-Administrativos no tienen competencia para conocer sobre los actos de gestión, inspección y recaudación de este Impuesto ni tampoco sobre los de los otros tributos cedidos integrantes del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, como el Arbitrio sobre la Producción e Importación, dado que las competencias de ejecución de las normas de procedimiento económico-administrativo que se derivan de las especialidades del régimen económico y fiscal de Canarias las tiene atribuida, por vía estatutaria, la Comunidad Autónoma de Canarias (artículo 32.14 del Estatuto de Autonomía de Canarias).*

El segundo fue el mantenido por la Sala de lo Contencioso, en Las Palmas, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en Auto de 29 de abril de 1994, de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre la Ley 20/1991, en el que el Tribunal Superior se decantó por la calificación jurídica del IGIC como tributo estatal parcialmente cedido, sujeto al régimen general de la LOFCA. En el referido Auto, la Sala, luego de admitir que “entre las especialidades del régimen económico-fiscal canario figuran algunas de orden competencial”, se muestra, sin embargo, escéptica a la hora de reconocer que tal supuesta especialidad competencial pueda implicar un régimen de cesión de tributos diferenciado del previsto en la LOFCA, máxime teniendo en cuenta que el propio Estatuto de Autonomía, en su art. 62.1 y 2, viene a establecer, para los tributos cedidos, un régimen idéntico al previsto en los

arts. 19 y 20 de la LOFCA, sosteniendo, igualmente, que, del art. 32.14 del Estatuto, no es factible deducir un ámbito competencial específico de la Comunidad Autónoma respecto de los tributos integrantes del REF, al menos, en cuanto al conocimiento de reclamaciones económico-administrativas³⁴. Elevada la cuestión al Tribunal Constitucional, éste, sin embargo, la inadmitió en cuanto al enjuiciamiento de los preceptos competenciales de la Ley 20/1991, por ausencia de relevancia de tales normas para resolver la cuestión planteada en sede contenciosa, centrándose exclusivamente en la Sentencia del Tribunal Constitucional, que resolvió dicha cuestión en aspectos sustantivos de la norma enjuiciada (STC 62/2003).

5) Competencias de intervención en los procedimientos de producción normativa reglamentaria de desarrollo del IGIC

Dichas competencias, reconocidas en la Ley 20/1991, se concretan en la Disposición Adicional Undécima de la Ley 20/1991, al señalar que *“las Ordenes Ministeriales a que se refiere el artículo 18 de la Ley General Tributaria, relativas a la interpretación o aclaración de las disposi-*

ciones concernientes al Impuesto General Indirecto Canario, se dictarán por el Ministerio de Economía y Hacienda, a instancia o previo informe de la Comunidad Autónoma de Canarias, y en la Disposición Adicional Undécima.1, que establece que el Gobierno, previo informe de la Comunidad Autónoma de Canarias y sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente, dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley”.

Respecto de tales supuestos de intervención autonómica, previstos en la legislación ordinaria, procede señalar los siguientes extremos, de especial relevancia:

- a) En primer lugar, nos encontramos ante auténticas técnicas de cooperación y, en su caso, de coordinación competencial entre instancias estatales y autonómicas canarias, perfectamente congruentes con el principio, proclamado por el Tribunal Constitucional, de “colaboración y lealtad constitucional, que postula la adopción de procedimientos de consulta, negociación o, en su caso, la búsqueda del acuerdo previo para la concreción normativa de tanto relieve” (STC de 13 de octubre de 1988).

³⁴ El Auto de 29 de abril de 1994 de la Sala de lo Contencioso, en Las Palmas, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias viene a plantear, ante el Tribunal, la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 90 de la Ley 20/1991, de 7 de junio “por si dicho precepto pudiera infringir los artículos 9.3, 81 y 150.2 de la Constitución Española, 61 del Estatuto de Autonomía de Canarias y 19 y 20 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas”.

La argumentación que sigue la Sala se centra en que, reconociéndose en el art. 90 de la Ley 20/1991 la competencia de la Comunidad Autónoma para conocer de las reclamaciones económico-administrativas frente a los actos de gestión del APIC y teniendo dicho impuesto la naturaleza de tributo estatal cedido, sería aplicable al efecto el art. 20.1.b) LOFCA y art. 61.2 del Estatuto de Autonomía, que atribuyen el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas de todo tributo estatal a los órganos de tal naturaleza de la Administración del Estado, con lo cual, según la Sala, el art. 90 de la Ley 20/1991 vendría a vulnerar lo dispuesto en tales preceptos y no revestir carácter de Ley Orgánica, forma legal prevista exclusivamente para la delegación de competencias, según el art. 150.2 de la Constitución.

- b) En segundo lugar, tales supuestos afectan, o inciden, no en la titularidad de las competencias normativas estatales en materia tributaria, sino en su ejercicio. En efecto, al fundamentarse tales técnicas de cooperación, o coordinación, en una Ley ordinaria estatal (como puede ser, en nuestro caso, la Ley 20/1991), que no ostenta la condición, en nuestro ordenamiento jurídico, del carácter de norma atributiva competencial, la previsión de intervenciones autonómicas en procedimientos estatales, no exigidas por normas del bloque de constitucionalidad, constituye un acto dispositivo del legislador estatal -con la anuencia, en este caso, del Parlamento de Canarias- disposición ésta que sólo puede proyectarse, de forma plenamente legítima, sobre el ejercicio de la competencia normativa, no sobre su titularidad, al ser esta última indisponible por naturaleza³⁵.
- c) Dicha disposición estatal sobre el "modo de ejercicio" de sus competencias, admitiendo la participación autonómica, al carecer de fundamento en el bloque de constitucionalidad, ha de fundamentarse, siguiendo a Albertí Rovira³⁶, en un acuerdo de las partes (Estado y Comunidad Autónoma)³⁷.
- d) Finalmente, la previsión de intervenciones autonómicas, en ningún caso, supondrá la merma de la competencia autonómica prevista expresamente en el art. 46.3 del Estatuto de Autonomía, la cual seguirá siendo operativa en los supuestos en que proceda su aplicación³⁸.

³⁵ No comparte dicho criterio Sánchez Serrano, al señalar que "no acaba uno de entender cómo, por Ley ordinaria de las Cortes Generales, como lo es la Ley 20/1991, se pretenden condicionar y limitar una futura actividad legislativa de las mismas respecto de un tributo configurado estatal, e incluso la iniciativa legislativa autonómica. Cómo mediante esa Ley pretendan crearse unos trámites a seguir por otras Leyes estatales que afecten al régimen económico-fiscal canario, distintos o al menos no exactamente coincidentes con los ya previstos en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución y en el art. 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias" (L. Sánchez Serrano, "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", en *Noticias C.E.E.*, nº 94, pág. 90).

³⁶ "Las relaciones de colaboración...", cit., pág. 412.

³⁷ El cual, en relación a la Ley 20/1991, ha de entenderse subyacente en el propio procedimiento legislativo que da lugar a la misma, en el que se produce una concurrencia, aunque imperfecta, entre la voluntad autonómica (manifestada en el informe previo favorable, al amparo del art. 46.3 del Estatuto de Autonomía) y la voluntad estatal (manifestada en el acto de aprobación de la Ley).

³⁸ A este respecto y con relación a los supuestos de intervención autonómica previstos en la Ley 20/1991, señala Núñez Pérez que en dicha Ley se establece "un mecanismo legal sustitutorio y claramente inconstitucional, del procedimiento previsto como cláusula de salvaguardia en la disposición adicional tercera de la Constitución y en el artículo 46.3 del Estatuto de Autonomía". En concreto, señala el autor citado, "la Ley 20/1991 lo que en realidad hace es eliminar ese trámite y sustituirlo por la iniciativa de la Comunidad Autónoma en los supuestos específicos previstos en la misma (modificación de tipos de gravamen y régimen de los supuestos de no sujeción) lo cual, entre otras cosas, aparte de ganar en celeridad evitando un procedimiento previo de consulta en el que además han de estar presentes mayorías cualificadas, se atribuye a la Comunidad Autónoma la potestad de iniciar o no una eventual modificación del Régimen Económico y Fiscal canario" (G. Nuñez Pérez, "Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política", en *Impuestos*, nº 4 (1995), pág. 17), concluyendo que "en virtud, por tanto, de una Ley ordinaria, el legislador estatal vulnera de forma clara no sólo lo dispuesto por la Disposición Adicional Tercera de la CE, sino, además, el propio mecanismo constitucional de las relaciones competenciales entre los poderes Legislativo y Ejecutivo en materia presupuestaria" (G. Nuñez Pérez, *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 32).

D) IGIC COMO TRIBUTO DE ÁMBITO TERRITORIAL CIRCUNSCRITO AL ARCHIPIÉLAGO CANARIO

La configuración del REF como un sistema fiscal especial por razón del territorio determina que las figuras tributarias que vienen a integrar el sistema impositivo del REF tengan un ámbito territorial de aplicación circunscrito al Archipiélago Canario, limitación ésta que se contempla en el art. 3 de la Ley 20/1991, al señalar que “*estarán sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio*” y que se reconoce en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, al señalar como uno de los rasgos básicos del REF, en su evolución histórica, la existencia de tributos de aplicación exclusiva en el archipiélago canario, entre los que menciona el propio Tribunal, a título de ejemplo, al IGIC.

Con relación a dicha nota de territorialidad, procede, no obstante, realizar las siguientes matizaciones:

- En primer lugar, el IGIC constituye un Impuesto de ámbito regional, toda vez que es de aplicación en la totalidad del Archipiélago, elemento éste que, además de descartar su configuración como tributo local, viene a responder al criterio ya establecido en los Arbitrios creados por la Ley

30/1972 y se aparta de los Arbitrios Insulares anteriores a dicha Ley, que eran de ámbito y aplicación circunscrita a cada una de las Islas, operándose así lo que Clavijo Hernández denominó como “espacio impositivo regional”, articulado a través de “un sistema de integración total”³⁹.

- En segundo lugar y como consecuencia de su ámbito de aplicación regional, se produce, de forma paralela, una exclusión de Canarias del ámbito de aplicación de figuras tributarias estatales paralelas al IGIC y que, en virtud del principio de franquicia fiscal, no son aplicables en Canarias, supuesto que acontece con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual es “incompatible” con el IGIC por la distribución territorial de ámbitos de aplicación^{40 41}, extremo que se constata en el art. 3.2,b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que excluye a Canarias del ámbito territorial del IVA.

- En cuanto a la determinación del ámbito territorial descrito como “Islas Canarias”, éste, en principio, abarca, siguiendo al art. 2 del Estatuto de Autonomía de Canarias, a “*las siete islas de El Hierro, Fuerteventura, Gran Canaria, La Gomera, Lanzarote, La Palma y Tenerife, así como las islas de Alegranza, la Graciosa, Lobos y Montaña Clara, Roque del Este y Roque del Oeste, agrega-*

³⁹ F. Clavijo Hernández, *Haciendas Locales: Aspectos Jurídicos*, en op. col, *Geografía de Canarias; Geografía Económica: Aspectos Generales*, T. III, pág. 46.

⁴⁰ J. Banacloche Pérez, *La Reforma Fiscal en Canarias -Comentarios a la Ley 20/1991, de 7 de junio*, CISS S.A., Bilbao, 1991, pág. 15.

⁴¹ Sobre la diferencia y similitudes entre el IVA y el IGIC, vid. S. Mazorra Manrique de Lara, “El Impuesto General Indirecto Canario y sus diferencias con el I.V.A.”, en *Noticias C.E.E.*, nº 94, págs. 59 y ss.

das administrativamente a Lanzarote, salvo la de Lobos, que lo está a Fuerteventura”.

A dicho territorio “terrestre” insular ha de añadirse, por disposición expresa del art. 3.2 de la Ley 20/1991, “*el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el art. 3 de la Ley 10/1977, de 4 de enero y el espacio aéreo correspondiente*”, cuya delimitación no ha estado, ni lo está actualmente, exento de polémica⁴².

IV. ADECUACIÓN DEL IGIC A LOS PRINCIPIOS SUSTANTIVOS DEL REF

A) LOS PRINCIPIOS SUSTANTIVOS DEL REF

Junto al ya analizado principio de financiación especial de las Haciendas

Canarias –cuyo análisis en su aplicación al IGIC hemos acometido en el apartado anterior– existen otros dos principios sustantivos que han conformado la evolución histórica de la institución del REF y que podemos identificar, respectivamente, en un principio cuantitativo, concretado en la existencia de un diferencial fiscal inferior en Canarias frente al resto del Estado, a través de una presión fiscal indirecta menor, y un principio cualitativo, concretado este último en el denominado principio de franquicia fiscal sobre el consumo y materializado en la inaplicación en Canarias de determinados impuestos indirectos sobre el consumo.

Admitidos tales principios sustantivos y reconocidos los mismos tanto por el Estatuto de Autonomía de Canarias (principio de franquicia fiscal sobre el consumo) como por la doctrina del Tribunal Constitu-

⁴² Sobre el criterio para fijar o delimitar geográficamente el mar territorial, se han barajado dos planteamientos distintos, a los que denominamos tesis insular o insularista y tesis archipelágica, respectivamente.

Con arreglo a la tesis insularista, el mar territorial vendría determinado por una franja de doce millas contadas desde las líneas de bajamar escorada o de base recta fijadas por el Gobierno para cada Isla, criterio que, en principio, tendría su apoyo en la dicción literal de los arts. 2 y 3 de la Ley 10/1977, de 4 de enero, que delimita el mar territorial como una franja cuyo límite interior viene constituido por “la línea de bajamar escorada, y en su caso, por las líneas de base rectas que sean establecidas por el Gobierno” (art. 2), siendo el límite exterior determinado por “una línea trazada de modo que los puntos que las constituyen se encuentren a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base” (art. 3).

Por el contrario, si se sigue la tesis archipelágica, las doce millas que integran el mar territorial se contarían a partir de las líneas de base recta que unen los puntos extremos de las islas e islotes que integran el archipiélago, criterio éste que vendría avalado por el art. 1.2 de la Ley 15/1978, de 20 de febrero, y cuyo carácter de Ley posterior implica, tal como ha declarado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 18 de junio de 1992 (Sala 3ª, Sección 2ª), que dicha Ley haya derogado tácitamente a la Ley 10/1977, determinando así la aplicabilidad del principio archipelágico.

La posición archipelágica viene fundamentada, en nuestra posición, por el análisis comparativo entre la redacción original del Estatuto de Autonomía de Canarias y la operada, tras la L.O. 4/1996, de 30 de diciembre, en sus arts. 2 y 40.1, en los que apreciamos una clara confirmación de dicha tesis, sustentada en los siguientes extremos: a) en primer lugar, el art. 2 EACan hace mención expresa del archipiélago canario, a diferencia de la redacción originaria del mismo precepto, en la que sólo se hacía referencia a las islas, contemplándose, en la nueva redacción, una cita a las islas, pero como integrantes del Archipiélago, en su conjunto; b) en segundo lugar, se suprime la referencia expresa y exclusiva al componente terrestre de los “territorios insulares” y c) finalmente, del nuevo art. 40.1 EACan, se colige fácilmente que el concepto de archipiélago contenido en el art. 2 EACan no contempla sólo el territorio de las islas, sino, igual-

cional (principio de diferencial fiscal), las cuestiones a dilucidar radican en determinar el plano de protección de dichos principios y su respectivo contenido; sobre la primera cuestión ya analizamos los criterios doctrinales y la posición última del Tribunal Constitucional, sobre la segunda cuestión nos detendremos en el presente apartado, analizando el contenido de tales principios y el grado de su cumplimiento o respeto por parte del IGIC.

B) EL IGIC Y EL DIFERENCIAL FISCAL INHERENTE AL REF

La existencia de un diferencial fiscal de Canarias frente al resto del Estado, concre-

tado en una presión fiscal indirecta menor, ha sido una constante en la evolución del REF, tal como ha reconocido el Consejo Consultivo de Canarias (DCC 9/1990), al señalar que la finalidad del REF es el aseguramiento de un diferencial fiscal favorable y sustantivo, y el Tribunal Constitucional en sus STC 16/2003 y 62/2003. Sin embargo, entendemos que dicho diferencial fiscal no opera, propiamente, como rasgo sustantivo del propio régimen, sino como efecto directo de uno de sus principios estructurales, como es el principio de franquicia fiscal, confundiéndose, por la doctrina expuesta, la causa (principio de franquicia) con el efecto (diferencial fiscal o presión fiscal indirecta menor).

mente, los espacios interinsulares marítimos de aguas encerradas delimitados por el perímetro archipelágico, siendo ésta la única interpretación para comprender la referencia a las aguas de jurisdicción española que se opera en el citado art. 40.1 EACan, el cual señala que *“todas las competencias contenidas en el presente estatuto se entienden referidas al ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, definido en el art. 2, sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado sobre las aguas de jurisdicción española”*.

Siguiendo este último criterio amparado en la citada sentencia del Tribunal Supremo, ha de afirmarse que el ámbito de aplicación del IGIC se extiende a los siguientes territorios:

- territorio terrestre de cada una de las islas que conforman el archipiélago canario, incluyendo las aguas interiores y el suelo, subsuelo y espacio aéreo suprayacente.
- “aguas encerradas” o espacio marítimo interinsular, conformado por las aguas englobadas en el perímetro archipelágico conformado por las líneas de base rectas que unen los puntos extremos de todas las islas e islotes, incluyendo la columna de agua, el lecho, el subsuelo y el espacio aéreo suprayacente.
- zona marítimo-terrestre: constituida por una franja de doce millas (art. 3 Ley 10/1977) cuyo límite interior vendrá constituido por las líneas de base rectas que unen los puntos extremos de todas las islas e islotes (art. 1.2 Ley 15/1978) y el espacio aéreo suprayacente.

Cabría objetar, no obstante, a la aplicación del criterio archipelágico expuesto, la circunstancia de que la propia Ley 20/1991, en su art. 3.2, se remite expresamente al art. 3 de la Ley 10/1977 y no a la Ley 15/1978. Sin embargo, tal objeción hipotética quedaría desvirtuada si partimos del criterio de que tal remisión se hace a efectos de concretar la dimensión del mar territorial, pero no los criterios para su delimitación, que, en cuanto hace referencia a los territorios archipelágicos, han de entenderse contenidos en la Ley 15/1978, que habría derogado tácitamente en este punto a la Ley 10/1977.

Sobre esta cuestión, vid. F. Clavijo Hernández (*Impuesto General Indirecto Canario*, cit., págs. II.7-9, y el trabajo allí citado de M. Medina Ortega (*La línea media como criterio para la delimitación de los espacios marítimos de Canarias*, en diario “El Día, de 14 de agosto de 1993. Vid., asimismo, S. Mauricio Subirana (*La Franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis Histórico y Régimen Actual*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 258-262), F. Hernández González (“Elemento espacial del hecho imponible en el IGIC: la eficacia en el espacio y la consideración de los territorios de Canarias y de la Comunidad Europea en las Leyes reguladoras del IVA y del IGIC”, en *Crónica Tributaria*, nº 72 (1994), págs. 69 y ss.) y M. Orozco Muñoz (*El régimen fiscal especial de Canarias*, cit. Págs. 27-30); D. López Tejera (“El Régimen Económico y Fiscal de Canarias y su triple concepto de Fiscalidad Exterior”, en *Hacienda Canaria*, nº 1 (2002), págs. 52-64.

Por otra parte, acuñar el diferencial fiscal como rasgo sustantivo esencial del REF, cubierto por la garantía institucional inherente al mismo, implica dotar al régimen especial de una notable ambigüedad, dada la relatividad de tal principio cuantitativo, al basarse en un criterio exclusivamente comparativo, cuyos referentes son difícilmente determinables. En concreto, la aplicación de tal criterio conlleva las siguientes cuestiones: si la menor presión fiscal ha de predicarse del conjunto del sistema impositivo aplicable a Canarias frente al aplicable al resto del Estado español o, por el contrario, ha de circunscribirse, exclusivamente, a la presión fiscal indirecta, aún dentro de la fiscalidad indirecta, si el diferencial favorable a Canarias ha de proyectarse con relación a cada tributo, individualmente considerado, en comparación con el tributo equivalente aplicado en el otro territorio o, por el contrario, ha de proyectarse sobre el conjunto de la fiscalidad indirecta. Éstas y otras cuestiones son las que han venido planteándose en sede jurisdiccional y, sin duda alguna, se plantearán en el futuro, pudiendo, no obstante, señalar, como criterios orientadores, los siguientes:

- en primer lugar, que el diferencial fiscal ha de entenderse proyectado sobre la presión fiscal indirecta exclusivamente, al ser ésta el ámbito básico de proyección del REF, criterio confirmado por la STC 16/2003, 62/2003 y 137/2003 y
- en segundo lugar, que dicho diferencial ha de proyectarse sobre el conjunto del sistema impositivo indirecto,

no sobre cada uno de los tributos que lo componen ni, dentro de cada tributo, en cada uno de los tipos diferenciados que pudieran establecerse, criterio este último plasmado en la STS de 14 de octubre de 1993, al señalar que: no cabe en principio aplicar las exigencias de la igualdad a dos regímenes jurídicos que tradicionalmente viene operando con criterios diferenciados, siendo de añadir que en su caso la comparación de dos situaciones -comerciantes y consumidores canarios, por un lado, y comerciantes y consumidores del resto de España, por otro- habría de hacerse considerando regímenes globales.

En cualquier caso y como señaló expresamente la STC 62/2003, el contraste del IGIC, individualmente considerado con la tributación indirecta equivalente de aplicación al resto del Estado -constituida por el IVA- así como la comparación entre la presión fiscal indirecta, en su conjunto, de aplicación en Canarias y en el resto del Estado, permite constatar el pleno respeto al principio de diferenciación fiscal. En concreto, señala el Tribunal Constitucional que la plasmación de dicho principio se concreta, de un lado, en cuanto a la comparación conjunta de la presión indirecta, al destacar que: *basta con analizar la normativa aplicable en Canarias en materia de la imposición indirecta para comprobar la existencia de ese diferencial fiscal de tributación*, y, de otro lado, en cuanto a la comparación específica del IGIC y el IVA, al señalar que *mientras el IVA tenía unos tipos de gravamen del 3, 6 y 15 por 100,*

el IGIC se aplicaba en unos tipos que oscilaban entre el 1 y el 3, el 3 y el 6, y el 8 y el 14 por 100, respectivamente⁴³.

C) EL IGIC Y EL PRINCIPIO DE FRANQUICIA FISCAL SOBRE EL CONSUMO

1. Delimitación conceptual de la franquicia sobre el consumo

a) Dificultades en la labor de delimitación

Es unánime la doctrina al considerar que la franquicia sobre el consumo constituye uno de los rasgos o principios consustanciales del REF en su conformación histórica, muestra de lo cual es su plasmación explícita, como principio derivado del acervo histórico del REF, en el art. 46.1 del Estatuto de Autonomía.

Sin embargo, la delimitación o concreción de tal principio constituye una de las cuestiones más polémicas y complejas del REF, lo cual, en nuestra opinión, ha venido motivado por los siguientes factores:

a) en primer lugar, como describe el art. 46.1 EACan y enfatiza nuestro

Tribunal Constitucional, no ha existido en la evolución del REF, ni existe en la actualidad una única franquicia, como concepto unívoco, delimitadora del REF, sino varias franquicias, atendiendo, de un lado, al ámbito objetivo de aplicación (franquicia exterior y franquicia interior) y, de otro lado, al ámbito tributario de aplicación (franquicia sobre la tributación indirecta estatal de ámbito nacional y franquicia sobre la tributación constitutiva del sistema impositivo especial canario);

b) en segundo lugar, la evolución del REF constata, como denominador común, un movimiento pendular en el que, frente a disposiciones específicas que proclaman la franquicia en las distintas fases históricas del régimen, coexisten disposiciones de ámbito general que admiten, de forma expresa o tácita, excepciones a la misma, excepciones que, en ocasiones, se han considerado como incumplimientos del REF y, en otras, como tales excepciones admitidas e inherentes al propio régimen;

⁴³ Conforme al art. 27 de la Ley 20/1991, los tipos impositivos del IGIC son los siguientes:

1º Un tipo cero a las siguientes operaciones: (...).

2º Un tipo reducido, aplicable a las operaciones que se citan en el anexo I, cuyo importe estará comprendido entre el 1 y el 3 por 100, ambos inclusive.

3º Dos tipos incrementados que se aplican a las operaciones que se relacionan en los Anexos I bis y II, comprendidos respectivamente entre el 8 por 100 y el 11 por 100, ambos inclusive, y entre 13 por 100 y el 15 por 100, ambos inclusive.

4º Un tipo general aplicable a los bienes y servicios que no se encuentren sometidos ni al tipo cero, ni al reducido, ni a los incrementados y cuyo importe estará comprendido entre el 3 y el 6 por 100, ambos inclusive.

2. Las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos impositivos previstos en el número 1 de este artículo para las entregas de bienes de la misma naturaleza de los que sean objeto de aquéllas.

3. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

- c) en tercer lugar, la propia conformación dual del REF, en el que coexisten, en un mismo plano, el principio de franquicia y el de financiación especial de las Haciendas Canarias, ha determinado la existencia de una contradicción aparente entre los mismos, al venir integrada, dicha financiación especial, por un sistema impositivo especial canario, conformado por impuestos indirectos que constituirían, en sí mismos, excepciones evidentes a la propia franquicia;
- d) en cuarto lugar, las propias disquisiciones doctrinales con relación al concepto y ámbito del principio de franquicia, oscilantes entre una concepción cualitativa o técnico-jurídica, como inaplicación, en el ámbito canario, de determinados impuestos y una concepción cuantitativa, que la equipara a la existencia de una diferenciación fiscal –menor presión fiscal- del archipiélago frente al resto del Estado y
- e) finalmente, la propia posición “negociadora”, ante los órganos centrales del Estado, de los responsables políticos canarios, que, en ocasiones, por puro desconocimiento y, en otras, por un afán de salvaguardar, frente al Estado, la fiscalidad diferencial canaria o de conseguir nuevas fuentes de financiación de las empobrecidas Haciendas Canarias, han sacrificado el principio de franquicia como contraprestación a la implantación de nuevos tributos destinados a la financiación de dichas Haciendas o al reconocimiento

de un diferencial cuantitativo en la aplicación de los tributos indirectos de ámbito nacional.

Tales circunstancias, en su proyección práctico-jurídica, han determinado que el REF, en su aplicación material, haya venido acompañado de múltiples controversias en sede jurisdiccional, todas ellas relativas a la delimitación del concepto de franquicia y a su proyección sobre los concretos tributos enjuiciados y a que la jurisprudencia, tanto de los tribunales contenciosos como del propio Tribunal Constitucional, haya optado por la admisión de un principio de franquicia múltiple y flexible, que se proclama a título de mera directriz del régimen pero no con un contenido predeterminado y rígido, dotado de eficacia jurídica excluyente.

Así y por lo que se refiere a la doctrina del Tribunal Constitucional, cabe destacar los siguientes extremos con relación al contenido relativo del principio de franquicia: en primer lugar, rechaza el Alto Tribunal el carácter absoluto de la exclusión de la imposición estatal indirecta, basándose para ello en la existencia de precedentes históricos que determinaron la aplicabilidad, al menos de facto, de tales impuestos estatales (contribución sobre usos y consumos de 1940, impuesto sobre el gasto de 1957), en segundo lugar, se fundamenta tal relatividad en el propio contenido del Estatuto, al mencionar la existencia de franquicias, en plural, de lo que colige el Tribunal que no se está haciendo referencia a una franquicia global sobre el consumo; finalmente, sostiene el Tribunal Constitucional que el conte-

nido de la vigente Disposición Adicional 2ª.1 del Estatuto, en su redacción operada por Ley 27/2003, resultante –paradójicamente– de un acuerdo entre el Estado y el propio Gobierno Autónomo recurrente, excluye cualquier plenitud del principio de franquicia, al contemplarse como tributos cedidos a la Comunidad Autónoma y, por ende, aplicables en su territorio, los impuestos especiales sobre consumos específicos (cerveza, productos intermedios, electricidad, alcohol y bebidas derivadas)⁴⁴.

b) Delimitación conceptual que se propone

Entrando en el análisis conceptual de la franquicia, entendemos que el mismo ha de ser abordado partiendo la proyección dual de la misma, a las que denominamos, respectivamente, franquicia fiscal en sentido amplio y franquicia fiscal en sentido estricto, en función de la afectación subjetiva del rendimiento del tributo sobre el que se proyecta, esto es, en función de su proyección sobre tributos que

constituyan fuente de financiación tributaria y especial de las Haciendas Canarias, o no.

- La franquicia fiscal, en sentido amplio, se proyecta sobre el conjunto de la imposición indirecta de ámbito nacional que grava el tráfico comercial de bienes y que no constituye fuente de financiación tributaria directa de las Haciendas Canarias, esto es, sobre los impuestos indirectos estatales no cedidos. Tal franquicia se concreta, en su contenido, en la inaplicabilidad o no sujeción territorial, de Canarias, de dichos impuestos.

Dentro aún de dicho principio de franquicia en sentido amplio cabe englobar tanto la franquicia arancelaria o aduanera⁴⁵, “con inaplicación de los derechos de esa índole o impuestos equivalentes que comportasen gravámenes de los actos de comercio exterior” (Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de marzo de 1984), como la franquicia fiscal sobre el consumo o franquicia interior, concretándose ambas manifestaciones en el art.

⁴⁴ Es ciertamente paradigmática, con relación al concepto difuminado e impreciso que las propias instituciones canarias han tenido del concepto de franquicia, la evolución que presenta la Disposición Adicional 2ª.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en la que se contemplan los tributos del Estado cesibles a la Comunidad Autónoma.

Así, en la redacción originaria del texto, resultante de la L.O. 10/1982, se contenían como tributos cesibles, entre otros, *la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista*, supuestos ambos claramente contradictorios en el principio de franquicia.

Ante tal distorsión de la norma estatutaria, la modificación operada por la L.O. 4/1996 pretendió subsanar el “error” originario, matizando que la cesión del impuesto sobre las ventas y de los impuestos sobre consumos específicos se haría, *a excepción de su fase minorista*.

Sin embargo, en virtud de la redacción finalmente operada por la Ley 27/2002, se vuelve a incidir, abiertamente, en la fase minorista, al contemplar la cesión del Impuesto Especial sobre la Electricidad, lo que vuelve a constituir una contradicción con el principio de franquicia y demuestra la propia imprecisión y confusión en torno al ámbito de dicho principio.

⁴⁵ Sobre la delimitación de la franquicia aduanera y franquicia sobre el consumo, vid. D. López Tejera, “El régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior”, cit., págs. 5 y ss.

46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, al señalar que *“Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, basado en la libertad comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo”*.

- La franquicia fiscal en sentido estricto, por su parte, se proyecta sobre la imposición indirecta que constituye fuente de financiación tributaria directa de las Haciendas Canarias y se concreta en la inaplicación de gravamen alguno, en términos tributarios, sobre el consumo final o venta minorista de bienes objeto de tráfico comercial, plasmándose en el art. 46.1 EACan, así como en la D.A.2ª.1,d) y e) del mismo –en su redacción precedente a la Ley 27/2002- en la que se excluye de la cesión de tributos a Canarias la fase minorista de los Impuestos sobre ventas y de los impuestos sobre consumos específicos.

Esta dualidad conceptual, además de venir deducida del acervo histórico del REF, es la que justifica la contradicción, sólo aparente, entre el principio de franquicia y la existencia de un sistema impositivo indirecto especial canario, en cuanto que la franquicia en sentido amplio sólo opera ad extra de dicho sistema impositivo especial canario, mientras que la franquicia en sentido estricto, sobre el consumo o venta minorista, viene a proyectarse ad intra, esto es, sobre los tributos que conforman dicho sistema impositivo especial, admitiendo, por tanto, su existencia, pero

con el límite de la exención de las ventas minoristas.

Esta doble delimitación del principio de franquicia entendemos que sigue siendo vigente y aplicable, en el plano conceptual, tras la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional, debiendo revisarse, a la luz de esta última, no la delimitación del principio en sí mismo, sino su rigidez o carácter absoluto y su conformación dentro de la garantía institucional del REF, extremos ambos que se rechazan por la jurisprudencia citada.

2. Características del IGIC como impuesto indirecto

El hecho imponible del IGIC, delimitado por el art. 4 de la Ley 20/1991, se concreta en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como la entrada de bienes en las islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

Partiendo de dicha delimitación del hecho imponible, el art. 2 de la misma Ley viene a señalar, como características conformadoras de la naturaleza del impuesto, la de ser un tributo de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones.

De tales preceptos, se coligen las siguientes notas configuradoras del tributo,

relevantes a los efectos de su imbricación en el principio de franquicia fiscal sobre el consumo:

a) Impuesto indirecto

Fiel a la estructura histórica del sistema impositivo especial integrado en el REF, el IGIC se configura, por su objeto, como un impuesto indirecto en cuanto “tiene por objeto manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o el consumo de la riqueza”⁴⁶, materializadas en las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones (art. 2 Ley 20/1991).

Señala, al efecto, la doctrina, que el IGIC “es indirecto porque recae sobre la renta empleada en adquisiciones de bienes o servicios o en importaciones, y ello es una manifestación indirecta de la capacidad para contribuir”⁴⁷. Igualmente, si se parte de una clasificación jurídica de los impuestos, el IGIC sería también calificable como indirecto, al preverse y exigirse, en el mismo, la repercusión jurídica de la cuota por parte de los sujetos pasivos que realizan las operaciones gravadas, disponiendo, al efecto, el art. 20 Ley 20/1991, de 7 de

junio que “*los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada...*”.

b) Impuesto general

El IGIC es un impuesto general “porque abarca todas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en sus transacciones de “salida” con terceros (entregas de bienes y servicios) en el ejercicio de su actividad y también las importaciones (operaciones de “entrada”) aunque se realicen fuera del mencionado ejercicio”, si bien con la matización de la concurrencia de determinados supuestos de exención, como son las ventas minoristas, entre otras⁴⁸.

Con ello, el IGIC viene a constituir una innovación respecto de la imposición indirecta especial precedente, que tenía una proyección especial, no general, tal como acontecía con el Impuesto General sobre el Trafico de las Empresas y con el Arbitrio Insular sobre el Lujo.

c) Impuesto multifásico

El IGIC es un impuesto indirecto multifásico, en cuanto se proyecta sobre las

⁴⁶J.J. Ferreiro Lapatz, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, S.A., Madrid, 1994 (16ª edición), pág. 178.

⁴⁷J. Banacloche Pérez, *La Reforma Fiscal en Canarias -Comentarios a la Ley 20/1991, de 7 de junio*, cit., pág. 14.

⁴⁸ Señala Banacloche Pérez que “la generalidad sólo se rompería en los supuestos de no sujeción, pero todos ellos responden a un criterio que se aleja del concepto de operación de la actividad o a un criterio que evita una doble imposición recíproca. Las únicas excepciones se refieren a los casos de autoconsumo externo o interno y en las concesiones administrativas, pero su propia peculiaridad permite admitir una decisión legislativa excluyente”. “En esto -continúa el autor citado- el IGIC es “general”, frente a la falta de generalidad del IGTE, a pesar de su nombre, que contenía muchos supuestos de no sujeción”. (*La Reforma Fiscal en Canarias -Comentarios a la Ley 20/1991, de 7 de junio*, cit., págs. 13 y 14).

distintas fases que constituyen el circuito de fabricación/producción y comercialización/prestación de bienes y servicios, a excepción, como veremos, de la fase minorista. Asimismo y a diferencia de los impuestos multifásicos en cascada (v.gr. ITE), el IGIC no grava el importe total de los bienes en cada una de las fases reseñadas, sino únicamente el mero "valor añadido" del bien, que es lo que determina su carácter *proporcional*⁴⁹.

d) Impuesto sobre el valor añadido

El IGIC es un impuesto sobre el valor añadido, al ser "un impuesto que se aplica sobre ese valor, es decir, sobre la diferencia entre las ventas de la empresa gravada y las cantidades pagadas por ella por los bienes y servicios comprados a otras empresas"⁵⁰.

Con ello, el IGIC, al igual que el IVA, pretende la neutralidad, ya que se establece el derecho de los sujetos pasivos, empresarios o profesionales, a deducir el IGIC soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se emplean en el desarrollo de la actividad, del IGIC devengado, estructurándose así el IGIC como impuesto

sobre el valor añadido en la "modalidad de deducción de cuotas", siguiendo el modelo armonizado por la CEE⁵¹.

Ello no obstante y por aplicación del principio del franquicia fiscal sobre el consumo, contemplado en el art. 46.1 del Estatuto de Autonomía, el IGIC no se proyecta sobre las operaciones de *entrega de bienes en favor del consumidor final*, declarándose exentas las "entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas" (art. 10.1.27), párrafo primero, de la Ley 20/1991).

3. Adecuación del IGIC al principio de franquicia sobre el consumo, en sentido estricto

A la vista de los caracteres expuestos, la entrada en vigor de la Ley 20/1991 y el comienzo de la aplicación del IGIC por la Hacienda Autonómica, determinó el inicio de una viva polémica doctrinal en torno a si el nuevo impuesto constituía, o no, una vulneración de los principios inspiradores del REF⁵² y, en concreto, del principio de franquicia, polémica que fue trasladada, por los distintos operadores económicos, al ámbito jurisdiccional, en

⁴⁹ F. Clavijo Hernández, *Impuesto General Indirecto Canario*, CISS, Bilbao, 1995, pág. I-5.

⁵⁰ F. Clavijo Hernández, *La modificación del Régimen Fiscal de Canarias*, en op.col. *La Reforma del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992, pág.150.

⁵¹ S. Mazorra Manrique de Lara, "El Impuesto General Indirecto Canario y sus diferencias con el I.V.A.", en *Noticias C.E.E.*, nº 94 (1992), pág. 65.

⁵² Un extenso estudio de los diferentes posicionamientos doctrinales al respecto se realiza por S. Mauricio Subirana (*La Franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis Histórico y Régimen Actual* cit., págs. 294-317), en el que se recogen y sintetizan los planteamientos del Consejo Consultivo de Canarias y de J.M. González Hernández (favorables a la adecuación del IGIC al principio de franquicia) y de Díaz Arias, J.I. Rubio de Urquía, L. Sánchez Serrano y S. Mauricio Subirana (contrarios a la anterior posición). Asimismo, es de obligada consulta la obra colectiva, ya citada, *La reforma del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*, en la que se analizan, por los representantes más destacados de la doctrina especializada y por los propios responsables políticos de la Comunidad Autónoma, la incidencia de la Ley 20/1991 sobre el REF.

concreto, ante las dos Salas de lo Contencioso –con sede respectiva en Las Palmas y S/C de Tenerife- del Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

El posicionamiento de una y otra sala fue de sentido completamente opuesto, ya que mientras la Sala de S/C de Tenerife no cuestionó en ningún momento la constitucionalidad del tributo –tal como se plasma, en una doctrina constante, a partir de la Sentencia de 12 de enero de 1996- la Sala de Las Palmas formuló inmediatamente la cuestión de inconstitucionalidad, cuya resolución, de contenido desestimatorio, tuvo lugar recientemente con la STC 62/2003, sentencia esta última de vital importancia, en cuanto viene a despejar toda duda sobre la constitucionalidad del impuesto.

En relación a tal cuestión, ha de sostenerse que el IGIC no afecta al principio de franquicia sobre el consumo constitutivo del REF, y ello al amparo de los siguientes fundamentos:

- En primer lugar, que el IGIC constituye un **impuesto indirecto** sobre el tráfico comercial de bienes no es constitutivo de infracción alguna al principio de franquicia, ya que éste, según expusimos en su aplicación ad intra, esto es, con relación a los impuestos constitutivos del sistema impositivo especial canario, no opera como exclusión de los mismos, muestra de lo cual es que, a lo largo de toda la evolución del REF, dicho sistema impositivo ha venido integrándose por impuestos indirectos sobre dicho tráfico comercial de bienes, extremo éste que no es casual

sino que responde al vacío que opera la aplicación ad extra del propio principio de franquicia, que supone la inaplicación de todo impuesto indirecto estatal –no destinado a la financiación tributaria directa de las Haciendas Canarias- que grave dicho tráfico comercial de bienes, operando así dicho sistema impositivo como sustitutivo de las figuras tributarias estatales afectadas por la franquicia, efecto sustitutivo éste que se reconoce en la STC 62/2003, al señalar que la estructura impositiva canaria se articula a través de “tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional”.

- En segundo lugar, tampoco afecta a dicha franquicia que el Impuesto se proyecte, **con carácter general, a toda entrega o importación de bienes**, y no con carácter selectivo respecto de determinados bienes, dado que no existe criterio vinculante alguno que impida tal generalización y, de otra parte, resultaría de todo punto aleatorio concretar qué número de bienes pueden ser gravados sin afectar a dicha franquicia.

- En tercer lugar, la franquicia fiscal, en su vertiente ad intra sí implica, por el contrario, que los impuestos indirectos constitutivos del sistema impositivo especial canario no puedan gravar el denominado **consumo final o venta minorista de bienes**, la cual ha de quedar expresa y jurídicamente exenta, o no sujeta, a dicha imposición, entendiéndose por tal venta minorista la que se realiza profesionalmente y con ánimo de lucro a favor de los destinatarios finales de los bienes (art. 1.2 Ley 7/1996, de 15 de enero.), y dicha especifi-

cidad sí se contempla expresamente en la Ley 20/1991, al proclamarse en su Exposición de Motivos (apartado III,c)) y concretarse en el art. 10.1.27, en el que se declaran exentas las “entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas”⁵³.

Tal declaración de exención, desde un punto de vista jurídico-tributario, viene a significar que, a diferencia del IVA y como corolario del principio de franquicia sobre el consumo, los comerciantes minoristas no ostentan la condición de sujetos repercutidos, no pudiendo, a su vez, repercutir ninguna cuota que, previamente, no hayan devengado (art. 20.1 ley 20/1991), sobre los consumidores finales de los bienes transmitidos.

Se ha cuestionado, al respecto, si es suficiente, para que se respete el principio de franquicia sobre el consumo en sentido estricto, que el IGIC mantenga formalmente la exención de la venta minorista o si, por el contrario, tal exención formal no es suficiente, ya que, en la aplicación económica del impuesto, el consumidor final viene a soportar la carga fiscal derivada de la fase comercial precedente, al trasladar el minorista la cuota tributaria soportada mediante el incremento del precio del bien⁵⁴.

En relación a ello, entendemos que la franquicia analizada es de carácter jurídico, no económico, lo que significa que la misma queda cubierta con la no sujeción o exención formal al impuesto de la venta minorista⁵⁵ y la no previsión de la repercusión jurídica de la cuota del comerciante minorista al consumidor final, siendo, al efecto, irrelevante que en la práctica comercial, o de facto, pueda operarse la repercusión económica, o traslación, a favor de dicho consumidor final, mediante el incremento del precio del bien, criterio éste confirmado por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de S/C de Tenerife) a partir de su Sentencia de 12 de enero de 1996, al señalar que: *no pueden ser acogidas las alegaciones de la parte demandante relativas a que el IGIC es un impuesto indirecto que recae sobre el consumidor final, no siendo por ello inconstitucional, pues como bien afirma la Administración demandada es irrelevante para el principio de franquicia la existencia de traslaciones económicas «de facto» de la cuota del impuesto sobre el consumidor final, dado que el principio de franquicia fiscal sobre el consumo ha de entenderse en términos jurídico-tributarios y no económicos.*

⁵³ Según redacción operada por el Real Decreto Ley 7/1993, de 21 de mayo.

⁵⁴ Mantienen este criterio, entre otros autores, S. Mauricio Subirana (*La Franquicia sobre el Consumo en Canarias. Análisis Histórico y Régimen Actual* cit., pág. 302), así como J.I. Rubio de Urquía y L. Sánchez Serrano, citados por la autora citada al inicio de esta nota. Por su parte, D. López Tejera, cuestiona que dicha exención sobre la fase minorista constituya un principio histórico de la evolución del REF, respondiendo su acuñación a la Ley 20/1991 (“Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 16/2003, de 30 de enero”, cit., págs. 104-106).

⁵⁵ En el mismo sentido, J.M. González Hernández (*Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, cit., págs. 41-47).

V. CONCLUSIONES

1. El Régimen Económico y Fiscal de Canarias constituye un régimen especial fiscal, por razón del territorio, legitimado constitucionalmente y delimitado por las normas del Bloque de Constitucionalidad, tanto en el plano formal, al establecer un reconocimiento competencial específico de las Haciendas Canarias y de participación de la Comunidad Autónoma en las iniciativas legislativas estatales afectantes a dicho Régimen, como material, al venir dotado de un contenido material indisponible al legislador ordinario.
2. Una de las características relevantes del Régimen Económico y Fiscal de Canarias viene constituida por la existencia de una financiación especial de las Haciendas Canarias, la cual puede articularse a través de tres vías distintas: mediante tributos propios de las Haciendas Canarias, mediante ingresos participativos, sobre los rendimientos obtenidos con cargo a tributos estatales no cedidos y mediante ingresos tributarios procedentes de tributos estatales cedidos. A lo largo de la evolución histórica del REF, el sistema preferente elegido, aunque no de forma excluyente, ha sido a través de un sistema impositivo especial canario, integrado por tributos de origen estatal y de ámbito territorial canario y cuya gestión y rendimiento se confiere a las Haciendas Canarias, constituyendo el IGIC, creado por Ley 20/1991, de 7 de junio, el exponente vigente de dicho sistema impositivo especial, en sustitución del sistema de arbitrios contemplado en la Ley 30/1972. En el marco de dicha financiación especial, el rendimiento obtenido por el IGIC se distribuye entre la Comunidad Autónoma, que lo percibe en concepto de ingreso tributario recaudado por la misma, y el resto de las haciendas territoriales canarias, que lo perciben en concepto de ingreso participativo.
3. El IGIC, en el plano competencial, constituye un impuesto estatal cedido a la Comunidad Autónoma, sometido a un régimen especial de cesión, amparado en la Disposición Adicional 4ª de la LOFCA y en el Estatuto de Autonomía de Canarias, que difiere del régimen común de cesión de tributos por el Estado a las CC.AA. contemplado, como tal régimen común, en la LOFCA, siendo este último, en cualquier caso, aplicable supletoriamente a aquél.
4. Al amparo de dicho régimen especial de cesión, la legislación vigente reconoce a la Comunidad Autónoma de Canarias tres grupos de competencias distintas sobre el IGIC: competencias de gestión, recaudación y revisión del tributo; competencias de desarrollo normativo reglamentario de los aspectos procedimentales del impuesto; y competencias legislativas limitadas a la regulación de

las obligaciones formales y de fijación de los tipos de gravamen.

LO.7/2001, respecto del último bloque citado.

5. En el marco de delimitación de competencias financieras que, por disposición del art. 157.3 CE, establece la LOFCA y amparo específico de la Disposición Adicional 4ª de la misma, el título habilitante de tal atribución competencial se encuentra en el art. 32.14 del Estatuto de Autonomía, en cuanto a los dos primeros bloques competenciales referenciados, y en la

6. En el plano material, el IGIC se adecúa plenamente al principio de franquicia fiscal sobre el consumo inherente al REF y, en concreto, a la vertiente de dicho principio aplicada a la imposición indirecta especial canaria, concretada en la no sujeción o exención del consumo minorista en el tráfico comercial de bienes, principio que se materializa en el art. 10.1.27 de la Ley 20/1991.