

hacienda canaria

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 16/2003, DE 30 DE ENERO

Extracto antecedentes de hecho	6
Fundamentos jurídicos.....	22
Fallo.....	42
Voto particular	43
COMENTARIO:	
Una cuestionable suprema interpretación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: Comentario de la STC nº 16/2003, de 30 de enero.....	47
LÓPEZ TEJERA, DIEGO	
OPINIONES:	
Doctrina Constitucional sobre el Régimen Fiscal y Económico de Canarias	133
ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CÉSAR	
La franquicia fiscal sobre el consumo en la STC 16/2003, de 30 de enero.....	136
ÁLVAREZ HERNÁNDEZ, JESÚS	
El REF. Carácter del informe del Parlamento de Canarias	140
BRAVO DE LAGUNA BERMÚDEZ, JOSÉ MIGUEL	
Un comentario de urgencia a la STC de 30 de enero de 2003	143
CLAVIJO HERNÁNDEZ, FRANCISCO	
Una visión empresarial de la STC 16/2003	151
MARTEL CÁRDENES, LIZARDO	
La franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias: Crónica de una muerte anunciada.....	156
MAURICIO SUBIRANA, SONIA	
Por un nuevo pacto Canarias Estado.....	160
RÍOS PÉREZ, VICTORIANO Y RÍOS RULL, FERNANDO	
El Tribunal Constitucional caricaturiza el REF.....	164
RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO	
Alguna reflexión sobre la STC de 30 de enero de 2003	166
SÁNCHEZ-SIMÓN MUÑOZ, JAVIER	

ANÁLISIS Y ARGUMENTOS ¹

INTRODUCCIÓN

En conexión con esta sección, téngase en cuenta que en el volumen 1 de este número 4 de la revista se incluye una nueva sección, bajo el título genérico de "Tribunal Constitucional", que incluye la reseña de esta reciente sentencia del Tribunal Constitucional número 16/2003, de 30 de enero, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

SENTENCIA DEL PLENO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Nº 16/2003, DE 30 DE ENERO DE 2003 ² (BOE Nº 55 –SUPLEMENTO– DE 5 DE MARZO DE 2003)

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, Presidente, don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Vicente Con-

de Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez, doña María Emilia Casas Baamonde, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo y don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 893/1993, 921/1993 y 943/1993, promovidos, respectivamente, por el Gobierno de Canarias, el Parlamento de Canarias y don Alberto Ruiz-Gallardón Jiménez, comisionado por 53 Senadores, contra los arts. 65.1, apartados a) y d), 65.2, párrafos segundo y cuarto, 65.4, 66.2, párrafo cuarto, 70, apartados 3º, 4º

¹ Téngase en cuenta que, en esta sección se ha invitado a participar a personas conocedoras de la materia de todos los sectores (administración, empresa, política y universidad) para que pongan de manifiesto su particular punto de vista sobre este pronunciamiento del alto tribunal pero, por diversos motivos, a la fecha de cierre de este número, algunos de los invitados no han podido aportar su comentario final sobre la sentencia (STC 16/2003, de 30 de enero).

² Para acceder al contenido íntegro de esta sentencia visite nuestra página web <http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/>, en el apartado de "Novedades" y, dentro de éste, en "Noticias Hacienda Canaria".

y 5º, 71, 74, disposición adicional tercera, disposición transitoria séptima, apartados 3º (párrafo segundo) y 4º, y disposición derogatoria primera, apartado 2º; contra el art. 74; y contra los arts. 65 a 74 y disposiciones transitorias primera y séptima de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respectivamente; así como en los conflictos positivos de competencia núms. 894/1993, 3985/1995 y 2170/1997, acumulados a los anteriores, promovidos todos ellos por el Gobierno de Canarias en relación con el Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; con el art. 130 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales; y con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de enero de 1997, por la que se aprueba el modelo 565 de declaración-liquidación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los diseños físicos y lógicos para la presentación del modelo 568 mediante soporte directamente legible por ordenador, en cuanto a su aplicación en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias. Ha intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta. Ha sido ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Extracto antecedentes de hecho

1. El 26 de marzo de 1993 tuvo entrada en este Tribunal escrito ... del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, registra-

do con el núm. 893/1993, interponiendo recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 65.1, apartados a) y d), 65.2, párrafos segundo y cuarto, 65.4, 66.2, párrafo cuarto, 70, apartados 3º, 4º y 5º, 71, 74, disposición adicional tercera, disposición transitoria séptima, apartados 3º (párrafo segundo) y 4º, y disposición derogatoria primera, apartado 2º, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por vulneración de las garantías materiales, procedimentales y competenciales con que cuenta el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), según la Constitución, el Estatuto de Autonomía para Canarias (en adelante, EACan), aprobado por la Ley Orgánica 10/1982 de 10 de agosto y modificado por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, LOFCA).

Los antecedentes de hecho del planteamiento del recurso son:

a) El Consejo de Ministros, en su reunión de 23 de octubre de 1992, acordó remitir a las Cortes Generales el proyecto de Ley de Impuestos Especiales, y con esa misma fecha, el Ministro de Relaciones con las Cortes y de la Secretaría del Gobierno remitió al Presidente de la Comunidad Autónoma de Canarias el citado proyecto de ley, a los efectos de cumplimentar, por el Parlamento de Canarias, el trámite de informe a que se refiere la disposición adicional tercera de la Constitución y el hoy art. 46.3 del Estatuto de Autonomía para Canarias, dándose traslado del mismo al

Parlamento de Canarias con fecha de 29 de octubre de 1992.

b) En su sesión de 11 de noviembre de 1992, el Parlamento autonómico informó favorablemente la regulación del Impuesto sobre la Cerveza, sobre los Productos Intermedios y sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, pero desfavorablemente tanto la Exposición de Motivos como la regulación del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

c) El proyecto, previa tramitación parlamentaria, dio lugar a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siendo publicada en el BOE núm. 312, de 29 de diciembre. Dicha Ley recoge en su Título II una nueva figura tributaria, a saber, el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y, como consecuencia de ello, la disposición adicional tercera del nuevo texto legal modificaba los Anexos II y III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en cuanto a la aplicación de tipos impositivos en el Impuesto General Indirecto Canario.

2. El Gobierno canario estructura sus alegaciones en una triple argumentación: la configuración del Régimen Económico y Fiscal de Canarias; la naturaleza y configuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte con relación al Régimen Económico y Fiscal de Canarias; y la inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, impugnados.

a) Por lo que se refiere a la configuración del REF, comienza el Gobierno canario señalando que éste ha venido plasmándose como un sistema fiscal especial frente al régimen general operativo en el resto del territorio nacional, como consecuencia de las condiciones geográficas, sociales y económicas inherentes al territorio sobre el que se proyecta. Dicha singularidad económico-fiscal ha tenido un reconocimiento expreso en nuestro texto constitucional, cuya disposición adicional tercera indica textualmente que: "La modificación del régimen económico y fiscal del Archipiélago Canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico". De este precepto se deduce –y así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 13 de marzo de 1984– la existencia de un reconocimiento constitucional expreso de dicho régimen especial. Dicha disposición adicional presenta un efecto protector con un ámbito de aplicación doble: a) respecto de las bases estructurales del régimen económico-fiscal, como institución reconocida en la Constitución, cuya supresión sólo podría hacerse previa reforma constitucional; y b) respecto de las figuras tributarias coyunturales que integren el régimen especial canario en cada momento, admitiéndose su modificación y actualización a través de un procedimiento especial, con participación de la Comunidad Autónoma.

También el EACan reconoce expresamente el principio de imposición indirecta especial canaria en tres preceptos básicos: el ahora art. 32.14, en virtud del cual, 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 ...económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen ...económico y fiscal canario”; el actual art. 50, según el cual, los “recursos de los Cabildos Insulares estarán constituidos por: c) Los derivados del régimen económico-fiscal de Canarias”; y el hoy art. 49, que señala que los: “recursos de la Comunidad Autónoma estarán constituidos por: b) Los ingresos procedentes de sus propios impuestos, arbitrios...”.

Y la LOFCA, en su disposición adicional cuarta, establece que la “actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal”. Incluso la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, LHL), en el art. 139 dispone que las “Entidades Locales canarias dispondrán de los recursos regulados en la presente Ley sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del Régimen Económico-Fiscal de Canarias”.

Del bloque normativo transcrito se aprecia la consagración de dos principios esenciales en la imposición especial canaria: a) La existencia de tributos de ámbito exclusivo territorial autonómico destinados a la financiación de las Haciendas canarias; y b) la atribución a Canarias de la gestión y desarrollo reglamentario en relación con dichos tributos, en cuanto a los

procedimientos tributarios de gestión, recaudación, inspección y revisión de actos. Tales características conducen a la parte actora a afirmar la existencia de una auténtica garantía institucional constitucional del régimen económico y fiscal de Canarias, como régimen especial y singularizado del Archipiélago Canario en aspectos económicos y fiscales frente al régimen general previsto para el resto del Estado español. Dicha garantía institucional presenta, a la luz de la Constitución y del bloque constitucional, un triple ámbito de concreción: material, formal o procedimental, y competencial.

Desde la perspectiva material, la garantía constitucional del REF se centra en la existencia de una especialidad económico-fiscal aplicable al territorio canario, como consecuencia de las singularidades históricas, territoriales y socioeconómicas de Canarias, que determinan –ex art. 138.1 CE– un tratamiento diferenciado del Archipiélago, especialmente en el ámbito económico-fiscal, perfectamente compatible con el principio de igualdad (como ha señalado el Tribunal Constitucional en sus Sentencias de 16 de noviembre de 1981, 13 de marzo de 1984 y 7 de febrero 1990). Dicho REF fue recogido por el EACan, que no sólo reconoce su existencia sino que acomete la regulación de sus elementos esenciales, siguiendo los principios derivados del “acervo histórico”. En efecto, si en el apartado 1º del antiguo art. 45 EACan se declara textualmente que “Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial”, en su apartado 2º se enfatizaba la garantía de la singularidad y especificidad

al indicar que en las futuras negociaciones de integración en comunidades económicas supranacionales "se tendrá en cuenta, para su defensa, la peculiaridad que supone dentro de la comunidad nacional el régimen especial de Canarias". En este sentido, el Tratado de Adhesión de España a la CEE, de 12 de junio de 1985, contempla en su art. 25 la existencia de un régimen especial aplicable al Archipiélago (régimen recogido en el Protocolo 2), que supone la exclusión del territorio insular del ámbito de aplicación del sistema común del IVA y la posibilidad de no aplicar en las Islas Canarias las disposiciones de las Directivas 72/464/CEE o 79/32/CEE, relativas a Impuestos distintos de los Impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores de tabaco (Anexo I, capítulo V, puntos 3 y 4 del Acta de Adhesión). Igualmente, en el Reglamento (CEE) núm. 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias se reafirma el principio de franquicia como singularidad del régimen económico-fiscal de Canarias, aunque se prevé la desaparición de la franquicia aduanera, manteniéndose la franquicia sobre la imposición indirecta.

Asimismo, el ahora art. 46.1 EACan, al fijar el contenido mínimo del REF, lo hace delimitando sus características básicas concretadas en la libertad comercial y en el régimen de franquicias, de un lado, y en el reconocimiento de un régimen especial de financiación de la Hacienda regional canaria, principalmente local, de otro. Por este motivo, el EACan fija la existencia de

unas fuentes tributarias específicas y singulares de financiación de la Hacienda canaria, disponiendo el art. 50.c) que los recursos de los Cabildos Insulares estarán constituidos, entre otros, por "los derivados del régimen económico-fiscal de Canarias", señalando el art. 49.b) como recursos de la Comunidad Autónoma, los ingresos procedentes de sus propios impuestos y arbitrios, expresión esta última que hace clara referencia histórica a los tributos que han conformado el régimen especial indirecto canario integrado en el REF.

Dicha especialidad ha sido prevista también, como se ha dicho, tanto en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en cuyo art. 139 se señala que "las Entidades Locales canarias dispondrán de los recursos regulados en la presente Ley sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del Régimen Económico Fiscal de Canarias"), como en la LOFCA (al indicar en su disposición adicional cuarta que "la actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico y fiscal").

En suma, a juicio del Gobierno de Canarias, ... existe una plasmación estatutaria de las bases institucionales históricas del régimen especial canario, integradas en el bloque de la constitucionalidad, lo que implica que la inteligencia que pueda realizarse de dichas bases no puede llevarse a cabo sin tener en cuenta el acervo histórico del REF en cuanto contenido ins-

titucional reconocible. ... Resulta imprescindible analizar la plasmación de dicho régimen a lo largo de la historia, pues dichos principios estatutarios no se configuran *ex novo*, sino como plasmación de los principios derivados de la regulación normativa del régimen especial canario.

El REF ... se trata de un sistema que se concreta en dos principios estructurales básicos.

En primer lugar, la exclusión de la aplicación al territorio canario de las figuras tributarias vigentes en el resto del territorio nacional integradas en la imposición indirecta estatal que gravan el tráfico comercial de bienes, tanto en su importación y exportación, como en su comercio interior... Este régimen, conocido como de franquicias ... sólo ha admitido excepciones históricas de índole estrictamente coyuntural, como aconteció en el período de postguerra por virtud de la Ley de Reforma Tributaria de 1940 con la Contribución de Usos y Consumos, o las motivadas por una inercia histórica, como el gravamen sobre alcoholes. (...)

Como segundo principio estructural básico del REF, el Gobierno canario destaca la existencia de una imposición indirecta especial por razón del territorio, integrada por tributos específicos y singulares cuyo ámbito de aplicación se circunscribe exclusivamente al Archipiélago Canario y cuya gestión se desvincula de la Administración Central, caracterizada tanto por la afectación del rendimiento a la financiación de las Haciendas Canarias (locales y

regional), como por la aplicación de dichas figuras a la importación y el tráfico de bienes (con exclusión, en todo caso, de un gravamen directo sobre el consumo minorista) con una carga fiscal inferior a la contenida en figuras tributarias análogas o similares aplicables al resto del Estado. (...)

(...) Realmente es con la Ley de 11 de julio de 1912, por la que se crean los Cabildos Insulares, cuando se produce una configuración auténtica de la imposición indirecta especial canaria, a través de los denominados "arbitrios" (...).

La Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias, amén de ratificar y actualizar el régimen de franquicia o exclusión respecto de la imposición general indirecta estatal, viene a establecer en Canarias una imposición indirecta insular especial (...)

Posteriormente, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, de Régimen Económico Fiscal, procede a una nueva adaptación de la imposición indirecta especial canaria (...)

Desde la perspectiva formal, existe una garantía institucional relativa al REF, pues la Constitución contempla en su disposición adicional tercera de forma expresa dicha garantía al señalar que la "modificación del régimen económico y fiscal del Archipiélago Canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional preautonómico". Por su parte, el art. 46.3 EACan es-

tablece que 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". Y el art. 46.4 EACan señala que el "Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal canario" (...).

Con relación al ámbito objetivo de protección y sus grados, a juicio de la Comunidad recurrente, la Constitución opera una garantía institucional del REF, dentro de la cual cabe distinguir un núcleo esencial, conformado por sus principios estructurales básicos e identificativos, y un elemento accidental o coyuntural de contenido variable y evolutivo. Dentro del primero –el contenido esencial–, la garantía institucional abarcaría la propia existencia del REF (garantía constitucional de la existencia del REF cuya supresión exigiría una previa reforma constitucional) y de sus elementos conformadores esenciales que serían aquellos que recoge el EACan, como norma de desarrollo de la garantía constitucional citada, integrada en el bloque de la constitucionalidad e inaccesible al legislador ordinario (cuya modificación necesitaría previamente la reforma del Estatuto de Autonomía).

Por otra parte, el ordenamiento jurídico establece igualmente una garantía especial respecto a los elementos coyunturales ... al establecer un procedimiento reforzado para su modificación (...). Final-

mente, existiría un último nivel de protección que recae sobre aquellos proyectos de legislación financiera y tributaria que, sin incidir en ninguno de los supuestos anteriores, afectarían por su contenido al REF, limitándose en tal caso la garantía procedimental a la preceptividad de audiencia previa del Parlamento de Canarias (art. 46.4 EACan).

Pues bien, respecto de la garantía procedimental frente a los proyectos de reforma de las figuras tributarias integrantes del REF, entiende la parte actora que el REF canario se configura, en su vertiente fiscal, como un conjunto de principios estructurales y de especialidades tributarias en su proyección sobre el territorio autonómico canario configuradores de un sistema tributario especial. Así, a su juicio, la modificación de esos principios estructurales viene amparada por la garantía estatutaria, mientras que la modificación de las figuras tributarias coyunturales que lo integran está protegida por la disposición adicional tercera de la Constitución y por el art. 46.3 EACan, es decir, a través de una intervención autonómica en el procedimiento legislativo. De acuerdo con esto, el REF constituye un régimen singular de imposición indirecta y, por ello, sólo la modificación *lato sensu* de las figuras tributarias integradas en la imposición indirecta se puede considerar modificación del REF, pues la modificación de la imposición indirecta estatal de ámbito general no queda sometida a la garantía procedimental citada, en la medida en que no es aplicable a Canarias, salvo que implicara la creación *ex novo* de una o varias figuras tributarias

de dicha naturaleza en el territorio canario, dado que ello implicaría una modificación del REF (no por las figuras que lo integran sino por vulneración del principio de franquicia y exclusión de la imposición indirecta estatal)...

Con relación a la fundamentación, naturaleza y efectos de informe previo, comienza el Gobierno canario afirmando que "el Régimen Económico y Fiscal canario, reconocido en la Constitución, se ha configurado como institución singular del Archipiélago Canario ... Esta singularidad implica una intervención activa de la legislación estatal en la configuración normativo-tributaria de dicho régimen (como consecuencia del orden competencial fijado en los arts. 149.1.10 y 14, 133.1 y 157.3 CE), pero mediante un poder tributario concurrente con el de la Comunidad Autónoma, concretado en la existencia de una garantía formal-competencial de intervención preceptiva de ésta, a través de un informe emitido por su Parlamento, en el proceso de elaboración normativa de disposiciones tributarias estatales que incidan en el sistema impositivo configurador de dicho régimen especial canario. A juicio del Gobierno canario son tres los caracteres de dicho informe. En primer lugar, se trata de un informe preceptivo, de contenido decisorio (y no una mera declaración de conocimiento o de juicio), emitido por el Parlamento autonómico por mayoría cualificada. En segundo lugar, es un informe que exterioriza un posicionamiento favorable o desfavorable del Parlamento respecto a la modificación sometida a su consideración, que debe ser un texto arti-

culado y ultimado en su tramitación parlamentaria, a excepción del trámite de aprobación ... En tercer y último lugar, es un informe semivinculante, pues si la CE garantiza la participación de la Comunidad en el procedimiento legislativo, carecería de fundamento excluir a dicho informe de toda eficacia vinculante, dado que ello convertiría la participación autonómica en un mero trámite formal de audiencia previa. Y para justificar tal carácter acude la Comunidad recurrente a un triple argumento: en primer lugar, al art. 83.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ...; en segundo lugar, a distinguir el informe previsto en el art. 46.3 EACan de la mera audiencia establecida en el art. 46.4 EACan, ... y, finalmente, a la redacción del propio art. 46.3 EACan... Eso sí, la vinculación existe sólo cuando el informe sea desfavorable a la modificación sometida a consulta, pero no cuando sea favorable, pues ello no impide a las Cortes desistir de la modificación.

La concurrencia de voluntades que se produce en el procedimiento legislativo de reforma del REF tiene una clara fundamentación constitucional. En efecto, la existencia de singularidades fiscales históricas por razón del territorio ha supuesto la delimitación en nuestro ordenamiento jurídico entre un sistema común y un sistema especial, de concierto y convenio, aplicable al País Vasco y Navarra, ... Y junto a estas dos categorías (régimen común y régimen foral), tanto la Constitución como el EACan y la LOFCA (disposición adicional cuarta) vienen a instaurar un *tertius genus* configurado como el Régimen

Económico Fiscal de Canarias, cuya singularidad se concreta en principios materiales y en un régimen normativo especial, en el que el poder tributario originario del Estado, sin ser excepcionado, viene a someterse a una concurrencia imperfecta de la voluntad autonómica.

Finalmente, desde la perspectiva competencial, existe un reparto entre el Estado y la Comunidad Autónoma... El reconocimiento competencial de la Comunidad Autónoma, en cuanto a la imposición indirecta especial canaria se fundamenta en varias normas jurídicas. En primer lugar, en la disposición adicional tercera de la Constitución ... En segundo lugar, en la LOFCA, en su disposición adicional cuarta ... En tercer lugar, en el Real Decreto-Ley 2/1981, de 16 de enero, por el que se transfieren a la Junta de Canarias las competencias y funciones atribuidas a la Junta Económica Interprovincial de Canarias y a la Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares... Y, por último, en el Estatuto de Autonomía de Canarias, en cuyo art. 46.1 y 2 establece los principios materiales básicos del REF.

Este reconocimiento competencial supone ... que la Comunidad canaria tiene la potestad de establecer y exigir tributos propios ... La Comunidad canaria tiene, asimismo, la competencia normativa de regulación del procedimiento de gestión tributaria (tanto en el procedimiento fiscal como en el económico-administrativo) *latu sensu* de los tributos integrados en el REF, al amparo del art. 32.14 EACan, ... entendiéndose como tributos integrados en el sistema impositivo

especial indirecto canario, tanto los de origen estatal como los de origen autonómico. ... La Comunidad canaria tiene también la competencia de gestión tributaria de los tributos integrados en el REF, no por delegación operada *ex lege* (como ocurre con los tributos cedidos), sino por reconocimiento expreso estatutario (art. 32.14 EACan). Finalmente, la Comunidad canaria es titular del producto o sumas recaudadas al estar afectado el rendimiento de los tributos integrados en el REF a la financiación de la Hacienda [art. 50.c EACan], entendiéndose por dicha Hacienda, no sólo las Entidades Locales y los Cabildos insulares, sino también la propia Comunidad Autónoma ...

b) Una vez examinados los principios materiales, formales y competenciales que configuran el REF... el Gobierno canario examina los elementos básicos de la Ley 38/1992, en cuanto a la regulación del IMT, y su entroncamiento en el REF. En este sentido, a su juicio, el IMT es un impuesto indirecto (art. 1), de ámbito territorial nacional o general (art. 65.1 y 4), que recae sobre el consumo de vehículos automóviles, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos y aeronaves (art. 65.1).

Ahora bien ... su aplicación al territorio canario viene dotada de ciertas peculiaridades ... que permiten afirmar con toda rotundidad que bajo la apariencia formal de un único impuesto, subsisten en la figura tributaria analizada dos impuestos distintos, uno aplicable exclusivamente a Canarias y otro aplicable al resto del territorio nacional...

En cuanto a la fundamentación de la creación e imposición del nuevo IMT ... existe una fundamentación totalmente distinta para la aplicación en Canarias, al ser diferentes las figuras tributarias preexistentes cuya reducción impositiva se pretende compensar. Es más, la reducción de los tipos del IGIC, en cuanto al gravamen sobre vehículos y demás medios de transporte, no obedece a ninguna necesidad jurídica derivada de la normativa comunitaria.

En cuanto a la finalidad del IMT, existe un claro elemento diferenciador en la aplicación del mismo en Canarias (por motivos puramente fiscales) ... y en el resto del territorio nacional (...mantenimiento de la presión fiscal sobre los medios de transporte).

Con relación al tipo de gravamen, la Ley vuelve a establecer una diferenciación territorial del Impuesto...

Por último, en cuanto a la titularidad de la suma recaudada por el Impuesto, la Ley establece otra diferenciación, pues el rendimiento se atribuye, parte a Canarias -el derivado del ámbito de la Comunidad Autónoma- y parte al Estado -el obtenido en el resto del territorio nacional-... El rendimiento del nuevo IMT no se "cede" a la Comunidad sino que se "atribuye" a la misma ...

(...) se puede afirmar que "el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en su aplicación en Canarias, se integra plenamente dentro del Régimen Especial Fiscal canario", al tratar-

se de una figura que viene a formar parte del sistema impositivo especial canario, innovándolo y pretendiendo mantener una coordinación y engranaje con el resto de las figuras tributarias que integran dicho sistema al tiempo de la aprobación de la Ley 38/1992.

c) Imputa el Gobierno canario a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales, cuatro vulneraciones.

1) En primer lugar, la vulneración del principio de franquicia fiscal sobre el consumo ... A la vista de la definición legal del hecho imponible, estamos en presencia de un impuesto sobre el consumo o sobre la adquisición del bien por el consumidor final ... Así, el sujeto obligado al pago del impuesto ... es el propio adquirente del vehículo o medio de transporte gravado... realizándose dicha adquisición como consumo en sentido estricto ...

Partiendo, así, de la consideración del IMT como un tributo que grava específicamente el consumo, su aplicación territorial en Canarias ... ha de reputarse inconstitucional por vulneración del principio de franquicia fiscal sobre el consumo, contenido en el art. 46.1 del EA-Can. En efecto, la franquicia fiscal sobre el consumo, integrada en el acervo histórico del REF, presenta una doble proyección. En primer lugar, respecto de la imposición indirecta estatal de ámbito general se proyecta de forma absoluta, como principio de exclusión de toda imposición indirecta en el territorio canario, articulándo-

se a través de la no sujeción territorial a aquellos impuestos indirectos estatales de ámbito general que graven el tráfico de bienes, en cualquiera de sus fases (importación, exportación, fabricación, venta mayorista y minorista), tanto sobre el volumen de ventas como sobre consumos específicos. Y, en segundo lugar, respecto de la imposición indirecta especial canaria, como principio que opera de forma relativa, admitiendo el gravamen del tráfico de bienes, pero con exclusión del gravamen directo sobre el consumo final o en fase minorista (adquisición por el consumidor del bien suministrado por el comerciante minorista).

De acuerdo con lo anterior ... el gravamen por dicho impuesto de las adquisiciones de medios de transporte realizadas en Canarias por el consumidor final de los mismos constituye una vulneración manifiesta del principio estatutario citado, que determina la inconstitucionalidad ... de la Ley 38/1992.

2) En segundo lugar, considera el Gobierno canario que también se ha vulnerado la competencia autonómica de desarrollo legislativo y ejecución en materia de procedimiento tributario respecto del REF.. A su juicio, los preceptos reseñados serían inconstitucionales al atribuir a la Administración del Estado las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del Impuesto, así como la regulación reglamentaria de dichas actividades en el territorio autonómico canario (art. 74), lo que vulnera el art. 32.14 EACan.

(...) Al atribuirse a la Comunidad Autónoma, por el art. 74 de la Ley 38/1992, el rendimiento del impuesto, en su aplicación en Canarias, la competencia autonómica de gestión tributaria sobre el mismo viene impuesta por el principio de los apoderamientos implícitos e integridad competencial, en cuanto que la titularidad de dicho rendimiento lleva consigo la asunción por la Comunidad de los derechos y obligaciones tributarias que se deduzcan de la relación jurídico-tributaria derivada del impuesto y, consecuentemente, las funciones administrativas tendentes a su gestión tributaria.

Y ello, además, de un lado, porque dicho criterio es el que se deduce de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, al atribuir a éstas las potestades de gestión respecto de aquellos tributos cuyo rendimiento se cede y, de otro, porque los mismos fines de asegurar una gestión eficiente del nuevo marco fiscal que aparecen en la relación recaudatoria IVA-IMT han de tenerse en cuenta en la relación IGIC-IMT...

3) De forma subsidiaria a la pretensión anterior, y para el caso de que este Tribunal considerase que el IMT no está integrado en el ámbito del art. 32.14 EACan, sostiene la parte actora que la competencia para la gestión le vendría dada entonces por la configuración del IMT como un tributo "cedido", al amparo del art. 10.1 de la LOFCA, puesto en conexión con el art. 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, lo que implica la delegación *ex lege* de ta-

les facultades impuesta por el art. 19.2 LOFCA...

4) En cuarto lugar, sostiene el Gobierno canario ... (otra) vulneración (que) derivaría del hecho de haber aprobado la regulación discutida con el informe desfavorable del Parlamento de Canarias... A juicio del Gobierno canario, dado que los preceptos y disposiciones impugnados han sido aprobados en contra del informe desfavorable emitido por el Parlamento canario, resultan inconstitucionales por incumplimiento del requisito previsto en el art. 46.3 EACan (en relación con la disposición transitoria primera, 1, EACan), que requiere que toda modificación del REF, para llevarse a efecto, obtenga el informe favorable del Parlamento de Canarias, adoptado por las dos terceras partes de los miembros de la Cámara.

(...)

5. El 26 de marzo de 1993 tuvo entrada en este Tribunal nuevo escrito ... del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, registrado con el núm. 894/1993, planteando conflicto constitucional positivo de competencia frente al Gobierno de la Nación y en relación con el Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)...

6. El Gobierno de Canarias reproduce fundamentalmente las alegaciones efectuadas en el recurso de inconstitucionalidad núm. 893/1993, para terminar impugnando al Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, la lesión de la competencia

autonómica de gestión del impuesto derivada implícitamente de la disposición adicional tercera de la Constitución y explícitamente del art. 32.14 EACan... En suma, la competencia de Canarias de gestión y desarrollo reglamentario procedimental en materia tributaria que se considera vulnerada, no sólo viene prevista en el art. 32.14 EACan, o en el 19.2 LOFCA en relación con el art. 62.2 EACan, si consideramos el tributo como cedido, sino también en la Ley Territorial 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias ...

(...)

9. El 29 de marzo de 1993 tuvo entrada en este Tribunal demanda presentada por don Aureliano Yanes Herreros, Letrado-Secretario General del Parlamento de Canarias, en la representación de éste, registrado con el núm. 921/1993, interponiendo recurso de inconstitucionalidad contra el art. 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por vulneración de los arts. 62.2 EACan y 19.2 LOFCA. A su juicio, el art. 74 citado sólo atribuye a la Comunidad de Canarias el rendimiento derivado del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, pero excepciona expresamente las previsiones de los arts. 62.2 EACan y 19.2 LOFCA, mediante una derogación singular expresada a través de los términos "sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado", lo cual representa una abierta conculcación de la normativa

del bloque de la constitucionalidad anteriormente citado. (...).

12. Por escrito presentado el 29 de marzo de 1993, registrado con el núm. 943/1993, don Alberto Ruiz-Gallardón Jiménez, comisionado por 53 Senadores, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 65 a 74, disposición transitoria primera y disposición transitoria séptima, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, con la siguiente fundamentación:

a) (...), se pone de manifiesto en primer lugar que la Ley 38/1992 crea un nuevo tributo, el denominado "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte" ... No se trata, pues, propiamente –afirman los Senadores– de un impuesto sobre la matriculación, sino de un impuesto sobre el consumo de vehículos en sí mismos considerados ...

De lo anterior resulta, según los Senadores, que la Ley 38/1992 está imponiendo en las Islas Canarias, donde el régimen económico-fiscal es especial en virtud de la disposición adicional tercera de la Constitución y del art. 46 EACan, aprobado por Ley Orgánica 10/1982, un tributo que antes no existía ...

(...) el régimen económico-fiscal de Canarias, un régimen históricamente peculiar en el Estado español que se define por los siguientes caracteres: un sistema de franquicias (al que es consustancial la libertad de derechos arancelarios), la ausencia de impuestos sobre el consumo

(con independencia de su denominación, por ejemplo, "sobre la producción o importación" o de "matriculación"), y también la ausencia de monopolios, fiscales o de otra especie.

De las tres características citadas, el recurso de los Senadores pone el acento en la segunda de ellas, esto es, la ausencia de todo impuesto sobre el consumo. A este respecto, se señala que en Canarias nunca ha tenido aplicación ningún impuesto estatal que tuviera como hecho imponible el consumo ...

(...) entienden los Senadores que la aplicación en la Comunidad Autónoma de Canarias del denominado "Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte" rompe el equilibrio hasta ahora existente dentro del marco de la Constitución, violentando la convivencia dentro de lo que este Tribunal ha dado en llamar "bloque de la constitucionalidad"...

(...) según los Senadores, el Título II de la Ley 38/1992 ha menoscabado el derecho histórico y constitucional de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre el cual se funda, no como privilegio, sino como manifestación de diversidad, el régimen económico-fiscal de Canarias ...

(...) En suma, una actividad reguladora, aunque sea a nivel legal, que no tome en cuenta la especialidad del régimen económico-fiscal de Canarias, no se ajusta a la Constitución, porque el sistema del bloque normativo constitucional es otro. Especialidad que –se insiste– ha sido

reconocida en la STC 35/1984, en la que este Tribunal se refiere a la conservación de las exenciones sobre el consumo de la "Ley de 22 de julio de 1972, que contiene el actual marco económico-fiscal especial, basado en la libertad comercial de importación y exportación y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo".

(...) cuando en la Comunidad Autónoma de Canarias ... se introduce el impuesto estatal sobre matriculación de vehículos con la única pretensión de recaudar, en la práctica lo que se hace es introducir un gravamen sobre el consumo –el IVA– donde está constitucionalmente prohibido...

(...) No basta con determinar, tal y como hace el art. 74 de la Ley 38/1992, que el rendimiento de dicho tributo será para la Comunidad Autónoma de Canarias; esta Comunidad –señala la demanda– no desea enriquecerse inconstitucionalmente, sino que se respete el orden constitucional fundado por la Constitución y su Estatuto de Autonomía. La aplicación en la Comunidad Autónoma de Canarias de tributos que en sí mismos supongan la modificación de los principios de su régimen económico-fiscal es inconstitucional si no se reforma previamente su Estatuto de Autonomía...

b) Seguidamente, el recurso de los Senadores argumenta sobre la inconstitucionalidad ... de la Ley 38/1992, así como de la disposición transitoria primera de la misma Ley, por anomalías constitucionalmente relevantes en el proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales en relación con el Informe previo del Parlamento canario.

(...) los Senadores ponen de manifiesto que, aunque el proyecto de Ley de la norma impugnada –la Ley 38/1992– fue informado por el Parlamento canario y aprobado por 36 votos, no alcanzando la mayoría de dos tercios exigida, los arts. 65.1.a), 66.2, 70 y 74, y la disposición transitoria primera del proyecto de Ley enviado a las Cortes, tenían redacciones diferentes a lo remitido y, por tanto, informado, por el Parlamento canario para su informe preceptivo. Y, para los Senadores, dicho Informe tiene relevancia constitucional, de manera que su omisión determina la nulidad de la norma cuya materia lo exige...

(...) entienden los Senadores que, desde el punto de vista constitucional, el informe del Parlamento de Canarias no puede ser rebajado a la condición de un mero trámite administrativo que, una vez resuelto e independientemente de su resultado, autorice a seguir de cualquier manera el procedimiento, como si la intervención de la Cámara autonómica fuese algo meramente formal; sino que ... toda modificación que se introduzca por el Gobierno en el proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales es inconstitucional, a menos que sea para recoger precisamente las observaciones del informe del propio Parlamento....

(...)

17. (...) Arranca el Abogado del Estado en sus alegaciones intentando poner orden en el examen de las pretensiones ejercitadas pues, a su juicio, éstas poseen distintos fundamentos, siendo diferentes

según los recurrentes, y en algunos casos, incompatibles entre sí...

(...) considera el Abogado del Estado que ... la inmodificabilidad del Anteproyecto de Ley que postula el Grupo Popular carece de sentido y resulta contraria a la propia finalidad del informe, que debe propiciar muchas veces correcciones en el texto (y no necesariamente las que puedan solicitarse en el informe), de manera que semejante tesis sólo podría sostenerse si existiese un quebrantamiento de la lealtad constitucional ... o si la Constitución o el Estatuto exigieran un informe favorable. Y aquí no se da ninguno de estos dos supuestos ...

(...) el Abogado del Estado expone varias razones por las que rechaza que, tal y como mantiene el Gobierno canario, el informe deba tener efectos vinculantes limitados. La primera de ellas es que se apoya en una suerte de voluntarismo argumentativo ... el art. 133.1 CE puede integrarse en el "núcleo duro" constitucional garantizado de competencias estatales ...

A continuación el Abogado del Estado pasa a examinar ... la presunta vulneración de la franquicia fiscal sobre el consumo que impone el art. 46.1 EACan que habría producido la aplicación en Canarias del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

(...) considera el Abogado del Estado en primer término que la construcción dogmática que realiza el Gobierno canario

no es enteramente admisible, especialmente en lo que denomina "elementos estructurales" del "sistema fiscal específico" de Canarias, dado que supone partir como presupuesto hermenéutico de un concepto expansivo de dicho sistema fiscal que contiene una notable carga teórico abstracta que, a su juicio, desborda el estricto contenido del bloque de la constitucionalidad... En suma, a juicio del Abogado del Estado, en conjunto, en la primera parte de la demanda se aprecia un excesivo constructivismo poco atento al contenido efectivo del bloque de la constitucionalidad y criticable en varios aspectos concretos.

Considera, sin embargo, la representación pública, que no puede partirse de un concepto previo o "en sí" del régimen fiscal de Canarias como parámetro decisivo para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes del Estado, sino que debe atenderse a las normas de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad, entre las que no deben olvidarse las que consagran la potestad originaria estatal en materia fiscal (art. 133.1 CE), razón por la cual las normas a considerar son las contenidas en el Estatuto de Autonomía de Canarias (arts. 46 y ss.)...

(...) la representación del Estado niega, frente a lo que sostienen ambos recursos, que el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte pueda considerarse un impuesto sobre el consumo minorista. A su juicio, el nuevo impuesto tiene un hecho imponible propio, perfectamente identificado en su regulación, que no es otro que la matriculación de los vehículos ... La regulación

del impuesto no ha creado aquí artificiosamente su propio objeto *ad hoc* para excluirlo de su ámbito natural, sino que ha tomado como objeto impositivo una realidad jurídica preexistente y sustantiva, como es la matriculación, algo perfectamente legítimo que determina que el Impuesto impugnado no sea un impuesto sobre el consumo, sino sobre la actividad jurídico-administrativa en que consiste la matriculación.

(...) Considera el Abogado del Estado que la imposibilidad de considerar el tributo impugnado como un impuesto sobre el consumo hace decaer el presupuesto de la argumentación de los recurrentes, ya que la franquicia fiscal sobre el consumo sólo puede verse afectada por impuestos que recaigan sobre el mismo, sin que pueda ser desmedidamente ampliada a toda aquella figura impositiva que pudiera afectar al consumo indirectamente ...

(...) señala el Abogado del Estado que, aunque a efectos dialécticos pudiera admitirse que el tributo impugnado es un impuesto sobre el consumo o afecta al consumo, en ningún caso afecta a la franquicia fiscal sobre el mismo tal y como realmente se ha aplicado este principio en Canarias hasta la entrada en vigor de la Ley 38/1992... Hasta la entrada en vigor de la Ley 38/1992, las ventas de vehículos en fase minorista siempre estuvieron gravadas con un nivel de presión fiscal igual que en el resto de España ... no puede en modo alguno hablarse del carácter absoluto de la franquicia en las ventas al por menor en el caso de los vehículos. Subraya el Abogado del Estado que prácticamente los

recurrentes no mencionan el Arbitrio sobre el Lujo ... afirmar que dicho Arbitrio no gravaba las operaciones al por menor ... es absolutamente inexacto, como demostraría la definición que de su hecho imponible hace la Ordenanza para la exacción del Arbitrio Insular sobre el Lujo aprobada por Resolución del Ministerio de Hacienda de 27 de mayo de 1981 (art. 20).

(...) frente a lo que señalan los recurrentes, "no ha existido nunca vigente el nuevo IGIC antes de la entrada en vigor del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, habiéndose implantado éste con posterioridad para compensar la disminución de las tarifas del IGIC" ... el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, frente a lo que mantienen los recurrentes, posee en el caso de Canarias una fundamentación propia: compensar la derogación del Arbitrio sobre el Lujo en beneficio de los ingresos a percibir por la Comunidad Autónoma, lo que era obligado ex art. 54 EACan ...

En conclusión, a juicio del Abogado del Estado, ni la franquicia fiscal sobre el consumo tuvo en Canarias el carácter absoluto que pretenden los recurrentes, en cuanto a las ventas al por menor de vehículos, ni la introducción del nuevo Impuesto ha producido por ello desequilibrio alguno, recayendo en un segmento de la actividad económica que nunca estuvo protegido por la franquicia fiscal sobre el consumo del régimen especial de Canarias.

Conforme a lo anterior, el Abogado del Estado se pronuncia sobre la reclama-

ción de las competencias de normación y gestión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ... El Abogado del Estado, sin embargo, no encuentra precepto alguno en el bloque de la constitucionalidad del que resulte la citada competencia autonómica. A su juicio, tal competencia ... no tiene asiento constitucional ni estatutario alguno, ni vestigio histórico de ninguna clase, además de ser incompatible con el art. 133.1 CE, que debe prevalecer en defecto de norma constitucional expresa ...

Finalmente el Abogado del Estado examina el argumento ... según el cual, al ceder el art. 74 de la Ley impugnada el rendimiento del impuesto a la Comunidad Autónoma, éste debe considerarse como un "impuesto cedido" ... A su juicio, tal razonamiento ... desconoce que los "impuestos cedidos" son los que se ceden bajo el concreto régimen jurídico contemplado en los arts. 10 y ss. de la LOFCA ... así como que la LOFCA se remite siempre a la ley de cesión para determinar las competencias de gestión (art. 19.2 LOFCA y 62.2 EACan). En segundo lugar, porque el argumento hace supuesto de la cuestión al considerar que el impuesto es "cedido" y por tanto incluye la gestión ... En tercer lugar, porque postular que la cesión del rendimiento de un tributo implica la obligación constitucional de ceder su gestión no tiene fundamento alguno en el bloque de la constitucionalidad.

En realidad, para el Abogado del Estado no nos encontramos ante un "impuesto cedido" de los previstos por la LOFCA, sino ante una pura norma de compensación exi-

gida y justificada por el art. 54 EACan (al derogarse el Arbitrio sobre el Lujo) y, en todo caso, amparado en la disposición adicional cuarta de la LOFCA, normas que tampoco obligan a la cesión de la competencia de gestión. Por las mismas razones, la representación pública no encuentra justificación alguna en el bloque de la constitucionalidad que pueda fundar la pretensión de delegación *ex lege* de la gestión que ejercita subsidiariamente el Gobierno de Canarias ...

18. El 25 de noviembre de 1995 tuvo entrada en este Tribunal nuevo escrito ... del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, ... planteando conflicto constitucional positivo de competencia frente al Gobierno de la Nación y en relación con el art. 130 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio ...

19. El Gobierno de Canarias reproduce fundamentalmente las alegaciones efectuadas en el recurso de inconstitucionalidad núm. 893/1993 ...

(...)

22. El Abogado del Estado ... se personó ... reproduciendo parte de las alegaciones efectuadas con relación al recurso núm. 893/93...

24. El 22 de mayo de 1997 tuvo entrada en este Tribunal nuevo ... del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, ... planteando conflicto constitucional positivo de competencia frente al Gobierno de la Nación en relación con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de enero de 1997, por la que se aprueba el modelo 565 de declaración-liquidación por el

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los diseños físicos y lógicos para la presentación del modelo 568 mediante soporte directamente legible por ordenador, en cuanto a su aplicación en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, por vulneración de la competencia autonómica contenida en el art. 32.14 EACan, puesto en relación con la disposición adicional tercera de la Constitución, los arts. 46 y 50.c) del mismo Estatuto, y la LOFCA ...

(...)

25. Una vez más, el Gobierno canario reproduce fundamentalmente las alegaciones efectuadas en el recurso de inconstitucionalidad núm. 893/1993 ...

(...)

27. El Abogado del Estado ... se personó ... reproduciendo parte de las alegaciones efectuadas con relación al recurso núm. 893/93 ...

(...)

II. Fundamentos jurídicos

1. En los presentes recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia acumulados plantean los recurrentes un conjunto de cuestiones en relación con la normativa reguladora del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IMT), creado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de

Impuestos Especiales, y desarrollado por el Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de enero de 1997, normas todas ellas objeto de impugnación en este proceso constitucional.

Concretamente, se suscitan cuatro cuestiones de índole material, formal y competencial. En primer lugar, para el Gobierno canario y para los Senadores recurrentes, el IMT, en su condición de impuesto estatal indirecto, vulneraría el principio de franquicia fiscal sobre el consumo, franquicia que formaría parte integrante del Régimen Económico y Fiscal Canario (en lo sucesivo, REF) y que se encontraría garantizada tanto por la disposición adicional tercera de la Constitución como por el art. 45.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, hoy art. 46.1 tras la modificación operada por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre (en adelante, EACan). En segundo lugar, y de considerarse que el IMT no contradice el bloque de la constitucionalidad por el motivo anterior, alegan los recurrentes citados anteriormente la vulneración de las reglas del procedimiento legislativo establecido en la disposición adicional tercera de la Constitución en relación con el art. 46 EACan, aunque por razones diferentes. En efecto, mientras que para el Gobierno canario, la aprobación del IMT y la modificación del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) por las Cortes Generales lesiona la garantía institucional prevista en la disposición adicional

tercera citada, al haberse hecho en contra del informe desfavorable del Parlamento canario, los Senadores advierten anomalías constitucionalmente relevantes en la tramitación del proyecto de ley, al no haber coincidencia entre el texto del proyecto enviado por el Gobierno para informe al Parlamento de Canarias y el texto remitido a las Cortes. En tercer lugar, y de no admitirse los planteamientos anteriores, reivindica el Gobierno canario la titularidad de la competencia autonómica de desarrollo legislativo y ejecución en materia de procedimiento económico-administrativo y fiscal respecto de los tributos integrantes del REF, al amparo del art. 32.14 EACan. Por último, y dado que el art. 74 de la Ley 38/1992 atribuye la gestión del IMT al Estado, reclaman el Gobierno canario (de forma subsidiaria a las anteriores pretensiones) y el Parlamento de dicha Comunidad la titularidad de la competencia autonómica de gestión de los tributos cedidos, en virtud de lo dispuesto en los arts. 62.2 EACan y 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

Por su parte, el Abogado del Estado se opone a las anteriores consideraciones. En primer lugar, sostiene, no sólo que la franquicia sobre el consumo existente en Canarias nunca tuvo carácter absoluto, sino que, además, el IMT no puede considerarse como un impuesto sobre el consumo minorista y, en consecuencia, no podría vulnerar la citada franquicia. Además, a su juicio, dicho tributo tiene una justificación propia en su aplicación en Canarias, como es la de com-

pensar la derogación del Arbitrio sobre el Lujo ex art. 54 EACan. En segundo lugar, y en relación con el procedimiento legislativo, entiende que no puede prosperar la pretensión de los Senadores recurrentes relativa a las diferencias entre el texto que fue enviado al Parlamento canario y al Congreso de los Diputados, pues las modificaciones introducidas en el anteproyecto con posterioridad al informe del Parlamento no desvirtuaron el objeto del mismo; y, en su opinión, tampoco puede tener éxito la tacha imputada por el Gobierno canario a la Ley 38/1992, por haber dispuesto la aplicación del IMT en Canarias en contra del informe desfavorable del Parlamento canario, pues la disposición adicional tercera de la Constitución sólo prevé un informe previo, preceptivo, pero en modo alguno vinculante. En tercer lugar, tampoco comparte la representación del Estado la reivindicación competencial, relativa al desarrollo legislativo y ejecución en esta materia, pues no encuentra precepto alguno en el bloque de la constitucionalidad que justifique la titularidad autonómica de tal competencia, al no existir asiento constitucional ni estatutario alguno, ni vestigio histórico de ninguna clase, amén de ser incompatible con el art. 133.1 CE. Finalmente, tampoco acepta el Abogado del Estado la pretensión subsidiaria de que la cesión del tributo supone automáticamente la cesión de la gestión, pues el IMT ni se encuentra entre los impuestos susceptibles de cesión conforme al art. 11 LOFCA, ni el hecho de la cesión del rendimiento implica la obligación constitucional de ceder la gestión.

2. Antes de comenzar con el análisis de las diferentes impugnaciones es necesario pronunciarse sobre la posible pérdida de objeto de la cuestión planteada por el Gobierno y el Parlamento canarios respecto de la competencia para la gestión de los tributos cedidos, al haberse producido la cesión de dicha gestión por el art. 46 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, tras la modificación del art. 11 de la LOFCA, operada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre.

A este respecto hay que recordar que, por lo que "se refiere a los procesos constitucionales con contenido competencial, es doctrina reiterada de este Tribunal la de que para poder apreciar una eventual pérdida de su objeto no basta con la extinción de la norma concretamente impugnada, siendo necesario ponderar hasta qué punto dicha extinción conlleva la desaparición de la controversia competencial traída al proceso (entre las más recientes, SSTC 223/2000, de 21 de septiembre, FJ 3; y 275/2000, de 16 de noviembre, FJ 2). Dicho de otro modo, la apreciación de la pérdida de objeto del proceso dependerá de la incidencia real que sobre el mismo tenga la derogación, sustitución o modificación de la norma y no puede resolverse apriorísticamente en función de criterios abstractos o genéricos (v. gr., SSTC 233/1999, de 12 de diciembre, FJ 3; 148/2000, de 1 de junio, FJ 3, y 190/2000, de 13 de julio, FJ 2), pues lo

relevante no es tanto la expulsión de la concreta norma impugnada del Ordenamiento cuanto determinar, como ya hemos indicado anteriormente, si con esa expulsión ha cesado o no la controversia competencial, toda vez que poner fin a la misma a la luz del orden constitucional de reparto de competencias es el fin último al que sirven tales procesos (por todas, STC 290/2000, de 30 de noviembre, FJ 4, y las resoluciones allí mencionadas)" (STC 24/2002, de 31 de enero, FJ 4).

Sobre esta base, aunque es cierto que actualmente se ha producido la cesión del tributo a las Comunidades Autónomas (por la citada Ley 21/2001, de 27 de diciembre), tanto en lo relativo al producto recaudado como en lo referente a la gestión del mismo, e incluso en la normación de algunos aspectos (concretamente, la fijación del tipo de gravamen dentro de la escala establecida por la ley), es claro que queda intacto el problema planteado al basar las partes de este proceso constitucional sus pretensiones en fundamentos diferentes. En efecto, los actores entienden que al ser el IMT un tributo cedido por el Estado, conforme al bloque de la constitucionalidad (esto es, art. 10.1 LOFCA en relación con los arts. 19.2 LOFCA y 62.2 EA-Can), la competencia de gestión corresponde automáticamente a la Comunidad Autónoma. Por el contrario, el Abogado del Estado mantiene que, en el supuesto de que se tratara de un tributo cedido, de acuerdo con la Constitución correspondería al Estado, en todo caso, decidir sobre la delegación o no de las competencias de gestión. En consecuencia, dado

que la controversia de fondo permanece, pese a la cesión de la gestión indicada, debemos pronunciarnos sobre la titularidad de la competencia.

3. Una vez constatada la plena subsistencia del objeto del proceso, habrá que entrar en el análisis de la primera de las cuestiones planteadas. Según el Gobierno canario y los Senadores recurrentes, la disposición adicional tercera de la Constitución, al exigir un informe previo para la modificación del REF, está recogiendo una garantía institucional que, como tal, tiene un núcleo indisponible para el legislador que se concreta en la previsión del art. 46.1 EACan, precepto en virtud del cual el REF se basa en la libertad comercial, la franquicia aduanera y la franquicia sobre el consumo. Es precisamente esta última franquicia la que se considera vulnerada por el Impuesto cuestionado, en la medida en que grava el consumo en fase minorista por vez primera en el Archipiélago Canario, lesionando lo que constituye –a su juicio– uno de los pilares de su acervo histórico. En definitiva, entienden los recurrentes que la disposición adicional tercera del texto constitucional establece una “garantía institucional”; que esta garantía tiene un núcleo indisponible para el legislador estatal; que ese núcleo material indisponible para el legislador estatal se concreta en la previsión estatutaria del art. 46 EACan; y, finalmente, que el IMT vulnera la franquicia sobre el consumo al constituir un impuesto estatal indirecto que grava el consumo en fase minorista, cuando nunca habían existido impuestos estatales indirectos, salvo

excepciones históricas marginales, o autonómicos sobre el consumo.

A estas alegaciones opone el Abogado del Estado como primer argumento que el IMT no es un impuesto sobre el consumo minorista, dado que, frente a lo que sostienen los recurrentes, lo decisivo para determinar el objeto del tributo no es la base imponible, sino el hecho imponible, y el IMT tiene un hecho imponible propio, ligado a “la actividad jurídico-administrativa en que consiste la matriculación”. Para el Abogado del Estado, pues, el IMT vendría a ser una suerte de tasa estatal exigida por la prestación de un servicio de carácter administrativo consistente en la primera matriculación de los vehículos nuevos o usados o, lo que es lo mismo, la inscripción en un registro público y obtención de una autorización para la circulación de los vehículos.

Se hace preciso determinar, pues, ante todo, la naturaleza del tributo, dado que, si como afirma el Abogado del Estado, el IMT no fuese un impuesto sobre el consumo en fase minorista, la posible afectación por el mismo de la franquicia sobre el consumo integrante del REF y supestamente garantizada por la disposición adicional tercera habría dejado de existir.

Sin embargo, es evidente que el razonamiento del Abogado del Estado no puede ser compartido. En efecto, como dijimos en la STC 296/1994, de 10 de noviembre, “el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Ad-

ministración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo". De ello deriva "que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" (FJ 4).

De acuerdo con la doctrina expuesta resulta claro que el régimen jurídico de la figura impositiva establecida en la Ley 38/1992, de 27 de diciembre, de Impuestos Especiales, y desarrollada por disposiciones posteriores, se estructura claramente como un impuesto que grava la adquisición de vehículos o, lo que es igual, el consumo de los mismos. Y es que, aun cuando el art. 65 de la Ley citada configure como hecho generador del tributo "la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados", de los preceptos que establecen los elementos que determinan la cuantificación del tributo (base imponible y tipo de gravamen, arts. 69 y 70) se deduce fácilmente que lo verdaderamente sometido a tributación es el importe satisfecho por la

adquisición del vehículo. En consecuencia, el gravamen del tributo en cuestión se determina en función de la capacidad económica exteriorizada con la adquisición de un medio de transporte, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por el consumo de una renta. Todo ello nos conduce a la conclusión de que el impuesto creado por la ley citada es una figura fiscal distinta de la categoría de la "tasa", puesto que con él no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o de la realización de actividades en régimen de Derecho público, a saber, la matriculación, de suerte que constituye un auténtico "impuesto" que grava el consumo de renta producido por una adquisición expresiva de capacidad económica.

4. Rechazada la naturaleza retributiva del IMT que defiende el Abogado del Estado y una vez concluido que se trata de un impuesto que grava el consumo, el siguiente paso es examinar si, como entienden los recurrentes, el IMT vulnera el especial Régimen Fiscal que habría existido en Canarias desde hace siglos y que en la tesis del Gobierno canario goza de una "garantía institucional contenida en la disposición adicional tercera de la Constitución" que viene a desarrollarse por el art. 46 EACan. Es claro, pues, que el punto de partida de nuestra reflexión ha de ser el estudio del mencionado precepto constitucional.

La disposición adicional tercera de la Constitución establece que "la modifica-

ción del régimen económico y fiscal del Archipiélago Canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”.

Reiteradamente hemos puesto de relieve la relevancia del curso parlamentario de la elaboración de la Constitución a la hora de interpretarla, pues proporciona un criterio hermenéutico importante aunque no determinante (SSTC 5/1981, de 13 de febrero, FJ 9 y 108/1986, de 29 de julio, FJ 13). Y en esta línea será de recordar que la redacción que a la disposición adicional tercera de la Constitución había dado el Senado era del siguiente tenor: “la Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económicas y fiscales para el Archipiélago Canario. Su actualización y modificación requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del ente preautonómico”. Pues bien, en el texto definitivo de tal disposición, fruto de la actuación de la Comisión Mixta, desaparecen tres de los mencionados términos –“reconocimiento”, “amparo” y “actualización”– para conservar exclusivamente la previsión de la “modificación” del REF. Resulta, así, claro, por un lado, un alejamiento del sentido propio de la disposición adicional primera de la Constitución y, por otro, una directa contemplación, ante todo, de la modificabilidad del REF con la garantía procedimental del informe previo autonómico, informe previo este que deriva de la constitucionalización, con toda la trascendencia que esto implica, de la análoga exigencia de informe establecida por la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias –art.

30.1, d)–, tema este sobre el que después hemos de volver.

En definitiva, la disposición adicional tercera de la Constitución, interpretada a la luz de sus antecedentes parlamentarios, permite llegar a la conclusión de que contiene una norma que, partiendo de la existencia del REF, incorpora a la evidente viabilidad constitucional de su modificación por el Estado –arts. 133.1 y 149.1, 10ª, 13ª y 14ª CE– la exigencia de un previo informe autonómico.

5. Y todavía en el terreno de la disposición adicional tercera de la Constitución, hemos de recordar la importancia de la interpretación sistemática, consecuencia del “principio de unidad de la Constitución” –STC 179/1994, de 16 de junio, FJ 5–, pues ésta es un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás, es decir, de acuerdo con una interpretación sistemática (STC 5/1983, de 4 de febrero, FJ 3).

Esta interpretación sistemática conduce directamente al art. 138.1 CE que expresa claramente la finalidad del REF y su carácter evolutivo:

A) Ante todo, la finalidad del REF resulta perfectamente determinada en el art. 138.1 CE: “el Estado garantiza la *realización efectiva del principio de solidaridad*, consagrado en el art. 2º de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y *atendiendo en particular a las circunstan-*

cias del hecho insular". Con ello la Constitución se inserta en una línea tradicional que a lo largo de la historia ha venido justificando la existencia del REF, precisamente por las características propias del Archipiélago Canario, es decir, por el "hecho insular".

Sin necesidad de acudir a más remotos antecedentes podemos señalar que la Exposición de Motivos de la ya citada Ley 30/1972, subrayando el sentido eminentemente finalista del REF –"es evidente que todo régimen debe estar en función del fin que se persigue al establecerlo"–, destaca que éste obedece al "carácter insular y las condiciones geológicas y climatológicas de las provincias canarias" que reclaman "un conjunto armónico de medidas que estimulen el desarrollo económico y social de las islas". En la misma línea, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias, señala que "el carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como la escasez de recursos naturales, han aconsejado históricamente la adopción de este régimen específico en el ámbito de la legislación económica y fiscal española", justamente para "promover su desarrollo económico y social", lo que conduce a "una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado" (Ley 20/1991) y, hoy también, que en la Unión Europea (Ley 19/1994).

Y, en fin, más recientemente, en el ámbito de la Unión Europea, bastará citar la Decisión del Consejo de 20 de junio de 2002 (DOCE L 179/22, de 9-7-2002), que,

"teniendo en cuenta su situación estructural social y económica, agravada por su lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, así como la persistencia y combinación de estos factores, que perjudican gravemente a su desarrollo", adopta determinadas medidas precisamente para apoyar el "desarrollo socioeconómico de las Islas Canarias".

Resulta, pues, evidente el sentido esencialmente finalista del REF, en cuanto que se integra por un conjunto de elementos –no exclusivamente fiscales– 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.

B) Y del propio art. 138.1 CE deriva también el carácter evolutivo del REF:

a) Dicho precepto no se refiere simplemente al hecho insular, sino "a las *circunstancias* del hecho insular". Y si el hecho insular es perfectamente invariable, las *circunstancias* sociales y económicas que lo rodean, no. De ello deriva el carácter fundamentalmente evolutivo del REF.

Desde luego, así lo evidencia el desarrollo de la historia. Sin necesidad, nuevamente, de remontarnos a más antiguos precedentes y tomando en consideración la realidad jurídica que el constituyente tenía ante sí, puede apreciarse cómo la ya

citada Ley 30/1972, concreta su objetivo indicando que "se trata de *adaptar* a las necesidades actuales el Régimen Económico Fiscal de Canarias" –Exposición de Motivos–. Con más amplitud, la Ley 20/1991, también citada, subraya que "la especialidad y excepcionalidad económico-fiscal de las Islas Canarias *ha ido adaptándose a lo largo de estos casi quinientos años a las circunstancias de cada época o momento histórico*", pues en definitiva se trataba de "dotar a Canarias de los instrumentos necesarios *en cada etapa* para promover su desarrollo económico y social" –Exposición de Motivos–.

Y en el campo de esas "circunstancias" del hecho insular recogidas en el art. 138.1 CE, había una, expresamente anunciada en la Constitución, destinada a influir decisivamente en el REF: el art. 93 CE era una clara previsión del ingreso de España en lo que hoy es la Unión Europea, acontecimiento que necesariamente había de tener una importante repercusión en el REF. Ya la primitiva redacción del art. 46.2 EACan había previsto para ese supuesto la "defensa" de la peculiaridad canaria y en la redacción actual incorpora al contenido del REF "los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea". Y, en este terreno, el carácter esencialmente evolutivo del REF aparece incluso con una proyección de futuro: la ya citada Decisión del Consejo adopta para Canarias medidas fiscales excepcionales de larga duración, para las que se señala un plazo de diez años, y prevé expresamente una

evaluación tras un periodo de cinco años, a fin de proceder, en su caso, a la revisión.

Todo ello pone de relieve que el carácter evolutivo del REF, inevitable dado su condicionamiento por las "circunstancias" del hecho insular –art. 138.1 CE–, ha venido a confirmarse e incluso a intensificarse con el ingreso de España en la Unión Europea.

b) Por otra parte, y siguiendo en el ámbito del art. 138.1 CE, ha de destacarse que el REF no vive aisladamente sino que se integra en un sistema general en el que el Estado, por exigencias del principio de solidaridad, ha de velar "por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, *entre las diversas partes del territorio español*", equilibrio económico en el que, sin duda, habrá que ponderar, en cada momento, el hecho insular, pero también los datos relativos a las demás "partes del territorio español". Es decir, si hasta ahora habíamos contemplado el REF desde el punto de vista de las circunstancias específicas de Canarias, ahora subrayamos que aquél ha de estar también en función de las circunstancias de todo el territorio español: el principio de solidaridad también opera en esta dirección, pues el "equilibrio económico" entre las diversas partes del territorio español exige una contemplación de las circunstancias no sólo de Canarias, sino del resto de España. El REF podrá variar en función de las circunstancias específicas de Canarias y también como consecuencia de las circunstancias del resto del territorio español.

Y ello añade un nuevo elemento causal al carácter evolutivo del REF, pues "la consecución del interés general de la Nación, confiada a los órganos generales del Estado" (STC 96/2002, de 25 de febrero, FJ 11) determina que éste haya de garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad.

6. Hasta ahora, en una interpretación sistemática de la disposición adicional tercera de la Constitución, hemos llegado a la conclusión de que el REF tiene un sentido profundamente finalista y, a la vez y por consecuencia, marcadamente evolutivo.

Sobre esta base y en íntima conexión con aquella disposición, ha de examinarse ya el art. 46.1 EACan que establece 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.". Ante todo, 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 REF, y el contenido de éste, para dar respuesta a la pregunta de cuándo es necesario tal informe, ha de ser definido precisamente en los términos establecidos en el Estatuto.

Ya en otro sentido, el art. 46.1 EACan fija ese contenido –"basado en la libertad

comercial de importación y exportación, no aplicación de monopolios y en franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo"– señalando las "características esenciales" del REF que operan como "directrices" que no son "otra cosa que la enunciación de las bases de aquel régimen económico-fiscal" (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 4).

Y, partiendo de la tradicional existencia del REF, los recurrentes entienden que su inclusión en la disposición adicional tercera de la Constitución implica el reconocimiento de una garantía institucional, con un determinado contenido protegido, inmutable e indisponible en su núcleo esencial, núcleo que vendría a recoger el art. 46.1 EACan en los términos señalados.

7. A este respecto, es de advertir, ante todo, que, sobre la base de las reflexiones precedentes en torno a la disposición adicional tercera de la Constitución, no resulta fácil extraer de este precepto la garantía de un contenido inalterable del REF. Por un lado, ya hemos visto que frente a otros supuestos en los que la Constitución (disposición adicional primera) expresamente "ampara y respeta" derechos históricos y se refiere a la "actualización" de los mismos (SSTC 76/1988, de 26 de abril, y 159/1993, de 6 de mayo), aquélla se limita a requerir un informe previo de la Comunidad Autónoma para la "modificación" del régimen económico y fiscal del Archipiélago Canario. Y, por otro, tampoco es posible deducir la existencia de un límite material rígido para el legislador estatal de la mera literalidad del apartado 1º del art. 46 EACan: el sentido instrumental del

REF, en cuanto medio para la realización efectiva del principio de solidaridad con "el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español", determina que su resultado final haya de estar en función no sólo de las circunstancias del hecho insular, sino también de las del resto de España, lo que implica un carácter profundamente evolutivo.

Ya más concretamente es de señalar que la invocada franquicia fiscal sobre el consumo, en cuanto determinante de la exclusión de la imposición estatal indirecta, no tiene un carácter absoluto –recuérdese cómo en Canarias se aplicaron la Contribución de Usos y Consumos de 1940 y el Impuesto sobre el Gasto de 1957–, pues las franquicias recogidas en el art. 46.1 EACan operan, tal como ya se ha dicho, con la virtualidad propia de las "directrices" (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 2), es decir, como rasgos básicos del sistema. No podía ser de otra manera, si se tiene en cuenta la tan subrayada configuración equilibradora del REF. Y así resulta del propio Estatuto de Autonomía que, después de haber establecido en su art. 46.1 las bases del REF –concretamente las "franquicias fiscales sobre el consumo", en plural, y no una pretendida franquicia fiscal, en singular, es decir, global sobre el consumo–, con la evolución del texto de su disposición adicional segunda viene poner de relieve la viabilidad de la aplicación en Canarias de impuestos estatales sobre consumos específicos en su fase minorista, que es, justamente, el caso del IMT.

8. Pero aunque se entendiera que el REF está cubierto por una garantía institucional no cabría estimarla vulnerada. En efecto, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal ésta "no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar" [por todas, STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3, y también las SSTC 26/1987, de 27 de febrero, FJ 4.a), 76/1988, de 26 de abril, FJ 4, 109/1998, de 21 de mayo, FJ 2, y 159/2001, de 5 de julio, FJ 4]. En efecto, como ha afirmado este Tribunal en reiteradas ocasiones, "la garantía es desconocida cuando la institución es limitada, de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre. Tales son los límites para su determinación por las normas que la regulan y por la aplicación que se haga de éstas. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace" (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3, en el mismo sentido, SSTC 38/1983, de 16 de mayo, FJ 6, 40/1988, de 19 de febrero, FJ 39, 76/1988, de 26 de abril, FJ 4, 159/1993, de 6 de mayo, FJ 6, 109/1998, de 21 de mayo, FJ 2, y 159/2001, de 5 de julio, FJ 4).

Y resulta evidente que el IMT, por sí solo, no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF: dentro de su carácter evolutivo ha podido identificarse en él un cierto elemento diferencial de tributación con respecto al resto del territorio nacional –presión fiscal indirecta menor–, así como la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos. Y nada de esto viene a quebrar el impuesto impugnado. En primer lugar sigue existiendo un dato diferenciador fiscal, pues basta el análisis de la normativa aplicable en Canarias para comprobar la existencia de esa diferencia que, incluso, garantiza el propio impuesto impugnado. Así, mientras el IVA tenía unos tipos de gravamen del 3, 6 y 15 por 100 (arts. 90 y 91 Ley 37/1992), 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, respectivamente (art. 27 Ley 20/1991); y mientras el tributo impugnado se aplica a un tipo general del 13 por 100 (art. 70.1 Ley 38/1992), para Canarias se prevé un tipo del 11 por 100 (art. 70.3 Ley 38/1992). En segundo lugar, siguen existiendo tributos de aplicación exclusiva en el Archipiélago Canario, como son, por ejemplo, el IGIC y el APIM (actualmente AIEM). Y en tercer lugar, para concluir, subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación del Archipiélago Canario: es el caso del IGIC, en el que el importe de la recaudación se distribuye entre la Comunidad Autónoma de Canarias y los Cabildos Insulares, siendo la participación del Cabildo distribuida posteriormente entre éste y los Ayuntamien-

tos de su Isla (art. 64 Ley 20/1991), también el del APIM (hoy AIEM), cuyo rendimiento se atribuye por la disposición adicional primera de la Ley 20/1991 a los Cabildos Insulares, para su distribución entre las Corporaciones Locales Canarias (hoy, art. 92 de la Ley 20/1991, tras la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), y, finalmente, del propio IMT, dado que, de conformidad con el art. 74 de la Ley 38/1992, el rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponde a la misma para su distribución conforme a lo establecido en el art. 64 Ley 20/1991.

En definitiva, el núcleo esencial del art. 46 EACan que los recurrentes califican como indisponible para el legislador estatal tiene, en realidad, como antes hemos destacado, una naturaleza evolutiva, esto es, ajustada a las necesidades sociales y económicas de cada momento histórico, como lo pone de manifiesto, de un lado, la progresiva desaparición de las franquicias aduaneras desde la integración de España en la UE y, de otra parte, la inexistencia de una pretendida franquicia total sobre el consumo, al menos con el sentido y extensión que los recurrentes pretenden. El IMT, pues, no vulnera el REF al que alude la disposición adicional tercera de la Constitución por el solo hecho de tratarse de un impuesto indirecto sobre el consumo en fase minorista, dado que, ni la citada disposición constitucional ni el art. 46 EACan impiden el establecimiento en la Comuni-

dad Autónoma de impuestos indirectos como el impugnado.

9. Lo que sí establece el art. 46 EACan citado, como señalamos en la STC 35/1984, es 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. Y, en la medida en que la Ley impugnada incide en el ámbito de las franquicias sobre el consumo y el IMT es un tributo indirecto sobre éste, es evidente que dicha Ley precisaba del informe previo previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución, informe este de carácter preceptivo y cuya omisión tendría virtualidad bastante para provocar la inconstitucionalidad de la Ley (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 6).

El Estado cumplimentó efectivamente el trámite de remisión del proyecto de Ley para informe previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución y, en consecuencia, el Parlamento de Canarias, por treinta y seis votos a favor, trece en contra y cinco abstenciones, informó el proyecto de Ley "desfavorablemente en relación con el nuevo Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte", formulando al propio tiempo propuestas respecto de la modificación del IGIC y de una diferente regulación del IMT. Pese a ello, consideran los recurrentes que no se ha respetado la exigencia formal prevista en aquella disposición adicional, aunque los Senadores y el Gobierno canario alegan motivos diferentes. En primer lugar, postulan los Senadores recurrentes la "inconstitucionalidad de

los arts. 65.1.a, 66.2, 70, 74, y la disposición transitoria primera de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, por anomalías constitucionalmente relevantes en el proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales en relación con el informe previo del Parlamento canario", dado que los citados artículos "tenían redacciones distintas a lo remitido y, por tanto, informado por el Parlamento canario para su informe preceptivo".

Para el Gobierno canario son inconstitucionales los arts. 65.1.a y d, 65.2, párrafo segundo, 65.4, 66.2, párrafo cuarto, 70.3, 4 y 5, 71, 74, así como la disposición adicional tercera (derogada por el Real Decreto-Ley 7/1993, de 21 de mayo), la transitoria séptima, 3, párrafo segundo, y 4, y la derogatoria primera, 2), en su aplicación a las Islas Canarias. La razón de inconstitucionalidad estriba en que el Estado, mediante la Ley 38/1992 aprobó el IMT y modificó los tipos de gravamen del IGIC, pese a que el informe emitido por el Parlamento canario no fue favorable, al no haber alcanzado la mayoría cualificada de dos tercios exigida por el art. 46.3 EACan, informe este que no es sólo preceptivo, sino también semivinculante, es decir, vinculante cuando el mismo sea desfavorable para la modificación sometida a consulta. Aunque el Gobierno canario reconoce que en la configuración normativo-tributaria del REF debe existir una "intervención activa de la legislación estatal" como "consecuencia del orden competencial fijado en los arts. 149.1.10 y 14, 133.1 y 157.3 CE", entiende que, garantizada por la Constitución la participación de la Comunidad Autónoma en el procedimiento legisla-

tivo, negar al informe a que alude la disposición adicional tercera de la Constitución todo efecto vinculante supondría convertir a la participación autonómica en un mero trámite formal de audiencia previa, y esto es algo que resulta contrario a la "conurrencia de voluntades" –"poder tributario concurrente entre el Estado y la Comunidad Autónoma"– que reclamaría dicha disposición adicional de modo semejante a como para el régimen de concierto y convenio para el País Vasco y Navarra exigiría la disposición adicional primera de la Constitución. El carácter vinculante del informe que se reclama vendría además avalado por el art. 83.4 de la Ley 30/1992, por la letra del art. 46.3 EACan y porque la mayoría reforzada que exige este último, frente a la mera audiencia que reclama el párrafo cuarto de este mismo precepto, implica un contenido decisorio de efecto vinculante. Precisa, en fin, el recurso del Gobierno canario, que la atribución de carácter vinculante al informe no excepciona el poder tributario originario del Estado, sino que, simplemente, lo somete a "una concurrencia imperfecta de la voluntad autonómica". Por otra parte, entiende que el informe ha de proyectarse no sobre la iniciativa legislativa, sino sobre "un texto ya articulado y ultimado en su tramitación parlamentaria, a excepción del trámite de su aprobación".

En relación con las alegaciones de los Senadores, hay que comenzar recordando que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, la impugnación de las normas debe ir acompañada de la preceptiva fundamentación y precisión que permitan al

Abogado del Estado, al que asiste, como parte recurrida, el derecho de defensa, así como a este Tribunal, que ha de pronunciar la Sentencia, conocer las razones por las que los recurrentes entienden que las disposiciones impugnadas vulneran el orden constitucional (SSTC 118/1996, de 27 de junio, FJ 2, 118/1998, de 4 de junio, FJ 4, 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 2, 104/2000, de 13 de abril, FJ 5, y 96/2002, de 25 de abril, FJ 4). Cuando lo que está en juego es la depuración del ordenamiento jurídico, es carga de los recurrentes no sólo la de abrir la vía para que el Tribunal pueda pronunciarse, sino también la de colaborar con la justicia del Tribunal mediante un pormenorizado análisis de las graves cuestiones que se suscitan. Es justo, pues, hablar de una carga del recurrente y en los casos en que ésta no se atiende, de una falta de diligencia procesalmente exigible, como es la de ofrecer la fundamentación que razonablemente es de esperar (SSTC 11/1981, de 8 de abril, FJ 3, 36/1994, de 10 de febrero, FJ 1, 43/1996, de 14 de marzo, FJ 3, 61/1997, de 20 de marzo, FJ 13, 118/1998, de 4 de junio, FJ 4, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 2). En particular, es claro que la presunción de constitucionalidad de las normas con rango de ley no puede desvirtuarse sin un mínimo de argumentación y no caben impugnaciones globales y carentes de una razón suficientemente desarrollada (por todas, STC 43/1996, de 14 de marzo, FJ 5), como sucede en el presente supuesto, donde los Senadores recurrentes se limitan a imputar un vicio procedimental en la tramitación de la ley, concretamente, la existencia de diferencias en la

redacción de algunos artículos en los documentos enviados a sus destinatarios (Parlamento canario y Congreso de los Diputados), sin especificar cuáles han sido tales alteraciones ni valorar el calado o profundidad de las mismas. En realidad, no sólo se ha incumplido con la carga de argumentar el vicio imputado a la norma legal, sino que, además, ni siquiera existe el defecto denunciado, pues el texto del proyecto de Ley remitido por el Gobierno al Parlamento de Canarias para su informe y el texto cuya tramitación se decide por la Mesa del Congreso con fecha de 29 de octubre de 1992 son idénticos, no existiendo entre ellos diferencia de ningún tipo, ni material ni simplemente formal, de manera que Canarias informó sobre un texto que no es otro que el que tuvo, al mismo tiempo, entrada en el Congreso de los Diputados. Fue en la tramitación parlamentaria del proyecto de ley cuando, tras el Informe de la Ponencia, se introducen alteraciones en los arts. 65.1.a), 66.2, 70, 74 (nuevo) y disposición transitoria segunda, lo que induce a pensar que los Senadores recurrentes han comparado el texto enviado al Parlamento canario para informe con el texto del proyecto de Ley aprobado por la Ponencia (esto es, una vez introducidas las enmiendas del Grupo Parlamentario Socialista núms. 94, 95, 96, 97 y 100) y no, como era preceptivo, con el texto original del proyecto de ley que tuvo entrada en el Congreso de los Diputados. Sólo así se justifican las disparidades de redacción alegadas por los Senadores.

Tampoco pueden acogerse las alegaciones del Gobierno canario. En efecto, en

primer lugar, ni la Ley 30/1992 puede ser considerada como instrumento determinante de la interpretación de la norma constitucional ni, de todos modos, frente a lo que mantiene el recurso del Gobierno canario, el art. 83 de dicha ley otorga carácter vinculante a los informes emitidos por la Administración en el ámbito de sus competencias, sino que, muy al contrario, en su apartado primero, especifica que los informes serán "no vinculantes" salvo disposición expresa "en contrario". En segundo lugar, la naturaleza vinculante del informe cuando sea desfavorable, a diferencia de su carácter preceptivo (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 6), no resulta ni "de la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente" (STC 215/2000, de 18 de septiembre, FJ 6), ni de la expresa dicción de los preceptos de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad repetidamente invocados. En el primer sentido, y con el carácter de mera aproximación a la cuestión, es de recordar que, como antes hemos indicado, la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen económico-fiscal de Canarias, había previsto para su modificación, el informe sobre los anteproyectos -art. 30.1.d)- a emitir por la Junta Económica Interprovincial de Canarias, órgano este de función consultiva y de propuesta -art. 29- informe este que obviamente no tenía carácter vinculante. Y, desde luego, este carácter no deriva de la disposición adicional tercera de la Constitución, que se limita a exigir el informe previo de la Comunidad Autónoma ni tampoco, frente a lo que señala el Gobierno canario, del art. 46.3 EACan que, lejos de calificar el informe como vinculante, únicamente exige

una mayoría de dos tercios para que pueda estimarse que la Comunidad Autónoma canaria comparte la modificación pretendida, sin que la exigencia de dicha mayoría predetermine la naturaleza del informe.

Ciertamente, junto a dicho informe preceptivo para la modificación del REF, el art. 46.4 EACan ha previsto que "el Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias". Pero la coexistencia de estas dos figuras estatutariamente reguladas –el informe del apartado 3 y la audiencia del apartado 4, ambos del art. 46 EACan– no permite entender que el informe cuando es desfavorable resulta vinculante, pues esta conclusión vendría a desconocer "el principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 CE)" (STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 1): la competencia sobre el REF corresponde, en exclusiva, al Estado, en virtud de los títulos competenciales contenidos en los arts. 133.1, 149.1.10ª, 13ª y 14ª CE, preceptos que atribuyen al Estado las competencias sobre las materias a las que alude el art. 46.1 EACan (aduanas, comercio exterior y régimen fiscal), y es evidente que si atribuyéramos naturaleza vinculante al informe previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución a los efectos de establecer un nuevo impuesto o modificar uno ya existente, se estaría no sólo -como

señala el Abogado del Estado- anulando la potestad originaria del Estado para establecer tributos prevista en el citado art. 133.1 CE, sino también concediendo un derecho de veto a la Comunidad Autónoma recurrente o, mejor dicho, a la minoría de su Parlamento, pues bastaría con 21 diputados –de un total de 60– para bloquear cualquier iniciativa del Estado dirigida a modificar el REF. En definitiva, como señalamos en la STC 191/1994, de 23 de junio (en relación con el régimen de los depósitos aduaneros) "un informe preceptivo y vinculante equivaldría a una autorización y significaría privar de su carácter exclusivo a esta competencia estatal" (FJ 4).

La dualidad de figuras jurídicas previstas en el art. 46.3 y 4 EACan, con su diferente régimen jurídico, ha de proyectarse sobre el sistema de mayorías aplicable en el Parlamento canario, de suerte que, en lo que ahora importa, para que el informe del apartado 3 pueda resultar favorable será necesaria la aprobación de las dos terceras partes de sus miembros y, después, ya en el ámbito de las Cortes Generales, serán éstas las que valoren, en su caso, la relevancia política a atribuir a la inexistencia de un informe favorable –el propio Gobierno canario destaca que el informe es "un acto político, derivado básicamente del órgano del que emana, y no puramente técnico"–.

Y así entendida la naturaleza del informe, resulta claro que su emisión ha de producirse sobre el texto propio de la iniciativa legislativa, es decir, antes de la tramitación en las Cortes Generales, justa-

mente para que en ésta pueda tomarse en consideración el parecer del Parlamento canario, como efectivamente ha ocurrido en este supuesto, pues algún aspecto del contenido de la Ley 38/1992 que no aparecía en el proyecto –así, su disposición adicional tercera– es precisamente fruto de las propuestas del Parlamento Canario. Ello implica, ya por otra parte, que en el debate en las Cortes Generales podrán, obviamente, introducirse modificaciones en el contenido de la iniciativa legislativa que, en el supuesto de alterar el proyecto tan radicalmente que no pueda tenerse por informado –lo que no es el caso–, exigirían nuevo informe del Parlamento canario.

10. El Gobierno de Canarias considera inconstitucionales los preceptos que atribuyen la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IMT al Estado. Concretamente, en primer lugar, en el recurso núm. 893/93, entiende inconstitucionales los arts. 65.2, párrafo segundo, 66.2, párrafo cuarto, 71, 74 y disposición derogatoria primera, apartado 2, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre; en segundo lugar, en el conflicto núm. 894/1993, estima inconstitucionales los apartados 1, 2, 3, 5 y disposición final segunda del Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992; en tercer lugar, en el conflicto núm. 3985/1995 tacha de inconstitucional el art. 130 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales; y, finalmente, en el conflicto núm. 2170/1997 considera inconstitucionales determinados preceptos de la Orden

de 8 de enero de 1997, por la que se aprueba el Modelo y soportes para la liquidación del impuesto. En todos los casos utiliza el Gobierno canario el mismo argumento: entiende que el citado impuesto es un tributo integrante del REF y, como tal, la competencia para el desarrollo legislativo y la ejecución es de titularidad autonómica, conforme al art. 32.14 EACan.

Son varios los preceptos del bloque de la constitucionalidad que, a juicio del Gobierno canario, fundamentan la competencia sobre la citada materia. En primer lugar, la propia disposición adicional tercera de la Constitución que, al recoger la existencia del REF, estaría reconociendo implícitamente la competencia para la regulación y gestión de los procedimientos tributarios y de los procedimientos económico-administrativos relacionados con todos los tributos integrados en el REF. En segundo lugar, el art. 32.14 EACan que, al atribuir a la Comunidad Autónoma canaria el desarrollo legislativo y ejecución en materia de “normas de procedimiento... económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias”, le estaría encomendando –expresamente y no por delegación *ex lege*, como ocurre con los tributos cedidos– la competencia normativa para regular los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos integrantes del REF, tanto los de origen estatal como los de origen autonómico. Concretamente, a su juicio, el art. 32.14 EACan debe ser interpretado a la luz de la jurisprudencia constitucional en relación con el

art. 149.1.18ª CE, en virtud de la cual, mientras que al Estado le correspondería la legislación general sobre procedimiento administrativo común, a Canarias se le atribuiría, *ratione materiae*, la de su desarrollo y ejecución. Y dado que el IMT es uno de los tributos integrantes del REF, la competencia para desarrollarlo y gestionarlo corresponde, en consecuencia, a la Comunidad Autónoma. En tercer lugar, la disposición adicional cuarta de la LOFCA que señala que "la actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal". Y, en cuarto y último lugar, el art. 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que, al atribuir el rendimiento del impuesto a la Comunidad Autónoma, estaría atribuyéndole la competencia de gestión tributaria sobre la base del principio de los apoderamientos implícitos e integridad competencial.

Pues bien, de ninguna de las normas citadas por la parte actora se deriva que la discutida sea una competencia de la titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias. En primer término, hay que señalar que ni la disposición adicional tercera de la Constitución ni la disposición adicional cuarta de la LOFCA constituyen normas atributivas de competencias a la Comunidad Autónoma, al limitarse exclusivamente a reconocer la existencia de un Régimen especial en el Archipiélago Canario. Y lo mismo puede decirse en relación con el art. 74 de la Ley 38/1992, que sólo atribuye el rendimiento del tributo como consecuencia –así lo apunta el Abogado del Es-

tado– de la pérdida recaudatoria que supuso la reducción de los tipos del IGIC, impuesta en cierta medida por normas comunitarias, pues de no haberse ajustado el IGIC a la baja, como consecuencia de la reducción de los tipos del IVA exigida, esta sí, por la Unión Europea (concretamente, por la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, del Consejo, sobre la armonización de los tipos impositivos), se habría llegado a una situación de mayor presión fiscal en Canarias que en el resto del territorio nacional.

Sí es, sin embargo, una norma atributiva de competencias el art. 32.14 EACan, precepto que, integrado en su Título II y relativo a "las competencias de la Comunidad Autónoma de Canarias", establece en su redacción actual que corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias el desarrollo legislativo y la ejecución de las "normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias". El Gobierno canario en los recursos y conflictos planteados defiende, como se ha dicho, que dado que el IMT es un tributo integrante del REF, conforme al art. 32.14 EACan, interpretado a la luz de la doctrina de este Tribunal en relación con el art. 149.1.18ª CE, le correspondería *ratione materiae* la competencia para su desarrollo y ejecución.

No obstante, frente a lo que mantiene el Gobierno canario, de dicho artículo no puede colegirse, sin más, la atribución a la Comunidad Autónoma canaria de la

competencia de desarrollo normativo y de gestión en el ámbito del IMT. Ciertamente, este Tribunal ha distinguido entre el "procedimiento administrativo común" y los "procedimientos *ratione materiae*". El primero –hemos dicho– está integrado por los "principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del *iter* procedimental que ha de seguirse para la realización de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben la forma de elaboración, los requisitos de validez y eficacia, los modos de revisión y los medios de ejecución de los actos administrativos", considerando todos estos aspectos propios de la competencia estatal prevista en el art. 149.1.18ª CE. A continuación hemos matizado que "sin perjuicio del obligado respeto a esos principios y reglas del procedimiento administrativo común, que en la actualidad se encuentran en las leyes generales sobre la materia... coexisten numerosas reglas especiales de procedimientos aplicables a la realización de cada tipo de actividad administrativa *ratione materiae*. La Constitución no reserva en exclusiva al Estado la regulación de estos procedimientos administrativos especiales. Antes bien, hay que entender que ésta es una competencia conexas a las que, respectivamente, el Estado o las Comunidades Autónomas ostentan para la regulación del régimen sustantivo de cada actividad o servicio de la Administración". De este modo, hemos señalado que "cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una Comunidad Autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla,

si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias" [SSTC 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 32, y 98/2001, de 5 de abril, FJ 8.b)].

Pues bien, conforme a la doctrina que acabamos de sintetizar, la Comunidad Autónoma recurrente no puede reivindicar la competencia para regular los procedimientos administrativo-tributarios relativos a los tributos estatales integrantes del REF y, en particular, al IMT, al no ostentar título alguno que la habilite para regular su régimen sustantivo. En efecto, no puede olvidarse que el IMT es un impuesto creado por el Estado, en el ejercicio de la competencia exclusiva prevista en el art. 149.1.14ª CE (que reserva al Estado la competencia sobre Hacienda general), en relación con el 133.1 CE (en virtud del cual, la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley). Y, en esta medida, es al Estado a quien en principio corresponde su desarrollo y ejecución –como dijimos en la STC 179/1985, de 19 de diciembre, la competencia de Hacienda general del art. 149.1.14ª CE "comprende obviamente la regulación de los impuestos estatales, tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales" (FJ 3)–, salvo que decida delegarla al amparo del art. 156.2 CE, o ex art. 157.1.a) ceda la gestión del tributo (como ha sucedido actualmente por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre), o, en fin, la Comunidad Autónoma ostente otro título competencial que la habilite para ello.

De acuerdo con la Comunidad este otro título competencial vendría otorgado por el art. 32.14 EACan. Sin embargo, este precepto estatutario no permite, sin más, a la Comunidad Autónoma canaria regular los procedimientos administrativos de gestión por el mero hecho de que un determinado tributo del Estado afecte a su Régimen especial. En efecto, basta la mera lectura del precepto estatutario para comprobar cómo éste únicamente autoriza a la Comunidad Autónoma a dictar las normas de los procedimientos administrativos, económico-administrativo y fiscal que vengan reclamadas por las "especialidades" que deriven del régimen económico y fiscal canario. Y, como pone de manifiesto la expresión "especialidades", es precisa la existencia de determinadas peculiaridades que, puestas en conexión directa con aquél régimen, requieran necesariamente una normación de desarrollo específica. Sin embargo, las especialidades que para Canarias establece la Ley 38/1992 (un elemento diferencial en el tipo de gravamen y la atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma) no reclaman para la efectividad del IMT en el Archipiélago Canario singularidad procedimental alguna. Es más, como resulta preceptivo en estos casos (STC 127/1999, de 1 de julio, FJ 5, en relación con el art. 149.1.6ª CE), tampoco ofrece el Gobierno canario justificación alguna sobre la necesidad de un desarrollo normativo específico para el Archipiélago del tributo estatal, ni se puede deducir de sus alegaciones "especialidad" alguna que autorice el ejercicio del título competencial previsto en el art. 32.14 EACan.

En definitiva, habida cuenta del orden constitucional de distribución de competencias en la materia, no puede prosperar la reivindicación autonómica.

11. Reclama el Gobierno canario de forma subsidiaria la competencia para la gestión del tributo cuestionado acudiendo para ello a su condición de tributo cedido, conforme al art. 10.1 LOFCA, precepto en virtud del cual "son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma". A este respecto, argumenta el Gobierno canario, que si el IMT no fuese considerado por este Tribunal un tributo integrante del REF habría que entender necesariamente que se trata de un impuesto cedido a la Comunidad Autónoma en virtud de la previsión recogida en el art. 74 Ley 38/1992 y, en consecuencia, que la competencia para su gestión ex art. 19.2 LOFCA y 62.2 EACan es igualmente autonómica. En este aspecto coincide también el Parlamento canario para quien, al amparo de los arts. 10.1 y 19.2 LOFCA, y 62.2 EACan, puestos todos ellos en conexión con el art. 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, la competencia de gestión sería autonómica y no estatal.

Pues bien, a este respecto hay que señalar, en primer lugar, que el IMT, en el momento en que se planteó la presente controversia, no tenía la condición de cedido, pues, conforme al art. 10.2 LOFCA, la cesión se entiende efectuada "cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de

la misma se establezca en una Ley específica"; y, conforme al art. 19.2 LOFCA, "en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión" –redacción actual derivada de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que es la aquí aplicable (SSTC 48/1988, de 22 de marzo, FJ 3 y 90/2000, de 30 de mayo, FJ 2)–.

No basta, pues, como apunta el Abogado del Estado, con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de "cedido", pues para ello es exigible la concurrencia, además, de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión. Pues bien, ni la disposición adicional segunda del EACan podría considerarse previsión suficiente, ni la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, en su art. 1º (o la Ley 40/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias), ni la posterior Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, en su art. 2º (o la Ley 28/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autóno-

ma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión), establecían la cesión del citado impuesto.

Sí es cierto, sin embargo, que tras la aprobación del último sistema de financiación autonómica, el tributo en cuestión ha pasado a tener la consideración de "cedido", tanto en lo relativo al producto recaudado como en lo referente a su gestión. En efecto, conforme al art. 11 LOFCA –en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre– alcanza la consideración de tributo cedido, entre otros, el IMT (letra h). Esa condición de cedible del IMT en la LOFCA se trasmuta en la de tributo cedido en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía [art. 17.n)], alcanzando la cesión al producto recaudado en el territorio de la Comunidad Autónoma (art. 35), la fijación del tipo de gravamen dentro de la banda establecida por la propia ley [art. 43.1.b)], y la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión [art. 46.1.e)].

En este sentido, la cesión del tributo no implica, en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco –como dijimos en la STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8–, el carácter irrevocable de la cesión. En efecto, como hemos declarado en la STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6: "...el art. 157.3 remite a una Ley orgánica la "regu-

lación de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1". Este último precepto debe ponerse en relación con el art. 133.1 del propio texto constitucional, según el cual "la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado", así como con el art. 149.1.14, que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre Hacienda general. En principio, por tanto, debe afirmarse que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria, y, en coherencia con ello, la regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado, mediante Ley orgánica. En definitiva, la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la Constitución, determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado".

En consecuencia, las propias leyes reguladoras de la cesión así lo disponen con claridad, pues basta con acudir al art. 11 LCT 1983 para comprobar como, bajo la rúbrica de "titularidad de las competencias", se establece en su apartado 1º que la "titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, corresponde al Estado". En sentido similar se manifiestan posteriormente los arts. 12 LCT 1996 y 37 LCT 2001, en virtud de los

cuales, la "titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado". En consecuencia, el Estado es el único titular del tributo cedido y, por tanto, de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, bien conforme al art. 156.2 CE, bien al amparo del art. 157.1.a) CE, delegue o ceda su gestión lo que, sin embargo, no alteraría la titularidad sobre el mismo.

12. Por todo lo que antecede, procede desestimar los presentes recursos y conflictos de competencia y declarar que la competencia controvertida es de titularidad estatal.

III. Fallo

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

1º. Desestimar los recursos de inconstitucionalidad núms. 893/1993, 921/1993 y 943/1993, promovidos, respectivamente, por el Gobierno de Canarias, el Parlamento de Canarias y don Alberto Ruiz-Gallardón Jiménez, comisionado por 53 Senadores, contra los arts. 65.1, apartados a) y d), 65.2, párrafos segundo y cuarto, 65.4, 66.2, párrafo cuarto, 70, apartados 3º, 4º y

5º, 71, 74, disposición adicional tercera, disposición transitoria séptima, apartados 3º (párrafo segundo) y 4º, y disposición derogatoria primera, apartado 2º; contra el art. 74; y contra los arts. 65 a 74 y disposiciones transitorias primera y séptima de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respectivamente.

2º. Desestimar los conflictos positivos de competencia núms. 894/1993, 3985/1995 y 2170/1997, promovidos todos ellos por el Gobierno de Canarias en relación con el Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, por el que se desarrollan determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; el art. 130 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales; y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de enero de 1997, por la que se aprueba el modelo 565 de declaración-liquidación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los diseños físicos y lógicos para la presentación del modelo 568 mediante soporte directamente legible por ordenador, en cuanto a su aplicación en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, declarando que la titularidad de la competencia controvertida corresponde al Estado.

IV. Voto particular

Voto particular concurrente que formulan los Magistrados don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guiller-

mo Jiménez Sánchez, don Roberto García-Calvo y Montiel y don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez respecto de un extremo particular de la fundamentación jurídica de la Sentencia dictada en los recursos de inconstitucionalidad núms. 893/1993, 921/1993 y 943/1993, así como en los conflictos positivos de competencia núms. 894/1993, 3985/1995 y 2170/1997, acumulados a los anteriores

1. Sentido del voto que se formula

Haciendo uso de la facultad atribuida a los Magistrados del Tribunal Constitucional por el apartado 2 del art. 90 de la LOTC reflejamos en este voto particular concurrente una salvedad, expresamente defendida en la deliberación del Pleno, respecto de la fundamentación jurídica sobre la que se basa el FALLO de la Sentencia dictada en los recursos de inconstitucionalidad y en los conflictos positivos de competencia de los que se hace mérito en el encabezamiento.

Esta salvedad, que no implica un disenso respecto del FALLO ni de las líneas esenciales de la fundamentación jurídica de dicha Sentencia, que compartimos, se formula desde luego con el mayor respeto a las opiniones manifestadas por otros componentes del Pleno durante el curso de las deliberaciones que han conducido a la votación de la resolución a la que nos venimos refiriendo y a la redacción del particular extremo de los Fundamentos Jurídicos que lo sustentan sobre el que se formula nuestro voto particular concurrente.

2. En el último párrafo del Fundamento Jurídico 9 de la Sentencia se introduce una digresión argumental, no exigida para la fundamentación del FALLO pronunciado, que no tiene otro valor ni alcance que el atribuible a un puro o simple *obiter dictum*

Según nuestro parecer la fundamentación del fallo de la Sentencia no requeriría, en el aspecto concreto contemplado en el párrafo final del Fundamento Jurídico 9, más que contemplar el tema de la necesidad de que el constitucionalmente preceptivo informe de la Comunidad Autónoma Canaria sobre una disposición que afecte al régimen económico y fiscal del archipiélago haya de producirse "sobre el texto propio de la iniciativa legislativa, es decir, antes de la tramitación en las Cortes Generales, justamente para que en éstas pueda tomarse en consideración el parecer del Parlamento canario".

La adición, en las líneas con las que se cierra el citado Fundamento Jurídico, de una reflexión final sobre las circunstancias en las que podría considerarse exigible un

informe ulterior al inicialmente evacuado por la Comunidad Autónoma no afronta ni resuelve ninguna cuestión suscitada por las partes en el proceso constitucional, ni conduce a precisar o matizar ningún extremo del FALLO de la Sentencia, por lo que, en nuestra opinión, no debería haber sido incluida en el texto votado por el Pleno y, en todo caso, al resultar manifiestamente apartada de la *ratio decidendi* de la resolución aprobada, no puede ser valorada más que como la expresión de un "puro *dictum*", "observación al pasar", no trascendente ni como argumento complementario"; es decir, en modo alguno alcanza el valor de un "*dictum* argumentativo", relacionado "con las razones decisivas del fallo" (STC 6/1991, de 15 de enero, FJ 4).

Firmamos este voto particular concurrente, reiterando la consideración y respeto que nos merece el criterio de la mayoría que ha votado la Sentencia, con cuya parte dispositiva y fundamentación jurídica coincidimos (excepto por la inclusión en ella de la digresión frente a la que manifestamos nuestro apartamiento), en Madrid, a treinta de enero de dos mil tres.

COMENTARIO:

**UNA CUESTIONABLE SUPREMA INTERPRETACIÓN
DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS:
COMENTARIO DE LA STC Nº 16/2003, DE 30 DE ENERO**

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

DIEGO LÓPEZ TEJERA

Inspector-Jefe de Tributos de Santa Cruz de Tenerife (Consejería de Economía, Hacienda y Comercio del Gobierno de Canarias). Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, Escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Acerca de la existencia de una garantía institucional del REF y de su posible vulneración por el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte. Criterio del Tribunal Constitucional.
- III. Una interpretación cuestionable. Comentario crítico de las consideraciones del Tribunal Constitucional acerca del REF y su garantía institucional.
 - A) Irrelevancia de una interpretación de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución basada en los trabajos preparatorios
 - B) Inadecuación de una interpretación de la Disposición Adicional Tercera basada en el principio de unidad de la Constitución
 1. Indebida vinculación exclusiva del REF con el principio de solidaridad y con el "hecho insular"
 2. El carácter evolutivo del REF
 3. El doble sentido del principio de solidaridad
 4. Otra finalidad del REF: la financiación reforzada de las entidades públicas canarias
 5. Errónea identificación entre fundamento y finalidad: la falacia de los regímenes históricos frente a los regímenes geográficos. La conformación histórica del REF
- IV. ¿Puede hablarse de una garantía institucional del REF?
 - A) Concepto doctrinal de garantía institucional
 - B) La garantía institucional y el informe previo autonómico: dos mecanismos protectores de necesaria diferenciación
 - C) El REF y la garantía institucional
 1. Doctrina
 2. El Tribunal Constitucional
 3. Comentario crítico
 4. Identificación del núcleo esencial del REF
 5. Vulneración de la garantía institucional por el IEDM
 6. La eficacia práctica limitada de la garantía institucional
- V. Vinculatoriedad del informe del Parlamento Canario.
- VI. Ámbito competencial de la Comunidad Autónoma Canaria respecto al REF.
- VII. Conclusiones.
- VIII. Epílogo.

I. INTRODUCCIÓN

El pasado día 5 de marzo de 2003 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) nº 55 la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 16/2003, de 30 de enero. En virtud de dicho fallo fueron desestimados tres recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, por parte del Gobierno de Canarias, el Parlamento de Canarias y cincuenta y tres senadores, y asimismo fueron desestimados tres conflictos positivos de competencia, promovidos todos ellos por el Gobierno de Canarias, en relación con el Real Decreto 1623/1992, de 29 de diciembre, el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de enero de 1997.

En esencia, la controversia derivó de lo siguiente. La necesaria reducción de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) –como consecuencia de la normativa armonizadora comunitaria en relación con dicho tributo– determinó que se creara, a través de la citada Ley 38/1992, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), con objeto de mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los existentes en di-

cho momento (puede verse el apartado 7 de la Exposición de Motivos de la citada Ley 38/1992). Si bien la reducción de tipos impositivos del IVA no afectaba al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)¹, sin embargo, se procedió a través de la citada Ley 38/1992 a una reducción del tipo impositivo incrementado del IGIC, y correlativamente a extender el ámbito de aplicación del referido IEDMT al Archipiélago Canario, sin perjuicio de que, por una parte, se previera un tipo de gravamen inferior al aplicable en el resto del territorio nacional y de que asimismo se atribuyera a las entidades públicas territoriales canarias el producto de la recaudación de dicho impuesto en las Islas.

La referida Ley 38/1992, así como las citadas normas de desarrollo, fueron objeto de los recursos de inconstitucionalidad y de los conflictos de competencia a que antes se hizo referencia, básicamente, por entenderse, de una parte, que el citado Impuesto vulneraba los principios del Régimen Económico Fiscal (REF) de Canarias constitucionalmente reconocido (tanto por su propia naturaleza como por su regulación desde el punto de vista competencial), y de otra, que se había vulnerado el procedimiento previsto constitucional y estatutariamente para modificar el citado REF toda vez que la citada Ley se había aprobado con el informe des-

¹ El artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias (DOCE nº L 171, de 29.06.91) establece que “de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, en relación con el Anexo I, capítulo V, punto 2 del Acta de adhesión que modifica el apartado 2 del artículo 3 de la sexta Directiva 77/388/CEE, el territorio de las islas Canarias permanecerá fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA”.

favorable del Parlamento de Canarias en lo relativo al IEDMT.

Casi diez años después de haberse planteado el primer recurso de inconstitucionalidad citado, el Tribunal ha resuelto el asunto, desestimando todas las pretensiones planteadas y entendiendo, en esencia, plenamente conforme con la Constitución Española la regulación aprobada por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en lo que se refiere a la regulación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y su aplicación en las islas Canarias.

Esa considerable tardanza en la resolución del asunto, por sí misma, supone un atentado contra el buen funcionamiento de lo que debería ser el sistema de la justicia constitucional. Pero, más allá de dicho retraso, la importancia de la STC nº 16/2003 deriva de que, si bien, básicamente, las cuestiones controvertidas en sentido estricto giraban en torno a la posible inconstitucionalidad de la Ley 38/1992 en lo relativo a la aplicación en Canarias del IEDMT (y ello tanto por el contenido de la misma –posible vulneración del principio de franquicia fiscal sobre el consumo o, al menos, del ámbito competencial de la CAC– como por el procedimiento legislativo a través del cual se aprobó –aprobación a pesar del informe desfavorable del Parlamento de Canarias–), a la vista de las consideraciones contenidas en la sentencia acerca del concepto, alcance y finalidad del Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias y de su protección constitucional, casi pierde importancia la concreta cues-

tion planteada (la pretendida inconstitucionalidad del popularmente conocido como Impuesto sobre Matriculación) frente a la enorme trascendencia que aquellas interpretaciones pueden tener para el futuro de nuestra peculiar institución jurídica, habida cuenta del carácter del Tribunal Constitucional como "*intérprete supremo de la Constitución*" (art. 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

En relación con las citadas consideraciones del Tribunal Constitucional, en las siguientes líneas se trata de hacer un comentario crítico de la misma, desde una perspectiva jurídica, en esa labor a la que a veces se ha denominado como enjuiciamiento extraprocesal de las sentencias, y ello con plena conciencia de que muchas de las opiniones aquí expuestas necesitarían de una mayor profundización y argumentación, lo cual resulta del todo imposible por el carácter urgente del presente comentario.

Debe tenerse en cuenta, por lo demás, que dos meses más tarde de la STC nº 16/2003, el Tribunal Constitucional ha dictado, con fecha 27 de marzo, otra sentencia (STC nº 62/2003, BOE del 16 de abril) por medio de la cual resuelve determinadas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en relación con el IGIC; y asimismo, con fecha 10 de abril, ha sido dictada la STC nº 72/2003, de 10 de abril (BOE del 13 de mayo) en virtud de la cual desestima, de una parte, los recursos de

inconstitucionalidad promovidos por el Gobierno de Canarias contra determinados preceptos del Real Decreto-Ley 4/1994, de 8 de abril, y del Real Decreto-Ley 10/1994, de 30 de septiembre, y de otra, el conflicto de competencia, promovido por el mismo órgano autonómico contra determinados apartados de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de abril de 1994. Aunque estas últimas resoluciones se apoyan básicamente en idénticos fundamentos jurídicos que los contenidos en la primera de las sentencias –sobre la cual versa el presente comentario–, añaden determinadas consideraciones sobre las que también haremos alguna reflexión.

II. ACERCA DE LA EXISTENCIA DE UNA GARANTÍA INSTITUCIONAL DEL REF Y DE SU POSIBLE VULNERACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE MEDIOS DE TRANSPORTE. CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

A nuestro parecer, no cabe duda que lo más trascendente de la sentencia comentada radica en las consideraciones efectuadas por el Tribunal Constitucional acerca de la naturaleza, alcance y significado de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución², en relación, principalmente, con el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias³ y también con la Disposición Adicional Cuarta de la Ley Or-

² Señala la citada Disposición Adicional Tercera: “La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”.

³ El Estatuto de Autonomía fue aprobado por Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (BOE nº 6, corrección de errores en el BOC nº 61, de 12.03.97. El artículo 45 en su redacción original establecía lo siguiente:

“Artículo 45.

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

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

3. 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.

4. El Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias.”

Tras la modificación introducida por el artículo primero, apartado 32, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (BOE nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el BOE nº 61, de 12.03.97), el actual artículo 46 –que se corresponde con el antiguo artículo 45– tiene la siguiente redacción:

“Artículo 46.

1. 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.

2. Dicho régimen económico y fiscal incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea, con las modulaciones y derogaciones que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo.⁴

gánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁴, normas que configurarían en el presente caso el bloque de la constitucionalidad.⁵

Se cuestiona nuestro Tribunal Constitucional si puede entenderse que la Disposición Adicional Tercera de la Carta Magna –en relación con los otros preceptos citados– incorpora una garantía institucional respecto al Régimen Económico y Fiscal de las islas Canarias así como, en su caso, su posible vulneración por la aprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

A la vista del contenido de la Sentencia analizada (STC 16/2003), nuestro Tribunal Constitucional (TC) parece decantarse claramente por la tesis de que no puede hablarse de una garantía institucional; así, en el Fundamento Jurídico Séptimo (FJ 7º), analizando la pretensión de los recurrentes de que *"la Disposición Adicional Tercera de la Constitución implica el reconocimiento de una garantía institucional"*, señala el Tribunal que *"sobre la base de ... la disposición adicional tercera de la*

Constitución, no resulta fácil extraer de este precepto la garantía de un contenido inalterable del régimen económico y fiscal de Canarias".

La citada conclusión deriva de la exégesis que el TC realiza de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española (CE) en los Fundamentos Jurídicos Cuarto y Quinto (FF JJ 4º y 5º), para la cual utiliza dos tipos de criterios interpretativos: de una parte, aquel que atiende al curso parlamentario de elaboración de la Constitución; y de otra, una interpretación sistemática, consecuencia del "principio de unidad de la Constitución", basada en una interpretación conjunta de la Disposición Adicional Tercera y el artículo 138.1 CE.

Trabajos constituyentes

A la vista del proceso de formación de la Disposición Adicional Tercera, realiza el Tribunal Constitucional (FJ 4º) un análisis de contraste entre dicha Disposición Adicional Tercera y la Disposición Adicional Primera⁶. Recuerda el Tribunal cómo, a pesar de que el Senado había dado a la Dis-

3. *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.*

4. *El Parlamento canario deberá ser oído en los proyectos de legislación financiera y tributaria que afecten al régimen económico-fiscal de Canarias."*

⁴ La Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (BOE nº 236, de 01.10.80) establece:

"La actividad financiera y tributaria del Archipiélago Canario se regulará teniendo en cuenta su peculiar régimen económico-fiscal"

⁵ Véase el brillante y sistemático estudio que acerca del "Bloque de Constitucionalidad" y su aplicación al sistema normativo del Régimen Fiscal Especial de Canarias realiza Orozco Muñoz, en su obra *"El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad"*, cit., pp. 36 y ss.

⁶ La Disposición Adicional Primera de la Constitución establece:

"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.

La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía"

posición Adicional Tercera una redacción pareja a la contenida en la Primera (*“la Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económicas y fiscales para el archipiélago canario. Su actualización y modificación requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del ente preautonómico”*), sin embargo, en el texto definitivo –fruto de la actuación de la Comisión Mixta– desaparecieron tres de los mencionados términos (*“reconocimiento”, “amparo” y “actualización”*), conservándose exclusivamente la previsión de la modificación del REF. Infiere el Tribunal de dicho análisis que resulta claro un alejamiento del sentido propio de la Disposición Adicional Primera y una directa contemplación de la modificabilidad del REF, con la garantía procedimental del informe previo autonómico, el cual deriva de la constitucionalización -con toda la trascendencia que esto implica- de la análoga exigencia de informe establecida por el artículo 30.1.d) de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal.

Concluye el Tribunal señalando que la Disposición Adicional Tercera *“contiene una norma que, partiendo de la existencia del régimen económico y fiscal de Canarias, incorpora a la evidente viabilidad constitucional de su modificación por el*

*Estado -arts. 133.1 y 149.1, apartados 10, 13 y 14- la exigencia de un previo informe autonómico”*⁷.

Interpretación sistemática

Por otra parte, según el Tribunal Constitucional (FJ 5º), una interpretación sistemática de la Disposición Adicional Tercera conduce directamente al artículo 138.1 de la Constitución, el cual señala:

“El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.”

En ese precepto, de una parte, queda perfectamente determinada –a juicio del Tribunal– la finalidad del REF, cuya existencia histórica se justifica por el “hecho insular”. Tras analizar determinadas referencias normativas (de la Ley 30/1972, de 22 de julio; de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de la Ley 19/1994, de 6 de julio; o de la Decisión del Consejo de 20 de junio de

⁷ Los citados preceptos constitucionales establecen lo siguiente:

Art. 133.1: *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”*.

Artículo 149, apartado 1, números 10, 13 y 14:

“El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

10ª. Régimen aduanero y arancelario; comercio exterior.

13ª. Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

14ª. Hacienda general y Deuda del Estado.”

2002 –relativa al régimen del impuesto AIEM aplicable en las islas Canarias–), concluye el Tribunal Constitucional que *“resulta evidente el sentido esencialmente finalista del régimen económico y fiscal de Canarias, en cuanto que se integra por un conjunto de elementos de carácter rigurosamente instrumental en cuanto que son medios para conseguir un fin –art. 138.1–, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad”*.

De otra parte, y al margen de lo anterior, entiende nuestro Tribunal Constitucional que del propio artículo 138.1 de la Constitución deriva el carácter evolutivo del régimen económico y fiscal de Canarias, y ello por dos tipos de razones:

1º) En primer lugar, el citado precepto no sólo se refiere al “hecho insular” sino a las “circunstancias del hecho insular”, siendo así que, si el “hecho insular es perfectamente invariable”, no así las “circunstancias” sociales y económicas que lo rodean, de donde debe concluirse el carácter fundamentalmente evolutivo del régimen económico y fiscal de Canarias; carácter evolutivo que –siempre a juicio del Tribunal– ha venido a confirmarse e incluso a intensificarse con el ingreso de España en la Unión Europea. Así, hace referencia el Alto Tribunal a que, en el campo de esas “circunstancias del hecho insular” recogidas en el artículo 138.1 CE, había una –la previsión del ingreso de España en lo que hoy es la Unión Europea, expresamente anunciada en el artículo 93 CE– que necesariamente había de tener una importante repercusión en el régimen económico y fiscal de Canarias.

2º) En segundo lugar, aclara el Tribunal que el REF podrá variar en función de las circunstancias específicas de Canarias pero también, además, como consecuencia de las circunstancias del resto del territorio español, y ello porque, siguiendo en el ámbito del artículo 138.1 CE, el REF no vive aisladamente sino que se integra en un sistema general en el que el Estado, por exigencias del principio de solidaridad, debe velar por el equilibrio económico entre las diversas partes del territorio español, para lo cual habrá de ponderar en cada momento el hecho insular pero también los datos relativos a las demás partes del territorio español.

A pesar de que, como hemos dicho, el Tribunal Constitucional (FJ 7º) halla dificultades para poder apreciar la existencia de una garantía institucional, sin embargo, ya como mera hipótesis argumentativa, ya por albergar alguna duda al respecto, es lo cierto que en el FJ 8º, el Tribunal se plantea la hipótesis de que efectivamente el Régimen Económico y Fiscal de Canarias pudiera estar protegido por una garantía institucional, concluyendo en último término que la pretendida garantía institucional no podría en cualquier caso entenderse vulnerada por el IEDMT.

Analizando la concepción de la garantía institucional –a la vista de una reiterada doctrina del TC–, y tras concretar el que –siempre a su juicio– constituye el contenido esencial del REF (una presión fiscal indirecta menor, y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a los entes territoriales cana-

rios), concluye el Tribunal señalando que el IEDMT por sí sólo no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF. Y ello en la medida en que sigue existiendo un dato diferenciador fiscal (en la comparación IVA-IGIC y del propio IEDMT), siguen además existiendo tributos de aplicación exclusiva en Canarias, y finalmente subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación del Archipiélago Canario. Termina el Tribunal ese FJ 8º señalando que el núcleo esencial del artículo 46 EACan tiene una naturaleza evolutiva, como lo pone de manifiesto la progresiva desaparición de las franquicias aduaneras y la inexistencia de una pretendida franquicia total sobre el consumo, por lo que el IEDMT no vulnera el REF por el hecho de tratarse de un impuesto indirecto sobre el consumo en fase minorista.

III. UNA INTERPRETACIÓN CUESTIONABLE. COMENTARIO CRÍTICO DE LAS CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ACERCA DEL REF Y SU GARANTÍA INSTITUCIONAL

Tal y como antes se señaló, la primera conclusión a la que llega el Tribunal Constitucional (FJ 7º) es lo difícil que a su juicio resulta apreciar la existencia de una garantía institucional ("*la garantía de un contenido inalterable*", dice textualmente)

en relación con el peculiar REF de las islas Canarias, y ello a partir de una doble interpretación de la Disposición Adicional Tercera (FFJJ 4º y 5º) basada, de una parte, en el análisis de la tramitación parlamentaria de dicha Disposición, y de otra, en una interpretación sistemática de la Disposición Adicional Tercera y el artículo 138.1 de la Constitución, en virtud del principio de "unidad de la Constitución".

A. Irrelevancia de una interpretación de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución basada en los trabajos preparatorios

Si bien en alguna parte de la sentencia comentada puede llegar a dar la impresión de que el Tribunal Constitucional parece dudar incluso acerca de la existencia misma de un Régimen Económico Fiscal de Canarias (así, en el primer párrafo del FJ 4º hace referencia al "*régimen fiscal que habría existido en Canarias desde hace siglos*"), lo cierto es que el propio Tribunal (FJ 4º, último párrafo) señala expresamente que la Constitución "*parte de la existencia del régimen económico y fiscal de las islas*".

En definitiva, con independencia de que la Constitución Española no constitucionalice las normas reguladoras del régimen económico-fiscal del Archipiélago Canario⁸, sí que reconoce el Tribunal Constitucional

⁸ Cfr. Clavijo Hernández, F., Génova Galván, A., Muñoz Cid, C. y Salido de Amoroto, Mª. P.: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Las Palmas, Las Palmas, 1986, pág. 20 (en adelante, citada como Clavijo-Cid-Génova-Salido). Estos autores consideran que no puede hablarse de constitucionalización del REF en el sentido de que se trate de una materia cuyas normas reguladoras formen parte integrante del ordenamiento jurídico supraprimario o constitucional del Estado.

que nuestra Norma Fundamental parte de la existencia previa de un peculiar régimen económico y fiscal de las Islas, compartiendo así el criterio generalizado de la doctrina y de la propia jurisprudencia⁹.

Tal y como hemos señalado, el Tribunal Constitucional, siguiendo la práctica seguida en otras ocasiones, analiza, a efectos de su interpretación, el curso parlamentario de la elaboración de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución.

Conocidos son en este sentido los avatares de la tramitación de la Disposición Adicional Tercera durante el proceso constituyente¹⁰. Recordemos que, tras algún infructuoso intento en el seno del Congreso de los Diputados de incluir una disposición adicional en el texto original del Anteproyecto de Constitución –intento tras el cual latía el temor de que la pro-

yectada Constitución supusiera una derogación tácita del tradicional régimen fiscal canario–, fue, a partir de unas enmiendas presentadas en el Senado, cuando se aprobó una Disposición Adicional con el siguiente texto:

"La Constitución reconoce y ampara las peculiaridades económicas y fiscales para el archipiélago canario. Su actualización y modificación requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del ente pre-autonómico"

Sin embargo, en la versión definitiva, debida a la Comisión Mixta Congreso-Senado, se modifica esta redacción, quedando como sigue:

"La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario"

⁹ Clavijo Hernández y Muñoz Ciudad consideran que, a través de la Disposición Adicional Tercera, la Constitución lleva a cabo una **confirmación**, más que reconocimiento, de un Derecho especial de Canarias en materia fiscal. Con la Disposición Adicional Tercera, lo que se ha hecho –añaden– es confirmar la legitimidad constitucional del régimen fiscal canario, que permite que en nuestras islas exista un régimen fiscal distinto del que rige en el resto del territorio común. Cfr. Clavijo Hernández, F. y Muñoz Ciudad, C.: "Las especialidades fiscales canarias: el IVA", *Hacienda Pública Española* nº 79, pág. 141.

Orozco Muñoz considera que dicho régimen se encuentra plenamente **constitucionalizado** en la Disposición Adicional Tercera, que excepciona puntualmente a Canarias del "régimen constitucional común", lo cual constituye su amparo expreso por el constituyente ante eventuales contradicciones que pudieran suscitarse en su aparente colisión con otros principios constitucionales. Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 21.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias –TSJC– (S/C de Tenerife) nº 304/1999, de 12 de marzo, se refiere a "... las propias singularidades del Régimen Económico Fiscal de Canarias que la Constitución garantiza y protege en su disposición adicional tercera".

¹⁰ Al respecto, vid. Hernández Bravo, Juan: "Las especialidades económicas y fiscales canarias: antecedentes históricos y garantía constitucional actual", *Actualidad Financiera* nº 38, Octubre-1988, pp. 2026-2041; González Hernández, José Miguel: "Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias", Varios Autores: *La Reforma del Régimen Económico-Fiscal de Canarias*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 19-47; y en particular, Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, Instituto Canario de Administración Pública (Gobierno de Canarias)-Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 169-175.

requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional preautonómico

Entrena Cuesta, al analizar el referido cambio de redacción de la Disposición Adicional Tercera ha manifestado que, con independencia de las variaciones que sufrió la redacción original respecto a la definitivamente aprobada, dicha modificación obedeció a meras razones de técnica jurídica, sin que implicara en ningún caso una alteración de índole sustantiva, debiendo defenderse en definitiva que la Constitución ha acogido implícitamente las peculiaridades económicas y fiscales del Archipiélago Canario, sin que deba darse mayor trascendencia al cambio de redacción, con el que *“tal vez se persiguiera evitar el riesgo de que alguien pudiera pretender que el régimen económico-fiscal a la sazón vigente había quedado, de algún modo, constitucionalizado, en sus propios términos, por la redacción mantenida en el Senado”*.¹¹

Efectivamente, de los análisis de dichos trabajos resulta con claridad un justificado temor de que el nuevo orden constitucional supusiera un efecto derogatorio sobre las peculiaridades económico-fiscales canarias, y una explícita preocupación

de los grupos parlamentarios en el sentido de que *“el reconocimiento del acervo canario pudiera ser obstáculo en la política de integración europea”*¹²; debiendo concluirse en todo caso que, con la disposición adicional tercera, *“el régimen económico y fiscal canario queda implícitamente constitucionalizado”*¹³, privándose –como señalara Gumersido Trujillo¹⁴– *“a un hipotético poder central contrario al REF del fácil argumento de la imposibilidad de mantener una singularidad económico-fiscal para Canarias”*. En la misma línea, Ferreiro Lapatza ha apuntado que la protección que la Disposición Adicional Tercera de la Constitución confiere al peculiar Régimen Fiscal de las islas Canarias hace inviable cualquier consideración de inconstitucionalidad basada en la prohibición de barreras fiscales (art. 139 CE), en las competencias del Estado sobre régimen aduanero y Hacienda general (art. 149 CE), o en una excepción, y como tal, privilegio del que no gozan otras Comunidades Autónomas (art. 138 CE), es decir, en definitiva, en la desigualdad (art. 31.3 CE) fiscal de canarias respecto al resto del territorio nacional.¹⁵

No faltan, en cualquier caso, opiniones contrarias a las expresadas. Así, Martín

¹¹ Cfr. Entrena Cuesta, Rafael: “Disposición Adicional Tercera” (pág. 2.764), en Garrido Falla, F.: *Comentarios a la Constitución*, Civitas, 3ª edición, Madrid, 2001.

¹² González Hernández, José Miguel: “Vigencia constitucional del Régimen Económico-Fiscal de Canarias”, cit., pág. 22.

¹³ Hernández Bravo, Juan: “Las especialidades económicas y fiscales canarias: antecedentes históricos y garantía constitucional actual”, cit., pág. 2.032

¹⁴ Citado por Clavijo Hernández y Muñoz Cid: “Las especialidades fiscales canarias: el IVA”, cit., pág. 141.

¹⁵ Cfr. Ferreiro Lapatza, José J.: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, Marcial Pons, Instituto Canario de Administración Pública, Madrid, 1996, Dictamen nº 4, pág. 74.

Cáceres no cree, frente a Entrena Cuesta, que el cambio obedeciera a razones de técnica jurídica (descartar cualquier pretensión de constitucionalización del REF tal cual estaba configurado), sino que más bien parece que la pretensión de los senadores canarios de dotar al REF de una protección constitucional reforzada, no alcanzó satisfacción¹⁶. En similares términos, Angulo Rodríguez¹⁷ considera que *"aunque en una interpretación jurídica de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución se ha defendido la inviabilidad constitucional de que la integración de Canarias en las Comunidades suponga modificaciones tales en el Régimen Económico Fiscal que comporten la extinción del mismo, parece más correcto el criterio que sitúa la eficacia de esa disposición adicional en un plano puramente procedimental, sin prede-terminar el contenido sustantivo del régimen económico fiscal canario, ni vincular por tanto al mantenimiento, siquiera en lo esencial, del actual"*.

Centrándonos en las consideraciones que al respecto efectúa el Tribunal Constitucional en la sentencia que comentamos (STC nº 16/2003), personalmente entendemos que del análisis de dicha tramitación parlamentaria no cabe extraer la conclusión de

que la misma ponga de manifiesto *"un alejamiento (de la Disposición Adicional Tercera) del sentido propio de la Disposición Adicional Primera de la Constitución, y una directa contemplación, ante todo, de la modificabilidad del REF con la garantía procedimental del informe previo autonómico, informe que se deriva de la constitucionalización, con toda la trascendencia que esto implica, de la análoga exigencia de informe establecida por la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre régimen económico fiscal de Canarias –art. 30.1.d)–"*.

Debe aclararse, antes que nada, que lo de la *"directa contemplación de la modificabilidad del REF"*, lo de la *"evidente viabilidad constitucional de su modificación por el Estado"*, es algo sobre lo cual nunca se ha suscitado duda¹⁸, pero desde luego lo que tampoco parece ofrecer ninguna duda es que tal modificabilidad –posible o necesaria– del REF no deriva precisamente –tal y como pretende el Tribunal– de una exégesis de la Disposición Adicional Tercera que atienda a los trabajos constituyentes de la misma y que además realice una comparación con la Adicional Primera.

Entendemos necesario no perder de vista que en el texto aprobado por el Se-

¹⁶ Martín Cáceres, A. Fabiola: "La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, nº 59 (julio-septiembre) 1988, pág. 455.

¹⁷ Angulo Rodríguez, Edmundo: "Análisis comparativo del régimen fiscal del Archipiélago Canario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, nº 34 (abril-junio) 1982, pág. 242.

¹⁸ Clavijo-Cidad-Génova-Salido: (*La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., pág. 20), más allá de la simple "modificabilidad" del REF, han llegado a señalar que la Disposición Adicional Tercera encierra una indicación por parte del constituyente de la necesidad de adaptar o, en todo caso, actualizar el Régimen Económico-Fiscal Canario, en la medida en que ello fuera necesario para su armonización, por ejemplo, con las innovaciones introducidas por la propia Constitución, y de entre las que destacaban las que habrían de derivarse de la formalización del ingreso del Estado español en organizaciones supranacionales (art. 93 de la CE).

nado no sólo se hablaba de "amparo", "respeto" y "actualización", sino también de "modificación". Es decir, no se trata de que donde originalmente se hablaba de "amparo", "respeto" y simple "actualización", posteriormente se sustituyeran las citadas expresiones y pasara a hablarse de "modificación". Ya en la redacción del Senado aparecían conjuntamente en la misma Disposición los cuatro conceptos citados, justamente porque ninguna contradicción o incoherencia cabe apreciar entre los mismos: la previsión de la modificación del REF –se entienda como mera posibilidad o incluso como necesidad– en absoluto resultaba ni resulta incompatible o contradictoria con el amparo y el respeto del mismo por la norma constitucional.

Es el propio Tribunal Constitucional (FJ 4º) el que admite expresamente que el criterio hermenéutico utilizado (curso parlamentario de la elaboración de la norma constitucional) es relevante pero en modo alguno determinante; así lo ha entendido en otras ocasiones, en que ha señalado que el examen del debate parlamentario no arroja luz suficiente para extraer una determinada conclusión.¹⁹

Efectivamente, la utilización del referido criterio –que por lo demás concentra su atención más en lo que el constituyente quiso decir que en una interpretación objetiva de los preceptos conformantes del bloque de constitucionalidad–, si bien puede resultar en ocasiones significativa, se da el

caso de que también existen supuestos en los que el citado criterio carece absolutamente de relevancia si se efectúa un análisis más detenido, por lo que su empleo debe realizarse con extrema prudencia.

Parece desde luego incuestionable que la redacción que había introducido el Senado se vio cercenada tras el trámite en la Comisión Mixta. Ahora bien, resulta a nuestro juicio necesario examinar el alcance de la citada modificación para valorarla en su justa trascendencia.

Así, con independencia de que en la redacción definitiva desapareciera el término "reconocimiento", no podemos sino preguntarnos si el solo hecho de que la Constitución incluyera en una de sus Disposiciones Adicionales la referencia explícita al Régimen Económico Fiscal de las Islas no significa acaso que la Constitución "reconoció" (o "confirmó", en expresión más acertada de algunos) la existencia de un régimen económico fiscal peculiar de las Islas. Al respecto debe tenerse en cuenta que fue el propio Tribunal Constitucional en su conocida sentencia nº 35/1984, de 13 de marzo (BOE del 13 de abril) el que se refirió literalmente (FJ 4º, primer párrafo) al "*régimen económico y fiscal especial de Canarias, **reconocido tanto en la CE como en su Estatuto de Autonomía***" y asimismo al "*régimen económico-fiscal especial **reconocido en las normas del bloque constitucional***" ¿Cómo explicar esa contradicción del Tribunal

¹⁹ Cfr. el FJ 5º de la STC nº 109/1998, de 21 de mayo (BOE del 19 de junio de 1998).

Constitucional cuando parece dar ahora relevancia al hecho del todo intrascendente de que tal término ("reconocimiento") desapareciera en la versión definitiva de la Disposición Adicional Tercera? Todo ello, sin perjuicio de que, en todo caso, cabría reputar como incongruente el hecho de que en la citada sentencia 16/2003 que ahora comentamos, es el propio Tribunal el que declara que "*la Constitución parte de la existencia del régimen económico y fiscal de las islas*" (FJ 4º, último párrafo), y aun más expresamente que "*ni la disposición adicional tercera de la Constitución ni la Disposición Adicional Cuarta LOFCA constituyen normas atributivas de competencias a la Comunidad Autónoma, al limitarse exclusivamente a **reconocer** la existencia de un régimen especial en el archipiélago canario*" (FJ 10º, párrafo tercero). Queda claro, en definitiva, lo incontrovertible del reconocimiento de aquel Régimen por la Constitución, al cual asimismo se refiere expresamente el propio artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias cuando señala que "*Canarias goza de un régimen económico fiscal, propio de su acervo histórico y **constitucionalmente reconocido**...*".

En segundo lugar, y sin perder de vista lo antes dicho, es cierto que la Disposición Adicional Tercera contempla expresamente la "modificabilidad" del REF, pero en ningún caso habla de su derogación o supresión, por lo que –tal y como se ha señalado por la doctrina– la modificación nunca podrá

conducir a la extinción del Derecho Especial Canario²⁰, al existir un límite implícito a esa modificación, que se relaciona en último término con el propósito protector formulado solemnemente por la Nación en el Preámbulo de la Constitución respecto de las instituciones tradicionales de los pueblos de España, entre las cuales se hallan, entre otras, en la región canaria, las especialidades fiscales. Partiendo de lo anterior, parece fuera de toda duda que, sin perjuicio de que el concepto "amparo" desapareciera de la redacción definitiva de la Disposición Adicional, la Constitución Española no sólo reconoce sino que además "ampara" y respeta el tradicional régimen económico-fiscal del Archipiélago Canario. La propia jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido tajante cuando se ha referido en reiteradas ocasiones al "**respeto** que la disposición adicional tercera de la Constitución manifiesta por el Régimen Económico Fiscal del Archipiélago Canario" (entre otras, Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1998, FJ 1º, párrafo cuarto; ponente, Excmo. Sr. D. Fernando Ledesma Bartret), y así también lo ha reconocido nuestro Tribunal Superior de Justicia, el cual se ha referido a las "*singularidades del Régimen Económico Fiscal de Canarias que la Constitución **garantiza y protege** en su disposición adicional tercera*". (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Canarias (S/C de Tenerife), nº 304/1999, de 12 de marzo; Ponente, Ilmo. Sr. D. Francisco Clavijo Hernández).

²⁰ Cfr. Clavijo Hernández, F. y Muñoz Cid, C.: "Las especialidades fiscales canarias: el IVA", cit., pág. 142.

Finalmente, respecto a la eliminación final del concepto “actualización”, no parece que pueda albergarse duda alguna de que la supresión del citado término por parte de la Comisión Mixta nada añadió, quitó o modificó al sentido de la expresión aprobada por el Senado. Sea cual sea el alcance que demos a la expresión “actualización” (ya sea como mera puesta al día o modernización de las normas conformantes del régimen, ya sea como concreción o plasmación efectiva de los principios informadores del régimen)²¹, parece incuestionable que dicha operación queda englobada y resulta encuadrable en la redacción de la Disposición Adicional tal y como se aprobó definitivamente²². Téngase en cuenta asimismo que ya la Ley 30/1972 (citada) declaraba como finalidad de la Ley “ratificar, **actualizándolo**, el tradicional régimen de franquicia de las Islas Canarias” (art. 1.a); la propia Ley 20/1991, de 7 de junio, tiene por finalidad (art. 1) “adaptar y **actualizar** los aspectos fiscales de la Ley 30/1972, de 22 de julio, del Régimen Económico Fiscal de Canarias ...”; y la Ley 19/1994, de 6 de julio, declara como finalidad “la **actualización** de los aspectos económicos del tradicional Régimen Económico Fiscal de Canarias” (art. 1.a).

En definitiva, a nuestro modo de ver, no deben exagerarse las consecuencias o la trascendencia de la modificación que experimentó la Disposición Adicional Tercera de la Constitución en su redacción final, respecto a la que previamente había aprobado el Senado, toda vez que, en este concreto supuesto, el citado criterio interpretativo resulta del todo irrelevante.

Una última cuestión en este punto. El Tribunal Constitucional, a efectos de interpretar la Disposición Adicional Tercera, utiliza el criterio interpretativo que puede denominarse histórico, no sólo acudiendo a los trabajos preparatorios de la Constitución, sino también para justificar la garantía procedimental del informe previo autonómico, el cual relaciona directamente con el informe que exigía el art. 30.1.d) de la vieja Ley del REF del año 1972²³ (FJ 4º, último párrafo), al que se identifica como precedente.

Es consciente desde luego el propio Tribunal Constitucional, y así lo expresa, de la trascendencia que implica la constitucionalización del trámite antes previsto en una ley ordinaria. Efectivamente, con independencia de que aquella previsión le-

²¹ Cfr. Herrero de Miñón, Miguel: *Idea de los derechos históricos*, Espasa-Calpe, S.A, Madrid, 1991, pág. 83.

²² Martín Cáceres: (“La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario”, cit., pág. 455), destaca en cualquier caso la desaparición del término “actualización” en el sentido de que, cuando se hablaba de “la actualización y modificación”, el primer término delimitaba al segundo de forma que sólo resultaba admisible aquella modificación que cumpliera el objetivo de adaptar o dar continuidad al núcleo esencial del objeto protegido, es decir, que lo actualizara.

²³ Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico-Fiscal de Canarias (B.O.E. nº 176, de 24.07.72, corrección de errores en el B.O.E. nº 182, de 31.07.72). El citado artículo 30, número 1, apartado d) señalaba:

“Es de la competencia de la Junta (Económica Interprovincial de Canarias):

Uno. Emitir informe sobre las materias siguientes:

(...)

d) Los anteproyectos de modificación de esta Ley”

gal pueda considerarse –por su literalidad– como antecedente inmediato de la actual Disposición Adicional Tercera, sin embargo ello no puede hacer perder de vista la sustancial transformación de aquel simple trámite al incorporarse a una Disposición Adicional de nuestra Norma Suprema: por la fuerza vinculante que ostenta frente al legislador estatal (antes inexistente por razón del principio de jerarquía normativa); por el hecho de estar incorporado sistemáticamente a una Disposición Adicional, con lo que ello representa de especialidad y también de permanencia; por la radicalmente diferente naturaleza política del órgano informante, al pasar de un mero órgano consultivo, de propuesta o informante²⁴ (la Junta Económica Interprovincial de Canarias, creada por la Ley 30/1972) al Parlamento de Canarias, órgano representativo del pueblo canario –art. 9.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias–; y sobre todo por el hecho de que tal Disposición Adicional significa la confirmación a nivel constitucional de un Derecho Especial Canario en materia económico fiscal cuya vigencia podría haber resultado cuestionada tras la aprobación de la Constitución Española si no se hubiese previsto

una norma como la contenida en la Disposición Adicional Tercera.²⁵

B. Inadecuación de una interpretación de la Disposición Adicional Tercera basada en el principio de unidad de la Constitución

Un análisis del Régimen Económico y Fiscal Canario y su reconocimiento constitucional a la luz del criterio de la interpretación sistemática, basado en el principio de “unidad de la Constitución”, tal y como el realizado por el Tribunal Constitucional, resulta en nuestra opinión absolutamente inadecuado.

Tal y como se ha destacado, desde el punto de vista sistemático, “*lo verdaderamente significativo de la Disposición Adicional Tercera es el carácter sustantivo que dicha protección adquiere como consecuencia de su colocación dentro de las Disposiciones Adicionales reguladoras de situaciones **singulares** (que en cuanto tales no deben figurar entre las disposiciones generales), pero de carácter permanente (por lo que no caben dentro de las Disposiciones Transitorias)*”²⁶; ubicación sistemática cuya corrección ha sido

²⁴ En relación con las limitadas funciones de la Junta Económica Inteprovincial de Canarias (JEIC), vid. Carballo Cotanda, Antonio: *Canarias, región polémica. Análisis crítico del Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago*. Editorial Cuadernos para el Diálogo, Madrid, 1972, pág. 317.

²⁵ Téngase en cuenta a estos efectos que, en su STC nº 35/1984, el propio Tribunal Constitucional, a la hora de justificar la inconstitucionalidad como efecto derivado de la omisión del trámite previsto en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución, se refirió expresamente (FJ 6º) -como fundamento de dicha conclusión- tanto al “*rango y carácter del órgano llamado a evacuar el informe*” como al “*alcance y trascendencia de la materia objeto de la disposición*”.

²⁶ Cfr. Trujillo Fernández, Gumersindo: “Autogobierno y Constitución: las singularidades constitucionales canarias y sus implicaciones en la conformación constitucional del autogobierno”, en *Canarias ante el cambio*, Universidad de La Laguna, 1981, pág. 162. Citado por Núñez Pérez, Guillermo G.: “¿Estatuto Permanente o Estatuto Especial de Canarias en la Unión Europea?”, *Noticias de la Unión Europea* nº 130. Noviembre 1995, pág 50.

subrayada por la doctrina²⁷. En parecida línea, pero tomando como referencia al Régimen Fiscal de Canarias, Orozco Muñoz²⁸ conceptúa el mismo como "*un Derecho Fiscal **Particular y Especial***", y la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha referido a "*la **peculiaridad** –quizá mejor particularidad, dado su ámbito territorial de vigencia– del régimen fiscal de las islas Canarias*"²⁹, al cual se ha calificado en otra sentencia como "*un **subsistema singular** en el sistema común*".³⁰

El propio Tribunal Constitucional, en la sentencia nº 35/1984 (citada) aludió expresamente al régimen económico y fiscal de Canarias como "*régimen **especial***" (FJ 2º, párrafo tercero), y en otro punto se refirió al "*régimen económico y fiscal **especial** de Canarias, reconocido tanto en la CE como en su Estatuto de Autonomía*" (FJ 4º, primer párrafo), e incluso en el voto particular formulado a dicha sentencia por el Magistrado Arozamena Sierra, éste hace referencia al régimen económico fiscal de las islas como a "*este derecho **especial***". En la propia sentencia que ahora comentamos, el Tribunal Constitucional se refiere al reconocimiento constitucional de "*la existencia de un régimen **especial** en el archipiélago canario*" (FJ 10º, párrafo tercero).

Estamos plenamente de acuerdo con las consideraciones anteriores. Parece claro que el Régimen Económico Fiscal de Canarias supone la existencia de un Derecho Especial o Excepcional incrustado dentro del Régimen Común, por contraposición al cual justamente se define.

Pues bien, partiendo de lo anterior, resulta necesario no quedarse en el aspecto formal de la ubicación sistemática de la norma entre las Disposiciones Adicionales sino extraer todas las consecuencias de dicha decisión constituyente. Hacemos referencia a que, en relación con la ubicación sistemática de la Disposición Adicional Tercera dentro de la estructura formal de la Carta Magna, no debemos detenernos en la plausibilidad de la acertada técnica normativa empleada por el Constituyente sino que, a efectos de una correcta exégesis de la citada Disposición Adicional, el criterio sistemático debe utilizarse en su correcto sentido.

La interpretación sistemática de una norma que se caracteriza justamente por su carácter especial o excepcional sólo puede resultar válida y conducir a interpretaciones aceptables, en la medida en que se dirija a poner de manifiesto esa especialidad o excepcionalidad respecto al sistema común en el cual se integra o,

²⁷ Cfr. Clavijo-Cidad-Génova-Salido: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., pág. 19.

²⁸ Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 20.

²⁹ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1993, FJ 4º, letra A, párrafo primero; Ponente, Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio.

³⁰ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1989, FJ 1º, párrafo primero; ponente, Excmo. Sr. D. Rafael de Mendizábal Allende.

cuando menos, no ignore indebidamente esa especialidad que la caracteriza. Por el contrario, se debería guardar extrema prudencia cuando a través de una interpretación sistemática se pretende adivinar el alcance y sentido de una norma especial, tratando de forzar su engarce con el sistema común respecto del cual se predica su especialidad, toda vez que dicho intento puede conducir con bastante probabilidad a resultados que, cuando no absurdos, desvirtúan por completo el sentido de aquella norma especial.

Es ese carácter especial del REF el que debe alumbrar y guiar una correcta inteligencia de la Disposición Adicional Tercera. Es esa especialidad del REF, confirmada por la Disposición Adicional Tercera,

la que –tal y como vimos anteriormente en palabras de Ferreiro Lapatza– justifica y legitima constitucionalmente que en las islas Canarias no se cumplan en puridad algunos preceptos de la Constitución³¹, sin que pueda pretenderse una interpretación sistemática del REF con aquellos otros preceptos constitucionales basada en el principio de “unidad de la Constitución”.

Ese carácter excepcional o especial del REF ha tenido abundante reflejo en la normativa nacional (en particular, en el propio artículo 46.1 del EACan³² y en la importantísima Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA³³), ha sido también destacado por la jurisprudencia³⁴, y ha tenido asimismo justificada acogida en el Derecho Comunitario³⁵.

³¹ En idéntico sentido, Clavijo-Cidad-Génova-Salido: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit, pág. 23, y asimismo Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 57.

³² Señala dicho precepto que “*Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial...*”.

³³ La citada Disposición Adicional Cuarta se refiere al “*peculiar régimen económico-fiscal*” del Archipiélago Canario.

³⁴ Al margen de las referencias antes citadas a “*la peculiaridad –quizá mejor particularidad, dado su ámbito territorial de vigencia– del régimen fiscal de las islas Canarias*” (STS 14-10-1993), o a su calificación como “*un sub-sistema singular en el sistema común*” (STS 17-04-1989), el propio Tribunal Supremo en la misma sentencia antes citada de 14-10-1993 declaró que “*... no cabe en principio aplicar las exigencias de la igualdad a dos regímenes jurídicos que tradicionalmente vienen operando con criterios diferenciados ...*” (FJ 4º, letra A, párrafo tercero), y el TSJ Canarias ha llegado a decir, en relación con el recurso cameral permanente, que la “*diferencia de trato legal viene impuesta por el mismo Régimen Económico Fiscal de Canarias*” (reiteradísima jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (Sala de de Santa Cruz de Tenerife) SS TSJ de Canarias nº 304/1999, de 12 de marzo; la nº 610/2000, de 29 de mayo; la nº 754/2000, 10 de julio; la nº 1012/2000, de 23 de octubre; o la nº 80/2001, de 22 de enero).

³⁵ Hemos señalado en otro trabajo (vid. López Tejera, Diego: “Informe-propuesta acerca de la viabilidad jurídica y oportunidad de que el Gobierno de Canarias inste al Gobierno de la Nación para que se adopten las medidas tendentes a modificar la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969”, *Estudios Fiscales 1999*, Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias, Las Palmas de Gran Canaria, 1999) que, desde el punto de vista del Derecho comunitario se han reconocido las especiales circunstancias concurrentes en las Islas que han aconsejado históricamente un tratamiento excepcional por parte del ordenamiento jurídico. Ese objetivo del Derecho comunitario de conciliar el proceso de integración de Canarias en la Comunidad Europea con el mantenimiento de sus especialidades territoriales históricas se resume y recoge de forma clara en el doble principio –*pertenencia de las Islas a la Comunidad y reconocimiento de su realidad regional derivada de su situación geográfica especial y de su régimen económico y fiscal histórico*– que constituye el soporte en que se basa el programa comunitario plurisectorial de acciones conocido como POSEICAN (Decisión del Consejo 91/314/CEE, de 26 de junio de 1991, por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias –POSEICAN–, DOCE nº L 171, de 29.06.91).

Parece evidente, pues, el carácter de las normas conformantes del REF como un Derecho Especial respecto del sistema común, por lo que toda eventual interpretación sistemática que se pretenda efectuar debe realizarse necesariamente sin perder de vista aquella especialidad, y sin pretender forzar interpretaciones armónicas que no resultan tolerables por la especialidad misma, so pena de anular ésta.

Sin embargo, la interpretación sistemática que lleva a cabo realiza el TC ignora el carácter de especialidad jurídica del REF, plenamente integrado en el sistema jurídico constitucional español, y fuerza el encaje de aquel régimen con el sistema común por imperativo del principio de "unidad de la Constitución". Aunque una interpretación jurídico-constitucional del REF basada en criterios sistemáticos parece que debería abogar necesariamente por el reconocimiento de un Derecho Especial que es el que explica, justifica y legitima constitucionalmente determinadas matizaciones, modulaciones o excepciones en relación con el régimen común, sin embargo, el Tribunal Constitucional orilla la ubicación sistemática del REF en la Constitución –con las importantes consecuencias que de la misma se derivan– y fuerza una interpretación armónica del REF con el resto de la Norma Fundamental, basada –como decimos– en el principio de "unidad de la Constitución".

1) Indebida vinculación exclusiva del REF con el principio de solidaridad y con el "hecho insular"

En concreto, la interpretación sistemática a la que hemos hecho referencia es efectuada por el Tribunal Constitucional a través de una interpretación conjunta de la Disposición Adicional Tercera con el artículo 138.1 de la Constitución:

"El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad, consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular".

En este precepto –dice el Tribunal– queda perfectamente determinada la *finalidad* del REF cuya existencia histórica se *justifica* por el "hecho insular"; añadiendo que resulta evidente el *sentido finalista* del REF al integrarse por un conjunto de elementos de carácter instrumental en cuanto que son puros medios para conseguir un fin, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad.

Personalmente, siempre hemos tenido meridianamente claro que resulta necesario no perder de vista el carácter instrumental del REF. Ya en cierta ocasión³⁶, y

³⁶ Cfr. López Tejera, Diego: *Código del Régimen Fiscal de Canarias*, Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias. Islas Canarias, 1999, Nota Preliminar, pág. 17.

con objeto de ilustrar dicha opinión, hiciéramos nuestras las palabras de Alonso Olea³⁷ cuando afirma: “*Si no en las mentes clarividentes, para las que cualquier teoría o práctica económica privados de finalidad social son engendros diabólicos, a las de orden segundo, tercero, o ínfimo, el economicismo excesivo puede hacerles perder la perspectiva, no ver el bosque social –los niveles de bienestar de las personas– tapado por los árboles de las medidas económicas concretas*”.

Efectivamente, si se pierde de vista la finalidad del REF, igual que si se incurre en un excesivo formalismo, se corre el riesgo cierto de elaborar hueras y artificiosas construcciones, ajenas, cuando no contradictorias, con aquella finalidad última. Ahora bien, lo que no parece aceptable es que del citado carácter instrumental del mismo se pueda derivar una minusvaloración de dicho Régimen. De todas las instituciones jurídicas, incluido lógicamente el Tribunal Constitucional, debe predicarse dicho carácter instrumental, y el propio Derecho se concibe como un instrumento idóneo para racionalizar la vida humana³⁸ o, si se prefiere, resolver conflictos de intereses³⁹.

Al margen de lo anterior, no podemos compartir la interpretación del Tribunal

Constitucional de que el Régimen Económico Fiscal canario se justifique de forma exclusiva en la medida en que resulta un instrumento para conseguir la realización efectiva del principio de solidaridad, atendiendo en particular al “hecho insular” reconocido en el art. 138 CE; conclusión ésta que deriva, a nuestro juicio, del carácter sesgado de la interpretación –sistemática la califica– llevada a cabo por parte del Tribunal.

Tal y como con notable agudeza se ha reconocido por nuestro Tribunal Supremo, “*esta especialidad tradicional* (el peculiar régimen económico fiscal de las islas) *ha tenido reflejo constitucional no sólo en la genérica mención del hecho insular –art. 138.1 CE– sino en la específica disposición adicional tercera ...*”⁴⁰

Frente a lo que tradicionalmente se ha venido sosteniendo por la generalidad de la doctrina, entendemos que el criterio interpretativo correcto es justamente el apuntado en dicho fallo por el Tribunal Supremo en el sentido de que no cabe reconducir de forma exclusiva el peculiar REF canario a la *cláusula genérica* contenida en el artículo 138 relativa al “hecho insular”, sino que aquel régimen especial va mucho más allá de ese concreto factor (la insularidad), condicionante a su vez del principio

³⁷ Vid. Alonso Olea, Manuel: “La Unión Europea y la Política Social”, en la obra colectiva *España y la Unión Europea*, Círculo de Lectores, Plaza & Janés, Barcelona, 1992, pág. 75.

³⁸ Cfr. Herrero de Miñón: *Idea de los derechos históricos*, cit., pág. 13.

³⁹ Vid. Díez Picazo, Luis: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, 3ª ed. corregida y puesta al día, Ariel, Barcelona, 1993, pág. 189.

⁴⁰ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1993, FJ 4º, letra A, párrafo segundo; ponente, Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio.

de solidaridad en su manifestación de solidaridad territorial. El Constituyente, a través de la Disposición Adicional Tercera, y más allá de la mera literalidad de la misma, reconoció y legitimó *de forma específica* la existencia del peculiar tradicional régimen económico fiscal de las islas, cuya significación trasciende del llamado "hecho insular". Si aquel peculiar régimen viniera a reconducirse de forma exclusiva al "hecho insular", como concreción territorial específica del principio de solidaridad, sencillamente no hubiera hecho falta introducir en la Carta Magna aquel reconocimiento, pues habría resultado suficiente la contemplación del "hecho insular" y de sus exigencias. Por contra, el Constituyente, consciente del alcance y contenido de aquel régimen, confirmó en una disposición jurídica aparte la supervivencia del referido régimen, de secular tradición histórica y jurídica, cuya naturaleza, finalidad y alcance excede del principio de solidaridad territorial.

Desde el punto de vista normativo, también el propio Estatuto de Autonomía de Canarias trata de forma diferenciada el hecho insular y el tradicional Régimen Económico Fiscal canario. Así, mientras que a éste último dedica de forma íntegra y exclusiva el capítulo primero del Título Cuarto (constituido por el artículo 46), a las exigencias derivadas del hecho insular -incuestionablemente relacionadas con el principio de solidaridad- hace referencia en el artículo 55, apartado 1, cuando señala que, con el fin de garantizar la realización efectiva de los principios consagrados en los artículos 31 y 138 de la

Constitución, el Estado otorgará a la Hacienda canaria las adecuadas asignaciones complementarias cuando –entre otros supuestos– el costo de los servicios sociales y administrativos a cargo de la Comunidad Autónoma sea más elevado que el correspondiente a todo el Estado por razones derivadas de las características diferenciales básicas del **hecho insular** y de la economía canaria.

La *finalidad* última del tradicional REF canario no es otra que aquella que desde siempre se ha plasmado en las diversas regulaciones jurídicas-positivas del mismo: **"promover el desarrollo económico y social de las islas Canarias"**. Es esa la finalidad última del REF, la cual –insistimos– debería alumbrar desde luego toda regulación jurídica de dicha institución, así como cualquier interpretación o aplicación que se haga de aquella normativa.

Con objeto de alcanzar esa finalidad, se han articulado históricamente –desde la propia conquista de las islas– determinadas medidas, que con el tiempo –y fundamentalmente a partir del Real Decreto de 11 de julio de 1852– se tradujeron en unas políticas más elaboradas, mejor articuladas como sistema y con mayores pretensiones.

Como señalaran Clavijo Hernández y Muñoz Ciudad, *"el régimen fiscal excepcional que surge en Canarias a mediados del s. XIX no es un régimen coyuntural, pues desde siempre, esto es, desde la incorporación a Castilla, se ha entendido que las exenciones fiscales canarias eran necesi-*

rias por su singular geografía, y por su peculiar estructura y no menos especial desenvolvimiento comercial".⁴¹

Se trata de unas políticas específicas y adaptadas, que, sin perder de vista aquella finalidad última, se han dirigido a atender adecuadamente unas peculiares exigencias, derivadas al tiempo de unas concretas condiciones objetivas, muchas de ellas caracterizadas fundamentalmente por su carácter permanente. Tal y como ha destacado Génova Galván, ya desde mediados del s. XIX las franquicias canarias deben entenderse como un instrumento al servicio de una política económica determinada: la del desarrollo económico de las Islas a través del impulso de la actividad comercial para la que Canarias estaba especialmente dotada por su situación geográfica, actividad que, a través de las franquicias, ha llegado a ser un capítulo de especial importancia en la economía canaria.⁴²

De tales características básicas se desprende ya, a nuestro parecer, lo inadecuado del planteamiento del Tribunal en el sentido de vincular la justificación y la finalidad del REF con el principio de solidaridad.

No cabe ninguna duda que, desde cierto punto de vista, cabe contemplar como manifestaciones del principio de solidaridad –en concreto, de lo que ha venido en llamarse la "solidaridad interterritorio-

rial"– unas normas que tratan de compensar ciertas desventajas para que quienes las sufren se puedan situar en unas condiciones equiparables al resto del territorio; e igual de incuestionable resulta que la condición insular sitúa al territorio canario en una posición de desventaja al representar aquel aislamiento un factor que requiere específica atención. En ese sentido, resulta desde luego aceptable la relación establecida por el TC entre el tradicional REF canario y el "hecho insular" como manifestación o exigencia específica añadida del principio de solidaridad interterritorial.

Sin embargo, si dicho planteamiento –pretendidamente sistemático– se conforma con la citada explicación, olvida, en primer lugar, que las peculiares condiciones geográficas del Archipiélago Canario no se limitan a las "circunstancias del hecho insular" a que se refiere el artículo 138 CE, sino que en el caso de las islas Canarias se trata de una "insularidad alejada", por lo que resulta absolutamente inadecuado que la existencia del REF se vincule de forma directa y exclusiva con el "hecho insular", equiparando las condiciones del Archipiélago Canario con las que puedan concurrir en el otro archipiélago integrado en el Estado Español, el balear, siendo así que tradicionalmente la jurisprudencia ha destacado –como característica del régimen fiscal especial canario– "el evidente propósito del Legislador de distinguir

⁴¹ Clavijo Hernández, F. y Muñoz Cid, C., "Las especialidades fiscales canarias: el IVA", cit., pág. 142.

⁴² Cfr. Génova Galván, Alberto: "El Régimen Fiscal de Canarias: panorama actual y análisis de su reforma", *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, nº 35, (Julio-Septiembre) 1982, pág. 417; citando a su vez a Clavijo-Hardisson: *Propuesta de Reforma del Régimen Fiscal de Canarias*, Santa Cruz de Tenerife, 1981, pág. 18.

ostensiblemente el régimen tributario de Canarias del que afecta al interior de España y sus islas Baleares" (Considerando 3º *in fine* de la famosa Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 8 de febrero de 1964; RJ 422). La lejanía del Archipiélago Canario, tradicionalmente reconocida y destacada como elemento justificante de su peculiar régimen económico y fiscal por parte de la jurisprudencia⁴³, y actualmente recogida en el ordenamiento comunitario en virtud del apartado 2 del artículo 299 del Tratado de Roma bajo la denominación de "ultraperifericidad", es obviamente un condicionante de relevante trascendencia, siempre tenido en cuenta para la existencia del REF, y que sin embargo no encuentra adecuado reflejo en el "hecho insular" por sí mismo.

Olvida además el Tribunal Constitucional, en esa búsqueda del fundamento del REF canario, que no se trata tan sólo de una insularidad, además alejada, sino que concurren todo un conjunto de circunstancias, mencionadas por lo demás por el propio Tribunal (FJ 5º, letra a), que no necesariamente derivan ni tampoco se contemplan, al menos expresamente, en el denominado por el artículo 138.1 CE "hecho insular": escasez de materias primas, condiciones geológicas y climáticas, difícil relieve, reducida superficie, peculiar estructura económica y comercial, etc.

Olvida asimismo la citada interpretación del Tribunal Constitucional que las pe-

culiars circunstancias de las islas Canarias no sólo conllevan determinadas desventajas, sino que, antes al contrario, la situación geográfica del Archipiélago incorpora un valor geoestratégico que desde siempre, y precisamente en el marco del tradicional régimen económico fiscal del Archipiélago, ha tratado de aprovecharse a través de la adopción de determinadas medidas que tuvieran en consideración –para beneficiarse de la misma– dicha ubicación. Así resulta con claridad del Real Decreto de 1852, de la Ley 30/1972 o de la Ley 19/1994. Muy difícilmente podrían relacionarse todas esas medidas integrantes del REF con el principio de solidaridad.

En definitiva, al margen del criterio normativo antes señalado (la existencia de una cláusula *específica* relativa al REF –la Disposición Adicional Tercera CE– de forma independiente a la *genérica* mención al hecho insular –art. 138 CE–), queremos destacar que el citado régimen no cabe reconducirlo o, al menos, no de forma exclusiva, al principio de solidaridad territorial, sino a la necesidad históricamente sentida de atender mediante instrumentos específicos unas necesidades y también unas posibilidades o potencialidades asimismo específicas; necesidad que ha obtenido respuesta jurídico-positiva a lo largo de la historia en el contexto de ese Derecho Especial que ha venido a denominarse como "Régimen Económico Fiscal de las islas Canarias", el cual ha sido confirmado implícita pero específicamente por la Constitución Española en la Disposición Adicional Tercera.

⁴³ Cfr., entre otras, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de junio de 1998, FJ 1º, párrafos segundo y quinto; ponente, Excmo. Sr. D. Fernando Ledesma Bartret.

Olvida por lo demás la citada concepción del REF canario efectuada por parte del Tribunal Constitucional –basada exclusivamente en el hecho insular y en el principio de solidaridad– un determinado aspecto, al que nos referimos a continuación.

2) El carácter evolutivo del Régimen Económico Fiscal

Tal y como explicita en la última parte del FJ 5º de la STC 16/2003, el Tribunal Constitucional extrae del artículo 138.1 CE otra conclusión, a saber, el carácter evolutivo del REF.

Al margen de algún ejemplo histórico real, tomado del Derecho positivo, cuya insostenibilidad fuera puesta de manifiesto por la doctrina⁴⁴, lo cierto es que, no ya el peculiar régimen económico fiscal de las islas o cualquier otro instituto jurídico que tomemos como referencia es por naturaleza mutable, sino que el Derecho mismo es algo esencialmente cambiante y evolutivo. En el caso de las instituciones jurídicas, su evolución responde al cambio que se produce en uno o en varios de los elementos que las integran: en las situaciones de hecho que se toman en consideración, en la valoración de dichas situaciones o en la re-

gulación jurídica de aquellas situaciones conforme a las citadas valoraciones⁴⁵. En este sentido, nadie creo que pueda discutir, ni jamás haya discutido, el evidente carácter evolutivo del REF. Sería simplemente ridículo negar ese carácter evolutivo del REF, sea cual fuera el momento en que fijásemos su nacimiento (a finales del siglo XV, a mediados del siglo XIX, o incluso en el año 1972⁴⁶) y sea cual fuera el intervalo temporal que adoptásemos como objeto de nuestro análisis.

Sin perjuicio de lo anterior, parece igual de incuestionable que la mayoría de las circunstancias objetivas que han aconsejado históricamente la adopción de medidas específicas en relación con las islas Canarias (las cuales han ido conformando con el tiempo el peculiar REF de las islas) son circunstancias cuya principal característica es la permanencia: insularidad alejada y fragmentada, condiciones climáticas, difícil orografía, escasez de recursos, etc. La misma Decisión del Consejo de 20 de junio de 2002 (citada por el propio Tribunal Constitucional), después de analizar los diversos factores que perjudican el desarrollo de las islas Canarias, hace referencia expresa a "*la persistencia*", esto es, a la permanencia en el tiempo, de dichos factores.

⁴⁴ Díez Picazo (cfr. Díez Picazo, Luis: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, 2ª reimpression, Ariel, Barcelona, 1982, pág. 306) señaló en su momento la imposibilidad de mantener una declaración de inmutabilidad de unas reglas jurídicas, analizando lo que establecía el artículo 1 de la Ley Fundamental de 17 de mayo de 1958, el cual declaraba: "*Los principios contenidos en la presente promulgación, síntesis de los que inspiran las leyes fundamentales, son por su propia naturaleza permanentes e inalterables*".

⁴⁵ García-Gallo, Alfonso: *Manual de Historia del Derecho Español, Tomo I (El origen y la evolución del Derecho)*, 8ª edición, Artes Gráficas y Ediciones, Madrid, 1979, pp. 2-3.

⁴⁶ Por parte de algún autor se ha llegado a afirmar que todo lo anterior a la Ley 30/1972 "es pura prehistoria", lo cual nos plantea algunas dudas acerca de su conocimiento, no ya de la evolución de nuestro Archipiélago en el ámbito económico-fiscal, sino también en relación con el concepto mismo de prehistoria.

Ello no significa desconocer en cualquier caso que las profundas transformaciones técnicas en el ámbito de los transportes, de las comunicaciones, etc. influyen de forma notable, tanto en la concepción que en cada momento se tenga del "hecho insular" y de las demás circunstancias objetivas a que nos hemos referido, como en el trato específico que deba darse al mismo. Esto es, el que muchas de las circunstancias sean permanentes no significa desde luego que la incidencia de las mismas no varíe en función de otros factores, lo que justifica la evolución del propio régimen.

La que, entendemos, no resulta desde luego acertada es la argumentación del Tribunal Constitucional (FJ 5º, apartado b, letra a) en el sentido de hacer derivar jurídicamente el carácter evolutivo del REF canario de la dicción literal del artículo 138.1 CE, basándose para ello en que el citado precepto alude, no sólo al "hecho insular", sino a las "circunstancias del hecho insular".

Sin perjuicio –se insiste– de que a nuestro parecer no quepa reconducir el REF de forma exclusiva al "hecho insular" a que se refiere el artículo 138.1 CE, además, nos parece absolutamente inaceptable –por forzada– la interpretación jurídica que realiza el Tribunal de dicha cláusula. El término "circunstancias" empleado en di-

cho precepto no admite en forma alguna la interpretación aislada del mismo que realiza el Tribunal, sino que debe extraerse su sentido en el seno del conjunto de la expresión: "circunstancias del hecho insular". Y toda vez que –como el propio Tribunal Constitucional afirma– "el hecho insular es perfectamente invariable", nos parece que cualquier lector de dicho precepto interpretaría que el mismo hace referencia a *todo aquello que rodea*, que se *halla en torno* al "hecho insular", esto es, a lo que, quizás con mayor precisión lingüística, podría haber designado el Constituyente como los *condicionantes* de la insularidad o las *exigencias* derivadas de tales condicionantes.

Como muestra extrema –entendemos que ilustrativa– de esa innecesaria y más que forzada interpretación que realiza el Tribunal Constitucional, llega a afirmar el mismo que una de esas "circunstancias del hecho insular" era la previsión (art. 93 de la CE) del ingreso de España en lo que hoy es la Unión Europea.

Al respecto, parece no ofrecer duda alguna que el Constituyente, a la hora de redactar la Disposición Adicional Tercera de nuestra Carta Magna, tuvo en consideración la más que previsible entrada del Reino de España en las Comunidades Europeas y su posible incidencia en el Régimen Económico Fiscal de Canarias⁴⁷ tal y

⁴⁷ Génova Galván: ("El Régimen Fiscal de Canarias: panorama actual y análisis de su reforma", cit., pág. 434) ha destacado cómo, en cualquier caso, la modificación del REF canario planteada tras la aprobación de la Constitución Española no vino exigida por la posible incorporación a las Comunidades Europeas, sino como consecuencia de la reforma política llevada a cabo en España, la cual tenía incidencia en dicho Régimen, tanto por la configuración del Estado de las Autonomías como por la Reforma del Sistema Tributario Español.

como el mismo se hallaba configurado en ese momento, y ello en un doble sentido:

- a) En primer lugar, evitando la utilización de aquellos términos que pudieran inducir a pensar en una constitucionalización del REF tal y como entonces se hallaba configurado⁴⁸, consciente de las dificultades que podrían encontrarse para adecuar el REF del año 1972 a las exigencias derivadas de los principios constitutivos de las Comunidades Europeas⁴⁹.
- b) En segundo lugar, y en relación con lo anterior, previendo la posibilidad de modificación del REF o, en cierto modo, indicando incluso la conveniencia o necesidad de proceder a dicha modificación, sin que se contemplara en ningún caso la posible supresión o derogación del mismo, lo que equivalía, por tanto, a garantizar la pervivencia de aquel régimen, aunque fuese previa la necesaria actualización y adaptación. Parece que la Disposición Adicional Tercera CE (norma ésta, y no el artículo 138 –se insiste–, que es la que se refiere específicamente al REF y le otorga confirmación constitucional) dejó abierta la puerta –tal y como destacara la doctrina⁵⁰– a un posible tratamiento fiscal diferenciado a la

hora de profundizar en la integración en las Comunidades Europeas.

No parece ofrecer dudas lo anterior. Lo que desde luego no parece aceptable, en una interpretación lógica, es que el previsible ingreso de España en las Comunidades Europeas y la profunda transformación que supondría la integración en una entidad supranacional (hecho que afectaba por lo demás al conjunto del Estado, y no sólo a las islas Canarias) pueda conceptuarse como una de las “circunstancias del hecho insular” a que alude el artículo 138.1 CE, tal y como pretende el Tribunal Constitucional, el cual parece apuntar a que cuando el constituyente hizo referencia a las “circunstancias” del hecho insular (que –insistimos– también afecta a las islas Baleares) estuviera pensando precisamente en el previsible ingreso en la Comunidad y en cómo había de influir el mismo en la “evolución” futura del REF Canario.

Señala además el TC (FJ 5º, apartado B, letra a, último párrafo) que el carácter evolutivo del REF, inevitable dado su condicionamiento por las “circunstancias” del hecho insular –art. 138.1 CE–, “*ha venido a confirmarse e incluso a intensificarse con el ingreso de España en la Unión Europea*”.

Al respecto, entendemos necesario, efectuar determinadas consideraciones:

⁴⁸ Cfr. Entrena Cuesta, R.: “Disposición Adicional Tercera” , cit., pág. 2.764, y González Hernández, José M.: op. cit., pág. 24.

⁴⁹ Vid. Clavijo Hernández, F.: “Una reforma necesaria”, *Noticias CEE* nº 94, pág. 10.

⁵⁰ Vid. Clavijo-Cidad-Génova-Salido: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., pág. 18.

1º) Desde el punto de vista de la mera interpretación jurídica, el hecho de que el Tribunal Constitucional atiende en este punto a la evolución del REF como consecuencia del proceso de integración del Estado Español en la Unión Europea, podría reputarse en cierto modo contradictorio con la relevancia que el propio Tribunal confiere en el Fundamento Jurídico anterior (FJ 4º) a los trabajos parlamentarios de elaboración de la Constitución; sabida es la antítesis entre los elementos interpretativos histórico y evolutivo, lo cual vuelve a poner de manifiesto el relativo valor que –a nuestro juicio– debería concederse a aquellos trabajos parlamentarios.

2º) Cuando de lo que se trata es de analizar la posible inconstitucionalidad de una Ley estatal por vulneración de la Disposición Adicional Tercera CE, en relación con el artículo 46 EACan y la Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA, no debería atenderse –a nuestro juicio– a lo que puedan disponer normas de derecho comunitario sino aquellas conformantes del bloque de constitucionalidad como conjunto de normas que ocupan una determinada posición en el sistema de fuentes, lo que origina que su infracción por otra norma determine la inconstitucionalidad de ésta ⁵¹. El propio Tribunal Constitucional ha indicado con claridad (STC nº 28/1991, de 14 de febrero) que “es evidente que ni el Tratado de Adhesión a las Comunidades Euro-

peas ni el derecho de éstas integra, en virtud del referido artículo 96.1 CE, el canon de constitucionalidad bajo el que hayan de examinarse las Leyes del Estado español”

3º) Sí que puede resultar significativo el atender a aquellas normas integrantes del bloque de constitucionalidad que ya en un primer momento hacían referencia a la posible integración del Reino de España en las Comunidades Europeas. En este sentido, siguiendo la línea apuntada por la Disposición Adicional Tercera CE (que posibilitaba y casi inducía a la modificación del REF), el antiguo apartado 2 del artículo 45 EACan señalaba que “*en el caso de una futura vinculación de España a áreas o comunidades económicas supranacionales, en las negociaciones correspondientes se tendrá en cuenta, para su defensa, la peculiaridad que supone dentro de la comunidad nacional el régimen especial de Canarias*”. De dicho precepto cabe extraer al menos tres consecuencias:

- a) Primero, había plena conciencia de la posible integración del Estado en las Comunidades Europeas y de su posible incidencia en el peculiar REF canario. Esa conciencia no resulta desde luego sorprendente si se toma en consideración que ya el artículo 4 de la Ley 30/1972 (citada) había contemplado tal eventualidad ⁵² en idénticos términos.

⁵¹ Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 36 y ss.

⁵² Señalaba el citado artículo 4 de la Ley 30/1972:

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

b) Tal previsión –contenida en el apartado 2 del artículo 45 EACan– debía influir, a nuestro juicio, en la interpretación de las referencias que en el apartado 1 anterior del mismo artículo 45 EACan se hacía a las franquicias como bases del régimen económico fiscal, sin pretender interpretaciones maximalistas del todo incompatibles con dicha integración anunciada.

c) La conclusión que deriva directa y explícitamente del citado apartado no es –como parece pretender el Tribunal Constitucional– destacar o acentuar el carácter evolutivo del REF, sino que el mismo contenía un expreso mandato al Gobierno de la Nación para que en las negociaciones con las Comunidades se “defendieran” las peculiaridades derivadas del Régimen Económico Fiscal de Canarias, al que se califica además expresamente como “régimen espe-

cial”. Es decir, siguiendo el razonamiento doctrinal antes citado⁵³, parece claro que la Disposición Adicional Tercera CE, y con mayor contundencia el viejo artículo 45.2 EACan –añadimos nosotros–, dejaron abierta la puerta a un posible tratamiento fiscal diferenciado a la hora de profundizar en la integración en las Comunidades Europeas.

4º) Si atendemos a la redacción del apartado 2 del nuevo artículo 46 del Estatuto de Autonomía⁵⁴, se aprecia claramente que –como confirmación posterior de lo que ya en un primer momento se había previsto (esto es, la defensa del mantenimiento como Derecho Especial del REF dentro del Ordenamiento de las Comunidades Europeas)– se incorporan al contenido de dicho régimen económico y fiscal “los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea⁵⁵, con las modulaciones y derogacio-

⁵³ Clavijo-Cidad-Génova-Salido: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit, pág. 18.

⁵⁴ Tras la redacción dada al citado artículo por el artículo primero, apartado 32, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (B.O.E. nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. nº 61, de 12.03.97).

⁵⁵ El apartado 2 del artículo 299 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (según redacción dada por el artículo 2, apartado 55, del Tratado de Amsterdam) tras señalar en su primer párrafo que “*las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias*”, matiza en el párrafo siguiente que “*no obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de Ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, caracterizadas por su gran lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y clima adversos y dependencia económica de un reducido número de productos, factores cuya persistencia y combinación perjudican gravemente a su desarrollo, el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes*”.

El párrafo tercero por su parte aclara que “*el Consejo, al adoptar las medidas pertinentes contempladas en el párrafo segundo, tendrá en cuenta ámbitos tales como las políticas aduanera y comercial, la política fiscal, las zonas francas, las políticas agrícola y pesquera, las condiciones de abastecimiento de materias primas y de bienes de consumo esenciales, las ayudas públicas y las condiciones de acceso a los fondos estructurales y a los programas horizontales comunitarios*”.

nes que permitan paliar las características estructurales permanentes que dificultan su desarrollo". De lo anterior resulta:

a) Desde esta concreta perspectiva (incorporación al REF de los principios derivados del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica), se introduce una novación subjetiva en el REF en un doble sentido: de una parte, la entidad política respecto de cuyo Ordenamiento Común opera la excepción no es ya sólo el Estado Español sino también la Unión Europea (modificación esta que no resulta novedosa sino que ya debía apreciarse desde la incorporación misma del Reino de España en su conjunto a las Comunidades Europeas); de otra parte, las islas Canarias, en cuanto región ultraperiférica de la Comunidad, se integran como territorio diferenciado –con un ordenamiento particular desde el punto de vista jurídico–, no ya aisladamente, sino junto al resto de Regiones Ultraperiféricas de la Unión Europea.

b) Siguiendo con esta perspectiva, pero ya desde un punto de vista objetivo, se incorporan al REF los "*principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea*", lo que significa:

1) Se confirma la pervivencia de la

admisión de un Derecho Especial, no ya dentro del Ordenamiento Nacional sino dentro del Derecho Comunitario.

2) La incorporación de dichas normas y principios al REF obliga a considerar y tener en cuenta los mismos en toda interpretación que se realice de la naturaleza, alcance y contenido del REF, y en concreto del apartado 1 del artículo 46 del Estatuto de Autonomía.

3) Por otra parte, a la vista del tenor del apartado 2 del artículo 299 del Tratado de Roma, no parece que se incida –como pretende el Tribunal Constitucional– en circunstancias cambiantes, sino que dicho precepto se refiere más bien a "situaciones estructurales", derivadas de toda una serie de factores caracterizados por su "persistencia" o permanencia en el tiempo

En definitiva, no parece que la integración de las islas Canarias en la Unión Europea sirva como argumento en favor del carácter evolutivo del REF, el cual –a decir del Tribunal Constitucional– "*se habría intensificado con la entrada de España en la Unión Europea*", sino que más bien –a la vista de las normas aprobadas por las instituciones comunitarias– ha venido a reforzar o reafirmar la idea de necesario mantenimiento del tradicional Derecho Especial en que se ha plasmado jurídicamente el REF, a pesar de la radical transformación operada dentro del ordenamiento jurídico nacional con la integración en la Comunidad Europea⁵⁶. Baste pensar, des-

⁵⁶ Orozco Muñoz se ha referido a la existencia de una "mutación institucional del REF" tras la adhesión de España a las Comunidades Europeas (Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 272 y ss.).

de el punto de vista estricto de la franquicia fiscal sobre el consumo en las previsiones contenidas en el Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio, por las que se mantiene a Canarias al margen del sistema armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido o de los impuestos sobre consumos específicos (decisión esta última confirmada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero⁵⁷.

En cualquier caso, más allá de las consideraciones anteriores acerca de si el ingreso en la Unión Europea ha acentuado o no el carácter evolutivo del REF, lo que queremos destacar es lo innecesario del razonamiento efectuado por el Tribunal Constitucional a efectos de demostrar el tan indiscutible como indiscutido carácter evolutivo del REF.

Esa evolutividad del REF no pone de manifiesto –como parece pretender el Tribunal– que aquel régimen carezca de un contenido definido. Antes al contrario, es justamente ese carácter evolutivo en que insiste el Tribunal el que apunta la idea misma de continuidad del Régimen: donde no hay continuidad de la esencia, no cabría en sentido estricto hablar de evolutividad sino simplemente de modificación, sustitución o sucesión de regímenes diferentes. El REF cambia, evoluciona, pero, más allá de sus concretas plasmaciones y manifestaciones históricas, cabe percibir entre todas ellas una comunidad conceptual, una identidad de razón, que es la que

explica que todas ellas se reconduzcan en último término a la misma realidad, a esa singular institución jurídica de tradicional vigencia histórica.

3) El doble sentido del principio de solidaridad

Combinando ese carácter evolutivo del REF con el principio de solidaridad que justificaría la existencia misma del REF, prosigue el Tribunal la exégesis del artículo 138.1 CE, afirmando que el REF se integra en un sistema general en el que el Estado debe velar por la realización efectiva del principio de solidaridad, el cual juega en un doble sentido, de donde resulta que el citado Régimen puede variar en función de las circunstancias de las islas pero, además, también en función de las circunstancias del resto del territorio español; de todo lo cual extrae el Tribunal otro argumento para justificar el carácter evolutivo del Régimen Económico Fiscal canario.

Resulta indudable que, por su propia definición, el principio constitucional de solidaridad, en su manifestación de solidaridad interterritorial, no puede ni debe operar en un único sentido, no sólo si se toma como referencia el Archipiélago Canario sino en relación con cualquier otro territorio estatal.

Ahora bien, aceptando lo anterior, el razonamiento que realiza el Tribunal sólo sirve, a nuestro parecer, para volver a po-

⁵⁷ Directiva 92/12/ CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOCE nº L 76, de 23.03.92).

ner de manifiesto lo inadecuado que resulta reconducir las peculiaridades económicas y fiscales canarias al principio de solidaridad, pues –tal y como hemos argumentado– ni el citado Régimen se basa –al menos de forma exclusiva– en el principio de solidaridad, ni el nunca discutido ni necesitado de demostración carácter evolutivo del REF se hace depender del principio de solidaridad ni de su operatividad en doble sentido.

Tal construcción, sesgada e innecesaria, conduce además a conclusiones contrarias, a nuestro juicio, a la propia Constitución. Si se reconduce el REF al principio de solidaridad, con el objeto de justificar así además su carácter evolutivo, no sólo parece olvidarse el carácter permanente de muchas de las circunstancias que han justificado históricamente la existencia del REF canario (algunas por cierto ventajosas, y ajenas por tanto al citado principio), sino que además se puede llegar a conclusiones que, como decimos, no resultan aceptables por contradictorias con la propia Constitución.

Siguiendo la línea argumental del Tribunal, podría pensarse hipotéticamente en una situación en la cual pudiera apreciarse en las islas Canarias –de acuerdo con ciertos parámetros dados– una posición globalmente ventajosa atendiendo a ese equilibrio debido con las demás partes del territorio español, ante la cual habría de suprimirse el entonces injustificado Régimen Económico Fiscal de Canarias ¿Cómo conciliar esa posibilidad teórica que apunta nuestro Alto Tribunal con el reconocimien-

to que realiza la propia Constitución de aquel peculiar régimen, respecto al cual se contempla su posible modificación pero nunca su derogación? Simplemente, no cabe, a partir de una inadecuada interpretación sistemática, vincular la existencia del citado Régimen y de ese peculiar Derecho Especial Canario –confirmado por la Disposición Adicional Tercera– con el principio de solidaridad y la exigencia de su realización efectiva, entre otras razones, porque precisamente a partir del reconocimiento del REF canario por nuestra Norma Fundamental es donde hallan legitimación constitucional determinadas excepciones a ciertas normas (v.gr., arts. 138.2 y 139.2 CE) que operan precisamente, a modo de prohibiciones, como límites específicos derivados directamente del principio de solidaridad.

El REF podrá tener mayor o menor alcance, en función del concepto más o menos preciso y más o menos amplio que del mismo se sostenga, de las circunstancias de cada momento y de la configuración jurídico-positiva que del mismo se efectúe, pero lo que no cabe en forma alguna es vincular la existencia de dicho Régimen a la realización efectiva del principio de solidaridad, porque tal planteamiento, amén de parcial, erróneo e innecesario, conduce a resultados contrarios a la propia confirmación constitucional de dicho Régimen. La constitucionalmente garantizada supervivencia del REF se explica justamente porque el mismo no cabe reconducirlo al principio de solidaridad ni a su manifestación específica a través de llamado “hecho insular”.

Valorando en su justa medida el principio de solidaridad territorial (cuya efectividad se desarrolla adecuadamente a través de otras figuras jurídicas ⁵⁸), y reconociendo que el mismo no puede ni debe operar en una única dirección, no cabe sin embargo reconducir la existencia del REF a dicho principio, al menos en forma excluyente. El reconocimiento constitucional de aquel régimen a través de la Disposición Adicional Tercera CE supone la legitimación de la existencia de un Derecho Especial a través del cual se trata de

atender unas circunstancias especiales de carácter permanente, con la finalidad última de promover el desarrollo económico y social, legitimándose justamente a nivel constitucional la inaplicación o la aplicación diferenciada de determinadas exigencias derivadas del principio de solidaridad.

Incluso más. Aun aceptando –como mera hipótesis argumental– que la existencia del peculiar REF canario se recondujera al principio de solidaridad interterritorial, debe tenerse en cuenta que el propio Tri-

⁵⁸ Sin que ello implique que el principio de Solidaridad se agote en el Fondo de Compensación Interterritorial (Cfr. García Monco, Alfonso M.: *Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996), puede verse en particular el artículo 158.2 de la CE: “*Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso*”.

Asimismo, téngase en cuenta el artículo 16 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, el cual en su apartado 1 establece que “*de conformidad con el principio de solidaridad interterritorial al que se refiere el apartado 2 del artículo 158 de la Constitución, en los Presupuestos Generales del Estado se dotará anualmente un Fondo de Compensación, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado, tal y como se determina en el artículo 4.2.b) de esta Ley*”.

El apartado 3 del mismo precepto aclara que “*el Fondo de Compensación se dotará anualmente de la siguiente forma:*

a) *Con una cantidad que no podrá ser inferior al 22,5 por 100 de la base de cálculo de la inversión pública que haya sido aprobada en los Presupuestos Generales del Estado del ejercicio, tal y como se defina en la Ley reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial.*

b) *Adicionalmente, con el 1,5 por 100 de la cantidad determinada en la letra anterior y el importe que se asigne legalmente en función de la variable “Ciudad con Estatuto de Autonomía”.*

c) *Adicionalmente, con el 4,02 por 100 de la cantidad determinada en la letra a) anterior, y el importe que se asigne legalmente por la variable de “región ultraperiférica”.*

El apartado 4 señala que “*el importe resultante de aplicar el apartado a) del apartado precedente se distribuirá entre Comunidades Autónomas receptoras conforme a los siguientes criterios:*

a) *La inversa de la renta por habitante.*

b) *La tasa de población emigrada en los últimos diez años.*

c) *El porcentaje de desempleo sobre la población activa.*

d) *La superficie territorial.*

e) ***El hecho insular, en relación con la lejanía del territorio peninsular.***

f) *Otros criterios que se estimen pertinentes.”*

Por su parte, el ya citado apartado 1 del artículo 55 del Estatuto de Autonomía de Canarias, establece que “*con el fin de garantizar la realización efectiva de los principios consagrados en los artículos 31 y 138 de la Constitución, el Estado otorgará a la Hacienda canaria, con cargo a los Presupuestos Generales, las adecuadas asignaciones complementarias, siempre que se dé el supuesto previsto en el artículo 15.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, o cuando el costo por habitante de los servicios sociales y administrativos a cargo de la Comunidad Autónoma sea más elevado que el correspondiente a todo el Estado por razones derivadas de las características diferenciales básicas del hecho insular y de la economía canaria*”.

bunal Constitucional ha señalado de forma meridianamente clara que **"ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proscribirse toda diferencia o incluso mejora. Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales –situación, recursos, etc.– difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables"** (STC nº 64/1990, de 5 de abril, FJ 9º; ponente: D. Fernando García-Mon y González Regueral). Es el propio Tribunal el que así se manifestó en relación con unas subvenciones concedidas por la Junta de Galicia. En el caso del Archipiélago Canario, caracterizado por unas dificultades y unos condicionantes de carácter permanente, de una parte, está más que justificada y legitimada constitucionalmente la existencia de un régimen especial que excepciona y modula las exigencias derivadas del principio de solidaridad territorial y de unidad económica; de otra, no parece que pueda invocarse el principio de solidaridad, y el doble sentido de su operatividad, para justificar el carácter evolutivo del REF.

Y es que, en definitiva, una lectura detenida de la STC 16/2003 conduce a pensar que el razonamiento seguido por el Tribunal (instrumentalidad del REF, justificación en el hecho insular y sus circunstancias, doble juego de la solidaridad), amén de innecesario y sesgado, ha venido predeterminado para extraer la conclusión de que el peculiar REF carece, no ya de un contenido inalterable, sino ni tan siquiera de una entidad definida, homogénea y claramente perfilada, sino que se limita a un agregado de medidas cambiantes (a *"un conjunto de medidas heterogéneas, de naturaleza económica y fiscal, de carácter evolutivo"*, se refiere la STC nº 62/2003, de 27 de marzo –FJ 4º, párrafo quinto–), entre las cuales no cabría apreciar una unidad de razón, un conjunto de normas diversas –cuando no contradictorias– a partir de las cuales no resulta posible una labor de extracción de principios generales o normas principales. Si acaso, *"la característica fundamental de este régimen ha sido la de mantener «una presión fiscal indirecta, diferenciada y menor que en el resto del Estado» (Ley 20/1991), y hoy también de la Unión Europea (Ley 19/1994), mediante una estructura impositiva con tributos equivalentes o similares a los existentes en el resto del territorio nacional"* (STC nº 62/2003, de 27 de marzo –FJ 4º, párrafo quinto–).

4) Otra finalidad del REF: la financiación reforzada de las entidades públicas canarias

Frente a lo que aduce el Tribunal, que reconduce el REF de forma exclusiva a la

finalidad de hacer efectivo el principio de solidaridad, ya hemos señalado que el REF se justifica de forma principal en cuanto instrumento para alcanzar determinados objetivos, marcados por las especiales condiciones del Archipiélago Canario, y que, en último extremo, sirven al fin último del REF, que no es otro que promover el desarrollo económico y social de las islas.

Sin perjuicio de lo anterior, entendemos necesario destacar como merece otro fundamento del REF, no tomado en consideración por el Tribunal Constitucional, y que podríamos calificar quizás como de segundo orden.

Sabido resulta que en el Archipiélago Canario, además del Régimen Económico Fiscal, existe otra institución jurídica propia, con hondas raíces históricas, que consiste en una peculiar organización político-administrativa que toma como base territorial las islas, y que se concreta en los que se denominan Cabildos Insulares, los cuales se hallan reconocidos constitucionalmente en el artículo 141, apartado 4, de nuestra Norma Fundamental. Esas corporaciones, desde los primeros momentos, pero sobre todo a partir de su restauración en el año 1912, han necesitado de una especial financiación que se ha instrumentado a través del tradicional Régimen Económico Fiscal de las islas, cuyos recursos propios han servido para financiar las haciendas de esas corporaciones, a

través de ellas también las de los municipios canarios, y asimismo, a partir de su constitución, también la de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Desde siempre se ha sentido la necesidad de una financiación especial y reforzada de las Haciendas Canarias, habiéndose integrado dichos recursos peculiares por el propio Tribunal Constitucional (STC 35/1984, FJ 2º) dentro de las franquicias como elementos conformantes del Régimen Económico Fiscal de Canarias, recogiendo así por lo demás el criterio ya sostenido por los tribunales ordinarios que habían declarado la compatibilidad de la imposición específica canaria con el principio de franquicia⁵⁹. Es por ello que, en un análisis de la finalidad del REF –como el llevado a cabo por el Tribunal Constitucional–, entendemos que, si no como finalidad principal –y por ende como fundamento finalista principal–, sí al menos como finalidad de segundo orden, debería destacarse ese objetivo de financiación de las haciendas canarias.

5) Errónea identificación entre fundamento y finalidad: la falacia de los regímenes históricos frente a los regímenes geográficos. La conformación histórica del REF

En directa relación con lo expuesto en las líneas anteriores, a nuestro juicio, el Tribunal Constitucional viene a identificar

⁵⁹ Sentencias nº 99/1969 y 100/1969, de 2 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Las Palmas, y Sentencia de 4 de junio de 1970 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Citadas por Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, op. cit., pp. 143-145.

indebidamente el *fundamento* y la *finalidad* del REF canario. Aunque tales conceptos resultan en ocasiones difícilmente distinguibles y puedan parecer intercambiables, conviene no perder de vista la diferencia entre uno y otro.

En el *fundamento* o justificación de la existencia del REF cabe apreciar diversos factores. Algunos de ellos se dirigen directamente a la prosecución de determinadas finalidades y en ese sentido se entrecruzan, y casi se vienen a identificar, los conceptos de fundamento y finalidad, en lo que podría denominarse *fundamentos finalistas*; aludimos a aquellas finalidades a las que hemos hecho referencia en los párrafos anteriores: de una parte, como instrumento de política económica para promover el desarrollo económico y social de unas islas marcadas por sus peculiares y permanentes condiciones de diversa índole; de otra, como instrumento de financiación de las haciendas canarias. Pero, además, al lado de esos fundamentos que hemos denominado finalistas, existe otro factor que justifica la existencia del peculiar Régimen Económico Fiscal canario, y que algunos han denominado como "el fuero canario". En este sentido, ha señalado Tomás y Valiente, en relación a la singularidad constitucional de Canarias, que "*en este caso, son la historia (por lo demás, relativamente reciente) y sobre todo la insularidad y la lejanía los factores de la diversidad de aquella Comunidad Autónoma*".⁶⁰

El propio Tribunal Constitucional se refirió expresamente en su STC nº 35/1984 (citada) a los precedentes próximos y remotos del REF canario (FJ 2º), al hecho de que del mismo hayan derivado "*inveteradamente peculiaridades específicas allí aplicables*" (FJ 3º), o a "*las peculiaridades de aquel territorio **secularmente** reconocidas en la legislación española*" (FJ 4º). Sin embargo, en la sentencia que ahora comentamos no menciona el elemento histórico como uno de los factores que justifican la existencia misma del REF.

A esa omisión puede haber contribuido en buena medida el hecho de que, a la hora de analizar el Sistema Tributario Español, y hacer referencia a los regímenes especiales territoriales que rigen al lado del sistema común, suele establecerse una distinción entre "regímenes especiales históricos" (País Vasco y Navarra) y "regímenes especiales por razones geográficas" (incluyendo entre éstos los vigentes en Ceuta y Melilla y las islas Canarias).

Se establece así una oposición entre "regímenes históricos" y "regímenes geográficos" que, si bien puede resultar aceptable en cuanto destaca la nota más característica de cada uno de ellos, induce sin embargo a la confusión toda vez que contrapone dos regímenes atendiendo a criterios que en sí mismos no resultan necesariamente contradictorios: es decir, el

⁶⁰ Tomás y Valiente, F.: *Uniformidad o Diversidad de las Comunidades Autónomas*, Barcelona, IEA, 1995, págs. 30-31. Citado por Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 24.

hecho de que el régimen económico y fiscal canario sea calificable como régimen "geográfico" –por ser ésta su principal característica– no debería llevar a concluir que el mismo no sea también al tiempo un régimen histórico.

Bien es cierto que desde esa perspectiva histórica, en el caso de las islas Canarias no puede hablarse de un Derecho Especial preexistente al Derecho Común que fuera respetado por éste en el momento de su implantación sino que, antes al contrario, su conformación histórica se fue realizando a modo de excepción dentro del propio Derecho Común. En ese sentido, puede considerarse que, atendiendo a su origen primigenio, el régimen especial canario no cabría calificarlo como "histórico" sino simplemente como "geográfico". Pero, sin perjuicio de lo anterior, parece que no debería existir ningún obstáculo para, en un análisis actual de dicho régimen, aceptar la historicidad de un ordenamiento especial, cuyos más remotos orígenes se remontan a la época de la incorporación misma de las islas a la Corona de Castilla, y que desde entonces ha tenido –con mayores o menores vicisitudes– una vigencia continuada.

En una comparación con los regímenes especiales históricos del País Vasco

y Navarra, y atendiendo a ese fundamento dual del REF (geográfico e histórico), creo que podríamos afirmar, si se me permite el juego de palabras, que *el Régimen Económico Fiscal de Canarias no sólo es histórico sino que es no sólo histórico*.

Se trata este elemento histórico de un factor en el que en cierto modo no cabe apreciar la búsqueda en sentido estricto de ninguna finalidad, y que conceptualmente se sitúa en un plano diferente de aquellos que hemos calificado como fundamentos finalistas; si éstos son marcadamente objetivos, tal vez podríamos caracterizar el factor histórico por un componente subjetivo, aunque sea colectivo; si los primeros vienen a consistir en la adopción de medidas adoptadas racionalmente e instrumentadas jurídicamente con objeto de alcanzar determinadas finalidades, en el caso del llamado "fuero canario" adquiere mayor vigor todo lo relativo a la identidad singular a la que se refiere el propio artículo 1 del Estatuto de Autonomía de Canarias⁶¹. Ninguna duda parece que pueda plantearse acerca de la importancia de dicho factor como fundamento del REF, al menos desde principios del siglo XIX⁶², y tampoco parece que resulte discutible el hecho de que dicho elemento histórico –reflejado en una conciencia social del "hecho diferencial ca-

⁶¹ El citado precepto establece que "*Canarias, como expresión de su identidad singular, y en el ejercicio del derecho al autogobierno que la Constitución reconoce a toda nacionalidad, se constituye en Comunidad Autónoma, ...*".

⁶² Carballo Cotanda se refirió a la existencia de un "regionalismo canario" como fenómeno social por cuanto existe una conciencia diferencial de problemas, una comunidad distintiva de intereses, de tal forma que la regionalidad como fenómeno social deviene presupuesto de lo jurídico y de lo político (Carballo Cotanda, Antonio: *Canarias, región polémica. Análisis crítico del Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago*. Cuadernos para el Diálogo, Madrid, 1972, pp. 104 y ss.).

nario”⁶³ y hoy reconocido normativamente en el artículo 46, apartado 1, del Estatuto de Autonomía⁶⁴– tuvo notable incidencia en la introducción en nuestro texto constitucional en forma específica del reconocimiento de nuestro régimen económico-fiscal.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que, respecto de los territorios forales, ha señalado el Tribunal Constitucional (STC nº 76/1988, de 26 de abril) que *“la Constitución no es el resultado de un pacto entre instancias territoriales históricas que conserven unos derechos anteriores a la Constitución y superiores a ella, sino una norma del poder constituyente que se impone con fuerza vinculante general en su ámbito, sin que queden fuera de ella situaciones históricas anteriores”* (FJ 3º). Pues bien, con independencia de que el Tribunal Constitucional parezca olvidar el consenso político que presidió la aprobación de nuestra norma básica, no se trata de defender que exista el citado pacto, negado por nuestro Alto Tribunal; no se trata tampoco de defender –frente a dicho Tribunal– que aquellas situaciones históricas anteriores queden *“fuera de la Constitución”* sino, antes al contrario, no perder de vista que tales situaciones quedan *“dentro de la Constitución”*, por cuanto ha

sido la propia Norma Fundamental la que ha asumido de forma específica la vigencia de ese régimen económico fiscal peculiar, operándose una confirmación constitucional del mismo como ordenamiento especial. En palabras de Herrero de Miñón, se produce una apertura de la normatividad a la historicidad, sin que resulte lícito establecer una oposición entre ambas; cuando las instituciones jurídicas han sido modeladas por la historia –añade el citado autor– es preciso encontrar en ésta la clave de su sentido⁶⁵.

En parecidos términos, señala acertadamente Orozco Muñoz que *“el análisis del contenido material o sustantivo del Régimen Fiscal Especial de Canarias, como institución garantizada constitucionalmente, pasa, ineludiblemente, por el examen de la evolución histórica, en su conformación jurídico-positiva, de dicho régimen ...”*; *“la admisión por la Constitución ... de la subsistencia de un régimen económico y fiscal del Archipiélago Canario, constituye una remisión a un concepto institucional de dicho régimen, cuya identificación en cuanto a los elementos esenciales de dicha institución (...) requiere el examen del acervo histórico presente al tiempo de aprobación de la Constitución ...”*.⁶⁶

⁶³ Albiñana (Albiñana García-Quintana, César: Prólogo a Ojeda Quintana, José Juan: *La Hacienda en Canarias desde 1800 a 1927*, Real Sociedad Económica de Amigos del País, Las Palmas de Gran Canaria, 1983, pág. 10) ha señalado que con la promulgación del Real Decreto de 11 de julio de 1852 nació el *“hecho hacendístico diferencial canario”*, destacando asimismo lo difícil que debió resultar dicha declaración de puertos francos en una época en la que el Estado-Nación tenía su más visible materialización en el arancel aduanero.

⁶⁴ Señala el citado artículo: *“Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido, ...”*.

⁶⁵ Cfr. Herrero de Miñón: *Idea de los derechos históricos*, cit., pp. 27 y ss.

⁶⁶ Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 79.

El propio Tribunal, en la sentencia comentada, aunque a la hora de identificar el fundamento y finalidad del REF se centre exclusivamente en el hecho insular y en el principio de solidaridad, no puede desconocer la trascendencia del elemento histórico; así, además de señalar (FJ 4º, último párrafo) que "*la Constitución parte de la existencia del régimen económico y fiscal de las islas*", a la hora de apreciar la existencia de un contenido esencial del REF e identificar el mismo, se ve obligado a analizar desde un punto de vista histórico la plasmación jurídico-positiva del REF.

En definitiva, lo que queremos subrayar es, de una parte, que si trata de identificarse la finalidad del REF, no puede olvidarse su componente de instrumento de financiación de las haciendas canarias (pues así se ha reconocido por el propio Tribunal Constitucional), y por otra parte, que tampoco puede ignorarse la trascendencia del factor histórico en un doble sentido, tanto como fundamento de la existencia misma del REF como de referencia indispensable a la hora de caracterizar sustantivamente y llenar de contenido el citado régimen especial⁶⁷.

Cabe destacar finalmente cómo esa

doble justificación del REF ha hallado adecuado reflejo en la normativa comunitaria reguladora del especial *status* del Archipiélago en la Comunidad. Así, el Cuarto Considerando del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991 (relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho Comunitario en las Islas Canarias –DOCE nº L 171, de 29.06.91–) prevé "*que la integración de las islas Canarias en el conjunto de las políticas comunes requiere un proceso progresivo durante un período transitorio adecuado y sin perjuicio de las medidas particulares dirigidas a tener en cuenta los condicionamientos específicos debidos a la **lejanía y la insularidad** de las Canarias, así como a su régimen económico y fiscal **histórico***". Por su parte, la Decisión 91/314/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1991 (por la que se establece un programa de opciones específicas por la lejanía y la insularidad de las islas Canarias «POSEICAN» –DOCE nº L 171, de 29.06.91–) establece asimismo que "*este programa debe basarse en el doble principio de la pertenencia de las islas Canarias a la Comunidad y del reconocimiento de su realidad regional derivada de su situación **geográfica especial** y de su régimen económico y fiscal **histórico***".

⁶⁷ En todo caso, existen autores que consideran que, puesto que "*la cobertura constitucional resulta suficiente para asegurar jurídicamente la existencia de un régimen especial, la apelación histórico-jurídica resulta innecesaria (el fundamento de la especialidad económica se encuentra en el hecho geográfico diferenciado), improcedente (la Constitución prevalece frente a cualquier antecedente histórico) e inconveniente (la explicación del régimen especial como fuero histórico conduce a su percepción y asimilación en el exterior como un privilegio de por sí contrario a la solidaridad que da soporte a la garantía constitucional)*". Cfr. Espino Romero, Rodolfo: "Artículo 45", en Varona Gómez Acedo, Javier: *Comentarios al Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto)*, Instituto canario de Administración Pública (ICAP), Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 1036 y ss.

IV. ¿PUEDE HABLARSE DE UNA GARANTÍA INSTITUCIONAL DEL REF?

A. Concepto doctrinal de garantía institucional

Para tratar de decidir la aplicabilidad en relación con el peculiar REF de las islas de la categoría de la "Garantía Institucional" –de la cual ha hecho repetido uso nuestro Tribunal Constitucional a partir de su Sentencia de 28 de julio de 1981⁶⁸– resulta necesario examinar siquiera someramente el concepto doctrinal de dicha categoría, elaborada inicialmente por Carl Schmitt y principalmente dada a conocer en nuestro país por el Prof. Parejo Alfonso⁶⁹, autor este último al que seguimos en el presente epígrafe.

El origen de la citada categoría jurídica radica en la necesidad de superar los estrechos límites de la garantía que confiere el situar a una determinada situación jurídica bajo la reserva de ley si no se acompaña de alguna medida protectora que asegure los contenidos constitucionales frente a las disposiciones del legislador ordinario. En este sentido, la *finalidad* de la garantía institucional es la de otorgar una específica protección constitucional frente al legislador ordinario a determinadas y típicas características de una institución, en la medida en que éstas han pasa-

do a ser, como resultado de la evolución histórica de la institución, esenciales e identificativas de la misma⁷⁰.

La garantía institucional no pretende erigirse en técnica de congelación absoluta de la institución a que se refiere, pues ello estaría en contradicción con su finalidad que no es otra que la continuidad de la institución como elemento constructor del ordenamiento, por lo que su petrificación habría de provocar, por fuerza, su obsolescencia; así, la garantía institucional protege su objeto no frente a cualquier modificación, sino únicamente frente a aquellas medidas que impliquen la desaparición de la institución, su anulación o destrucción o una transformación de la misma de efectos equivalentes⁷¹.

En este sentido, al tratar de la intensidad de la protección de la garantía institucional, la doctrina alemana coincide en distinguir entre un *núcleo esencial* de la institución (resistente a toda deformación y beneficiario pleno, por ello, de la garantía específica constitucional), y una *zona exterior* al mismo (expuesta a la evolución y al cambio, externa, por tanto, al efecto específico de la garantía). Desde esa perspectiva, toda institución quedaría articulada en dos círculos concéntricos: el interior, formado por los elementos esenciales a la misma, sin los cuales o algunos de los cuales deja-

⁶⁸ STC nº 32/1981, de 28 de julio –RTC 1981/32– (BOE de 13 de agosto de 1981).

⁶⁹ Vid. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*. Colección Estudios de Derecho Público. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1981.

⁷⁰ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pág. 23.

⁷¹ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pp. 39-40.

ría de ser la institución lo que es; y el exterior o más amplio, constituido por los elementos accidentales, cuya desaparición, incluso total, no pondría en cuestión la persistencia de la institución. Gracias a esta construcción –añade Parejo Alfonso– se co-honeste la garantía institucional con la reserva de ley. En el círculo exterior no opera la garantía institucional en cuanto tal, por lo que juega la reserva de ley a fin de habilitar al legislador para normar la institución, si bien esta habilitación no es ilimitada, ya que opera necesariamente dentro del marco de la Constitución; es sólo en el círculo interior donde actúa, además de este límite constitucional genérico, el representado por la garantía institucional⁷².

El núcleo es el constituido por la *imagen característica de la institución*, producto de la evolución histórica, que ha estado presente en el momento histórico constituyente. En el ámbito del núcleo esencial de la institución, la eficacia de la garantía se despliega frente a la inmisión del legislador ordinario cuando ésta suponga una modificación sustantiva de aquélla o su desaparición. Por contra, no ocurre lo mismo cuando la incidencia legislativa se produce en el ámbito de la zona exterior, toda vez que en ésta el poder configurador del legislador garantiza la continuidad y evita la petrificación de la misma con el único límite genérico de esa ruptura de continuidad, además de la reserva de ley propia de este mecanismo.

En todo caso, la imagen característica

de una determinada institución no es definitiva, sino histórica. Los límites definidores del contenido esencial de una institución no son perpetuos sino que evolucionan con el decurso histórico; carácter evolutivo o contingente que viene impuesto por la necesidad de la adaptabilidad de las garantías institucionales a exigencias y requerimientos sobrevenidos, pues de lo contrario se transformarían en elementos de petrificación del ordenamiento⁷³.

Junto a lo anterior, quedaría referirse a lo que se ha denominado "*dimensión temporal de la garantía institucional*". Se hace referencia a la posibilidad del vaciamiento sustancial de la institución, no por virtud de una determinada medida legislativa, sino como resultado de una pluralidad, incluso sucesiva en el tiempo, de las mismas, a cada una de las cuales, por separado, no podría imputársele, sin embargo, vicio de inconstitucionalidad. Partiendo de la imagen institucional comúnmente aceptada y conformada jurídicamente y la sujeción de la misma a los cambios impuestos por el decurso histórico, y excluyendo toda solución de continuidad o reforma radical, la actuación legislativa reiterada sobre la institución sólo será válida en la medida en que la progresiva alteración que en el régimen de ésta se produzca sea capaz de acompasar a la misma la *conciencia social arraigada* de esa misma institución: la garantía institucional posibilita la evolución de la institución protegida, pero la evolución se carac-

⁷² Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pág. 40.

⁷³ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pág. 46.

teriza por la ausencia de una radical dificultad para la absorción o asimilación de las sucesivas innovaciones en el concepto vigente –teniendo en cuenta que éste también varía– de modo que dichas innovaciones aparecen como normales o naturales en razón al ritmo con que tienen lugar. La evolución se rompe para convertirse en radical modificación cuando los nuevos elementos institucionales son insusceptibles de un engarce orgánico en la institución, según la concepción que de ésta rija en ese momento; es entonces cuando la introducción de esos elementos se revela no como cambio evolutivo, sino como ruptura, haciendo saltar el mecanismo de protección.⁷⁴

B. La garantía institucional y el informe previo autonómico: dos mecanismos protectores de necesaria diferenciación

A efectos de valorar la posibilidad de apreciar la existencia de una garantía institucional en relación con el REF canario y de identificar, en su caso, los elementos

esenciales o nucleares del mismo –en cuanto imagen característica de la institución–, entendemos necesario efectuar con carácter previo una aclaración.

En las alegaciones del Gobierno de Canarias, formuladas en el recurso de inconstitucionalidad 893/93 resuelto por la sentencia que ahora comentamos, se hace referencia (cfr. Antecedente Segundo) a una concreción formal o procedimental de la garantía institucional plasmada en la Disposición Adicional Tercera CE y en el apartado 3 del artículo 46 EACan. En definitiva, a partir de dicho planteamiento se considera que el informe previo autonómico previsto en dichas normas forma parte de la garantía institucional del REF, con lo que se estaría incluyendo un específico mecanismo protector del REF (el informe previo autonómico) dentro de otro mecanismo protector más genérico (la categoría de la garantía institucional).

Esta directa relación entre ambos mecanismos protectores –frecuente asimismo en la doctrina⁷⁵– puede resultar aceptable

⁷⁴ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pp. 51 y ss.

⁷⁵ Orozco Muñoz: (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 43), dentro de lo que sería el núcleo institucional del Régimen Fiscal Especial de Canarias, además del reconocimiento de la existencia de la institución y su identificación a través de sus elementos esenciales, integra la regulación básica de los elementos esenciales de la institución y, a su vez, dentro de éstos últimos, distingue entre unos elementos sustantivos (los principios de franquicia y de financiación especial de las Haciendas Canarias) y unos elementos formales –también nucleares– entre los que incluye la propia singularidad del informe previo autonómico a que se refieren la D. A. Tercera CE y el artículo 46.3 EACan.

Clavijo-Cidad-Génova-Salido: (*La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., 24 y ss.) tras señalar que el legislador constituyente confirmó la existencia de un Derecho especial para Canarias, añaden que no basta la confirmación, sino que es necesario dotar al objeto confirmado de una garantía frente a un hipotético Poder Central que la mera reserva de Ley no suministra, pues, en tal caso, la pervivencia de ese Derecho especial quedaría ligada al automatismo del juego de las mayorías parlamentarias. Por el contrario –dicen– la Disposición Adicional Tercera dispensa una protección especial, articulada a través de un especial procedimiento para la modificación del régimen económico-fiscal, debiendo tenerse en cuenta que no se trata únicamente de una especialidad procedimental, pues ésta sólo puede

si se toma en consideración que, dentro de la imagen del REF canario que tuvo ante sí el Constituyente, cabe incluir desde luego esa particular garantía traducida en el informe previo de los representantes canarios ante cualquier modificación del citado Régimen (art. 30.1, letra d, de la Ley 30/1972).

Sin embargo, entendemos no sólo conveniente sino necesario el análisis separado de uno y otro mecanismo protector con objeto de evitar la confusión a la que podrían conducir aquellos planteamientos que los tratan conjuntamente, y ello en definitiva porque entre uno y otro cabe apreciar una independencia conceptual.

La Disposición Adicional Tercera CE, explícitamente, lo que contempla es una norma imperativa de mandato en virtud de la cual se exige la emisión de informe previo autonómico antes de cualquier modificación del REF canario. En definitiva, partiendo de la materia incluida en el Régimen Económico Fiscal canario, se contempla expresamente la obligatoriedad de acudir a un procedimiento normativo más complejo del ordinario en el seno del cual se establece imperativamente la intervención preceptiva de una autoridad –la auto-

nómica– diferente a aquella que ostenta la potestad legislativa –la estatal–. En consecuencia, toda modificación del REF requiere informe previo, con independencia de que se aprecie o no la existencia de una garantía institucional. Eso es lo que se prevé explícitamente en la referida Disposición Adicional, lo que resulta de la misma en una interpretación que se ciña a sus estrictos términos literales.

Por otra parte, la defensa de la existencia constitucional de una garantía institucional del REF se basa de forma directa, como no podría ser de otro modo, en la norma –específicamente referida al REF– contenida en la citada Disposición Adicional Tercera CE, pero a través de una interpretación que va más allá de la mera literalidad de la citada Disposición, cuyo tenor sólo recoge la obligatoriedad de un informe autonómico previo. Es decir, la defensa de la garantía institucional del REF deriva de la Disposición Adicional Tercera, pero justamente en una interpretación de la misma que, excediendo de su mera literalidad, de lo que explícitamente señala la norma, extrae la significación implícita de aquella Disposición: la prohibición de la supresión o alteración sustancial del citado

ser entendida y adquiere su significado pleno relacionándola con aquella finalidad de garantizar ese Derecho especial para Canarias en materia económico financiera, cuyo núcleo esencial debe reconducirse al denominado régimen de franquicia, si bien tales franquicias no han de ser entendidas en términos absolutos, siendo posible la adopción de medidas que gradúen su intensidad, prohibiéndose en todo caso la supresión total de las franquicias.

Y, por su parte, el prof. Ferreiro Lapatza llega incluso a relacionar una y otra cuestión (garantía institucional e informe previo), al punto de casi hacer depender la existencia de una de las características de la otra. Señala Ferreiro que la garantía institucional recogida en la Disposición Adicional Tercera de la CE no puede entenderse desde luego como una garantía únicamente procedimental, pues ello, dado el carácter no vinculante del informe que en ella se contempla, vaciaría de contenido una norma constitucional que ha querido sin duda proteger una institución, el REF, consustancial a la historia y organización política de las islas Canarias (Ferreiro Lapatza, José J.: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., Dictamen nº 1, pág. 15).

Régimen Especial, el cual se halla legitimado constitucionalmente y garantizado frente al legislador ordinario, el cual no puede desconocer lo que constituye el núcleo esencial del mismo. La garantía institucional del REF resulta, no de "lo que dice" la Disposición Adicional Tercera, sino de "lo que no dice", o, con mayor precisión, de "lo que no dice explícitamente", aunque sí implícitamente.

Si el punto de partida de la garantía institucional –para el propio C. Schmitt– es la inadmisibilidad del resultado a que conduce la interpretación y aplicación del texto constitucional a partir de sus propios términos⁷⁶, en nuestro caso, la garantía institucional del REF derivaría de la inadmisión en sus propios términos de lo que explícitamente señala la Disposición Adicional Tercera CE. La construcción dogmática de la garantía institucional parte de que la misma no se contempla expresamente en la Constitución en cuanto tal, no es parte del Derecho constituido, sino un producto de la aplicación del Derecho, esto es, el fruto de un proceso de interpretación constitucional, a través del cual se induce la correspondiente categoría, en la que lo decisivo resulta si a esa concreta institución se le atribuye un papel estructurante en el sistema total diseñado por la norma fundamental⁷⁷.

En otras palabras, justamente porque no existe una protección constitucional ex-

plícita del tradicional Régimen Económico Fiscal de Canarias (más allá del preceptivo informe previo), halla plena justificación la utilización de la categoría jurídica de la garantía institucional como mecanismo protector de aquel Régimen, basándose en la "específica" referencia al REF contenida en la Adicional Tercera, la cual trasciende de la mención genérica al "hecho insular" recogida en el artículo 138 CE.

Con lo anterior, queremos destacar la –siempre a nuestro juicio– necesaria diferenciación entre ambos mecanismos protectores, distinción que resulta apreciable además no sólo desde un punto de vista conceptual sino práctico.

Así, baste pensar que la emisión de un informe autonómico autonómico previo no garantiza en absoluto, por sí sola, el respeto de la institución, con independencia de su carácter preceptivo o no, de su carácter vinculante o no: ningún obstáculo habría para que un informe –preceptivo y vinculante– pudiera resultar favorable a una modificación de la institución protegida que afectase incluso a sus elementos esenciales. Es decir, a través del informe previo, aun dándole el mayor alcance posible, lo único que se opera es un desplazamiento del poder decisor a efectos de la modificación del REF desde el Estado hacia la Comunidad Autónoma (siempre que se dé carácter vinculante a aquel informe), pero, en definitiva, no se estaría garanti-

⁷⁶ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pág. 21.

⁷⁷ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit. pp. 31-33.

zando desde luego el respeto de aquel núcleo esencial de la institución, pues, de la misma manera que la simple reserva de ley no resulta garantía suficiente (ya que la pervivencia del Derecho Especial quedaría ligada al automatismo del juego de mayorías parlamentarias a nivel estatal), de igual forma la emisión del informe autonómico, por sí misma, incluso aceptando su carácter vinculante, tampoco resultaría garantía suficiente, pues nada impediría la emisión de un informe del Parlamento Canario favorable a una afectación sustancial del núcleo esencial del REF, con lo cual –se insiste– se estaría únicamente desplazando el centro del poder decisor, residenciando en la Comunidad Autónoma de Canarias la sede del citado poder. En este sentido, sea cual fuere el alcance que se quisiera dar al citado informe, el citado instrumento –por sí mismo, se insiste– no dejaría de ser una garantía meramente procedimental, y en todo caso, sólo sería una garantía de la institución frente a determinados agentes de la vulneración pero no frente a cualesquiera agentes de dicha vulneración.

En conclusión, a nuestro modo de ver, y sin desconocer su relación, resulta posible, deseable, y hasta necesario, diferenciar conceptualmente la naturaleza y alcance de ambos mecanismos protectores, tal y como –a nuestro juicio acertada-

mente– ha realizado el Tribunal Constitucional en la sentencia que comentamos, en la cual trata separadamente, de una parte, la posible existencia y operatividad de una garantía institucional protectora del REF y, de otra, el análisis de la naturaleza, alcance y efectos del informe al que se refiere la Disposición Adicional Tercera CE y el artículo 46.3 EACan.

C. El REF y la garantía institucional

1) *Doctrina*

Sin perjuicio de que existen autores que opinan que no puede hablarse de una garantía institucional del Régimen Económico Fiscal de Canarias⁷⁸, la generalidad de la doctrina sí considera que cabe apreciar la citada garantía en relación con el REF. Señala al respecto Ferreiro Lapatza que no es arriesgado decir que es hoy opinión común de la doctrina que la Disposición Adicional Tercera CE determina no sólo una garantía procedimental que, más allá de la reserva de ley, articula un especial procedimiento para la modificación del REF de Canarias, sino también una garantía de contenido que protege el “núcleo esencial” del Régimen Económico Fiscal canario como institución tradicional de esta Comunidad Autónoma.⁷⁹

⁷⁸ Cfr. Martín Cáceres, A.Fabiola: “La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario”, cit., pp. 457-459, y Angulo Rodríguez, Edmundo: “Análisis comparativo del régimen fiscal de Archipiélago Canario”, cit., pág. 242. Cabe destacar que Parejo Alfonso, en la Introducción a su reiteradamente citado trabajo *Garantía institucional y autonomías locales* (pp. 12-13), no menciona al Régimen Económico Fiscal de Canarias en la relación que efectúa de ejemplos de garantía institucional contenidos en la Constitución, aunque dicha relación la efectúe –y así lo dice expresamente– “a título simplemente ejemplificativo”.

⁷⁹ Cfr. Ferreiro: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., 4º Dictamen, pág. 74.

Se ha señalado⁸⁰ que la categoría dogmática de la garantía institucional permite una exacta calificación jurídica del tratamiento constitucional dado al Régimen Económico Fiscal del Archipiélago, porque en la Disposición Adicional Tercera se observa claramente una finalidad protectora de un Derecho especial referente a Canarias en materia económico-fiscal frente a su deformación sustantiva y, por supuesto, a su desaparición; finalidad protectora que resulta necesaria teniendo en cuenta que muchas de las instituciones que conforman el régimen económico-fiscal canario son contradictorias con algunos de los principios consagrados por nuestra Constitución en materia económica y tributaria.

2) El Tribunal Constitucional

Tal y como antes se señaló, el Tribunal Constitucional ha hecho repetido uso de la categoría jurídica de la garantía institucional en relación con determinadas instituciones: así, por ejemplo, en las Sentencias nº 32/1981, de 28 de julio (FJ 3º), 38/1983, de 16 de mayo (FJ 6º), 109/1998, de 21 de mayo (FJ 2º), o 159/2001, de 5 de julio (FJ 4º), la aplicó en relación con la autonomía local; y en las Sentencias nº 76/1988, de 26 de abril (FJ 4º) o 159/1993, de 6 de mayo (FJ 6º) respecto a los territorios históricos forales.

En relación con el Régimen Económico Fiscal de Canarias, frente a lo que alguna vez se ha apuntado⁸¹, el Tribunal Constitucional en su tantas veces citada STC nº 35/1984 no se pronunció acerca de la existencia de una garantía institucional en relación con dicho régimen y cabría subrayar que, si acaso, a nuestro juicio, en algún pasaje de dicha sentencia más bien pareció decantarse por considerar a la Disposición Adicional Tercera como una norma meramente procedimental; así, en el FJ 5º señalaba que al Tribunal sólo le correspondía "*considerar si, **formalmente**, fueron o no respetados preceptos constitucionales que exigen determinados **trámites***".

No obstante lo anterior, si bien el Tribunal Constitucional no se había planteado expresamente la aplicación de la citada categoría en relación con el REF hasta que dictó la sentencia que comentamos, sí debe tenerse en cuenta que con motivo de la STC 35/1984, en el voto particular formulado por el Magistrado D. Jerónimo Arozamena Sierra, el mismo sí hizo referencia a la existencia de una garantía institucional en relación con el REF: así, aludió al "*régimen especial confirmado por la disposición adicional tercera de la CE y dotado de una singular protección constitucional*", añadiendo que "*la garantía que la disposición adicional tercera establece es un límite constitucional superpuesto al genérico de la reserva de ley*", que "*opera así en el régimen económico fiscal canario una ga-*

⁸⁰ Vid. Clavijo-Cidad-Génova-Salido: *La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., pp. 24 y ss.

⁸¹ Cfr. Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, cit., pág. 188.

rantía institucional” y que “se trata de una normativa (la reguladora del régimen fiscal de que tratamos) especialmente reforzada”.

En la sentencia que nos ocupa (STC 16/2003), el Tribunal, partiendo de una interpretación fundamentalmente sistemática (diferencias con la Disposición Adicional Primera de la CE; carácter instrumental del REF en cuanto medio para la realización efectiva del principio de solidaridad, el cual opera en un doble sentido, lo que implica que aquel Régimen sea marcadamente evolutivo) concluye que resulta difícil apreciar una garantía de un contenido inalterable en relación con el peculiar REF de las islas Canarias. A ello añade el Tribunal que la invocada franquicia fiscal sobre el consumo no tiene un carácter absoluto (recuerda cómo en Canarias se aplicaron la Contribución de Usos y Consumos de 1940 y el Impuesto sobre el Gasto de 1957), pues las franquicias recogidas en el art. 46.1 EACan operan, con la virtualidad propia de las “directrices”, es decir, como rasgos básicos del sistema, lo cual resulta lógico si se tiene en cuenta la tan subrayada configuración equilibradora del REF. Y así resulta –añade– del propio Estatuto de Autonomía que, después de haber establecido en su art. 46.1 las bases del REF –concretamente las “franquicias fiscales sobre el consumo”, en plural, y no una pretendida franquicia fiscal, en singular, es decir, global sobre el consumo–, con la evolución del texto de su Disposición Adicional Segunda viene a poner de relieve la viabilidad de la aplicación en Canarias de impuestos estatales sobre consumos espe-

cíficos en su fase minorista, que es, justamente, el caso del IEDMT.

En cualquier caso, justo a continuación (FJ 8º), el Tribunal se plantea la posibilidad de que efectivamente el Régimen Económico y Fiscal de Canarias pudiera estar cubierto por una garantía institucional, bien es cierto que para concluir que la referida garantía institucional no podría entenderse vulnerada por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Extracta en primer lugar una reiterada doctrina del Tribunal:

a) “La garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en *términos reconocibles* para la *imagen* que de la misma tiene la *conciencia social* en cada tiempo y lugar”.

b) “La garantía es desconocida cuando la institución es limitada, de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre. Tales son los límites para su determinación por las normas que la regulan y por la aplicación que se haga de éstas. En definitiva, la única interdicción claramente discernible es la ruptura clara y neta con esa imagen comúnmente aceptada de la institución que, en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace”.

A partir de ahí, y tras concretar el que –siempre a juicio del Tribunal– vendría a ser el núcleo esencial del REF (una presión fiscal indirecta menor, y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a los entes territoriales canarios), concluye el Tribunal señalando que el IEDMT por sí sólo no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF. Y ello en la medida en que sigue existiendo un dato diferenciador fiscal (en la comparación IVA-IGIC y del propio IEDMT), siguen además existiendo tributos de aplicación exclusiva en Canarias, y finalmente subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación del Archipiélago Canario. Termina el Tribunal ese FJ 8º señalando que el núcleo esencial del artículo 46 EACan tiene una naturaleza evolutiva, como lo pone de manifiesto la progresiva desaparición de las franquicias aduaneras y la inexistencia de una pretendida franquicia total sobre el consumo, por lo que el IEDMT no vulnera el REF por el hecho de tratarse de un impuesto indirecto sobre el consumo en fase minorista.

3) Comentario crítico

Al margen de lo que ya hemos señalado en los apartados anteriores en relación con los criterios interpretativos empleados por el Tribunal, las consideraciones anteriores nos reafirman en la opinión de que el mismo, a través de interpretaciones irrelevantes y sesgadas, insiste de forma absolutamente innecesaria en el nunca discutido carácter evolutivo del REF con una clara

finalidad: difuminar los perfiles definitorios del Régimen, y vaciar al mismo de un contenido esencial –o cuando menos reducirlo a un contenido mínimo–; laxitud y vaguedad conceptual de la que deriva como corolario la dificultad –casi imposibilidad– de concebir o considerar alguna medida tributaria como atentatoria contra dicho Régimen, y por ende inconstitucional.

Así, en relación con las argumentaciones del Tribunal antes reseñadas cabría efectuar determinadas consideraciones:

1º) En primer lugar, no parece que pueda compartirse en modo alguno el juicio del Tribunal cuando, a la hora de analizar la posible existencia de una garantía institucional en relación con el REF canario, el Tribunal concluye afirmando (FJ 7º, primer párrafo) que “*no resulta fácil extraer de este precepto (disposición adicional tercera de la Constitución) la garantía de un contenido inalterable del régimen económico fiscal de Canarias*”. Ni parece fácil extraer tal conclusión, 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. Nos parece absolutamente desacertada –quizás, valga la expresión, conscientemente desacertada– la identificación que realiza el Tribunal entre la posible existencia de una garantía institucional en relación con el REF y la existencia de un contenido inalterable del REF. La categoría jurídica de la garantía institu-

cional lleva implícita en su propia concepción la idea de evolutividad, justamente para evitar la obsolescencia de la institución cuya continuidad aspira a garantizar la propia categoría jurídica. De ello es consciente el Tribunal Constitucional que así lo ha declarado reiteradamente en consolidada doctrina antes extractada. Es por ello que la –a nuestro juicio indebida– identificación que realiza el Tribunal en aquella conclusión sólo puede ser explicada desde la insistencia mostrada en destacar el carácter evolutivo del REF, para hacer derivar después de ese carácter evolutivo aquella laxitud conceptual a la que antes hicimos referencia.

2º) Es cierto que el Tribunal Constitucional, ya en su sentencia 35/1984, señaló que las estatutarias referencias a la libertad comercial de importación y exportación y a las franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo eran la "*enunciación de las bases de aquel régimen económico fiscal*" (FJ 4º), de donde se infiere la imposibilidad de realizar una interpretación excesivamente literalista, o purista si se prefiere, del principio de franquicia.

Ahora bien, no cabe aceptar que las franquicias operen como meras "directrices" en el sentido de normas programáticas que estipulan la obligación de perseguir determinados fines, pues tal concepción implicaría una flagrante contradicción con el sentido instrumental que el Tribunal confiere –acertadamente a nuestro juicio– al

Régimen Económico Fiscal y a sus elementos esenciales, entre los que se halla el principio de franquicia. Las franquicias no son finalidades a alcanzar sino instrumentos destinados a alcanzar la finalidad última del REF: el desarrollo económico y social de la Islas.

Partiendo de lo anterior, si con el concepto de bases o directrices hacemos referencia –como dice el Tribunal– a los "rasgos básicos del sistema", es decir, a aquellas normas jurídicas básicas o "principales" que reflejan las líneas maestras y los criterios fundamentales que disciplinan una institución⁸², tampoco resulta aceptable que –bajo tal concepción– aquellos rasgos básicos se vacíen de contenido sustantivo para transformarlos en una pura denominación, cuyas exigencias resultan tan mínimas que su incumplimiento resulte casi impensable.

Fue rotundo el Tribunal Constitucional en la propia STC nº 35/1984 cuando señaló literalmente que "*las características esenciales de ese régimen especial son por supuesto la franquicia arancelaria ... asimismo, y paralelamente, la denominada franquicia fiscal sobre el consumo*" (expresadas, por cierto, así, en singular). Es por ello que, a pesar del tiempo transcurrido y de las modificaciones normativas operadas, nos parece en cualquier caso incongruente que en la sentencia 16/2003 que comentamos, y como demostración de la evolutividad del REF, el Tribunal se refiera (FJ 8º, último párrafo), sin mayor profun-

⁸² Cfr. Díez Picazo, Luis: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, cit., pp. 209 y ss.

dización, a “*la progresiva desaparición de las franquicias aduaneras desde la integración de España en la Unión Europea*”. Ya hemos expuesto en otro lugar⁸³ que no creemos incurrir en un formalismo nominalista al mantener que, desde el punto de vista jurídico, no cabe sostener a nuestro juicio que el principio de franquicia aduanera haya sido suprimido o derogado, si se tiene en cuenta que el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias –tras la reforma introducida en dicho precepto por el artículo primero, apartado 32, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre⁸⁴ (muy posterior, pues, al cambio de *status* del Archipiélago en la Comunidad en virtud del Reglamento CEE 1911/91⁸⁵)– sigue haciendo referencia expresa a dicho principio de “*franquicia aduanera*” como una de las bases del Régimen Económico Fiscal del que goza Canarias; y ello sin perjuicio, obviamente, de la necesidad de interpretar la franquicia aduanera de diferente forma a como se ha venido interpretando históricamente⁸⁶.

3º) Por lo demás, por lo que se refiere a la denominada franquicia fiscal sobre

el consumo, el hecho de afirmar su innegable carácter relativo no puede conducir a transformarla en una simple denominación retórica, sino que debe realizarse un esfuerzo interpretativo que identifique precisamente sus rasgos básicos, tal y como ampliamos más abajo.

No puede sino llamar la atención que el Tribunal Constitucional, para avalar su criterio de que la invocada franquicia fiscal sobre el consumo no tiene un carácter absoluto, traiga a colación la aplicación en el Archipiélago de la Contribución de Usos y Consumos (Ley de 16 de diciembre de 1940) y el Impuesto sobre el Gasto (Ley de 28 de diciembre de 1957). Y ello toda vez que, tal y como recuerda Clavijo Hernández⁸⁷, fue precisamente a partir de las citadas Leyes de 1940 (Reforma de Larraz) y 1957, o más concretamente de las disposiciones reglamentarias que las desarrollaron⁸⁸, cuando se planteó una viva polémica acerca de la aplicación en las islas Canarias de la tributación indirecta y, más en concreto, si dichas normas habían supuesto la derogación de la Ley de 6 de marzo de 1900 (por la que se confirmó y ratificó la

⁸³ Vid. López Tejera, Diego: “El Régimen Económico Fiscal de Canarias y su triple concepto de fiscalidad exterior”, *Hacienda Canaria* nº 1 (Abril-2002), pág. 22

⁸⁴ Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (B.O.E. nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. nº 61, de 12.03.97).

⁸⁵ Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (DOCE nº L 171, de 29 de junio).

⁸⁶ Cabe señalar que, no obstante, es el propio Gobierno de Canarias (Antecedente de Hecho nº 2, letra a, párrafo 5 *in fine*) el que señala que en el Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio, “*se prevé la desaparición de la franquicia aduanera*”.

⁸⁷ Vid. Clavijo Hernández, Francisco: “El Régimen Fiscal de Canarias”, *Documentación Administrativa* nº 181 (1979), pág. 717.

⁸⁸ Cfr. Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, cit, pág. 102 y ss., y 112 y ss.

declaración de puertos francos hecha en favor de los de las islas Canarias por el Real Decreto de 11 de julio de 1852 y la ampliación determinada en la Ley de 10 de junio de 1870). Esta polémica la resolvió el Tribunal Supremo a través de su sentencia de 8 de abril de 1964 a favor de la vigencia de la citada Ley de 1900, concluyendo desde el punto de vista normativo con la Ley de reforma de 11 de junio de 1964, la cual confirmó la tradicional exención canaria de los impuestos al consumo⁸⁹. Todo ello sin perjuicio de que, posteriormente, volviera a renacer la polémica a causa de la regulación contenida en el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre, y respaldada por el Tribunal Supremo⁹⁰ aunque su legalidad fuese duramente cuestionada por la doctrina⁹¹.

4º) También en relación con la franquicia fiscal sobre el consumo, procede asimismo efectuar algún comentario respecto al criterio sostenido por el Tribunal en el sentido de que del propio Estatuto de Autonomía (en particular de la evolución de su Disposición Adicional Segunda) deriva la viabilidad de la aplicación en Canarias de impuestos estatales sobre consumos específicos en su fase minorista, si bien a la citada cuestión nos referimos en un posterior epígrafe.

4) Identificación del núcleo esencial del REF

Como vimos, el Tribunal Constitucional en su STC nº 16/2003 (FJ 8º, párrafo segundo) viene a identificar como núcleo esencial del REF la existencia de un cierto elemento diferencial de tributación respecto al resto del territorio nacional (una presión fiscal indirecta menor), y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos además en su recaudación a los entes territoriales canarios.

Dicha conclusión viene a poner de manifiesto –siempre a nuestro juicio– la innecesariedad de la forzada interpretación y concepción del régimen fiscal canario que lleva a cabo el Tribunal para inferir a partir de la misma el carácter amplio e indefinido de lo que podrían ser sus elementos esenciales; hablamos de innecesariedad en el sentido de que hubiera resultado suficiente que el Tribunal, tras el inexcusable análisis de la conformación histórica del REF, hubiera expuesto su criterio de que no cabe apreciar un núcleo esencial definido en el REF canario, sin necesidad de acudir a aquellas construcciones acerca de la instrumentalidad o evolutividad del REF, las cuales se nos antojan innecesarias, parciales e insuficientemente fundamentadas.

⁸⁹ Acerca de las vulneraciones del REF canario durante este periodo, puede consultarse Hardisson Rumeu, Juan y Núñez Pérez, Guillermo: *Especialidades económico-fiscales de Canarias*, Geografía de Canarias, Tomo 6, 2ª edición, Editora Interinsular Canaria, Santa Cruz de Tenerife, 1988, pp. 31 a 33.

⁹⁰ Cfr. Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, cit., pág. 136 y ss.

⁹¹ Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 103-104.

Pero es que, sin perjuicio de lo anterior, la expresada conclusión del Tribunal Constitucional no parece demasiado congruente con las conclusiones a las que llegó el propio Tribunal en su STC 35/1984 cuando identificó (FJ 2º) como características esenciales del régimen especial:

- a) por supuesto, la franquicia arancelaria;
- b) paralelamente, la denominada franquicia fiscal sobre el consumo;
- c) la inaplicación de cuantos monopolios comerciales pudieran establecerse.
- d) una financiación específica y reforzada de las entidades públicas territoriales canarias.⁹²

En definitiva, partiendo de que la Disposición Adicional Tercera CE (no, tén-gase en cuenta, el artículo 46 EACan) no sólo incorpora una garantía procedimental sino sustantiva, de lo que se trata es justamente de identificar ese núcleo esencial del REF amparado por la garantía institucional, esa imagen comúnmente

aceptada de la institución que, en último extremo, debe identificar el Tribunal Constitucional⁹³, pero que –en palabras del propio Tribunal– *"en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace"* (FJ 8º, párrafo primero).

En este sentido, al margen de las consideraciones que hemos efectuado en las páginas precedentes, entendemos necesario llamar la atención sobre lo que el propio TC señala en ese párrafo primero del FJ 8º: además del análisis de la normativa reguladora del REF –siempre atendiendo a su decantación histórica⁹⁴–, consideramos indispensable atender a la interpretación y aplicación de las normas integrantes del Régimen Económico Fiscal canario llevada a cabo por los tribunales de justicia a través de sus decisiones, algunas muestras de las cuales ya han sido reseñadas en el presente trabajo. En definitiva, y utilizando la terminología usada por una clásica doctrina, no sólo debería estarse a la elaboración creadora del Dere-

⁹² Basándose en la antigua Ley reguladora del REF (Ley 30/1972, de 22 de julio) y atendiendo a su declarada finalidad de reforzamiento de las Haciendas Locales, integra el TC (FJ 2º de la STC 35/1984) como un cuarto elemento –dentro del principio de franquicia fiscal– a esa financiación específica y reforzada de las entidades públicas territoriales canarias, y ello toda vez que (FJ 4º) *"resulta inadmisibles una interpretación sumamente estrecha y limitativa de las estatutarias referencias a la libertad comercial de importación y exportación y franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo, lo que en realidad no es otra cosa que la enunciación de las bases de aquel régimen económico fiscal, pero que sin duda cobija modalidades o aspectos ... que precisamente no tienen otra razón de ser que las peculiaridades de aquel territorio secularmente reconocidas en la legislación española"*.

⁹³ Cfr. Martín Cáceres, A. Fabiola: "La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario", cit., pág. 459.

⁹⁴ Señala Luciano Parejo: (*Garantía institucional y autonomías locales*, cit., pp. 45-46), que la concepción social dominante expresiva de lo típico institucional no es fruto de un proceso exclusivamente espontáneo sino que esta concepción, en la medida en que las instituciones garantizadas constitucionalmente suponen creaciones de carácter jurídico, aparece también condicionada fuertemente por las correspondientes normaciones jurídicas.

cho, sino a la elaboración reconstructiva del mismo⁹⁵.

Ello no significa ignorar el carácter de supremo intérprete de la Constitución que ostenta el Tribunal Constitucional, razón por la que sus criterios se imponen con carácter vinculante a todos los órganos judiciales, cuya jurisprudencia ha de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias de aquél⁹⁶. Simplemente, tratamos de alcanzar conclusiones que resulten coherentes con las consideraciones del propio Tribunal Constitucional respecto al material al cual debe atenderse para poder identificar la imagen comúnmente aceptada de la institución: normas reguladoras de la institución, de un lado; aplicación de las mismas, de otro.

En esa delimitación de cuál sería el núcleo esencial de la institución, entendemos que, básicamente, y con las simplificaciones inherentes a toda clasificación –acentuadas en el presente caso en que tratamos de ser esquemáticos–, podrían distinguirse tres posiciones al respecto:

a) Una primera posición, que podríamos calificar de reduccionista y que vendría a identificarse con la mantenida por el Tribunal Constitucional en la sentencia comentada, sólo identificaría como núcleo esencial del REF, dentro siempre de unos perfiles difusos, la exigencia de mantenimiento de un diferencial fiscal favorable, así como la necesaria existencia de tributos de ámbito canario destinados a financiar las haciendas canarias.

Esta postura viene a reducir al mínimo el contenido esencial de dicho Régimen, con la consecuencia de que resulta prácticamente imposible apreciar eventuales vulneraciones del mismo siempre que se respeten aquellas mínimas exigencias. Ignora dicha posición, sin embargo, que bajo ningún concepto esa imagen institucional puede reducirse al mantenimiento de un simple diferencial fiscal; como ha señalado Ferreiro Lapatza⁹⁷, lo que caracteriza al REF es el constituir un régimen especial de la imposición sobre el consumo caracterizado por un ámbito más reducido de aplicación que la correspondiente al resto del

⁹⁵ Castán Tobeñas, José: *Teoría de la aplicación e investigación del Derecho (Metodología y técnica operatoria en Derecho privado positivo)*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947. Citado por Elías Díaz: *Sociología y Filosofía del Derecho*, Taurus Ediciones, S.A., Madrid, 1982, pp. 67-69.

⁹⁶ Los artículos 1.1 y 40.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, establecen: Artículo 1.1: “*El Tribunal Constitucional, como intérprete supremo de la Constitución, es independiente de los demás órganos constitucionales y está sometido sólo a la Constitución y a la presente Ley Orgánica*”.

Artículo 40.2: “*En todo caso, la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia recaída sobre Leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad*”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 5 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, establece: Artículo 5.1: “*La Constitución es la norma suprema del Ordenamiento Jurídico, y vincula a todos los jueces y tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las Leyes y los reglamentos según los preceptos y principios Constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos*”.

⁹⁷ Cfr. Ferreiro Lapatza: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., Dictamen nº 4, pág. 85.

Estado, por lo que no resultaría suficiente un sistema de tributos idéntico al establecido en la Península y Baleares con tipos de gravamen inferiores, pues ello implicaría la destrucción del régimen especial.⁹⁸

Además, si bien es cierto que ha señalado el Tribunal Supremo que "...cuando el artículo 45.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias dice que su régimen económico fiscal especial estará basado en «franquicias aduaneras y fiscales sobre el consumo» no está prohibiendo sin más cualquier impuesto sobre el consumo, sino que ordena que, en general, el sistema se funde preponderantemente en la existencia de franquicias" (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1993, FJ 5º; ponente: Excmo. Sr. D. Pedro José Yagüe Gil),

debe notarse que el citado órgano jurisdiccional no sólo admite la posibilidad de que se apliquen impuestos sobre el consumo, sino que es meridianamente claro cuando interpreta el artículo 45.1 del EACan (hoy art. 46.1) en el sentido de que el mismo **ordena** que el sistema **se base preponderantemente** –esto es, de forma prevalente– **en la existencia de franquicias**. Es decir, sin que ello implique la pretensión de un carácter absoluto, sin embargo, el rasgo principal, básico o esencial de dicho Régimen Fiscal deben ser las franquicias.

b) Una segunda posición (frecuente en la doctrina antes de la STC 35/1984, y también mantenida en cualquier caso en fechas posteriores, aunque con diferencias de enfoque entre los diversos autores⁹⁹) vendría a ser más exigente, en mayor o

⁹⁸ En relación con lo anterior, cabe destacar que en el FJ 10º, párrafo tercero *in fine*, el Tribunal Constitucional señala que la atribución del rendimiento del IEDMT a la Comunidad Autónoma de Canarias vino motivada como consecuencia de la disminución de los tipos impositivos del IGIC, la cual venía indirectamente impuesta por aquellas normas comunitarias que obligaban a la reducción de los tipos impositivos del IVA, toda vez que se "*habría llegado a una situación de mayor presión fiscal en Canarias que en el resto del territorio nacional*".

En definitiva, y aunque no lo diga con absoluta claridad, viene a señalar el Tribunal Constitucional que la valoración del mantenimiento del diferencial fiscal favorable para Canarias habría de hacerse mediante la comparación particular de cada figura tributaria caso por caso, apuntando así un criterio que contradice el que hasta el momento se venía sosteniendo por la doctrina y por la jurisprudencia.

Así, Ferreiro Lapatza había señalado, en relación con la exigencia de una presión fiscal indirecta inferior a la del resto del Estado, que su medición no debería hacerse caso por caso sino atendiendo a la presión fiscal comparada en referencia al conjunto de la imposición indirecta sobre el consumo (Cfr. Ferreiro Lapatza, José J.: *Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., Dictamen nº 4, pág. 77). Y, en idéntico sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1993 señaló que "...no cabe en principio aplicar las exigencias de la igualdad a dos regímenes jurídicos que tradicionalmente vienen 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" (FJ 4º, letra A, párrafo tercero; Ponente, Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio).

⁹⁹ Así, por ejemplo, a efectos de apreciar la posible vulneración de los principios del Régimen Económico Fiscal de Canarias concretamente por parte de los tributos derivados del REF, autores como Rubio de Urquía han insistido en los aspectos sustantivos del régimen de franquicia (Cfr. Rubio de Urquía, J.I.: "El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias y su inserción en el contexto del REF", *Noticias CEE* nº 94, Noviembre 1992; y Rubio de Urquía, J.I.: "Un nuevo sistema tributario para Canarias", *Noticias de la Unión Europea* nº 130, Noviembre 1995), mientras que otros, como Sánchez Serrano, sin perjuicio de compartir dichos criterios, han puesto el acento en el hecho de que se trate de tributos de titularidad estatal (Cfr., Sánchez Serrano, Luis: "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", *Noticias CEE* nº 94 –Noviembre 1992–, pp. 85-93).

menor medida, en la definición del principio de franquicia como rasgo básico o elemento característico del REF en el cual habría que residenciar el núcleo esencial del mismo, ya se centre el citado principio de franquicia sólo en los actos de importación y exportación, ya se amplíe el mismo a la liberación impositiva de las mercancías a lo largo del tráfico importación-consumo o producción-consumo¹⁰⁰. Como corolario de lo anterior, aquellas medidas que no resultan conformes con ese principio ideal habría que conceptualizarlas como vulneraciones, incoherencias o contradicciones del sistema.

Frente a esta segunda postura, cabe realizar dos observaciones: de una parte, al tratar de mantener un concepto teórico o ideal de franquicia, que en cierto modo podríamos calificar de puro o maximalista, la consecuencia que deriva de ello es que son y han sido tantas las vulneraciones y contradicciones que cabría apreciar en la plasmación jurídico-positiva del REF, tanto vigente como desde una perspectiva histórica, que resultaría ciertamente difícil defender la vigencia histórica efectiva –y no meramente nominal– de dicho principio, pues –tal y como ha aclarado la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias –Santa Cruz de Tenerife– nº 496/2000, de 28 de abril (FJ 5º; ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Clavijo

Hernández) “... *el Régimen Económico Fiscal de Canarias, como tal sistema normativo, repugna de las discordancias*”.

De otra parte, esta segunda posición no atiende, o al menos no con la debida trascendencia, al otro elemento que el propio Tribunal Constitucional (STC 35/1984) integró en el mismo principio de franquicia, esto es, la existencia de un sistema de financiación especial y reforzado de las haciendas canarias, y en este sentido desconoce el criterio jurisprudencialmente admitido (ver la STS de 13-05-93 antes citada) de que el artículo 45 del EACan no prohíbe con carácter absoluto la aplicación de impuestos sobre el consumo, sin que quepa en consecuencia apreciar contradicción alguna entre, de una parte, el principio de franquicia (en el cual debe fundarse el régimen con carácter prevalente) y, de otra, el principio de financiación especial de las haciendas canarias, el cual, no sólo no resulta contradictorio con el primero sino que se integra en el mismo.

Por lo demás, al menos algunas de las opiniones integrables en esta segunda posición adolecen de un defecto –común por lo demás a la primera posición–: al ser conscientes de las numerosas contradicciones y vulneraciones respecto a ese principio ideal de franquicia, se ha venido a concluir en alguna ocasión que lo que

¹⁰⁰ Sánchez Serrano ha afirmado que “*en el régimen económico-fiscal canario, tal como es definido en el artículo 45.1 del EACan (hoy, art. 46.1) la mejor imposición indirecta es la que no existe; ... en dicho régimen esa imposición indirecta especial canaria sólo es una especie de mal menor que se soportaría sólo a condición de que sirviese de fuente adicional de recursos de los entes territoriales canarios; y asimismo que, a su juicio, por franquicias aduanera y fiscal sobre el consumo sólo cabe entender la simple inaplicación o exoneración en parte de un determinado territorio de derechos arancelarios y gravámenes sobre el consumo que sí serían aplicables o exigibles en el resto de ese territorio*” (Cfr., Sánchez Serrano, Luis, “La imposición indirecta canaria como imposición estatal”, cit., pág 88).

caracteriza al régimen especial canario es el hecho de constituir un "área especial en la imposición indirecta". En definitiva, si tal caracterización se queda ahí, se incurre en una excesiva indefinición y vaguedad de sus principios esenciales o elementos característicos. Resulta necesario a nuestro juicio, a la vista de las normas legales, de la conformación histórica del REF, de la imagen de la institución que ante sí tuvo el constituyente sin perjuicio de su evolutividad, y de la aplicación fundamentalmente jurisprudencial de dichas normas, realizar un esfuerzo de inducción para extraer y definir, en una forma al tiempo precisa y flexible, esos principios esenciales que reflejan las líneas maestras y los criterios fundamentales que disciplinan nuestra institución; interpretación que, a nuestro juicio con notable acierto, se plasma en la tercera de las posiciones.

c) Esta tercera posición estaría representada por Orozco Muñoz¹⁰¹ quien identifica como núcleo esencial del Régimen el siguiente:

1) El reconocimiento de la existencia de la institución y su identificación a través de los elementos esenciales.

2) La regulación básica de los elementos esenciales; ya sean:

2.1. Sustantivos:

i) Principio de Franquicia:

- Franquicia fiscal sobre el consumo en sentido amplio: se proyecta so-

bre la imposición indirecta estatal que, gravando el tráfico comercial de bienes, no sea fuente de financiación tributaria directa de las Haciendas Canarias, y se concreta en la inaplicabilidad absoluta en Canarias de dichos tributos.

- Franquicia fiscal sobre el consumo en sentido estricto: se proyecta sobre la imposición indirecta que constituya una fuente de financiación tributaria directa de las Haciendas Canarias, concretándose en la prohibición de que a través de tal imposición se opere un gravamen directo sobre el consumo final o venta minorista de bienes objeto de tráfico comercial.

ii) Principio de Financiación Especial de Haciendas Canarias

2.2. Formales: *incidencia competencial, incluida las singularidades del procedimiento de elaboración de determinadas normas reguladoras de la institución.*

Centrándonos exclusivamente en los aspectos sustantivos, se observa, de una parte, que no se limita el principio de franquicia a la existencia de un diferencial fiscal favorable, sino que realiza un esfuerzo por definir en qué consiste ese principio, desdoblado el mismo en dos manifestaciones.

¹⁰¹ Vid. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 46, 171 y ss.

Pero además, en relación con lo anterior, incorpora una vinculación entre el principio de franquicia y el de financiación de las haciendas canarias, antes advertida por otros autores¹⁰² –que la sitúan ya en los albores de nuestras peculiaridades fiscales– y por el propio Tribunal Constitucional en su STC 35/1984, definiendo además esa relación en un doble sentido. De una parte, esa especial financiación de los entes públicos canarios viene a ocupar el espacio impositivo dejado por la inaplicación de las figuras tributarias indirectas estatales en el tráfico que va desde la producción o importación al consumo (a la que denomina franquicia en sentido amplio). De otra parte, a partir de esa relación entre ambos principios, encuentran adecuada justificación muchas de aquellas que, desde la segunda posición, habrían de conceptuarse como contradicciones o incoherencias del sistema. Es decir, no cabe reputar como contradictorias al principio de franquicia aquellas figuras tributarias indirectas estatales que vayan destinadas a financiar las haciendas canarias, si bien en todo caso –con independencia del origen del tributo y del titular de su recaudación– debe respetarse la que se denomina franquicia fiscal en sentido estricto, la cual se concreta en la prohibición de que a través de tal imposición se opere un gravamen directo sobre el consumo final o venta minorista de bienes objeto de tráfico comercial.

Compartimos plenamente la tercera de las posturas citadas, sin perjuicio de que quizás sí entendamos necesario realizar determinadas matizaciones:

1) A través de la antes extractada construcción, plenamente fundamentada en la evolución histórico-normativa del REF y reconducible a la imagen comúnmente aceptada del mismo, se explican, justifican y legitiman constitucionalmente las que sólo en forma aparente resultarían contradicciones del principio de franquicia.

Ahora bien, en relación con la garantía institucional del REF, Orozco Muñoz ha defendido que lo que se constitucionaliza es un Régimen Especial ya conformado e identificable en sus principios esenciales desde una perspectiva histórico-institucional, sin que quepa en modo alguno reducir dicha garantía a la salvaguarda del mantenimiento de un diferencial fiscal (o lo que es lo mismo, a la prohibición constitucional de una parificación fiscal de Canarias con el resto del Estado). Añade además el citado autor, de una parte, que el diferencial fiscal es sólo un efecto derivado del REF pero sin que integre los principios sustantivos del mismo, y de otra parte, que resulta muy difícil determinar el quantum de aceptación de la diferenciación fiscal –al operar con conceptos estadísticos y no jurídicos– por lo que dicha indeterminación supone la inoperatividad e ineficacia de di-

¹⁰² Señala Bourgon que, ya desde los primeros tiempos, “la franquicia se entendía como un renuncia de la Corona o de la Hacienda Estatal a imponer tributos de este carácter, pero no como liberación de los locales” (Bourgon Tíno, Luis Pablo: *Los Puertos Francos y el Régimen Especial de Canarias*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982, pág. 12).

cho criterio (del diferencial fiscal) como criterio definidor del REF.

Compartiendo plenamente en lo sustancial dichas afirmaciones, entendemos necesario puntualizar algo. La corrección formal de dicho planteamiento no debería a nuestro juicio conducir a olvidar la finalidad última a la que sirve el REF. Es decir, aceptando que la existencia de un diferencial fiscal favorable es una consecuencia del REF y no su fundamento, ello no resulta contradictorio con mantener que en ningún caso la concreción o plasmación de los principios esenciales del REF debería conducir a resultados en que no quedara salvaguardado el mantenimiento de ese diferencial fiscal, siempre entendido globalmente. Esto es, de la misma manera que el principio de franquicia fiscal sobre el consumo no puede perder de vista el principio de financiación de las haciendas canarias (no debiendo conceptuarse como vulneraciones de aquel principio las específicas figuras tributarias canarias, que vienen además a ocupar el vacío impositivo derivado de aquel principio), de la misma manera –decimos– este principio de financiación tampoco debería ignorar –desvirtuándola– la finalidad última del principio de franquicia fiscal (dentro del cual se integra), reduciendo este último principio a un mero concepto formal.

Por lo demás, si bien resulta innegable la dificultad de determinar con preci-

sión tanto la existencia como el carácter significativo de un diferencial fiscal favorable, derivando de ello un alto grado de indeterminación, no creemos que lo sea en mayor medida que la indeterminación apreciable en determinados conceptos conformantes de la categoría jurídica de la garantía institucional: v. gr. “conciencia social arraigada”, “imagen comúnmente aceptada”, etc.

Con independencia de las anteriores matizaciones, y atendiendo –como defendemos– al criterio derivado de la aplicación judicial de las normas con objeto de identificar el núcleo esencial del REF, debe asimismo tenerse en cuenta que existe una consolidada doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias¹⁰³, conforme a la cual, entre otros elementos, “... *el régimen de franquicias, que es inherente a la esencia del régimen económico-fiscal peculiar de Canarias ... se concreta en la existencia de una carga fiscal inferior o diferencial favorable para Canarias respecto de los tipos tributarios establecidos para el resto del territorio nacional*”.

2º) En segundo lugar, el citado principio de financiación específica y reforzada de las haciendas canarias (incluido expresamente por el Tribunal Constitucional dentro del principio de franquicia, lo que incorpora esa idea de que los tributos específicamente canarios vienen a ocupar

¹⁰³ Cfr. las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (S/C de Tenerife) nº 19/1996, de 12 de enero; la nº 256/1999, de 1 de marzo; la nº 503/1999, 23 de abril; la nº 916/2000, de 4 de octubre; la nº 725/2000, de 30 de junio; la nº 921/2000, de 4 de octubre; o la nº 94/2001, de 25 de enero.

ese vacío dejado por el Estado) no debería interpretarse de forma restrictiva, sino que –partiendo de las propias consideraciones del TC contenidas en su citada STC nº 35/1984, en donde atiende básicamente a la finalidad de la Ley 30/1972¹⁰⁴– entendemos que habría que incluir dentro de dicho principio aquellas figuras tributarias integradas dentro de la específica imposición indirecta canaria cuyo fundamento no se reconduce a una finalidad estrictamente fiscal sino que se dirigen a proteger las producciones locales canarias. En consecuencia, más allá de las valoraciones y opciones político-económicas de cada momento, desde un punto de vista jurídico tampoco deberían conceptuarse como vulneraciones del principio de franquicia, sino que antes al contrario resultan plenamente conformes con el mismo, aquellos tributos peculiares del subsistema impositivo canario, de naturaleza proteccionista, cuya finalidad es la promoción de las producciones canarias¹⁰⁵, sin perjuicio de que en ningún caso debería perderse de vista la finalidad última del REF: promover el desarrollo económico y social de las islas Canarias.

3º) Tampoco, entendemos, deberían reputarse como contradicciones o vulnera-

ciones del REF aquellas matizaciones o modulaciones del principio de franquicia derivadas de la integración del Reino de España y de las islas Canarias en la Comunidad Europea. De la integración en una entidad supranacional, cuyos principios nucleares no resultan en ocasiones fácilmente conciliables con la configuración tradicional de los principios derivados del REF, deriva la necesidad en algunos casos de matizar el alcance y sentido de los citados principios básicos del REF. En cualquier caso, de la normativa comunitaria efectivamente aprobada no parece que se infiera la desaparición del REF como consecuencia de dicho proceso de integración sino que, antes al contrario, más bien debe concluirse que se ha confirmado la tradicional especialidad económico-fiscal canaria.

4º) Hemos dicho que, a partir del propio carácter sistemático del REF, no cabe reputar conceptualmente como vulneraciones del principio de franquicia aquellas figuras tributarias indirectas estatales cuya aplicación resulte justificada por el principio de financiación especial de las haciendas canarias, con el alcance amplio además que antes postulábamos. A la inversa,

¹⁰⁴ El Preámbulo de la Ley 30/1972, de 22 de julio, en el párrafo segundo del apartado II, letra B -destinado a regular la Hacienda Insular- hace referencia expresa a la finalidad de la tarifa especial del Arbitrio Insular a la Entrada de Mercancías como “*instrumento de política económica en beneficio de su industria y agricultura*”.

Téngase en cuenta que la función extrafiscal, tanto del sistema tributario en su conjunto como de determinadas figuras tributarias en concreto, se recoge en el propio artículo 4 de la Ley General Tributaria, habiendo hecho derivar incluso dicha función extrafiscal del sistema tributario el Tribunal Constitucional de los propios principios rectores de la política social y económica contenidos en nuestra Constitución (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º).

¹⁰⁵ Debe tenerse en cuenta que, aunque Orozco Muñoz se centre fundamentalmente en el aspecto de financiación de las haciendas canarias, ello no significa que no tenga en cuenta el citado factor proteccionista de la producción canaria, haciendo referencia al mismo en algún pasaje de su reiteradamente citado trabajo. Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág 145.

partiendo del valor de las normas jurídicas básicas o “principales” como normas que reflejan las líneas maestras y los criterios fundamentales que disciplinan una institución que a su vez es básica para el grupo social ¹⁰⁶, resulta necesario conceptualizar como vulneraciones del REF aquellos tributos aplicados en las islas Canarias, en oposición al que Orozco Muñoz denomina principio de franquicia fiscal en sentido amplio, que no hallan además justificación ni legitimación en otros principios informadores del REF. En este sentido, consideramos que deben reputarse como una tradicional vulneración histórica del REF la aplicación en Canarias de los Impuestos Especiales del Estado sobre Alcoholes, sin que justamente esa aplicación histórica pueda servir en ningún caso como legitimación o justificación de la que consideramos recurrente vulneración del REF. Aún más; incluso aceptando hipotéticamente que la esencia del REF se redujera al mantenimiento de un diferencial fiscal favorable, parece que habría que reputar como contradictoria con el REF la aplicación de los citados tributos con idénticos tipos de gravamen en Canarias y en el resto del territorio (v. gr., el Impuesto Especial sobre la Cerveza) e incluso la propia previsión contenida en la Disposición Adicional **Decimotercera** de la Ley 20/1991, de 7 de ju-

nio, que se limita a prever –por lo demás sin fuerza vinculante alguna, desde el punto de vista jurídico– que “*los bienes sujetos al Impuesto Especial de Alcoholes y Cervezas en Canarias no podrán tener una imposición superior a la vigente en cada momento en el resto del territorio nacional*”. Idénticas consideraciones cabe efectuar en relación con el Impuesto Especial del Estado sobre la Electricidad, respecto al cual se prevé idéntico tipo de gravamen en Canarias que en el resto del territorio nacional ¹⁰⁷ (cfr. art. 64 quater de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre). ¹⁰⁸

5º) Finalmente, una última consideración quisiéramos efectuar respecto a lo que Orozco Muñoz denomina como franquicia en sentido estricto, que se concreta en la prohibición de que se grave directamente el consumo final o la venta minorista de bienes objeto de tráfico comercial, y que se proyecta respecto a la imposición indirecta especial canaria.

En nuestra opinión, de un análisis histórico de la conformación jurídica del REF no resulta con claridad que la exención del comercio minorista se contemplara en la imagen de la institución que ante sí tuvo el constituyente. Del hecho de que históricamente muchas de las figuras tri-

¹⁰⁶ Cfr. Díez Picazo, Luis: *Experiencias jurídicas y Teoría del Derecho*, cit., pp. 209 y ss.

¹⁰⁷ Téngase en cuenta que el Gobierno de Canarias y el Parlamento de Canarias interpusieron los recursos de inconstitucionalidad nºs 1000/1998 y 1453/1998 contra el artículo 7, apartado 2, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre), en virtud del cual se dio nueva redacción al artículo 3, apartado 1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, declarándose la aplicación en el Archipiélago Canario del Impuesto sobre la Electricidad.

¹⁰⁸ En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, a través de las modificaciones operadas por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, y la Ley 27/2002, de 1 de julio, se ha cedido parcialmente a la Comunidad Autónoma de Canarias –igual que al resto de Comunidades– el rendimiento derivado de los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre la Electricidad.

butarias específicas canarias no gravaran esa concreta fase comercial por tratarse de tributos que recaían sobre otras fases anteriores (importación, fabricación o ventas mayoristas) no debe inferirse que ello se debiera a la vigencia de un principio que prohibiera la aplicación de dichos tributos sobre la última fase de la cadena de comercialización, sino que simplemente dichas operaciones no se integraban dentro del objeto material del tributo. Incluso, atendiendo exclusivamente a la Ley 30/1972 (citada), como norma reguladora de nuestro Régimen Fiscal vigente al tiempo de aprobarse la Constitución, hallamos que el Arbitrio Insular sobre el Lujo –aprobado por dicha Ley– no respetaba en puridad el pretendido principio. Así, la Ordenanza reguladora del Arbitrio Insular sobre el Lujo (aprobada por Resolución del Ministerio de Hacienda de 27 de marzo de 1981) sometía a tributación (art. 2) las adquisiciones de determinados bienes fabricados, producidos o importados en el Archipiélago, y el artículo 6 establecía que los sujetos pasivos obligados al pago cargarían el importe del arbitrio a su cliente si bien los detallistas quedaban autorizados para englobarlo en el precio de venta del artículo gravado. Es

decir, del propio artículo 6 resulta con claridad que los detallistas podían ser sujetos pasivos del Arbitrio desde el punto de vista jurídico y no sólo económico, sin perjuicio de que por razones meramente prácticas se les permitiera englobar el Arbitrio en el precio del producto, a través de una norma –tégase en cuenta– idéntica a la contemplada a nivel estatal en el artículo 7.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, y ya anteriormente en el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto 3180/1966, de 22 de diciembre.

En nuestra opinión, en la normativa reguladora de la materia sólo desde fechas relativamente recientes cabe apreciar con claridad la consagración legal del referido principio: así, en el artículo 10.1.27 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, respecto al IGIC¹⁰⁹; en la Disposición Adicional Segunda del Estatuto de Autonomía de Canarias –tras la modificación introducida en la misma por la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre¹¹⁰–; o en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, cuyo artículo 9 creó el Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas

¹⁰⁹ Señala el citado precepto que “*están exentas de este Impuesto (Impuesto General Indirecto Canario) las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas*”.

¹¹⁰ Tras la referida modificación (introducida en la misma en virtud del artículo primero, apartado 41, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias) la Disposición Adicional Segunda, apartado 1, establecía lo siguiente:

“*El Estado cederá a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los siguientes tributos:*

- a) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
- b) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*
- c) *Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.*
- d) *Los impuestos sobre ventas a excepción de su fase minorista.*
- e) *Los impuestos sobre consumos específicos, a excepción de su fase minorista.*

de determinados Hidrocarburos, exceptuando de su ámbito de aplicación el apartado Dos de dicho precepto a las islas Ca-

narias por el hecho de tratarse de un gravamen que recae sobre el comercio minorista.

f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

g) Las que en el futuro acuerden las Cortes Generales.

h) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, con el límite del 30 por 100 (esta letra h, téngase en cuenta, fue añadida a la Disposición Adicional Segunda en virtud del artículo primero de la Ley 28/1997, de 4 de agosto).

Téngase en cuenta que, no obstante, la vigente redacción de dicho apartado 1 de la Disposición Adicional Segunda EACan se debe a la modificación introducida en el mismo por la Ley 27/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y las condiciones de dicha cesión (BOE nº 157, de 2 de julio), y es del siguiente tenor:

“Se cede a la Comunidad Autónoma de Canarias el rendimiento de los siguientes tributos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, con el límite del 33 por 100

b) Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

e) Los Tributos sobre el Juego.

f) El Impuesto Especial sobre la Cerveza, con carácter parcial, con el límite del 40 por 100.

g) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, con el límite del 40 por 100.

h) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, con el límite del 40 por 100.

i) El Impuesto Especial sobre la Electricidad.”

Debe notarse que en la vigente redacción de la Disposición Adicional –en coherencia con las modificaciones introducidas en el artículo 11 de la LOFCA (L. O. 8/1980) a través de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre– han desaparecido las referencias que antes se realizaban en la norma estatutaria a “los impuestos sobre ventas a **excepción de su fase minorista**” y a “los impuestos sobre consumos específicos, a **excepción de su fase minorista**”.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, si bien en las letras i) y j) del nuevo artículo 11 de la LOFCA se prevé la posibilidad de ceder tanto el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sin embargo ni uno ni otro tributo han sido asumidos como cedidos por la Disposición Adicional Segunda del Estatuto de Autonomía: de una parte, porque uno y otro se tratan de impuestos que inciden sobre el comercio minorista o directamente sobre el consumo, por lo que resultarían atentatorios contra el llamado principio de franquicia fiscal sobre el consumo en sentido estricto; de otra parte, y en lo que se refiere al IEDMT, por la propia controversia existente entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con dicho tributo, ahora resuelta por la sentencia que comentamos. Esa no asunción estatutaria de los referidos impuestos resulta por lo demás plenamente conforme con la Disposición Adicional Tercera de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE del 31 de diciembre) la cual establece que el régimen de cesión de tributos en relación con la Comunidad Autónoma de Canarias se realizará respetando lo establecido en su peculiar régimen económico y fiscal.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta que la redacción de la citada Disposición Adicional, antes de la modificación introducida por la citada Ley Orgánica 4/1996 (y a la que parece aludir el TC en su STC nº 16/2003 para justificar la aplicación de impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista), era la que sigue:

“Segunda.

1. El Estado cederá a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los siguientes tributos:

a) Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

b) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

c) Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Actos Jurídicos Documentados.

d) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.

e) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.

f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

g) Las que en el futuro acuerden las Cortes Generales.”

En cualquier caso, con independencia de las consideraciones anteriores, e insistiendo en la debida trascendencia de la doctrina de los tribunales de justicia como criterio al que debe atenderse para poder identificar la imagen comúnmente aceptada de la institución, debe subrayarse que las mismas sentencias del TSJ de Canarias a las que antes hicimos referencia en relación con el diferencial fiscal, también han destacado como elemento conformante del REF a la denominada exención minorista¹¹¹. Señalan las citadas sentencias que, entre otros elementos, "... *el régimen de franquicias, que es inherente a la esencia del régimen económico-fiscal peculiar de Canarias ... se concreta en la existencia de supuestos excluidos (exención del consumo minorista)...*".¹¹²

5) Vulneración de la Garantía Institucional por el IEDMT

Centrándonos exclusivamente en el aspecto sustantivo de la garantía institucional, entendemos que, con independen-

cia de que desde el punto de vista político-legislativo hubiera sido deseable que se integrase formalmente en el Régimen Económico Fiscal de Canarias, el IEDMT –en cuanto impuesto indirecto estatal destinado a posibilitar una financiación específica y reforzada de las haciendas canarias– no habría vulnerado en principio la garantía institucional de dicho régimen.

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza y configuración jurídica de dicha figura tributaria como un auténtico impuesto indirecto que grava la adquisición de vehículos o, lo que es igual, el consumo de los mismos (STC 16/2003, FJ 3º, párrafo quinto), si se considera que la exención sobre el consumo minorista constituye un elemento conformante del principio de franquicia, tal y como viene reconociendo una reiterada doctrina jurisprudencial, debe concluirse que el referido IEDMT sí resultaba contrario al Régimen Económico Fiscal garantizado por la Constitución Española, por lo que la Ley 38/1992 debió declararse inconstitucional por dicho motivo.

¹¹¹ Cfr. las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias (S/C de Tenerife) nº 19/1996, de 12 de enero; la nº 256/1999, de 1 de marzo; la nº 503/1999, 23 de abril; la nº 916/2000, de 4 de octubre; la nº 725/2000, de 30 de junio; la nº 921/2000, de 4 de octubre; o la nº 94/2001, de 25 de enero.

¹¹² Debe considerarse que, para algún sector doctrinal (vid. Rubio de Urquía, José Ignacio: "El nuevo régimen de imposición indirecta en Canarias y su inserción en el contexto REF", *Noticias CEE* nº 94 –Noviembre 1992–), no cabe construir una tesis de franquicia sobre la exención del comercio minorista, toda vez que en términos económicos el IGIC que soportan las otras fases del proceso de producción y distribución será repercutido al consumidor final, aunque la fase minorista no esté formal y expresamente gravada por aquél.

Frente a dicho criterio doctrinal, debe tenerse en cuenta que, según la doctrina jurisprudencial citada en la nota anterior, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias ha señalado 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, 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*".

Sin embargo, tras repasar la doctrina existente acerca de la garantía institucional, y previa delimitación del que –siempre a su juicio– constituye el contenido esencial del REF (una presión fiscal indirecta menor, y la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a las haciendas canarias), concluye el Tribunal Constitucional señalando que el IEDMT por sí sólo no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF, por cuanto sigue existiendo un dato diferenciador fiscal (en la comparación IVA-IGIC y del propio IEDMT), siguen además existiendo tributos de aplicación exclusiva en Canarias, y subsisten asimismo tributos destinados exclusivamente a la financiación de los entes públicos canarios. Lo cual nos conduce directamente a la siguiente cuestión que queremos comentar.

6) La eficacia práctica limitada de la garantía institucional

La categoría de la garantía institucional –señala el prof. Herrero de Miñón¹¹³– debería descartarse en relación con los derechos históricos reconocidos en la Disposición Adicional Primera de la CE, por cuanto lo que la garantía institucional protege existe dentro del Estado y por gracia de él y no se refiere a esfera alguna que al Estado y su Constitución anteceda, siendo así que, ante la Constitución, los derechos

históricos son un a priori material caracterizado por la pre y para constitucionalidad.

Al margen del anterior razonamiento, y partiendo –por tanto– de la aplicabilidad de la citada categoría en relación con el REF canario, sí que habría que detenerse en el examen de la eficacia operativa de dicha categoría.

Un análisis de la concepción doctrinal de dicha categoría –antes resumida–, así como de su configuración en la recepción de la misma por parte del Tribunal Constitucional, ponen de manifiesto en dichas elaboraciones la utilización de conceptos que adolecen de cierta vaguedad o indeterminación: “elementos esenciales”, “imagen característica” o “imagen comúnmente aceptada”, “conciencia social arraigada”, etc.

Compartimos plenamente aquella opinión doctrinal que considera que el análisis del REF canario debe partir de la propia Constitución Española, en la medida en que es dicha Norma Fundamental y no el Estatuto de Autonomía la que parte de la base y admite la existencia de un régimen económico fiscal y singular en Canarias, el cual queda al margen de toda controversia, robustecido y garantizado al máximo nivel, por disponer de una adecuada cobertura constitucional.¹¹⁴

Ahora bien, tal y como antes se señaló, la garantía institucional es el producto

¹¹³ Cfr. Herrero de Miñón, Miguel: *Idea de los derechos históricos*, cit., pp. 77 y ss.

¹¹⁴ Cfr. Suay Rincón, José: “Artículo 45. Uno”, en Varona Gómez Acedo, Javier: *Comentarios al Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto)*, Instituto canario de Administración Pública (ICAP) – Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 1050 y ss.

inducido de un proceso de interpretación constitucional, en el que la concepción social dominante acerca de la garantía aparece fuertemente condicionada por las correspondientes normaciones jurídicas. En este sentido, sin perjuicio de que la garantía institucional del REF derive directamente de la recepción constitucional de dicho Régimen a través de la Disposición Adicional Tercera y no del artículo 46 del Estatuto de Autonomía, no compartimos sin embargo aquella opinión doctrinal de que la citada norma estatutaria resulte inocua, y menos aún contraproducente, en relación con dicha garantía institucional¹¹⁵.

La innegable controversia existente acerca del alcance y la delimitación del núcleo esencial del REF (lógica en cualquier caso en todo proceso de interpretación jurídica) pone de manifiesto –en nuestra opinión– la necesidad de contar con unas normas jurídicas precisas y explícitas a partir de cuya interpretación (siempre determinada por la evolución histórica) y de su aplicación jurisprudencial pueda delimitarse el núcleo esencial de aquella institución jurídica, cobrando especial relevancia a estos efectos el artículo 46 EACan en cuanto precepto conformante del bloque de constitucionalidad.

Centrándonos en el supuesto que nos ocupa, hemos visto cómo el Tribunal Constitucional concluye que el IEDMT no ha producido una modificación significativa en

el contenido del REF *por sí sólo*, por cuanto se respeta el diferencial fiscal favorable para Canarias, y siguen existiendo tributos de exclusiva aplicación en el Archipiélago destinados además a financiar a las haciendas territoriales canarias.

A la vista de tales consideraciones, y en un primer análisis, se llega a la conclusión inmediata de que el Tribunal Constitucional, partiendo de su concepto reduccionista del núcleo esencial del REF, ha venido a decir que en definitiva “algo queda”, por lo que no cabría apreciar ninguna vulneración del REF. Llevando al extremo dicha argumentación, parece que no existiría inconveniente alguno en integrar a las islas Canarias en el sistema armonizado del IVA y de los Impuestos Especiales, siempre que se mantuvieran unos tipos impositivos inferiores y siguiera existiendo al menos algún tributo de específica aplicación en Canarias destinado a financiar los entes públicos canarios.

Pero, más allá de dicha preocupante concepción acerca del REF, lo que me interesa destacar en este epígrafe no es otra cosa sino que el Tribunal Constitucional, a través de su argumentación, está poniendo de manifiesto un problema de eficacia operativa de la garantía institucional reconocido incluso desde sus mismos orígenes¹¹⁶ por parte de los iniciadores de dicha categoría: nos referimos a la que se ha denominado “dimensión temporal de la garantía institucional”.

¹¹⁵ Cfr. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 244 y ss.

¹¹⁶ Parejo Afonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit., pp. 25 y 52.

Tal y como vimos, a través de dicha expresión se alude a la posibilidad del vaciamiento sustancial de la institución, no por virtud de una determinada medida legislativa, sino como resultado de una pluralidad, incluso sucesiva en el tiempo, de las mismas, a cada una de las cuales, por separado, no podría imputársele, sin embargo, vicio de inconstitucionalidad. Pues bien, a nuestro juicio, tal riesgo parece adivinarse con claridad en las citadas consideraciones del Tribunal Constitucional cuando señala que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes, "*por sí sólo*", no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF.

Es nuestra opinión –se reitera– que el citado tributo sí que vulnera, aun por sí sólo, el núcleo esencial del REF garantizado constitucionalmente, en la medida en que se trata de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final de determinados productos, atentando contra la imagen característica de la institución resultante tanto de una interpretación de las normas conformantes del REF como fundamentalmente de la aplicación de la misma efectuada por los tribunales de justicia.

Con independencia de lo anterior, entendemos que, por medio de su razonamiento, el Tribunal Constitucional pone de manifiesto el alcance limitado de la eficacia práctica de la categoría jurídica de la garantía institucional, no sólo por la inde-

terminación de los conceptos jurídicos empleados a efectos de delimitar el núcleo esencial de la institución protegida (núcleo cuya definición es en sí misma evolutiva y contingente), sino además por la denominada dimensión temporal de la garantía institucional.

Partiendo de lo anterior, y de la restrictiva interpretación acerca del núcleo esencial del REF canario efectuada por el que es supremo intérprete de la Constitución, parece claro que en el futuro –desde una posición que apueste por el mantenimiento del excepcional régimen fiscal canario– habrá de cobrar especial protagonismo la función desarrollada por los órganos que ostentan la potestad legislativa, destacando –en relación con la garantía institucional– más su función preventiva (antes y con motivo de la promulgación de una medida legislativa) que su función represiva (como parámetro para el control *ex post* de la constitucionalidad de dicha medida)¹¹⁷.

V. VINCULATORIEDAD DEL INFORME DEL PARLAMENTO CANARIO

Debemos centrarnos ahora en el otro mecanismo protector del Régimen Económico Fiscal canario, en aquella garantía a la que sí se refiere con carácter explícito la Disposición Adicional Tercera de la Constitución: el informe autonómico previo del Parlamento canario.

¹¹⁷ Cfr. Parejo Alfonso, Luciano: *Garantía institucional y autonomías locales*, cit., pág. 51.

Analiza el Tribunal Constitucional en el FJ 9º una cuestión sobre la cual la opinión doctrinal se halla dividida¹¹⁸ y sobre la que aquel órgano eludió pronunciarse con ocasión de la STC 35/1984, de 13 de marzo, al no resultar en aquel caso estrictamente necesario; nos referimos al carácter vinculante del informe a emitir por el Parlamento Canario en relación con cualquier modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (art. 46.3 EACan; antes art. 45.3), cuya preceptividad sí había reconocido ya el Tribunal Constitucional en aquella sentencia, aclarando asimismo entonces que la omisión de dicho trámite determinaría la inconstitucionalidad de la norma (FJ 6º de la STC 35/1984).

No resultando de mayor trascendencia a nuestros efectos la desestimación por parte del Tribunal Constitucional de las alegaciones efectuadas por parte de los senadores que interpusieron el recurso de inconstitucionalidad nº 943/93 (diferencias

entre el Proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales y el enviado para informe al Parlamento Canario, negadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia comentada), nos centraremos en las consideraciones realizadas por nuestro Tribunal Constitucional respecto a las alegaciones formuladas por el Gobierno de Canarias.

Debe tenerse en cuenta al respecto que el Parlamento de Canarias informó desfavorablemente "en relación con el nuevo Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte" el proyecto de ley remitido al mismo por el Estado para informe, formulándose al propio tiempo determinadas propuestas respecto a la modificación del IGIC y a una diferente regulación del IEDMT¹¹⁹.

Al no haberse alcanzado la mayoría de dos tercios exigida por el art. 46.3 EACan¹²⁰ para que el informe fuese favorable a la modificación proyectada, concluye

¹¹⁸ Así, en contra del carácter vinculante del informe puede citarse la opinión de Clavijo-Génova-Cidad-Salido: (*La Reforma del Régimen Económico Fiscal de Canarias*, cit., pág. 35), Ferreiro Lapatza: (*Dictámenes sobre el Régimen Fiscal de Canarias y su modificación en el periodo 1989-1995*, cit., Dictamen nº 1, pág. 15), Mazorra Manrique de Lara: ("Introducción al análisis jurídico de la Hacienda de la Comunidad Autónoma canaria", *Organización territorial del Estado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 2.061), Trujillo Fernández, Gumersindo: "Autogobierno y Constitución: las singularidades constitucionales canarias y sus implicaciones en la conformación constitucional del autogobierno", cit., pág. 162.

Por contra, a favor del citado carácter vinculante se han manifestado Martín Cáceres: ("La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario", cit., pág. 465), Orozco Muñoz: (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 355 y ss.), o Mauricio Subirana: (*La franquicia sobre el consumo en Canarias -Análisis histórico y régimen actual-*, cit., pp. 243-245).

¹¹⁹ Orozco Muñoz: (*El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág. 348) ha negado la posibilidad de que el órgano informante formule propuestas alternativas -ya que se desnaturalizaría el acto-, debiendo limitarse el mismo a informar en sentido favorable o desfavorable. Comparte así el criterio que había mantenido el Consejo Consultivo en su dictamen 9/1990.

¹²⁰ Señala el apartado 3 del artículo 46 del Estatuto de Autonomía:

"3. 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".

el Gobierno de Canarias en su recurso que la Ley –aprobada por las Cortes Generales pese a tal informe desfavorable– resultaba inconstitucional toda vez que dicho informe no es sólo preceptivo, sino también semivinculante (esto es, vinculante cuando el mismo sea desfavorable). Negar al informe todo efecto vinculante supondría –a decir del Ejecutivo autónomo– convertir a la participación autonómica en un mero trámite formal de audiencia previa, y esto es algo que resulta contrario a la “concur-rencia de voluntades” que reclama la Disposición Adicional Tercera CE; el citado carácter vinculante del informe vendría además avalado por el art. 83.4 de la Ley 30/1992, por la letra del art. 46.3 EACan, y porque la mayoría reforzada que exige este último (para supuestos de modificación del Régimen) frente a la mera audiencia que reclama el apartado 4 del mismo artículo 46 (para el caso de proyectos normativos que afecten al Régimen), implica un contenido decisorio de efecto vinculante¹²¹. Añade finalmente el Gobierno canario, que la atribución de carácter vinculante al informe no excepciona el poder tributario originario del Estado, sino que, simplemente, lo somete a “*una concurrencia imperfecta de la voluntad autonómica*”, y además que el informe ha de proyectarse no sobre la iniciativa legislativa, sino sobre “*un texto ya articulado y ultimado*

en su tramitación parlamentaria, a excepción del trámite de su aprobación”.

Señala el Tribunal Constitucional al respecto que, al margen de que la Ley 30/1992 no puede ser considerada como instrumento determinante de la interpretación de la norma constitucional, el art. 83 de dicha ley no otorga carácter vinculante a los informes emitidos por la Administración en el ámbito de sus competencias, sino todo lo contrario¹²². En segundo lugar, la naturaleza vinculante del informe cuando sea desfavorable, a diferencia de su carácter preceptivo, no resulta ni “*de la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente*” (pues obviamente no tenía carácter vinculante el informe que debía emitir la Junta Económica Interprovincial de Canarias para la modificación del Régimen económico-fiscal de Canarias –art. 30.1.d) de la Ley 30/1972, de 22 de julio–), ni de la expresa dicción de los preceptos de la Constitución y del bloque de la constitucionalidad (DA 3ª CE ni 46.3 EACan).

Y si bien parece reconocer el Tribunal Constitucional la relevancia de la diferente redacción contenida en los apartados 3 y 4 del artículo 46 del Estatuto de Autonomía (informe, en un caso, y mera audiencia en el otro), señala el Tribunal que la coexistencia de estas dos figuras no permite en-

¹²¹ El artículo 46, apartado 4, del Estatuto de Autonomía prevé lo siguiente:

“4. El Parlamento canario **deberá ser oído** en los proyectos de legislación financiera y tributaria que **afecten** al régimen económico-fiscal de Canarias”.

¹²² Señala el apartado 1 del artículo 83 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que “*salvo disposición expresa en contrario, los informes serán facultativos y no vinculantes*”.

tender que el informe cuando sea desfavorable resulte vinculante, pues esta conclusión vendría a desconocer "el principio de supremacía de la Constitución" sobre el resto del ordenamiento jurídico, del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 CE). Añade que la competencia sobre el REF corresponde, en exclusiva, al Estado, en virtud de los títulos competenciales contenidos en los arts. 133.1, 149.1.10ª, 13ª y 14ª CE, y es evidente que, si atribuyéramos naturaleza vinculante al informe previsto en la Disposición Adicional Tercera CE, se estaría no sólo anulando la potestad originaria del Estado para establecer tributos prevista en el citado art. 133.1 CE, sino también concediendo un derecho de veto a la Comunidad Autónoma recurrente o, mejor dicho, a la minoría de su Parlamento, pues bastaría con 21 diputados –de un total de 60– para bloquear cualquier iniciativa del Estado dirigida a modificar el REF. En definitiva –prosigue el Tribunal– *"un informe preceptivo y vinculante equivaldría a una autorización y significaría privar de su carácter exclusivo a esta competencia estatal"* (FJ 4º de la STC 191/1994). De todo lo cual concluye el Tribunal que la trascendencia de la dualidad de figuras jurídicas prevista en el art. 46, apartados 3 y 4, del EACan, con su diferente régimen jurídico, debe analizarse exclusivamente desde el punto de vista político.

Efectivamente, al margen de consideraciones de índole política, y limitándonos por tanto a la perspectiva jurídica –ya anunciada al comienzo del presente trabajo–, parece claro que debe convenirse con el Tribunal Constitucional en que, de la letra de la Disposición Adicional Tercera CE y del artículo 46.3 EACan, no cabe extraer el carácter vinculante del preceptivo informe a emitir por el Parlamento de Canarias en el caso de una modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias. Desde este concreto punto de vista (análisis de la literalidad de ambas normas), cabe destacar a nuestro juicio la modificación finalmente introducida en el antiguo artículo 45.3 del EACan respecto al texto inicial del proyecto¹²³ (entonces numerado como artículo 44.5), el cual señalaba:

"El Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago no podrá ser modificado sino de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional 3ª de la Constitución, previo informe del Parlamento canario, aprobado por los dos tercios de sus miembros"

Ya desde el informe de la Ponencia al Proyecto, se modifica dicha redacción, fijándose la que sería su versión definitiva:

"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 Parlamen-

¹²³ Puede consultarse el detallado estudio de la tramitación de dicha norma en Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, cit., pp. 199 y ss.

to canario que, para ser favorable, deberá ser aprobado por las dos terceras partes de sus miembros”.

Aparte de modificaciones técnicas, sin trascendencia sustantiva, cabe destacar que, si bien se introdujo en la versión definitiva el concepto de “informe favorable” –inicialmente no previsto–, de la redacción empleada por el legislador estatutario no se infiere la necesidad de que para llevar a cabo dicha modificación fuera condición indispensable previa el que la misma contase con el parecer favorable del Parlamento de Canarias, sino que más bien parece resultar todo lo contrario.

Muy distinto hubiera sido desde luego que ese concepto (“informe favorable”) se hubiese introducido en el precepto sin modificarse el sentido general de la redacción inicial de la norma:

*“El Régimen Económico-Fiscal del Archipiélago no podrá ser modificado sino de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional 3ª de la Constitución, previo informe **favorable** del Parlamento canario, aprobado por los dos tercios de sus miembros”.*

Con dicha redacción, hubiera resultado incuestionablemente de la norma que, sin la concurrencia de dicho informe favorable, resultaría prohibida, y por tanto inconstitucional, cualquier pretensión de modificación del Régimen Económico Fiscal canario, pues el informe no favorable equivaldría al informe inexistente o a la ausencia de informe. Sin embargo, no fue así,

sino que la introducción de dicho término vino acompañada de una alteración –no intrascendente– del sentido de la norma, la cual, al introducir la aclaración “...previo informe del Parlamento canario **que, para ser favorable, deberá ...”**, previó de forma expresa la posibilidad –antes no contemplada– de que el informe emitido pudiera no ser favorable, sin vedar de forma igualmente expresa la posibilidad de acometer aquella modificación con un informe desfavorable.

En cualquier caso, con independencia de lo anterior, es decir, aun en el supuesto de que el legislador estatutario hubiera aprobado aquella redacción que entendemos debió ser la aprobada, no puede perderse de vista que, según parece señalar el Tribunal Constitucional en la sentencia que comentamos, la citada redacción hubiera resultado contraria a la propia Constitución Española en virtud del principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, lo cual debería tenerse bien presente a la hora de formular cualquier propuesta de reforma estatutaria.

En otro orden de cosas, hemos de señalar que uno de los argumentos fundamentales esgrimidos por la doctrina favorable al carácter vinculante del informe ha sido el de que, si no se reconoce dicho carácter, ninguna diferencia habría entre el citado informe y el trámite de audiencia exigido por el apartado 4 del mismo artículo 46 EACan (antes artículo 45.4) respecto a los proyectos de legislación que simplemente “afecten” al Régimen Econó-

mico Fiscal de Canarias, duplicidad que no estaría justificada desde un punto de vista técnico¹²⁴. Tal y como antes señalamos, el Tribunal Constitucional viene a reconocer esa dualidad normativa pero, invocando el principio de supremacía de la Constitución así como las atribuciones competenciales del Estado constitucionalmente previstas, confiere a dicha duplicidad una trascendencia meramente política pero negando a la misma cualquier consecuencia jurídica a efectos del carácter vinculante del informe.

A nuestro juicio, esa dualidad de figuras jurídicas en el mismo precepto, aparentemente desconcertante si no se reconoce carácter vinculante al informe del artículo 46.3 EACan, encuentra, si no justificación, sí al menos explicación, si se atiende al procedimiento de elaboración del Estatuto de Autonomía de Canarias. El apartado 4 del original artículo 45 EACan fue incorporado al citado precepto a partir del informe de la Ponencia al proyecto inicial, incorporando a la norma estatutaria específicamente dedicada al Régimen Económico y Fiscal de Canarias (entonces numerada como artículo 44) una previsión de audiencia previa, que inicialmente se contemplaba en el artículo 12 del proyecto inicial de Estatuto como una de las funciones atribuidas al Parlamento de Canarias. Quizás sea ese cambio de ubicación sistemática, no acompañado de los necesarios ajus-

tes técnicos, el que explique la coincidencia en el mismo precepto estatutario de dos normas cuya concurrencia resulta difícilmente justificable o aceptable desde un punto de vista técnico-jurídico.

Finalmente, más allá de las consideraciones anteriores, quisiéramos destacar las palabras con las que inicia el Tribunal Constitucional el citado FJ 9º: "*Lo que sí establece el artículo 46 EACan ... es 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*". Con dicha expresión ("*lo que sí establece el artículo 46 EACan ...*") parece insistir el Tribunal Constitucional en su criterio de que "*lo que no establece*" el citado precepto –o lo que sería más exacto, el citado precepto en cuanto desarrollo de la Disposición Adicional Tercera CE– es la existencia de una hipotética garantía institucional en relación con el REF.

VI. ÁMBITO COMPETENCIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA CANARIA RESPECTO AL REF

Partiendo de la consideración del IEDMT como un tributo integrante del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, el Gobierno de Canarias estima inconstitucionales las normas que atribuyen al Estado

¹²⁴ Cfr. Martín Cáceres, A.F.: "La protección constitucional del régimen económico-fiscal canario", cit., pág. 465. Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pp. 357-358. Mauricio Subirana, Sonia: *La franquicia sobre el consumo en Canarias (Análisis histórico y régimen actual)*, cit., pp. 243-245.

las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del citado tributo, así como las competencias de desarrollo legislativo de tales actividades. Fundamenta tal pretensión de inconstitucionalidad el Ejecutivo autonómico en la Disposición Adicional Tercera CE, en la Disposición Adicional Cuarta LOFCA, el artículo 32, apartado 14, del EACan¹²⁵ y en el artículo 74 de la propia Ley 38/1992, de 28 de diciembre¹²⁶.

En todo caso, y de forma subsidiaria, entiende el Gobierno de Canarias (y coincide en esta pretensión con el Parlamento autonómico) que, en el supuesto de que el

IEDMT no fuese considerado por el Tribunal Constitucional como un tributo integrante del REF, habría que entender necesariamente que se trata de un impuesto cedido a la Comunidad Autónoma en virtud de la previsión recogida en el artículo 74 Ley 38/1992 y, en consecuencia, que es igualmente autonómica la competencia para su gestión en virtud de los artículos 19.2 de la LOFCA y 62.2 del EACan¹²⁷.

A tratar dichas cuestiones dedica el Tribunal Constitucional los FFJJ 10º y 11º de la sentencia que comentamos. Respecto a la pretensión principal, señala el Tribunal (FJ 10º) que ni la Disposición Adicio-

¹²⁵ El referido artículo 32, apartado 14, del EACan establece lo siguiente:

“Artículo 32.

Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias el desarrollo legislativo y la ejecución en las siguientes materias:

(...)

14. Normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias”.

Debe tenerse en cuenta que según el artículo primero, apartado 22, de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (B.O.E. nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. nº 61, de 12.03.97), que dio la nueva redacción al vigente artículo 32 del Estatuto, dicho precepto se corresponde con el antiguo artículo 31, aclarando el apartado 23 del artículo primero de la Ley Orgánica citada que el artículo 32 ha quedado suprimido. En nuestra opinión -tal y como hemos señalado en otro lugar (López Tejera, Diego: *Código del Régimen Fiscal de Canarias*, cit., pág. 49) esto no es exactamente así, sino que el vigente artículo 32 incluye competencias que se recogían en los antiguos artículos 31, 32 y 34. En concreto, el nuevo artículo 32, apartado 14, sí se corresponde con el antiguo artículo 31, apartado 3.

¹²⁶ El citado artículo 74 (rubricado “Disposiciones particulares en relación con el Régimen Económico Fiscal de Canarias) establece:

“El rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponderá a la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado. Respecto de la recaudación del impuesto, será de aplicación lo previsto en el artículo 64 y en la disposición adicional tercera de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.”

¹²⁷ El artículo 19.2 de la LOFCA -vigente en el momento de interposición del recurso- establecía: “En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”. Por su parte el artículo 62.2 del EACan señalaba que “en caso de tributos cedidos, la Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión”.

nal Tercera CE ni la Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA constituyen normas atributivas de competencias a la Comunidad Autónoma, al limitarse exclusivamente a reconocer la existencia de un Régimen especial en el Archipiélago Canario, y que lo mismo puede decirse del citado artículo 74 de la Ley 38/1992, el cual sólo atribuye el rendimiento del tributo como consecuencia de la pérdida recaudatoria que supuso la reducción de los tipos de gravamen del IGIC.

Por lo que se refiere al artículo 32, apartado 14, del Estatuto de Autonomía, señala el Tribunal que el citado precepto no permite, sin más, a la Comunidad Autónoma canaria regular los procedimientos administrativos de gestión por el mero hecho de que un determinado tributo del Estado afecte a su Régimen especial, sino que dicho precepto únicamente autoriza a la Comunidad Autónoma a dictar las normas de los procedimientos administrativos, económico-administrativo y fiscal que vengan reclamadas por las "especialidades" que deriven del Régimen Económico y Fiscal canario, siendo precisa la existencia de determinadas peculiaridades que requieran necesariamente una normación de desarrollo específica. De lo anterior concluye el Tribunal que las especialidades que para Canarias establece la Ley 38/1992 (un elemento diferencial en el tipo de gravamen y la atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma) no reclaman para la efectividad del IEDMT en el

Archipiélago Canario singularidad procedimental alguna.

En lo que se refiere a la pretensión formulada a título subsidiario, niega el Tribunal Constitucional (FJ 11º) la consideración del IEDMT como tributo cedido, toda vez que no basta con la atribución del rendimiento de un tributo a una Comunidad Autónoma para dotar a éste de la naturaleza de cedido, pues para ello es exigible la concurrencia, además, de un doble requisito: la previsión estatutaria expresa en tal sentido y la existencia de una ley específica que establezca la cesión; sin que concurren tales requisitos en el supuesto controvertido.

En relación con la citada pretensión formulada a título subsidiario, compartimos plenamente la opinión del Tribunal de que no cabe calificar como cedido el IEDMT al no darse los presupuestos legales necesarios que permitirían conferir al mismo tal calificación. Es por ello que nos centraremos en la pretensión identificada como principal, y que deriva de la consideración del IEDMT como tributo integrante del REF canario.

Ya señalamos en el apartado IV.C.4) de este comentario que Orozco Muñoz, entre otros elementos, identifica dentro del núcleo esencial del Régimen Fiscal de Canarias la regulación básica de los elementos esenciales de naturaleza formal, incluyendo la que denomina incidencia competencial de dicho régimen. A decir de este autor¹²⁸, "la

¹²⁸ Orozco Muñoz, Martín: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, cit., pág 31.

institución del Régimen Fiscal Especial de Canarias presenta un componente competencial especial, consistente en la atribución a la Comunidad Autónoma Canaria de un nivel y contenido competencial diferenciado en un plano normativo y de gestión”.

En este sentido, no deja de resultar sorprendente –por no decir incoherente– que el Tribunal Constitucional, a diferencia de cuando debe pronunciarse sobre el carácter vinculante del informe autonómico, se conforme con decir que la Disposición Adicional Tercera CE no es una norma atributiva de competencias, y no se haya planteado siquiera si en la imagen que tuvo ante sí el Constituyente de la tradicional institución jurídica en qué consiste el REF cabe apreciar o no la existencia de un contenido competencial específico como el reclamado por el Ejecutivo autónomo. Una somera lectura de la Ley 30/1972 (citada)¹²⁹ permite constatar la titularidad de competencias tanto normativas como gestoras a favor de determinadas instituciones públicas canarias (la Junta Económica Interprovincial –JEIC– y la Junta Interprovincial de Arbitrios Insulares –JIAI–), debiendo considerarse, a efectos de valorar dichas previsiones normativas, que en aquel momento preconstitucional no existían lógicamente esos entes dotados de autonomía política que son las comunidades autónomas.

Debe tenerse en cuenta que, posteriormente a la Ley 30/1972, y haciendo uso de la autorización contenida en el Real Decreto-Ley 9/1978, de 17 de marzo (BOE del 18 de marzo), los artículos 1 y 2 del Real Decreto-Ley 2/1981, de 16 de enero (BOE del 23 de enero) atribuyeron a la Junta de Canarias las competencias y funciones atribuidas tanto a la JEIC como a la JIAI en virtud de la referida Ley 30/1972, de 22 de julio. Y finalmente, la Disposición Transitoria Sexta del Estatuto de Autonomía de Canarias señaló que la Comunidad Autónoma asumiría la totalidad de derechos y obligaciones de la Junta de Canarias¹³⁰.

Con independencia de los anteriores antecedentes normativos, si se atiende a la evolución del ordenamiento (fiel reflejo de la imagen socialmente aceptada de la institución), cabría destacar la interpretación que ha realizado el propio legislador estatal del citado artículo 32, apartado 14, tanto respecto a las competencias normativas como respecto a las competencias gestoras de la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con el REF y los tributos derivados del mismo.

Así, respecto a las competencias normativas, el apartado Dos de la Disposición Adicional Décima de la Ley 20/1991, de 7

¹²⁹ Cfr. los artículos 22, 24, 25, 29 y ss. de la citada Ley 30/1972.

¹³⁰ Esta Disposición Transitoria Sexta pasó a numerarse como Disposición Transitoria Quinta en virtud del artículo tercero de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (B.O.E. nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. nº 61, de 12.03.97).

de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias¹³¹, establece que *"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 normativamente los aspectos relativos a la gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos"*. En parecidos términos, pero ampliando incluso el ámbito competencial autonómico, la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre (de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas –LOFCA–) ha previsto que en el Impuesto General Indirecto Canario, la Comunidad Autónoma de Canarias tendrá capacidad normativa para regular las obligaciones formales del Impuesto y los tipos de gravamen –en este caso, dentro de los límites fijados por el artículo 27 de la Ley

20/1991–; Disposición Adicional ésta que el propio legislador estatal, en la Ley 27/2002, de 1 de julio, interpreta como una ampliación de la salvaguarda del REF ya prevista con anterioridad en la Disposición Adicional Cuarta de la LOFCA (ver el segundo párrafo *in fine* del apartado I de su Exposición de Motivos).

Tal interpretación del legislador estatal respecto a las competencias normativas autonómicas ha hallado lógico reflejo en toda la serie de normas reglamentarias dictadas por el Gobierno de Canarias al amparo de dicho título competencial: Decreto 182/1992, de 15 de diciembre; Decreto 139/1991, de 28 de junio; Decreto 1/2002, de 11 de enero; Decreto 34/2002, de 8 de abril; etc.¹³²

Por su parte, por lo que se refiere a las competencias gestoras en relación con los tributos integrados en el Régimen Económico Fiscal de Canarias, basta atender a los artículos 62 y 90 de la misma Ley 20/1991 –relativos respectivamente al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Arbitrio sobre la Importación y Entrega de Mercan-

¹³¹ Conforme a la redacción dada al mismo por el apartado Dos del artículo 12 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31.12.01). En todo caso, ya antes de la citada modificación, se establecía igual previsión, en idénticos términos, sólo que haciendo referencia al entonces vigente APIC en lugar de al vigente AIEM:

"Dos. 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 y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, así como los relativos a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos."

¹³² Téngase en cuenta que Sánchez Serrano ha subrayado que la competencia de *"desarrollo legislativo y ejecución"* contenida en el precepto estatutario de referencia *"no se ciñe a la emisión de disposiciones reglamentarias"* sin que la Ley 20/1991 pueda impedir al Parlamento de Canarias *"que legisle en el ejercicio de una competencia que le ha sido constitucional y estatutariamente atribuida"* (Cfr., Sánchez Serrano, Luis: "La imposición indirecta canaria como imposición estatal", cit., pág. 92).

cías en las islas Canarias (AIEM)¹³³– para apreciar con claridad la interpretación que el legislador estatal ha dado al artículo 32.14 del EACan respecto a las competencias gestoras de la Comunidad Autónoma en relación con los tributos derivados del REF, habiendo advertido Núñez Pérez¹³⁴ que las citadas competencias gestoras que ostenta la Comunidad Autónoma de Canarias no las tiene atribuidas por delegación del Estado sino que se trata de unas competencias propias en virtud de la conformación del régimen fiscal canario como un régimen especial.

Si, más allá de lo que se desprende de las propias normas, nos planteamos qué imagen institucional característica resulta de la aplicación de dichas normas, puede traerse a colación, por ejemplo, la Sentencia nº 611/2000 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias de 29 de mayo, en la cual, habiéndose planteado una controversia acerca de la competencia para la revisión de los actos de gestión en sentido amplio relativos al IGIC y al resto de tributos integrantes derivados del REF, la Sala afirmó que dicha competencia no correspondía a los Tribunales Económico-Administrativos del Esta-

do (tal y como esos propios órganos estatales habían entendido) sino que dicha competencia correspondía a la Comunidad Autónoma de Canarias *ex artículo 32.14 EACan*, precepto que atribuye a la misma las competencias de ejecución de las normas de procedimiento económico-administrativo (en este caso era el discutido) que se derivan de las especialidades del régimen económico y fiscal (FJ 4º, segundo párrafo; ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Clavijo Hernández).

Así pues, partiendo de lo anterior, tampoco en este punto parece que el Tribunal Constitucional (FJ 10º) haya sido demasiado congruente con lo que señala en la misma sentencia comentada (FJ 8º, párrafo primero) en el sentido de que la *"imagen comúnmente aceptada de la institución en cuanto formación jurídica, viene determinada en buena parte por las normas que en cada momento la regulan y de la aplicación que de las mismas se hace"*. No parece ciertamente que la imagen comúnmente aceptada de la institución desde este punto de vista competencial coincida con la que el Tribunal hace derivar de su cuestionable interpretación del artículo 32.14 del EACan.

¹³³ Señala el párrafo primero del artículo 62:

"Artículo 62º.- Competencia en la administración del Impuesto.

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."

Por su parte el primer párrafo del artículo 90 establece:

"Artículo 90º.- Competencia en la administración del Arbitrio.

La gestión, liquidación, recaudación e inspección del Arbitrio, así como la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, corresponderán a los órganos competentes de la Comunidad Autónoma de Canarias."

¹³⁴ Núñez Pérez, Guillermo G.: *Impuesto General Indirecto Canario y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 205.

Tal y como vimos, señala este precepto que *“corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias el **desarrollo legislativo** y la **ejecución** en las siguientes materias:(...) 14. Normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias”*.

A la vista de los razonamientos del Tribunal (FJ 10º, último párrafo), parece que sólo cabría el ejercicio de dichas competencias cuando necesariamente se requiera una normación de desarrollo específica como consecuencia de la existencia de peculiaridades, no ya en el Régimen Fiscal considerado globalmente, sino en cada figura tributaria en particular; tal interpretación se desprende del hecho de que el Tribunal Constitucional, para su análisis, atiende exclusivamente a las especialidades que para Canarias establece concretamente la Ley 38/1992 respecto al IEDMT: un elemento diferencial en el tipo de gravamen y la atribución del rendimiento a la Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, con independencia de que el Tribunal haya tomado como referencia concreta el citado impuesto o de que hubiera tomado como referencia el Régimen Económico Fiscal en su conjunto, entendemos que el Tribunal Constitucional, a través de su interpretación, ha vaciado absolutamente de contenido la norma prevista en el artículo 32.14 EACan, conforme del bloque de constitucionalidad en cuanto norma delimitadora de competencias entre el Estado y la Comunidad Autó-

nama de Canarias (art. 28.1 LOTC), pues, en sentido estricto, ninguna peculiaridad existe que por sí misma requiera una normación de desarrollo específica; menos aún si tal necesidad pretende apreciarse en relación con cada figura tributaria en particular.

A nuestro juicio, tanto si se toma en consideración la imagen que ante sí tuvo el Constituyente, como si se atiende a las normas legislativas definidoras del REF, como si se atiende –en fin– a la aplicación de las normas por los tribunales, parece incuestionable que cuando el artículo 32.14 hace referencia al desarrollo legislativo y la ejecución de las normas de procedimiento económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen económico y fiscal de Canarias, está atribuyendo a la Comunidad Autónoma el desarrollo legislativo, normación reglamentaria y la ejecución respecto a los procedimientos tributarios en sentido amplio relativos a aquellos tributos integrados en el Régimen Económico Fiscal de Canarias, es decir, en relación con aquellas figuras tributarias conformantes del sistema de imposición indirecta de Canarias, integradas por el Tribunal Constitucional en el principio de franquicia desde su citada sentencia nº 35/1984. No se refiere el artículo 32.14 EACan –como parece pretender el TC– a las normas de procedimiento “reclamadas” o “exigidas” necesariamente por las especialidades del REF; simplemente se alude a aquellas normas procedimentales que “derivan” de las especialidades de dicho Régimen.

Debe tenerse en cuenta que el propio Tribunal Constitucional, en su STC nº 146/1992, de 16 de octubre (BOE del 17 de noviembre), ha señalado que *"el fondo competencial del Estado no resulta de las atribuciones específicas resultantes de la Constitución y de los Estatutos, como es el caso de las Comunidades Autónomas, sino el que resulta, a partir de un fondo genérico, de las «sustracciones» al mismo operadas por los Estatutos en el marco de la Constitución"*. En este sentido –añade– *"bien puede decirse que la competencia estatal no es sino competencia «residual», si bien con un «núcleo duro» garantizado por la Constitución"* (FJ 1º, párrafo noveno).

A la vista de tales consideraciones, no parece que en el presente caso haya sido respetuoso el Tribunal con el referido planteamiento, toda vez que el Tribunal, a través de su interpretación del artículo 32.14 EACan, ha ampliado de forma absolutamente injustificada ese "núcleo duro residual" reservado al Estado y ha vaciado dicho precepto estatutario de contenido, obviando así la asunción competencial operada por el Estatuto en favor de la Comunidad Autónoma de Canarias en forma plenamente conforme con la Constitución. Es a la Comunidad Autónoma a quien corresponde el desarrollo legislativo y ejecución en la citada materia, sin perjuicio de que en una y otra función deba respetar en todo caso aquella legislación estatal a la que la Comunidad Autónoma está llamada a desarrollar y ejecutar, y ello con independencia de que en el nuevo artículo 32.14 EACan se haya eliminado la referen-

cia que el antiguo artículo 32.Tres EACan (precedente del actual art. 32.14 EACan) hacía anteriormente a la "legislación básica del Estado".

La interpretación restrictiva llevada a cabo por el Tribunal Constitucional, aparte de convertir al precepto estatutario en una norma vacía de contenido, vuelve a poner de relieve la tesis reduccionista del REF mantenida en esta sentencia por parte del Tribunal Constitucional (existencia de un diferencial fiscal y de unos tributos específicos de Canarias destinados a financiar las haciendas canarias), y desconoce la denominada incidencia competencial del REF, de espaldas absolutamente a la configuración legal de dicho régimen y de la aplicación por los tribunales de dichas normas, a partir de las cuales –y en palabras del propio Tribunal– debería configurarse la imagen comúnmente aceptada del REF. Así, considerando la interpretación mantenida por el Tribunal Constitucional, parece que habría que concluir que la Disposición Adicional Décima de la Ley 20/1991 antes citada atribuye competencias normativas a la Comunidad Autónoma al margen del reparto competencial diseñado por el bloque de constitucionalidad.

Cabe destacar, por lo demás, que el Tribunal Constitucional se circunscribe a analizar el artículo 32.14 EACan y la pretensión correspondiente del Gobierno de Canarias exclusivamente en lo que se refiere a las competencias normativas de desarrollo, olvidando que la pretensión formulada, al amparo asimismo de aquella norma estatutaria, no sólo hizo referencia

a los citados aspectos normativos sino también a las competencias gestoras del citado tributo. No se pronuncia el Tribunal, y cabe que nos planteemos si también –como resultaría lógico– mantiene aquella tesis restrictiva en relación con tales competencias gestoras. En tal caso, habría que extender a los artículos 62 y 90 de la Ley 20/1991 las consideraciones expuestas en el párrafo anterior respecto a la Disposición Adicional Décima de la misma norma.

En nuestra opinión, también en este punto, con objeto de no acceder a las pretensiones de inconstitucionalidad de la norma –o, si se prefiere, de alcanzar una interpretación de la misma conforme con la Constitución–, vuelve el Tribunal a realizar una forzada y más que cuestionable interpretación jurídica, no centrando sin embargo la cuestión en aquel aspecto que a nuestro juicio resulta decisivo a efectos de pronunciarse sobre las posibles competencias autonómicas en relación con el IEDMT, al cual nos pasamos a referir.

Considerando que la comparación entre el Régimen Fiscal Especial de Canarias Y el Régimen Común debe hacerse considerando sistemas globales –tal y como vimos que se ha sostenido doctrinal y jurisprudencialmente (véase al respecto la nota nº 98)–, la obligada reducción de ti-

pos impositivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido no debió –a nuestro parecer– llevar aparejada necesariamente la correlativa reducción de tipos impositivos en el IGIC y, por tanto, tampoco debió tener como efecto indirecto la implantación en el Archipiélago del IEDMT, sólo justificada por razones financieras. Así se hubiera evitado la implantación en las islas Canarias de un tributo que –se insiste–, al gravar directamente al consumidor final, resulta contrario al denominado principio de franquicia fiscal sobre el consumo en sentido estricto, tal y como el mismo se ha definido por la doctrina y que –conforme a reiterada doctrina jurisprudencial– constituye un elemento esencial del REF.

Prescindiendo de esa tacha de inconstitucionalidad, y una vez que políticamente se decidió modificar a la baja los tipos de gravamen del IGIC e implantar paralelamente en Canarias el IEDMT, parece igual de incuestionable que, atendiendo al fundamento mismo de la aplicación del Impuesto en Canarias –claramente reflejado en su la normativa reguladora¹³⁵–, el citado tributo –si bien con una diferente configuración jurídica, que permitiera liberar de gravamen el consumo final de los bienes– debió integrarse como un tributo derivado del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con las consecuencias compe-

¹³⁵ El artículo 74 no sólo designa a la Comunidad Autónoma de Canarias como titular de la recaudación obtenida, sino que se remite a la propia Ley reguladora de los aspectos fiscales del REF (Ley 20/1991), y más en concreto a dos normas reguladoras del IGIC, para concretar el reparto final de dicha recaudación entre las diversas haciendas canarias. Señala el citado precepto que “*el rendimiento derivado de este impuesto en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias corresponderá a la Comunidad Autónoma*”, añadiendo que “*respecto de la recaudación del impuesto, será de aplicación lo previsto en el artículo 64 y en la disposición adicional tercera de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*”

tenciales previstas en el artículo 32.14 EACan y reconocidas reiteradamente en la configuración realizada por el legislador de los tributos integrados en dicho Régimen Especial. Debe tenerse en cuenta que a través de las previsiones de la Ley 38/1992, no sólo se persigue mantener el equilibrio financiero al que obliga el ordenamiento¹³⁶, sino que la citada Ley, con plena conciencia de las exigencias derivadas del REF, prevé la existencia de un diferencial fiscal favorable para Canarias y prevé además que la recaudación vaya destinada a financiar directamente (y no por vía de transferencias) a las haciendas canarias, en idéntica forma y proporción además que la que se prevé en relación con el IGIC, tributo del cual deriva indudablemente el IEDMT en lo que se refiere a su aplicación en el Archipiélago. El legislador de la Ley 38/1992 fue plenamente consciente del origen y de la finalidad del tributo e incorporó a la regulación del mismo determinadas peculiaridades que deben relacionarse directamente con las específicas y peculiares exigencias derivadas del tradicional Régimen canario (en concreto con el principio de financiación de las haciendas canarias, integrado por el TC en el principio de franquicia) y no con la genérica obligación de compensación financiera prevista en el ordenamiento.

Así pues, en la normativa reguladora del IEDMT resultan claramente apreciables determinadas especialidades, directamente relacionadas con uno de los que –según doctrina del supremo intérprete de la Constitución– constituye uno de los elementos esenciales del REF, debiendo plantearnos en consecuencia si resulta de aplicación, en definitiva, el artículo 32.14 EACan.

Rechazando de plano la interpretación restrictiva del Tribunal Constitucional, y partiendo en consecuencia de la interpretación del citado artículo 32.14 EACan que antes hemos postulado, cuando el artículo 32.14 EACan alude al *desarrollo legislativo y ejecución de las normas de procedimiento que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias*:

a) no sólo se hace referencia a aquellos tributos integrados desde un punto de vista meramente formal en la Ley reguladora del Régimen Económico Fiscal canario (por lo demás, contenida en la actualidad en diversas normas);

b) ni tampoco –frente a lo que opina algún autor¹³⁷– se alude únicamente a aquellos impuestos indirectos que exclusi-

¹³⁶ Señala el artículo 54 EACan que “*si de una reforma o modificación del sistema tributario estatal resultase una variación sensible de aquellos ingresos de la Comunidad Autónoma que dependen de los tributos estatales, el Estado deberá adoptar, de acuerdo con la Comunidad Autónoma, las medidas de compensación oportunas*”. Este artículo 54 era el artículo 53 antes de la Ley Orgánica 4/1996, de 30 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias (B.O.E. nº 315, de 31.12.96, corrección de errores en el B.O.C. nº 61, de 12.03.97), habiendo cambiado su numeración en virtud de lo dispuesto en el artículo tercero de dicha Ley.

¹³⁷ Pérez-Campanero Fernández, José Luis: “El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y su relación con el Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias”, *Crónica Tributaria* nº 66 (1993), pág 52.

vamente resultan aplicables en las islas Canarias.

Superando esos criterios formalistas, entendemos que en el citado precepto estatutario se hace referencia a los procedimientos tributarios en sentido amplio relativos a aquellas figuras tributarias integradas en el específico sistema de financiación de las haciendas canarias, destinadas a obtener una financiación complementaria y reforzada de aquéllas. Por lo que, en definitiva, a nuestro juicio, la Comunidad Autónoma debió asumir las referidas competencias respecto al IEDMT, debiendo haberse declarado inconstitucional la Ley 38/1992 en ese punto por parte del Tribunal Constitucional, el cual –se insiste– ha realizado una interpretación del artículo 32.14 EACan que vacía al mismo de contenido, desconociendo que el referido artículo 32.14 EACan halla adecuado engarce y acomodo en el sistema constitucional, tanto por el reconocimiento explícito del Régimen Económico Fiscal llevado a cabo por la Disposición Adicional Tercera CE como por la Disposición Adicional Cuarta LOFCA, a través de la cual hallan legitimación constitucional determinadas especialidades al régimen previsto con carácter común para el conjunto de las Comunidades Autónomas, también desde el punto de vista competencial.

VII. CONCLUSIONES

A modo de recapitulación de las consideraciones contenidas en las páginas precedentes, cabría extraer las siguientes conclusiones:

Primera.– A nuestro modo de ver, y frente a lo que parece entender el Tribunal Constitucional, a efectos de una interpretación de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución, no deben exagerarse las consecuencias o la trascendencia de la modificación que experimentó dicha norma en su redacción definitiva respecto a la que previamente había aprobado el Senado, toda vez que, en este concreto supuesto, el citado criterio interpretativo resulta del todo irrelevante.

Segunda.– Partiendo de la ubicación sistemática de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución así como de la inquestionable configuración del REF canario como un Derecho Especial o Particular, resulta absolutamente inadecuada e inaceptable una interpretación de aquella Disposición –pretendidamente sistemática o armónica– que fuerce su engarce con el sistema común respecto del cual se predica su especialidad y por excepción al cual se define, so pena de desvirtuar el sentido de aquella norma especial.

Tercera.– En relación con lo anterior, sin perjuicio del indiscutible carácter instrumental del Régimen Económico Fiscal canario, no cabe reconducir el mismo de forma exclusiva a la cláusula genérica contenida en el artículo 138 de la Constitución, relativa al “hecho insular” como concreción territorial específica del principio de solidaridad, sino que la naturaleza y el significado del citado Régimen, confirmado por el Constituyente a través de una disposición jurídica independiente (Disposición Adicional Tercera), trascienden del de-

nominado "hecho insular" y del principio de solidaridad interterritorial.

Cuarta.- Con objeto de demostrar el indiscutible e indiscutido carácter evolutivo del REF (inherente a toda institución jurídica), realiza innecesariamente el Tribunal Constitucional una interpretación sumamente forzada del artículo 138.1 y su referencia a las "circunstancias del hecho insular", de las cuales hace derivar aquel carácter evolutivo, y entre las que incluye el Tribunal el proceso mismo de integración de España en la Unión Europea. El citado proceso de integración, más que suponer una confirmación de aquel carácter evolutivo –como pretende el Tribunal–, ha venido más bien a confirmar el mantenimiento de las tradicionales especialidades económico-fiscales canarias, sin que ello suponga negar aquel carácter evolutivo, en el cual descansa, precisamente, la idea de continuidad del Régimen, pues sólo cabe hablar de evolutividad donde hay continuidad de la esencia, más allá de las concretas manifestaciones históricas.

Quinta.- En un análisis del fundamento del REF –como el efectuado por el Tribunal Constitucional– no debería olvidarse ni el principio de financiación especial y reforzada de las Haciendas Canarias (integrado por el propio Tribunal Constitucional dentro de las franquicias como elemento conformante del REF –STC 35/1984, FJ 2º–) ni tampoco el factor histórico, el cual opera no sólo como fundamento de la existencia del REF sino como referencia indispensable a la hora de caracterizar el ci-

tado Régimen desde el punto de vista sustantivo.

Sexta.- A efectos de apreciar la posible existencia de una garantía institucional en relación con el REF canario, entendemos necesario diferenciar el mecanismo protector del REF consistente en el informe previo autonómico y el otro mecanismo protector consistente en una posible garantía institucional, pues entre uno y otro existe independencia conceptual. La garantía institucional del REF deriva justamente de la inadmisión en sus propios términos de lo que explícitamente señala la Disposición Adicional Tercera, a través una interpretación de dicha Disposición que, excediendo de su mera literalidad, extrae la significación implícita de aquella Disposición: la prohibición de la supresión o alteración sustancial del citado Régimen Especial, el cual se halla legitimado constitucionalmente y garantizado frente al legislador ordinario, el cual no puede desconocer lo que constituye el núcleo esencial del mismo.

Séptima.- La línea argumental llevada a cabo por el Tribunal Constitucional en su STC 16/2003 (instrumentalidad y evolutividad del REF, el cual se justifica por el principio de solidaridad, y su concreta manifestación a través del "hecho insular") parece predeterminada para concluir que no cabe apreciar en el REF canario, no ya un contenido inalterable, sino ni siquiera una entidad definida de la que puedan hacerse derivar unos principios generales. Difuminando los perfiles definatorios del Régimen, y vaciando al mismo de un contenido esencial

–o cuando menos reduciéndolo a un contenido mínimo–, se llega por el Tribunal a una laxitud y vaguedad conceptual de la que deriva como consecuencia la dificultad –casi imposibilidad– de concebir o considerar alguna medida tributaria como atentatoria contra dicho Régimen, y por ende inconstitucional.

Octava.- Parece incuestionable la existencia de una garantía institucional del REF, sin que acierte a comprenderse la identificación que realiza el Tribunal Constitucional entre la posible apreciación de dicha garantía y la existencia de un contenido inalterable del REF, pues resulta inherente a la categoría jurídica de la garantía institucional la idea de evolutividad.

Novena.- Sin desconocer el carácter del Tribunal Constitucional como supremo intérprete de la Constitución, a efectos de identificar el núcleo esencial de dicha institución –protegido por el citado mecanismo protector–, debe atenderse a las normas reguladoras del REF en su conformación histórica (considerando las precedentes interpretaciones de dicha normativa realizada por el propio Tribunal Constitucional) y asimismo a la aplicación de dichas normas por los tribunales de justicia. A partir de dichos materiales, deben a nuestro juicio rechazarse aquellas posiciones reduccionistas como la mantenida por el Tribunal Constitucional (que se aparta, incongruentemente y sin mayor fundamentación, de interpretaciones precedentes), y asimismo aquellas posiciones maximalistas del principio de franquicia a partir de las cuales resulta ciertamente difícil identificar la vi-

gencia histórica efectiva de aquellos principios que justificaría su protección por el ordenamiento.

Décima.- Del citado material jurídico parece claro que se extrae un núcleo esencial de la institución, basado preponderantemente en el principio de franquicia, en el cual debe lograrse una equilibrada armonización entre los elementos conformantes de dicho principio, de donde resulta que deben conceptuarse como vulneraciones al mismo aquellas que no hallen legítima justificación en los diversos elementos conformantes del citado principio, sin que deban por contra reputarse como tales aquellas medidas amparadas por el principio de financiación de las haciendas canarias (incluso los gravámenes de índole extrafiscal) ni tampoco aquellas modulaciones del citado principio derivadas de la integración del Archipiélago en la Comunidad Europea.

Dentro de ese núcleo esencial de la institución, y atendiendo fundamentalmente a la imagen característica de la institución que resulta de la cualificada aplicación de las normas por parte de los tribunales de justicia, debería incluirse la exigencia de una carga fiscal inferior o diferencial favorable para Canarias, y la exención del consumo minorista en términos no económicos sino jurídico-tributarios.

Undécima.- Partiendo de la conclusión anterior, y atendiendo a la naturaleza y configuración jurídica del IEDMT como impuesto indirecto que grava el consumo de vehículos (STC 16/2003, FJ 3º, párrafo quinto), debe concluirse que el referido tri-

buto resultaba contrario al Régimen Económico Fiscal canario constitucionalmente garantizado. Y ello con independencia de que, toda vez que la comparación entre el Régimen Fiscal Especial de Canarias y el Común debe hacerse considerando sistemas globales, la exigida reducción de tipos impositivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido no debió llevar aparejada necesariamente la correlativa reducción de tipos impositivos en el IGIC y, por tanto, tampoco debió tener como efecto indirecto la implantación en el Archipiélago del IEDMT.

Duodécima.- Sin perjuicio de lo anterior, y valorando en su justa medida la categoría jurídica de la garantía institucional, la sentencia comentada pone de manifiesto a nuestro juicio la limitada eficacia práctica de aquella categoría, no sólo por la indeterminación de los conceptos jurídicos empleados a efectos de delimitar el núcleo esencial de la institución protegida, sino por la denominada dimensión temporal de la garantía institucional. Es por ello que en el futuro, desde una posición que apueste por el mantenimiento del excepcional régimen fiscal canario, habrá de cobrar especial protagonismo la función desarrollada por los órganos que ostentan la potestad legislativa, destacando más –en relación con la garantía institucional– su denominada función preventiva (antes y con motivo de la promulgación de una medida legislativa) que su función represiva (como parámetro para el control a posteriori de la constitucionalidad de dicha medida).

Decimotercera.- Desde una perspectiva estrictamente jurídica, de la letra de la

Disposición Adicional Tercera CE y del artículo 46.3 EACan no cabe extraer el carácter vinculante del preceptivo informe a emitir por el Parlamento de Canarias en el caso de una modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, siendo significativa a estos efectos la modificación finalmente introducida en la redacción del antiguo artículo 45.3 del EACan respecto al texto inicial del proyecto.

Decimocuarta.- El mismo criterio interpretativo (análisis de la tramitación parlamentaria de la aprobación del Estatuto; en este caso, el cambio de ubicación sistemática de una norma) puede asimismo resultar relevante para, si no justificar, sí al menos explicar la dualidad de figuras jurídicas (informe y audiencia) prevista en dos apartados del mismo precepto estatutario (apartados 3 y 4 del actual art. 46 EACan); concurrencia que resulta desconcertante, y absurda desde el punto de vista técnico, si no se otorga a uno y a otra (al informe y a la audiencia) diferente eficacia jurídica.

Decimoquinta.- El Tribunal Constitucional ha efectuado una interpretación restrictiva del art. 32.14 EACan que, aparte de convertir a dicho precepto estatutario en una norma absurda y vacía de contenido, desconoce la denominada incidencia competencial del REF, de espaldas absolutamente a la imagen que ante sí tuvo el constituyente del REF, a la evolución legal posterior de dicho régimen y a la aplicación por los tribunales de dichas normas; elementos éstos a partir de los cuales –en palabras del propio Tribunal– debería con-

figurarse la imagen social comúnmente aceptada del REF.

Decimosexta.- Rechazando la anterior interpretación, y superando determinados criterios formalistas (que parecen reducir los tributos derivados del REF a aquellos integrados formalmente en una Ley específicamente reguladora de dicho Régimen, o al menos a aquellos tributos de exclusiva aplicación en Canarias), entendemos que en el art. 32.14 EACan se hace referencia a determinadas competencias normativas y gestoras en relación con los procedimientos tributarios en sentido amplio, relativos a aquellas figuras tributarias integradas en el específico sistema de financiación de las haciendas canarias, destinadas a obtener una financiación complementaria y reforzada de aquéllas. Por lo que, en definitiva, a nuestro juicio, la Comunidad Autónoma debió asumir las referidas competencias respecto al IEDMT,

debiendo haberse declarado inconstitucional la Ley 38/1992, también por tal motivo, por parte del Tribunal Constitucional.

VIII. EPÍLOGO

En cierta ocasión, el Juez Jackson (asunto *Brown vs. Allen*, 1953) señaló: *"We are not final because we are infallible, but we are infallible only because we are final"* (no somos la última instancia porque seamos infalibles, sino que somos infalibles sólo porque somos la última instancia).

Alterando dicha frase en el sentido que entendemos más ajustado, y adaptándola a nuestro caso, creo que, a la vista de la sentencia comentada, podríamos decir que *"el Tribunal Constitucional es el supremo intérprete de la Constitución ... aunque sea falible"*.

OPINIONES:

STC N° 16/2003, DE 30 DE ENERO

DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL Y ECONÓMICO DE CANARIAS

CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA

Catedrático de Hacienda Pública

El Impuesto Especial sobre determinados Medios de transporte creado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (arts. 70 y ss.), ha dado lugar a que se interpusieran varios recursos ante el Tribunal Constitucional y a que éste dictara, en pleno, su sentencia 30/2003, de 30 de enero (B.O.E. núm. 55/03), en la que fue ponente el ilustre magistrado Sr. Delgado Barrio, que además de pronunciarse como más adelante se dirá, contiene afirmaciones y definiciones de gran interés para el Derecho tributario español, que tan necesitado está de que las escasas disposiciones de la Constitución Española se complementen con los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

El fallo desestima los recursos de inconstitucionalidad promovidos y los conflictos positivos de competencia con un voto particular que suscriben seis magistrados y que no implica un desistimiento del fallo, ni de las líneas esenciales con la sola salvedad de que el último párrafo del fundamento jurídico noveno constituye una digresión argumental no exigida para la fundamentación del fallo, puesto que se pronuncia "sobre el texto propio de la ini-

ciativa legislativa, es decir, antes de la tramitación en las Cortes Generales, justamente para que en éstas pueda tomarse en consideración el parecer del Parlamento canario". Esto es, reconocen los magistrados disidentes del Tribunal Constitucional, que se trata de una "observación al pasar" *que en modo alguno alcanza el valor de un "dictamen argumentativo", relacionado "con las razones decisivas del fallo"* (T.C. sent. 6/1991, de 15 de enero, fundamento jurídico 4).

Ocupándome ya de las aportaciones o de las confirmaciones contenidas en la sentencia respecto de la doctrina tributaria española, se ha de anotar lo que sigue:

– A lo largo de ella quedan claramente deslindadas la función calificadoras del hecho imponible (raramente jurídica) y la función interpretativa (esencialmente jurídica) en la aplicación de las disposiciones de naturaleza tributaria.

– El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de transporte (en adelante: IMT) a pesar de su condición de im-

puesto estatal indirecto, no vulnera el principio de franquicia fiscal sobre el consumo que forma parte del Régimen Fiscal y Económico de Canarias.

- Por otra parte, y considerando que el IMT no contradice el bloque de constitucionalidad por el motivo anterior, tampoco se han vulnerado con él las reglas del procedimiento legislativo establecido en la Disposición tercera de la Constitución Española en relación con el art. 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

- El informe prevenido la Disposición adicional tercera de la Constitución Española antes citada es previo y preceptivo pero no vinculante.

- La reivindicación competencial planteada relativa al desarrollo legislativo y ejecución en la expresada materia, no cuenta con precepto alguno en el orden constitucional, ni en el estatutario que ampare la titularidad autonómica de tal competencia, ni, tampoco, existe vestigio histórico aparte de ser incompatible con el art. 133.1 de la Constitución Española, que, como es bien sabido, previene: "La potestad originaria para establecer los tributos correspondientes exclusivamente al Estado, mediante Ley". Asimismo se recuerda que, por lo que "se refiere a los procesos constitucionales con contenido competencial, es doctrina reiterada de este Tribunal la de que para poder apreciar una eventual pérdida de su objeto no basta con la extinción de la norma concretamente impugnada, siendo necesario ponderar hasta qué punto dicha extinción conlleva la

desaparición de la controversia competencial traída al proceso" (sents. 223/2000 y 275/2000).

- En cuanto a la naturaleza del IMT se rechaza el parecer del abogado del Estado y se acude a la sent. del Tribunal Constitucional 296/1994, de 10 de noviembre, que diferenció la tasa y el impuesto como sigue: "El hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo". De ello, se añade en la sentencia que se anota, "que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador de las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota" Conclusiones que se ajustan a la doctrina más admitida y que precisan de las siguientes salvedades terminológicas:

a) Las diferencias deben establecerse en función del "objeto" o "materia" y no del "hecho" imponible; y

b) Las referencias han de formularse respecto del "contribuyente" y no del "su-

jeto pasivo”, pues el contribuyente es el beneficiario de la actividad o prestación administrativa (tasa) o el titular de la capacidad económica puesta de manifiesto, como dice el Tribunal, en los negocios, actos o hechos (impuesto).

– Concreta la sentencia que se comenta, que el régimen jurídico del IMT “se estructura claramente como un impuesto que grava la adquisición de vehículos o, lo que es igual, el consumo de los mismos”. Catalogación que ha de admitirse entendiendo que el “consumo” se capitaliza en la adquisición y se realiza a lo largo de su utilización.

La sentencia que queda anotada reafirma el sentido eminentemente finalista y el carácter evolutivo del Régimen Fiscal y Económico de las Islas Canarias que recono-

cieron las Leyes 30/1972 y 20/1991, además de la Unión Europea (Ley 19/1994), y que no necesita ampararse en discutibles derechos históricos propios de los territorios forales, pues obedece al “carácter insular y (a) las condiciones geológicas y climatológicas de las provincias canarias” que reclaman “un conjunto armónico de medidas que estimulen el desarrollo económico y social de las islas” o, como más tarde se señaló, “el carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas o climáticas, así como la escasez de recursos naturales, han aconsejado históricamente la adopción de este régimen específico en el ámbito de la legislación económica y fiscal española”. Es decir, y concluyo, que el tratamiento tributario, aparte del económico, ha de responder siempre a la estructura económica y social del respectivo territorio.

LA FRANQUICIA FISCAL SOBRE EL CONSUMO EN LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 16/2003, DE 30 DE ENERO

JESÚS ÁLVAREZ HERNÁNDEZ

Del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias.
Escala de Administradores Generales

I. Se analiza la posición del Tribunal Constitucional (T.C.) en esta Sentencia exclusivamente sobre la franquicia fiscal sobre el consumo del art. 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias, en el mismo orden sistemático seguido por la Sentencia.

En el FJ. 6 el Tribunal considera que *"... hemos llegado a la conclusión de que el REF tiene un sentido profundamente finalista y, a la vez, y por consecuencia, marcadamente evolutivo"* por aplicación del art. 138.1 en relación con la disposición adicional tercera CE que razona en el Fundamento 5 anterior, concretamente en el carácter inevitablemente evolutivo de las *"circunstancias"* del hecho insular a que se refiere el citado art. 138.1 CE.

En el FJ. 7, primer párrafo, considera que este carácter evolutivo condiciona el REF cuyo contenido está determinado por el carácter *"profundamente evolutivo"* del mismo, por tanto del art. 46.1 del Estatuto. Por ello no es *"posible deducir la existencia de un límite material rígido para el legislador estatal de la mera literalidad del apartado 1º del artículo 46 EACan ..."*.

De los párrafos anteriores se desprende el predominio del carácter evolutivo del REF sobre cualquier otra interpretación. Este carácter se aplica al art. 46.1, y por tanto, a la franquicia fiscal sobre el consumo, ya que éste precepto según el T.C. no supone límite alguno para el legislador estatal. Esta posición se reitera a modo de conclusión en el FJ. 8, al final del mismo, cuando indica que *"En definitiva, el núcleo esencial del art. 46 EACan que los recurrentes califican como indisponible para el legislador estatal tiene, en realidad, como antes hemos destacado, una naturaleza evolutiva, esto es, ajustada a las necesidades sociales y económicas de cada momento histórico ..."*.

De esta forma el T.C. concluye en el carácter evolutivo absoluto del núcleo esencial del art. 46 que quedaría así supeditado a las necesidades de cada momento histórico, o en otros términos, que la franquicia fiscal sobre el consumo se supedita al carácter evolutivo del REF en cada momento.

En su FJ. 8 el T.C. considera que el citado impuesto *"... por si solo no ha produ-*

cido una modificación significativa del contenido del régimen económico y fiscal de Canarias: dentro de su carácter evolutivo ha podido identificarse en él un cierto elemento diferencial de tributación con respecto al resto del territorio nacional – presión fiscal indirecta menor –, así como la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos. Y nada de esto viene a quebrar el impuesto impugnado". De los términos subrayados, el T.C. considera que el REF fiscal se identifica por esas dos características (presión fiscal menor y tributos canarios) dentro de su carácter evolutivo, y que el Impuesto impugnado no ha producido una modificación significativa del REF. De ello se infiere que el T.C. considera al citado impuesto parte integrante del REF porque: 1) si el Impuesto modifica el REF fiscal es porque forma parte del mismo. 2) Los dos caracteres del REF que señala el Tribunal (presión fiscal indirecta menor y existencia de tributos de ámbito canario) los cumple el Impuesto ("nada de esto viene a quebrar el impuesto impugnado"), en su consecuencia el Impuesto forma parte del REF.

Ello no entra en contradicción con lo indicado al final del FJ. 10 cuando afirma que las especialidades del Impuesto (tipo diferencial y atribución del rendimiento a la CAC) "no reclaman singularidad procedimental alguna" para el ejercicio de la competencia estatutaria del art. 32.14, ya que ello se refiere a efectos de la competencia autonómica del precepto citado, pero no significa desconocer que dichas especialidades del Impuesto, en coherencia con el FJ.

8 antes citado, suponen algún grado de pertenencia del Impuesto al REF, aunque no suficiente, a juicio del Tribunal, para el ejercicio de la competencia estatutaria citada.

Así cabe entenderlo de la exposición del Tribunal en el segundo párrafo del FJ. 8, en que el Tribunal parece considerar varios niveles de pertenencia al REF fiscal, de mayor o menor entidad, al referirse al IGIC y APIC como tributos de aplicación exclusiva en Canarias y de financiación exclusiva para el Archipiélago, mientras que el Impuesto Especial de referencia lo conceptúa como un tributo que, siendo de aplicación general en todo el Estado, en el ámbito de la CAC se caracteriza por un tipo de gravamen diferencial y su rendimiento corresponde a la CAC (art. 74 Ley 38/1992).

En este sentido parece lógico considerar que si las especialidades del Impuesto para el Tribunal no son suficientes para el ejercicio de la competencia estatutaria del art. 32.14, no cabe negar que siguen siendo especialidades, por tanto son REF y por ello el Impuesto pertenece al REF aunque en menor medida que otras figuras tributarias que cita el Tribunal.

En definitiva, concluye el Tribunal al final del FJ. 8, el carácter evolutivo de la franquicia fiscal sobre el consumo del art. 46.1 EACan deja a ésta inexistente "al menos con el sentido y extensión que los recurrentes pretenden ...", esto es, el consumo minorista. Todo ello supone que en el momento actual el contenido del REF fiscal es la interpretación del T.C. cuando se re-

fiere a la "identificación (del REF)... como un cierto elemento diferencial de tributación ... así como la existencia de tributos de ámbito canario atribuidos en su recaudación a la Comunidad Autónoma o a los Cabildos ..." (FJ. 8, párrafo 2º). Esto se puede interpretar como caracteres del sistema hasta el momento actual, al que nos referimos anteriormente. En el futuro y dado el carácter "profundamente evolutivo" del REF según el Tribunal, las características de un momento dado puedan cambiar o suprimirse según "... las necesidades sociales y económicas de cada momento histórico ..." (FJ. 8), por tanto la franquicia fiscal sobre el consumo de cada momento es aquella determinada por las necesidades de ese momento histórico, como antes se indicó.

II. Esta interpretación del Tribunal nos lleva a analizar la incidencia del bloque de constitucionalidad en el REF y el planteamiento que subyace en la Sentencia basado en dos conceptos cuyo análisis merece realizarse específicamente para explicar la posición de fondo del Tribunal. Estos son:

1. El principio de supremacía de la Constitución frente a los Estatutos de Autonomía.
3. Los Estatutos como elementos integrantes del denominado "bloque de constitucionalidad".

1. Este principio se menciona en la Sentencia en el FJ. 9, séptimo párrafo, al referirse al informe del art. 46.3 del Estatuto¹³⁸. El principio de supremacía de la Constitución se recoge en la S.T.C. 18/1982, de 4 de mayo, que menciona la presente Sentencia. En aquella se considera que no cabe afirmar que "... una vez promulgado el Estatuto de Autonomía, es el texto de éste el que únicamente debe ser tenido en cuenta para realizar la labor interpretativa que exige la delimitación competencial. Si se procediese así, se estaría desconociendo el principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 de la Constitución). Ello supone entre otras posibles consecuencias, que el Estatuto de Autonomía, al igual que el resto del ordenamiento jurídico, debe ser interpretado siempre de conformidad con la Constitución ..."

El principio de supremacía de la Constitución determina por tanto que los Estatutos no ostentan rango constitucional. Como consecuencia de ello los Estatutos: a) han de ser interpretados conforme a la Constitución, según establece el propio art.

¹³⁸ El texto de dicho párrafo del FJ. 9 es el siguiente: "... el informe del apartado 3 y la audiencia del apartado 4 ambos del art. 46 EACan no permite entender que el informe cuando es desfavorable resulta vinculante, pues esta conclusión vendría a desconocer "el principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 CE) [(STC 18/1982, de 4 de mayo) FJ. 1]"

147.1 CE¹³⁹ y la STC 18/1982, de 4 de mayo, b) son susceptibles de **declaración de inconstitucionalidad** conforme a lo dispuesto en el art. 27.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC).

2. El art. 28.1 de la LOTC establece que *"para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las leyes que, dentro del marco constitucional se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas ..."*, esto es, los Estatutos de Autonomía como elementos esenciales del *"bloque de constitucionalidad"*. Como tales elementos, y según extensa doctrina del T.C., los Estatutos actúan como canon de validez constitucional de las leyes estatales o autonómicas.

III. En la Sentencia que se analiza el T.C. en general se centra exclusivamente en el punto 1 y descarta el análisis del segundo. En lo relativo a la franquicia fiscal el Tribunal aplica el principio de supremacía de la Constitución en el art. 138.1 (carácter evolutivo del REF) sobre el Estatuto,

en este caso, sobre el art. 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias. Concretamente, por el principio de supremacía de la Constitución sobre los Estatutos y como consecuencia de éste, el que los Estatutos han de ser interpretados conforme a la Constitución, ambos del art. 147.1 CE, el Tribunal aplica su interpretación del art. 138.1 CE (carácter evolutivo del REF) sobre el art. 46.1 del Estatuto, que como norma subordinada a la Constitución ha de ser interpretada conforme a la misma, esto es, conforme al art. 138.1 CE, del que resulta el carácter evolutivo de la franquicia fiscal sobre el consumo como se indica en los FJ. 7 y 8 analizados.

Por ello el Tribunal no utiliza el Estatuto junto con la Constitución (bloque de constitucionalidad) como parámetro de constitucionalidad de las leyes, en este caso de la Ley 38/92, en lo relativo al Impuesto en cuestión, ya que la aplicación por el T.C. del principio de supremacía de la Constitución a través de su art. 138.1 elimina, por carecer de utilidad, cualquier ulterior posibilidad de análisis por el Tribunal de la interpretación conjunta Constitución – Estatuto de Autonomía inherente a la conceptualización del T.C. del *"bloque de constitucionalidad"* frente al Impuesto creado en la Ley 38/92.

¹³⁹ Tal interpretación se establece en los términos subrayados del art. 147.1 CE: *"Dentro de los términos de la presente Constitución los Estatutos serán la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma y el Estado los reconocerá y amparará como parte integrante de su ordenamiento jurídico"*.

EL REF. CARACTER DEL INFORME DEL PARLAMENTO DE CANARIAS

JOSÉ MIGUEL BRAVO DE LAGUNA BERMÚDEZ

Presidente del Parlamento de Canarias

I. Reconocimiento constitucional

Por primera vez en la historia constitucional española aparece recogido y, por tanto reconocido, en la Constitución de 1978, un Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Antes, en las Constituciones españolas, desde la de Cádiz de 1812, hasta la de la II República, en 1931, no se había reconocido esa singularidad que habían tenido las islas desde los fueros de los Reyes Católicos –por 20 años–, extendidos al “para siempre jamás” de Doña Juana de Castilla, que en esto demostró no estar tan mal de la cabeza. Ni siquiera los Fueros franquistas recogen esta singularidad canaria, aunque sí regulada en la importante Ley de Régimen Económico y Fiscal de 1972.

La disposición adicional tercera de nuestro vigente texto constitucional es, por tanto, la primera norma de ese rango que consagra nuestra especialidad histórica, cuando determina que:

“La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad

Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”.

II. No fue fácil

Era una fría mañana madrileña de octubre de 1978. Yo era entonces Director General de Relaciones con las Cortes y Diputado constituyente del Partido Liberal por la provincia de Las Palmas. Y además, amigo y compañero de Antonio Jiménez Blanco, entonces portavoz de UCD en el Senado y miembro de la Comisión Mixta Congreso-Senado que estaba terminando de elaborar el texto constitucional.

Antonio me llamó ese día y acudí al Salón de Pasos Perdidos del Congreso, cerca de la Sala donde se reunía la Comisión Mixta. Con honda preocupación me indicó que esa disposición adicional tercera –cuyo texto se había incorporado en el Senado con una redacción más amplia– corría serio peligro de ser eliminada, y que había acuerdo entre los dos grandes partidos –UCD y PSOE– para no mencionar el REF en la Constitución. Y no era, por supuesto, una especial animadversión de Fernando Abril y Alfonso Guerra con res-

pecto a Canarias. La razón que alegaban era que, ante una hipotética entrada de España en la Comunidad Económica Europea, la singularidad canaria recogida a nivel constitucional podía suponer un serio obstáculo que exigiese una reforma del propio texto de la Constitución.

Tras una larga conversación en que utilicé todo tipo de argumentos históricos, jurídicos y políticos –por ejemplo, ¿cómo sentaría en las islas, con un incipiente movimiento independentista, que se suprimiera nuestro REF y se mantuvieran los fueros vascos y navarros regulados en la disposición adicional primera, en términos tan tajantes además?–, Antonio volvió a la reunión y al final imperó la sensatez y se mantuvo la referencia– algo más cicatera, hay que decirlo– a un régimen fiscal especial de Canarias.

III. El Estatuto de Autonomía

El Estatuto, aprobado por Ley Orgánica 10/82, forma con la Constitución el “bloque de constitucionalidad” a que se refiere el Tribunal Constitucional. A nuestra norma institucional básica correspondió remachar, por así decirlo, la disposición adicional tercera de la Constitución de 1978. Y así en el artículo 45 (hoy 46 tras la reforma de 1996) se recoge, no solo el reconocimiento más preciso del REF canario, sino también la regulación del “informe previo”; así, dice en su párrafo tercero:

“El régimen económico y fiscal de Canarias solo 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”.

Tuve el honor de ser ponente de este Estatuto, y sé perfectamente cuáles fueron las intenciones (mens legislatoris) de su redacción y el pacto político que lo originó.

Y sé que el precepto precisa varias cosas –quién emite el informe, y el quórum reforzado para entender favorable el mismo– pero no es claro respecto a la propia naturaleza del informe.

De ahí las dificultades interpretativas. De ahí la sentencia del Tribunal Constitucional que comentamos.

IV. La sentencia 16/2003 de 30 de enero, del Tribunal Constitucional en recurso contra la Ley 38/92 de Impuestos Especiales

Como señala la propia sentencia en su Fundamento Jurídico Primero, son cuatro las cuestiones planteadas por el Gobierno de Canarias, por el Parlamento y por Senadores del Grupo Popular, en su recurso de inconstitucionalidad y conflicto positivo de competencias, acumulados en este proceso:

- a) La naturaleza del Impuesto sobre determinados medios de transporte (IMT), y si tratándose de un impuesto sobre el consumo vulneraría el REF canario.
- b) La naturaleza del informe previo del Parlamento de Canarias.

- c) La titularidad de la competencia –estatal o autonómica– de desarrollo legislativo y ejecución.
- d) La titularidad de la gestión del propio IMT.

Todas son cuestiones muy interesantes y obviamente conexas entre sí. Pero por razones obvias, solo haré comentarios a la segunda, la naturaleza del informe previo del Parlamento de Canarias.

El propio Tribunal Constitucional ha establecido en varias sentencias el carácter preceptivo del informe previo del Parlamento de Canarias (STC 35/84 de 13 de marzo). Su omisión, dice, tendría virtualidad bastante para provocar la inconstitucionalidad.

Los argumentos del Gobierno de Canarias, en el recurso planteado, y que reproduce la sentencia, son muy sólidos, cuando razona el carácter semivinculante del informe (es decir, vinculante solo cuando el mismo sea desfavorable para la modificación sometida a consulta), dándose entonces una “conurrencia de voluntades” –poder tributario concurrente entre el Estado y la Comunidad Autónoma.

Tal vez hay que pensar, de cara al futuro, en una modificación estatutaria en la línea del informe obstativo, especie de veto que el Parlamento de Canarias pudiese ejercer en el futuro ante una reforma del REF que pudiera ser obstaculizada –impedida– por el Parlamento de Canarias cuando pretendiese modificar aspectos esenciales de aquel.

No cabe duda de las dificultades jurídico-políticas de una solución de este tipo,

dado el concepto de soberanía que reside en el pueblo español en su conjunto y con plasmación en las Cortes Generales. Pero no resulta descabellado plantearlo, en los términos de “lealtad constitucional” que debe presidir las relaciones Administración Central-Administración Autónoma, en un Estado configurado como el nuestro en esquema “federal” de funcionamiento.

Lo que no es de recibo es que el Tribunal Constitucional pretenda establecer distintos parámetros entre “fueros vasco y navarro” y “régimen fiscal canario” por el hecho de que respecto de aquellos se hable en la disposición adicional primera de la Constitución de “respeto” “amparo” y “actualización”, mientras que de Canarias –disposición adicional tercera– solo se mantuvo la “modificación” –lo que se hizo, alterando la redacción que venía del Senado, por motivos de futura integración en Europa. A nadie se le puede ocurrir pensar –yo desde luego no lo acepto, como canario– que existan autonomías de primer rango y de segundo. A aquéllas se les respeta y ampara por sus fueros y a la canaria se la despacha con una palmadita en la espalda (se le oirá porque no hay más remedio).

Las soluciones, pues, a estas cuestiones –y otras conexas, como por ejemplo en qué momento (o momentos) se pide el informe del Parlamento canario– deben ser adoptadas con criterios más políticos que jurídicos, pues por esta sola vía, la jurídico-constitucional, ya vemos que el Tribunal Constitucional es reacio a atribuir al Parlamento de Canarias un papel que supere el de mera “audiencia al interesado”, eso sí, de preceptiva exigencia.

UN COMENTARIO DE URGENCIA A LA STC DE 30 DE ENERO DE 2003

FRANCISCO CLAVIJO HERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Laguna

I. Introducción

Cada vez estoy más convencido de que nuestro tiempo es una época de gran confusión y de una notable inseguridad jurídica. Nos encontramos de pronto, para referirnos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, con una Sentencia, como, por ejemplo, la del pasado diecisiete de marzo, que anula dos sanciones impuestas por el Consejo de Ministros a la sociedad Freixenet, por la comercialización de botellas (más de dieciocho millones de botellas) sin haber respetado la duración mínima del proceso de elaboración fijado en nueve meses para la denominación de cava, y por adquirir 48.047 litros de una bodega no inscrita en el Registro del Consejo Regulador de la denominación de origen cava; y, al propio tiempo, este mismo Tribunal dicta, con un estólido formalismo, otras sentencias que dejan sin sentido valores o instituciones que aparecen claramente reconoci-

dos por la Constitución y por el mismo bloque de constitucionalidad.

Esta consideración de desconcierto es la que me ha merecido la lectura de la Sentencia de 30 de enero pasado, sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la que el Tribunal Constitucional declara que el artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias no regula, en términos jurídicos, ninguna garantía institucional, sino, simplemente, "el núcleo básico de materias respecto de las que el Estado se ve en la necesidad de solicitar el informe previo al Parlamento de Canarias a los efectos de su modificación o afectación". No podemos en estas páginas analizar todos los pormenores de la Sentencia. En su lugar, vamos a centrarnos en dos aspectos que consideramos fundamentales: de un lado, en la tesis del Tribunal sobre la Disposición Adicional Tercera; y de otro, en su postura acerca del artículo 46 del Estatuto de Canarias¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Las reflexiones que siguen se inspiran libremente en la tesis doctoral de Martín Orozco Muñoz: *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, Cabildo Insular de Tenerife, Marcial Pons, Madrid, 1997. Pero más que fidelidad a esta obra y a su tesis sobre el REF en el bloque de constitucionalidad, lo que me importa en estas líneas es el análisis (de mi propio pensamiento) de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de enero de 2003.

II. La Disposición Adicional Tercera en la doctrina de la STC de 30 de enero pasado

En los casi veinticinco años de vigencia de la Constitución, se han elaborado diferentes tesis para explicar el significado jurídico de la Disposición Adicional Tercera; pero si algún rasgo tienen en común todas esas tesis no es, precisamente, la de su ambivalencia, como ocurre con otras tesis en la doctrina jurídica, sino la de la claridad de sus planteamientos. Lo cual se explica porque todas estas doctrinas se han elaborado no para explicar abstractamente el REF, sino más bien para justificar el significado de su regulación en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución.

Ciñéndonos a una exposición sintética, y obviando los matices entre los distintos autores, puede decirse que las interpretaciones o construcciones jurídicas que se han elaborado sobre la Disposición Adicional Tercera, pueden reconducirse a dos tesis, a las que, con Orozco Muñoz¹⁴¹, denominaremos, respectivamente, formal y sustantiva. La primera o tesis formal considera que la finalidad de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución es puramente procedimental o formal, en el sentido de introducir en el procedimiento legislativo ordinario para tramitar la reforma del REF el requisito o exigencia de un informe preceptivo de la Comunidad Autónoma de Canarias o, en su caso, del órgano preautonómico; pero sin que esta regu-

lación pueda entenderse como una constitucionalización del REF. Esta tesis, que se apoya en una interpretación literal (*ad pedem litterae*) de la Disposición Adicional Tercera y en sus antecedentes parlamentarios, fue tempranamente abandonada por la doctrina. Hoy, la mayoría de los autores, la tesis que defienden es la sustantiva. Para esta doctrina, la citada Disposición Adicional ha llevado a cabo una constitucionalización del REF, reconociendo y garantizando su existencia dentro de la Carta Magna, aparte de contemplar una garantía formal-competencial para su modificación.

Sin embargo, en esta Sentencia de 30 de enero pasado, el Tribunal Constitucional no parece seguir esta tesis sustantiva. En el párrafo final del cuarto fundamento jurídico de la Sentencia que analizamos mantiene una interpretación formal de la Disposición Adicional Tercera, cuando afirma: "la disposición adicional tercera de la Constitución, interpretada a la luz de sus antecedentes parlamentarios, permite llegar a la conclusión de que contiene una norma que, partiendo de la existencia del REF, incorpora a la evidente viabilidad constitucional de su modificación por el Estado –arts. 133.1 y 149.1, 10ª, 13ª y 14ª CE– la exigencia de un previo informe autonómico".

No es posible, dada la naturaleza de esta sección, estudiar en profundidad esta tesis del Tribunal. Limitándonos a unos

¹⁴¹ Martín Orozco Muñoz: *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, cit., pág. 55.

breves comentarios, debe decirse lo siguiente:

– Primero, aunque la Comisión Mixta de Congreso-Senado (BOC de 28 de octubre de 1978) haya suprimido del texto de la Disposición los términos “reconocimiento y amparo” del REF, que había aprobado el Senado, ese antecedente parlamentario no revela, a mi juicio, el verdadero significado de la Disposición Adicional Tercera. En una interpretación finalista de la misma (artículo 3.1 del Código Civil), no llega a entenderse que su significado constitucional sea, como entiende el Tribunal Constitucional, el de establecer el trámite del informe previo, cuando este trámite ya se exigía por una ley ordinaria y, en concreto, por el artículo 30.1 d) de la ley 30/1972, de 22 de julio. Por ello entiendo que su sentido constitucional tiene que ser otro, y así lo he escrito en otro lugar¹⁴². Para mí, la finalidad de esta Disposición era (y es) la constitucionalización del REF; pues de lo contrario gran parte de la ley 30/1972, hubiera quedado derogada por el apartado tercero de la Disposición Derogatoria de la Constitución (“asimismo quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en esta Constitución”). No se olvide, a la hora de interpretar sistemáticamente esta Disposición, que el artículo 138.2 de la Constitución establece que las diferencias entre los Estatutos de las dis-

tintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales; que el 139.2 prohíbe medidas contra la libre circulación de mercancías dentro del territorio nacional, o que el 149.10 y 14, declara que es competencia exclusiva del Estado el régimen aduanero y arancelario y la Hacienda General. A la vista de estos artículos, es más que evidente que lo que pretendía el constituyente no era establecer un trámite formal para la aprobación de las leyes del REF, sino constitucionalizarlo, a fin de dotar a esta institución de una garantía constitucional.

– Segundo, que no es obstáculo para esta tesis que defendemos de la Disposición Adicional Tercera, el hecho ya señalado de que la Comisión Mixta haya suprimido los términos de reconocimiento y amparo del texto de la Disposición aprobado por el Senado. Pues, como ha señalado Rafael Entrena Cuesta¹⁴³, comentando esta Disposición, la supresión obedeció a razones de técnica jurídica, para evitar el riesgo de que alguien pudiera pretender que el REF vigente en 1978 (el de la ley de 1972) hubiese quedado, de algún modo, constitucionalizado. Pero una cosa es que el REF de 1972 no haya quedado constitucionalizado, y otra muy distinta, es que no haya quedado constitucionalizado el REF como institución jurídica. Una interpreta-

¹⁴² F. Clavijo y A. Yanes: “Análisis de la Disposición Adicional Tercera de la Constitución”, *Rumbos*, números 3 y 4 (1981).

¹⁴³ Rafael Entrena Cuesta: “Disposición Adicional Tercera”, *Comentarios a la Constitución*, Director Fernando Garrido Falla, Civitas, 1980, pág. 1761.

ción histórica¹⁴⁴, teleológica y sistemática de esta Disposición, nos revela que no fue otra la intención del constituyente al introducirla en la Parte Especial de la Constitución; pues lo que se pretendía con su inclusión no era otra cosa que evitar que el REF quedara tachado de inconstitucionalidad, por ir algunos de sus principios en contra de los preceptos citados de la Constitución.

– Y tercero, que esta tesis sustantiva es la que proclama el propio artículo 46 del Estatuto de Canarias, al disponer: “Canarias goza de un régimen económico-fiscal especial, propio de su acervo histórico y constitucionalmente reconocido...”. Ni que decirse tiene que este artículo del Estatuto nada añade a la constitucionalización del REF; pero, como ha notado acertadamente Orozco Muñoz¹⁴⁵, sí sirve de elemento interpretativo de la Disposición, en el sentido de que en ella no se regula sólo un trámite procedimental, sino que se reconoce la existencia del REF como institución jurídica constitucionalmente garantizada.

Esto sentado, podemos pasar a examinar, sobre esta base, el segundo aspecto del análisis de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

III. El artículo 46 del Estatuto de Canarias

La segunda cuestión, la del artículo 46 del Estatuto de Canarias, es la que ha centrado el grueso de la crítica sobre esta Sentencia.

Para comenzar, ha de señalarse que la doctrina del Tribunal Constitucional sobre este artículo del Estatuto de Canarias aparece recogida en el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia, cuando dice: “no es posible deducir la existencia de un límite material rígido para el legislador estatal de la mera literalidad del apartado 1 del artículo 46 del Estatuto de Canarias: el sentido instrumental del REF, en cuanto medio para la realización efectiva del principio de solidaridad con “el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español”, determina que su resultado final haya de estar en función no sólo de las circunstancias del hecho insular, sino también de las del resto de España, lo que implica un carácter profundamente evolutivo”. Y, luego, en el noveno, concluye: “lo que sí establece el artículo 46 del Estatuto de Canarias citado, como señalamos en la Sentencia 35/1984, es el núcleo básico de materias respecto de las que el Estado se

¹⁴⁴ Rafael Entrena ha señalado que “en virtud de la línea seguida por los diversos partidos durante los debates constitucionales cada vez que se invocaba la problemática del Archipiélago Canario y sin perjuicio de convenir con el señor Villar Arregui que habría sido más aconsejable que en la Constitución figurase el reconocimiento explícito de las peculiaridades económicas y fiscales de aquél, en nuestra opinión dichas peculiaridades se encuentran implícitamente recogidas en la propia Disposición en estudio, y, por otra parte, podrían encontrar un apoyo expreso en el artículo 137.1” (“Disposición Adicional Tercera”, *Comentarios a la Constitución*, cit., pág. 1761).

¹⁴⁵ Martín Orozco Muñoz: *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, cit., pág. 60.

ve en la necesidad de solicitar el informe previo al Parlamento canario a los efectos de su modificación o afectación”.

Esta doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 46 del Estatuto de Canarias, por mucho que se examine, no llega a comprenderse: tan notorio es su carácter evolutivo que, hasta ahora, nadie ha discutido que el REF no sea, expresado brevemente, un concepto histórico. Como es sabido, un concepto es histórico, no por su mutabilidad en el tiempo, ni porque esté referido a la historicidad de la razón cognoscente, sino por su vinculación a una estructura histórica. En el caso del REF esta vinculación es más que evidente, al tratarse de un concepto que no expresa más que la realidad jurídico-tributaria canaria, y, como concepto, carece de sentido aplicado a otra realidad o contexto histórico distinto del canario, el cual siempre, desde la Conquista, sólo se explica insertado dentro de la sociedad española.

Por esto, hablar, como hace el Tribunal Constitucional, de que el REF está “en función no sólo de las circunstancias del hecho insular, sino también de las del resto de España, lo que implica un carácter profundamente evolutivo”, no supone sino afirmar lo evidente: que Canarias es una región dentro de España, pues, según enseña Julián Marías¹⁴⁶, una región no es sino una sociedad “insertiva” dentro de la nacional. ¿O es que el Decreto de Bravo Murillo de 1852, o la ley de 1900, o la ley

de 1972, o la ley de 1991 pueden explicarse fuera de la Historia del Derecho español? El REF siempre ha sido una institución plenamente “insertada” dentro del sistema tributario español, y ha funcionado así como un régimen especial dentro de nuestro sistema tributario, sin que nadie pudiese en duda su carácter evolutivo. En el Derecho, como en todo lo humano, las instituciones nunca están dadas, y se constituyen en virtud de su funcionamiento. Lo cual nos vuelve a llevar, desde otro punto de vista, a la historicidad del REF, que, como hemos dicho, nadie ha puesto en duda, ya que nuestra región y nuestro Derecho Tributario no es separable de la historia: su modo de existir es existir históricamente, y no solo en el sentido de estar en la historia, sino en el de constituirse en el propio devenir histórico.

Desde otra perspectiva, esta doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 46 del Estatuto es, también, susceptible de diversas objeciones, cuya explicitación no parece ociosa, habida cuenta de la relevancia que ha tenido esta Sentencia en nuestra sociedad. Destacaremos tres.

– En primer lugar, en contra de lo que parece entender el Tribunal Constitucional, quiero subrayar 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 del REF. Pues, al margen de su contenido, los principios

¹⁴⁶ Julián Marías: *La estructura social*, Alianza Editorial, Madrid, 1993, pág. 30.

que conforman el REF como institución jurídica, no derivan de este artículo, sino de su acervo histórico. Tanto es así que, como ha explicado Orozco Muñoz¹⁴⁷, el constituyente, al conformar la garantía institucional del REF en la Disposición Adicional Tercera, tomó como elementos conformadores e identificadores a los inducidos del acervo histórico y, en especial, los derivados de la ley 30/1972, dada la vigencia de esta última al tiempo de la aprobación de la Constitución y su propia depuración técnico-jurídica.

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–, en especial, en la comunidad jurídica.

No llega, por ello, a comprenderse la afirmación del Tribunal Constitucional de que “no resulta fácil extraer (de la Disposición Adicional Tercera) la garantía de un contenido inalterable”. En verdad, no llego a entender qué ha querido decir el Tribunal con estos términos de “garantía” e “inalterable”. Una cosa es que la Ley 38/1992 no afecte al núcleo del REF, y otra, muy distinta, que sus principios (franquicias adua-

nera y de consumo y financiación especial y complementaria de las Haciendas canarias) no conformen al REF en una institución garantizada por la Constitución, cuando, como hemos explicado, ése y no otro fue el sentido del constituyente al establecer la Disposición Adicional Tercera. Además, del concepto de garantía institucional no se deriva ningún contenido inalterable. Tan sólo, y esto lo destaca el propio Tribunal Constitucional en el fundamento octavo de la Sentencia, la perseveración de la institución en términos reconocibles. Por ello, no se entiende que se sostenga que el REF, como institución, no está protegido por la Disposición Adicional Tercera, y luego se afirme que el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte “no ha producido una modificación significativa en el contenido del REF”. Lo cual, debe destacarse, es lógico, ya que este impuesto no afectaba ni afecta al núcleo del REF garantizado por la Constitución.

– En segundo lugar, decir, como hace el Tribunal Constitucional, que la naturaleza evolutiva del REF la pone de manifiesto, de un lado, “la progresiva desaparición de las franquicias aduaneras desde la integración de España en la UE y, de otra parte, la inexistencia de una pretendida franquicia total sobre el consumo”, es desconocer que la integración de Canarias en la Unión Aduanera ha supuesto –y esto lo ha explicado muy bien Orozco Muñoz¹⁴⁸– una mu-

¹⁴⁷ Martín Orozco Muñoz: *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, cit., pág. 246.

¹⁴⁸ Martín Orozco Muñoz: *El régimen fiscal especial de Canarias. Su conformación por el bloque de constitucionalidad*, cit., págs. 272 y ss.

tación institucional del REF, y de ninguna manera, esa desaparición es fruto de una evolución de las franquicias. No se pierda de vista, al examinar esta cuestión, que con la integración en la Unión Aduanera, las Islas Canarias han dejado de ser unos puertos francos, que era una característica fundamental de su régimen fiscal desde 1852.

Esta precisión conceptual la considero necesaria si se tiene en cuenta que generalmente no se hace a la hora de examinar desde una perspectiva histórica el REF. Además, cualquier institución, aún garantizada por la Constitución, es susceptible no sólo de evolucionar, sino también de cambiar en sus principios conformadores, a través del devenir histórico, y de adaptarse a circunstancias sobrevenidas, que es lo que le ha ocurrido al REF, con la integración en la Unión Aduanera, sin que esto suponga una negación de su carácter de institución. Tan es así que, hoy, casi doce años después de esa integración permanece viva en la península y en Canarias la idea del REF y de su misma subsistencia jurídica, como lo prueban estos mismos comentarios.

– Y en tercer lugar, afirmar como hace el Tribunal Constitucional que “la invocada franquicia fiscal sobre el consumo, en cuanto determinante de la exclusión de la imposición estatal indirecta, no tiene un carácter absoluto –recuérdese cómo en Canarias se aplicaron la Contribución de Usos y Consumos de 1940 y el Impuesto sobre el Gasto de 1957–, pues las franquicias recogidas en el artículo 46.1 del Esta-

tuto de Canarias operan (...) con la virtualidad propia de las “directrices” (STC 35/1984, de 13 de marzo, FJ 2), es decir, como rasgos básicos del sistema”, es no haber comprendido cuál ha sido el devenir de las franquicias canarias, desde la instauración de los Cabildos insulares en 1912.

Al instaurarse los Cabildos insulares, quiero aclararlo, la franquicia sobre el consumo canaria (y, por supuesto, también la aduanera) se desdobló, y se proyectó en un doble sentido, según el impuesto sobre la que recaía fuese estatal de ámbito nacional o apareciese integrado en la denominada imposición indirecta especial canaria (los arbitrios insulares). Respecto de los impuestos indirectos estatales cuyo rendimiento no fuese destinado a financiar las Haciendas Canarias, la franquicia ha tenido siempre un carácter pleno y absoluto, y ha consistido en la no aplicación de los impuestos estatales que graven el tráfico comercial interno de bienes. Este carácter pleno de la franquicia explica la razón por la que en Canarias se rechazó –al entender que su aplicación iba contra la ley de 1900– la Contribución de Usos y Consumos y el Impuesto sobre el Gasto, que son los ejemplos que, de una manera desafortunada, utiliza el Tribunal para fundamentar el carácter no absoluto de la franquicia sobre el consumo.

Sin embargo, por lo que se refiere a la imposición indirecta-estatal o autonómica o insular especial de Canarias destinada a financiar las Haciendas Canarias,

la franquicia ha tenido siempre un carácter relativo. No excluye esta franquicia, por sí misma, la aplicación de ninguno de esos impuestos, sino sólo el gravamen de ciertas operaciones o fases en el proceso de comercialización, al proyectarse la franquicia únicamente sobre el denominado consumo final o venta minorista de bienes. Esas operaciones, como consecuencia de la franquicia, quedan no sujetas a dicha imposición indirecta, que, sin embargo, sí grava –cuestión que tampoco ha comprendido el Tribunal Constitucional– las restantes fases del proceso de comercialización de la mercancía.

IV. Conclusión

No puedo cansar al lector repitiendo argumentos expuestos en los dos epígrafes anteriores. Como única conclusión debe resaltarse que esta Sentencia de 30 de enero pasado no resuelve las complejas cuestiones que el REF ha planteado y plantea en el Estado Autonómico. Nos encontramos ante una Sentencia del Tribunal Constitucional muy poco convincente, que, por la doctrina que mantiene sobre la Disposición Adicional Tercera, puede constituirse en una fuente de vacilaciones para el futuro de nuestras especialidades fiscales.

UNA VISIÓN EMPRESARIAL DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 16/2003

LIZARDO MARTEL CÁRDENES

Empresario

Me han pedido desde esta sección de la revista de Hacienda Canaria unos comentarios de urgencia sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional que rechazó los recursos de inconstitucionalidad del Impuesto de Matriculación que interpusieron el Gobierno Canario y un grupo de Senadores.

Me he planteado cuál puede ser la aportación de un empresario que lleva años ejerciendo su actividad económica de Canarias en un problema jurídico de tal calado. No soy abogado; no pretendo conocer exhaustivamente ni por supuesto analizar las bases jurídicas que inclinan al Tribunal a tomar una determinada decisión, por eso los comentarios que me han pedido sólo pueden versar sobre las implicaciones que creo que tiene este pronunciamiento sobre la actividad económica en Canarias.

Sin pretender pues analizar la Sentencia desde el punto de vista jurídico hay varios aspectos que echo de menos.

Tal como destaca el alto Tribunal, todo el conjunto de normativas que hoy

componen nuestro REF ha ido adaptándose a nuestra realidad y, no sólo éste es un principio global que hay que mantener y respetar como consecuencia de las especiales características de nuestro Archipiélago sino que además hay que referirlo también a nuestro encaje dentro del orden constitucional español, regido por los principios de solidaridad y equilibrio económico.

Desde este punto de vista, no podemos pretender por ejemplo incrementar cada día la amplitud de la reserva para inversiones o implantar un impuesto que proteja nuestra industria sin tener en cuenta no sólo si estos instrumentos se adecuan a nuestras particularidades y necesidades sino también si con este tipo de incentivos estamos respetando un equilibrio con la actividad económica global de España.

Hasta este punto y desde el principio filosófico que emana de esta doctrina, no creo que nadie pueda estar en desacuerdo con esta afirmación. Nuestra actividad económica se enmarca en un sistema estatal y europeo construido entre todos.

Así, aunque ahora hemos centrado nuestra configuración jurídica en incentivos fiscales también podemos vencer nuestras dificultades con otro tipo de instrumentos como las ayudas directas o la eliminación de determinadas prohibiciones que son ya elementos clásicos por ejemplo en los sistemas de apoyo europeo pero nada impide que en un determinado momento la situación de partida haya variado y que los apoyos puedan irse acompañando a esta modificación.

No obstante, la opción de menor carga fiscal ha sido la históricamente escogida y en nuestra historia reciente también la priorizada. Las razones son obvias; su inmediatez y que no requiera autorización administrativa puntual permiten trasladar ese ahorro fiscal automáticamente a la actividad económica. Con ello además evitamos las discusiones presupuestarias de cada año, las autorizaciones puntuales europeas y acercamos su percepción a la existencia del acto económico auxiliado con lo que ganamos en efectividad compensatoria.

Hemos tenido sin embargo una especial preferencia aparente por los instrumentos fiscales de imposición indirecta, en la que uno de los pilares esenciales ha sido tradicionalmente la libertad de lo único gravado en su origen en España; los consumos y las importaciones. En realidad, durante la mayor parte de la existencia del REF la fiscalidad directa era inexistente o mínima. Sólo en época reciente ha cobrado vigencia la directa y el REF ha entrado también en ella, intentado paliar una

problemática económica de las islas, su baja inversión privada y su dificultad para producir bienes materiales.

De la consideración del Tribunal Constitucional se deriva un nuevo rumbo; la existencia de un sistema evolutivo coherente en su conjunto y con referentes tanto españoles como europeos de solidaridad y desarrollo económico equilibrado.

Convertir a nuestro REF casi en un principio filosófico tiene una clara ventaja: podemos irlo adaptando a nuestra evolución, modificando los concretos instrumentos que se utilizan en cada ocasión, pero tiene el grave inconveniente de que se permite la adopción de instrumentos que lesionen, de una forma si queremos menos profunda, el sistema. Se hace pues preciso establecer un marco general del objetivo del REF, esto es, referirlo a un sistema que intenta con diversidad de instrumentos paliar una serie de limitaciones reales y cuantificables cuya solución puede venir dada en distintos momentos por distintos cauces jurídicos y este aspecto es el que echo de menos. Bajo mi modesto punto de vista, el hecho de que no en todos los instrumentos aplicables a Canarias exista una rebaja fiscal por estas limitaciones tendría así menor importancia si el objetivo global está conseguido.

En el caso que nos ocupa, se identifica como pilar del REF su carácter evolutivo, no la garantía de la franquicia fiscal al consumo que es una mera expresión circunstancial de ésta, lo que ha propiciado una presión fiscal indirecta menor y la

existencia de tributos canarios recaudados por Cabildos y Comunidad. Dado que ya somos parte de Europa, visto nuestro pasado y que nos hemos ido integrando en su sistema aduanero, parece que no existe ya una franquicia total sobre el consumo ni de importación o exportación y ello sin que la legislación estatutaria específica de nuestro REF haya variado.

Si tener un sistema que en su conjunto cumple con estos objetivos supone que puede instaurarse una pieza en la que no se cumplan estas directrices, esta opción debería tomarse una vez que se haya verificado que hemos cubierto los objetivos y es aquí donde echo de menos la seguridad jurídica que requiere el empresario. Nada se dice aquí de la especial protección que tienen los instrumentos que hoy conforman nuestro sistema, no hay identificación ni caracterización, sino una mera exclusión de una figura concreta por argumentos jurídicos.

Entonces... ¿dónde está el límite para considerar que hemos llegado al "techo" de la compensación del "hecho insular"? ¿Se han medido las dificultades que tenemos en cada caso? ¿Significa la postura del Tribunal que una medida que eliminara las ventajas fiscales de la imposición directa, como la bonificación de la cuota en el impuesto sobre sociedades o la reserva para inversiones tampoco tendría mayor importancia? ¿Cuándo deja una concreta figura impositiva de ser REF o al revés, cuándo lo es?

Desde luego, no tengo las respuestas, pero tampoco logro encontrar una ra-

zón que por ejemplo justifique en este caso por qué sólo tenemos un diferencial de carga fiscal del 1% para matricular nuestros coches pero que podemos incrementar la carga fiscal cuando de proteger nuestra actividad industrial se trata o yendo más allá, si simplemente un diferencial de este entorno en el IGIC sería también aceptable.

Creo pues que a ese enfoque le falta lo que es básico en nuestra profesión en el papel que se nos da en el REF. Tenemos una necesidad imperiosa de que el marco jurídico en el que nos movemos sea ante todo estable, la economía ya incorpora por sí suficientes elementos cambiantes para que pongamos más. Además, sería deseable que este marco sea suficiente para que podamos realizar una actividad económica en el entorno social, económico y cultural en igualdad con la realizada en el que estamos integrados, y que además sea adecuado a las necesidades que el REF pretende cubrir. Todo ello sin llegar a ventajas comparativas, pero desde ningún lado.

Dicho en otras palabras, no nos es posible planificar una determinada estrategia empresarial sin contar con elementos estables y adecuados. La solidaridad del Estado Español debe funcionar en los dos sentidos: impidiendo privilegios pero también compensando adecuadamente las dificultades estructurales a que nos enfrentamos cada día al ejercer cualquier actividad económica y haciéndolo de forma que nos permita contar con los concretos instrumentos de compensación al menos durante un periodo razonable de tiempo.

En el sector que conozco con una mayor profundidad, la industria agroalimentaria, desde luego la actividad económica real se ve impedida por una serie de circunstancias que el Tribunal utiliza para justificar la esencia misma del REF.

A los que hemos tenido relación con los empresarios que se dedican a la misma actividad desde tierras continentales, siempre nos ha llamado poderosamente la atención cómo una misma producción puede realizarse de forma tan diferente dependiendo de una mera ubicación de la fábrica. Efectivamente, siempre hemos comprado nuestras materias primas a precio internacional y por tanto más baratas que nuestros competidores pero también hemos tenido que estructurar nuestras empresas en torno a múltiples depósitos de mercancías, multiplicar nuestras estructuras y emplear mucho más personal que ellos para realizar las mismas unidades de producción.

Está claro que nuestra actividad no sería viable simplemente con una minoración por ejemplo del 1% sobre los tipos de IVA y con las compras efectuadas a precios continentales y que no podemos concluir que la diferencia fiscal de la que disfrutamos ha podido aumentar de forma significativa algunas actividades económicas, ya que incluso recientemente ha sido preciso implantar un nuevo impuesto para proteger la actividad industrial.

¿Cómo se resuelve pues esta doble condición? Por lo que deduzco de las exigencias jurídicas analizadas, bastaría con

un enfoque global que cumpliera estas circunstancias, pero las cuantificaciones de nuestras dificultades que se han realizado a través de distintos estudios no se utilizan como referencia en el Tribunal ni se incide en las concretas dificultades que pueden tener las actividades que se gravan en Canarias. Creo pues que es preciso profundizar en esta dirección y asegurar permanentemente las condiciones de solidaridad que forman la base de nuestro REF.

Por otra parte, parece que se plantea también en esta base que la recaudación de los impuestos afectos al REF debe corresponder a nuestro Gobierno y nuestros Entes locales. Nada que objetar a este principio de distribución de los fondos públicos pero tampoco creo que si éste es un principio básico de nuestro particular ordenamiento, tenga lógica que ni siquiera nuestro Parlamento tenga una voz decisiva en cuanto a la idoneidad de los instrumentos que se precisan. Si desde el territorio que sufre las limitaciones no podemos al menos rechazar alguna de las figuras que conforman nuestro REF, entramos en una senda peligrosa en la que exclusivamente quien no padece nuestras dificultades decide incluso la propia existencia de nuestro grado de compensación. En este marco la concreta atribución competencial o recaudatoria a una u otra Administración, pierde importancia para el empresariado pero la cobertura de los objetivos deviene esencial, asegurar la igualdad de la competencia entre las actividades peninsulares y canaria y es ésta la finalidad que debe examinarse con carácter prioritario. Los

actores sociales tenemos aquí mucho que decir y aportar.

Los entes locales, autonómico y estatal no pueden olvidar que, como señala expresamente el Tribunal Constitucional, la verdadera base y finalidad del REF es procurar la posibilidad del desarrollo económico y social de Canarias en un contexto español y europeo, que las modificaciones pueden y deben producirse con este objetivo para adaptarse a las circunstancias que se den en cada momento pero de forma paulatina y que, según nuestra experiencia histórica, la utilización principal de incentivos fiscales se ha revelado como la mejor forma de acompañar nuestro esfuerzo productivo porque nos exige una previa obtención de resultados y de actividades concretas. El mermar este apoyo de forma brusca no produce un mayor equilibrio con el resto de los territorios sino que ralentiza este proceso y nos obliga a trabajar más en un difícil y menos efectivo entorno de ayudas directas para impulsar el proceso.

La única conclusión clara que puedo sacar de esta nueva orientación es la ne-

cesidad imperiosa de clarificar el concreto contenido de nuestro actual Régimen Económico y Fiscal y de mantener en el tiempo estos instrumentos lo suficiente para poder asegurar una actividad económica estable, sin vaivenes ni bruscos cambios impositivos que puedan llegar a producir el objetivo que todos queremos: obtener un desarrollo equilibrado tanto en Canarias como en relación al resto del territorio español. Si éste es el discurso que estamos defendiendo en el marco europeo y que tiene por tanto el apoyo de todas las Administraciones implicadas, lo lógico es acometer cuanto antes las modificaciones legales que sean precisas para aclarar esta cuestión evitando de esa forma que las diferencias de apreciación en esta materia lleven a los tribunales a decidir sobre algo que finalmente ha quedado sujeto a una interpretación filosófica. Es preciso pues apostar por un REF que explicita a través de la normativa que su ámbito de actuación debe abarcar tanto la fiscalidad directa como la indirecta pero siempre exigiendo y teniendo a la vez como tope solidario con otras regiones la cobertura de los sobrecostes de la actividad económica en Canarias.

LA FRANQUICIA FISCAL SOBRE EL CONSUMO EN CANARIAS: CRÓNICA DE UNA MUERTE ANUNCIADA

SONIA MAURICIO SUBIRANA

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Las dos últimas sentencias del Tribunal Constitucional (STC 16/2003, de 30 de enero de 2003 y STC 61/2003, de 27 de marzo de 2003) en materia de Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF) ratifican lo que podía intuirse después del excesivo retraso de dicha instancia en pronunciarse sobre la espinosa cuestión canaria: la certificación de la extinción de la franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias.

La desaparición de la tradicional franquicia fiscal, pilar básico del REF de acuerdo con su conformación histórica, se constata en dicha jurisprudencia al quedar reducida a algo tan etéreo y volátil como "la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar" ya que "no es por su propia esencia algo definible a priori, sino sólo por referencia a un estado de opinión generalizado sobre el objeto y los fines de la indicada protección constitucional". (Fundamento jurídico octavo de la STC 16/2003 y cuarto de la STC 62/2003).

A partir de los presupuestos anteriores, se entiende como estéril cualquier tarea encaminada a desentrañar el núcleo

esencial que, tradicionalmente, desde la época de los Reyes Católicos hasta el siglo XX, ha conformado con carácter general la especialidad fiscal canaria y, en particular, la franquicia fiscal sobre el consumo. Dicha cuestión resulta vana, de acuerdo con la mencionada interpretación jurisprudencial, al supeditarse dicha especialidad a la conciencia social antes que a su conformación jurídica. En este sentido, se concluye inútil cualquier labor encaminada a la delimitación de los perfiles especialmente protegidos por la garantía constitucional articulada por la Disposición Adicional Tercera de la Constitución en relación al artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

No obstante, paradojas del destino, yo ya era consciente de la fragilidad de esta institución y le pronosticaba un futuro incierto cuando realizaba la tesis que concluyó en la posterior publicación del libro: *La franquicia fiscal sobre el consumo en Canarias. Análisis histórico y régimen actual* (Marcial Pons, 1994). De hecho, en la introducción, ya señalaba el peligro que suponía el vaciamiento de su significación como vía rápida para obviar las dificultades

que ofrecía una interpretación certera pero, sin duda, más compleja. En la actualidad, los peores augurios se han cumplido y se ha hecho efectivo "el vacío efectuado por aquellos que, reduciendo lo jurídico a lo político le dan a la noción de franquicia un valor puramente simbólico, para a continuación reducir lo simbólico a lo retórico".

No era nueva la tendencia homogeneizadora con la que había tenido que lidiar la especialidad fiscal canaria desde el siglo XIX. De hecho, las vulneraciones de las leyes puertofranquistas por disposiciones reglamentarias había sido una constante de la historia fiscal de dicho régimen. Ahora bien, no coincido con la última jurisprudencia constitucional cuando señala que la invocada franquicia sobre el consumo, en cuanto determinante de la imposición estatal indirecta, no ha tenido un carácter conformado históricamente y para demostrarlo afirma: "Recuérdese como en Canarias se aplicaron la Contribución de Usos y Consumos de 1940 y el Impuesto sobre el Gasto de 1957". (Fundamento jurídico séptimo de la STC 16/2003).

Se obvia por el máximo tribunal que efectivamente se aplicó la imposición estatal sobre el consumo pero vulnerando la legislación puertofranquista, en concreto el artículo 2 de La Ley de 6 de marzo de 1900 que estaba plenamente en vigor. A su vez, es impreciso el argumento de que la Ley de Reforma del Sistema tributario de 16 de Diciembre de 1940 y su sucesora, la Ley de Reforma de 26 de diciembre de 1956 no respetaron la franquicia. Es incorrecto porque en ninguno de los artículos de dichas disposiciones legislativas se extendió a las

Islas el ámbito de aplicación de la Contribución de Usos y Consumos o con posterioridad del Impuesto sobre el Gasto. La vulneración se produjo por las disposiciones reglamentarias que desarrollaron las leyes anteriores que, en ambos casos, aplicaron al Archipiélago dicha tributación constituyendo una evidente vulneración del principio de franquicia estatal sobre el consumo.

De hecho, si se profundiza en el estudio de la evolución histórica de la franquicia sobre el consumo en las distintas leyes puertofranquistas, se concluye que la franquicia sobre el consumo se constituyó como aquel principio de carácter constitucional configurador del REF que se refería a que no era de aplicación en Canarias la imposición indirecta estatal que grava el tráfico empresarial en el proceso producción-consumo e importación-consumo a fin de que las mercancías llegasen al consumidor "libres" de impuestos.

La franquicia sobre el consumo no suponía –nunca lo había supuesto– la aplicación de una imposición estatal "propia" para Canarias, ni tampoco de la misma imposición estatal pero con tipos de gravamen más reducidos aunque el rendimiento de estos impuestos fuese destinado a la Hacienda de la Comunidad Autónoma o de los Cabildos o Ayuntamientos canarios. Dicha franquicia era –por definición– exención o no sujeción de impuestos estatales, nunca la aplicación diferenciada de los impuestos estatales sobre el consumo. Este principio no significaba que fuera posible la aplicación de una imposición estatal "propia" para Canarias, ni tampoco de una imposición estatal pero con tipos de grava-

men más reducidos aunque el rendimiento de estos impuestos fuese destinado a la hacienda de la Comunidad Autónoma o de los Cabildos o Ayuntamientos canarios. Por otro lado, La franquicia sobre el consumo había sido compatible tradicionalmente con una imposición local "propia" sobre el consumo cuya aplicación se circunscribía al Archipiélago Canario o alguna de las Islas Canarias. La franquicia se limitaba a la imposición estatal, no a la local.

No obstante, estos presupuestos quedan completamente desvirtuados a partir de la nueva formulación impositiva que realiza la Ley 20/91, de 7 de julio, de modificación de los aspectos fiscales de la Ley 30/72, de 22 de julio. De esta manera, se deja sin efecto el principio de la franquicia sobre el consumo como criterio configurador de la imposición indirecta estatal en Canarias y se articula un nuevo régimen de imposición indirecta estatal basado en un criterio tan insustancial, desde el punto de vista jurídico, como es el de diferencial fiscal, que nada define, y todo lo permite. En concreto, la franquicia sobre el consumo queda deformada en esta norma, de forma contraria a su conformación histórica, en una imposición indirecta estatal peculiar de Canarias, con unos tipos inferiores a los de la imposición indirecta aplicable en el resto de España, y una exenciones en algunos casos distintas a las del IVA (como ocurre con el autoconsumo o la exención de los minoristas), a fin de conseguir que el denominado "diferencial fiscal" se mantenga respecto a la Península. De este modo, la franquicia sobre el consumo queda reducida en la práctica a una entelequia sin ningún contenido real.

Por ello a partir de dicha situación, no me ha sorprendido que El Tribunal Constitucional, cuando han transcurrido más de diez años de aplicación de la Ley 20/91, para desestimar los recursos de inconstitucionalidad 893/1993, 921/1993 y 943/1993 planteados en relación a la vulneración del núcleo esencial del REF por el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, constate que la franquicia es ya una entelequia y certifique que la garantía constitucional ha quedado desarticulada. En concreto, en el fundamento jurídico octavo de la Sentencia 16/2003, de 20 de enero, afirma: "La garantía es desconocida cuando la institución es limitada, de tal modo que se la priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución para convertirse en un simple nombre".

No eran esas las tendencias jurisprudenciales del máximo tribunal en los años ochenta cuando, respecto a la misma cuestión, se pronunciaba de forma bien distinta. En ese sentido, resulta de especial relevancia la Sentencia 35/1984, de 13 de marzo, motivada por el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Canarias contra el Real Decreto Ley 1/83, de 9 de febrero, por el que se derogaba la exacción sobre el precio de las gasolinas de automoción en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. En ella, el Tribunal Constitucional establecía que los tributos estatales sobre el consumo atentaban contra la franquicia en el régimen especial de Canarias, aunque la recaudación íntegra de dichos impuestos se pusiera a disposición de órganos no estatales. De dicha interpretación, que continúa resultando congruente y muy explícita, se derivaba una

delimitación de los contornos del régimen económico fiscal, de forma que podía ser entendido como institución dentro de la que no se podía incluir cualquier figura tributaria, sino únicamente aquéllas conformadas de acuerdo con la tradicional evolución del sistema de franquicias.

No obstante, a la vista está el giro radical de dicha instancia en la nueva lectura de los principios que se consagran en el artículo 46 del EACan dada la complejidad que supondría declarar inconstitucional, tras más de un lustro de aplicación, a la Ley 20/91. Para ello se recurre a una interpretación meramente instrumental, que entiende que ahondar en la conformación jurídica de dicha institución implica un obstáculo al carácter evolutivo y dinámico que orienta dichas directrices fiscales. Así, se niega cualquier núcleo esencial lo que refuerza de acuerdo con el máximo tribunal: "El sentido esencialmente finalista del REF, en cuanto que se integra por un conjunto de elementos –no exclusivamente fiscales– de carácter rigurosamente instrumental, en cuanto que son puros medios para conseguir un fin –artículo 138.1 CE–, concretamente, la realización efectiva del principio de solidaridad atendiendo precisamente al hecho insular".

Estos argumentos basados en que la consecución de un fin justifica la utilización de cualquier categoría jurídica no puede dejar de recordarme al carácter puramente efectista de "El Análisis Económico del Derecho". Corrientes americanas de finales del XX que retornan con fuerza y reducen el derecho a una pura cuestión económica. De acuerdo con dicho análisis, el concepto más

efectivo que configura el régimen fiscal de Canarias sería el de diferencial fiscal. En primer lugar, porque no responde a ningún concepto o criterio jurídico, sino que es un resultado estadístico que resulta de comparar las cifras de la presión fiscal de la imposición indirecta estatal en Canarias –hasta ahora más bajas, como consecuencia precisamente de la franquicia sobre el consumo– con las de Península y Baleares. Y en segundo lugar, porque reduce la franquicia sobre el consumo a unos tipos en el IGIC más bajos que en el IVA, y convierte a la "franquicia" en un concepto "huero" incapaz de articular el REF de Canarias, lo que evita problemas interpretativos de todo orden y finiquita definitivamente cualquier contenido esencial.

Me gustaría acabar estas líneas con una anécdota acorde con esta concepción. Recientemente, le preguntaba a un relevante político local grancanario respecto a la restauración de El Parador de Tejeda de Gran Canaria, preciosa joya modernista de Néstor Martín Fernández de la Torre, que al día de hoy se encuentra en ruinas. La respuesta fue contundente: "La Administración Estatal está planteando muchos problemas para su financiación. El tema está resultando tan liado que si por mí fuera le metía una pala por un lado y la sacaba por otro. Se acabó el problema". A partir de la última jurisprudencia del Tribunal Constitucional está claro que el problema de la franquicia ha tenido una solución igual de resolutive. Ahora sólo queda para ser coherentes suprimir del artículo 46.1 del Estatuto de Autonomía de Canarias el concepto de franquicia fiscal sobre el consumo ya que, en palabras del más alto tribunal, carece de cualquier contenido no coyuntural.

POR UN NUEVO PACTO CANARIAS ESTADO

VICTORIANO RÍOS PÉREZ

Senador. Grupo Parlamentario de
Senadores de Coalición Canaria

FERNANDO RÍOS RULL

Profesor de Derecho Constitucional
Universidad de La Laguna

Las recientes sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) 16/2003, 62/2003 y 72/2003, que rechazan distintos recursos de inconstitucionalidad, conflictos de competencias y cuestiones de inconstitucionalidad planteados desde 1993, han supuesto una revisión del modelo de encaje constitucional de Canarias en el Estado. El pronunciamiento del Alto Tribunal expresa claramente que la Constitución española de 1978 no ampara, en su Disposición Adicional 3ª, lo establecido en el vigente art. 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias en cuanto a tres cuestiones fundamentales relativas al Régimen Económico Fiscal (REF): **uno**, que los principios de dicho Régimen enumerados en el apartado 1 del art. 46 no son inmutables, lo que en definitiva supone su irrelevancia jurídico constitucional; **dos**, que la Comunidad Autónoma, pese a la previsión establecida en el art. 32.14 del Estatuto, no dispone de competencias alguna sobre el REF y, **tres**, que el informe, previsto en el apartado 3 del mencionado art. 46, a emitir por la mayoría de dos tercios del Parlamento de Canarias no es un mecanismo de garantía del secular régimen económico

y fiscal canario, es decir, que en ningún caso es vinculante u obstativo. El TC salva de la DA 3º del texto constitucional únicamente su propia literalidad, esto es, la preceptividad del informe, preceptividad ya declarada por el propio Tribunal hace casi 20 años (STC 35/1984, de 13 de marzo), negando la posibilidad de que el Estatuto pueda desarrollar las prescripciones constitucionales en materia del REF.

Esta interpretación del TC trasluce una visión sumamente restrictiva y centralista del modelo autonómico, a la vez que revela un abandono de la clásica doctrina sobre la naturaleza y posición de los Estatutos de Autonomía en el sistema de fuentes, negando que éstos sean complemento necesario de la propia Constitución en la definición de la forma territorial del Estado. En efecto, y ello hace que nos encontremos ante un problema estrictamente constitucional, es la propia Constitución la que llama a los Estatutos para que la desarrollen por las siguientes razones, a saber: a) los Estatutos de Autonomía son normas materialmente constitucionales porque definen y concretan la forma terri-

torial del Estado (función materialmente constitucional) y, por ello mismo, disponen de un procedimiento sumamente complejo de reforma contenido en ellos mismos (que los hacen indisponibles unilateralmente tanto para el Estado como para la CCAA); b) la alusión que la DA 3ª CE realiza a la Comunidad Autónoma de Canarias implica necesariamente que sea el Estatuto de Autonomía la norma que concrete y desarrolle todos los aspectos relacionados tanto con lo que se deba entender por REF como las condiciones de emisión del informe; c) la garantía que supone la DA 3ª para ser tal garantía, es decir, para que cumpla su función protectora no puede quedar en manos del mismo ente –el Estado– que pudiera vulnerarla o ignorarla frente al otro que está llamado a velar por el cumplimiento de esa garantía –la Comunidad Autónoma de Canarias–, sino de una norma indisponible unilateralmente sea por el Estado o por la CA: el Estatuto de Autonomía.

Por tanto, en nuestra opinión, debe ser el Estatuto de Autonomía el que desarrolle lo contenido en la DA 3ª relativa a REF, completando el marco constitucional de su regulación tanto con respecto a cuáles son sus principios básicos (qué debe entenderse por REF), como a los supuestos, condiciones y efectos del Informe a emitir por la Comunidad Autónoma. Y es eso precisamente lo que hace el art. 46, antes 45, del Estatuto.

El argumento último del TC para negar la vinculatoriedad del Informe es el siguiente (FJ 9 de la STC 16/2003):

“Pero la coexistencia de estas dos figuras estatutariamente reguladas –el informe del apartado 3 y la audiencia del apartado 4, ambos del art. 6 EACan– no permite entender que el informe cuando es desfavorable resulta vinculante, pues esta conclusión vendría a desconocer “el principio de supremacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, del que los Estatutos de Autonomía forman parte como norma institucional básica de la Comunidad Autónoma que el Estado reconoce y ampara como parte integrante de su ordenamiento jurídico (art. 147.1 CE)” (STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 1): la competencia sobre el régimen económico y fiscal de Canarias corresponde, en exclusiva, al Estado, en virtud de los títulos competenciales contenidos en los arts. 133.1, 149.1.10, 13 y 14 CE, preceptos que atribuyen al Estado las competencias sobre las materias a las que alude el art. 46.1 EACan (aduanas, comercio exterior y régimen fiscal), y es evidente que si atribuyéramos naturaleza vinculante al informe previsto en la disposición adicional tercera de la Constitución a los efectos de establecer un nuevo impuesto o modificar uno ya existente, se estaría no sólo –como señala el Abogado del Estado– anulando la potestad originaria del Estado para establecer tributos prevista en el citado art. 133.1 CE, sino también concediendo un derecho de veto a la Comunidad Autónoma recurrente o, mejor dicho, a la minoría de su Parlamento, pues bastaría con 21 diputados –de un total de 60– para bloquear cualquier iniciativa del Estado dirigida a modificar el régimen económico y fiscal de Canarias. En definitiva, como señalamos

en la STC 191/1994, de 23 de junio (en relación con el régimen de los depósitos aduaneros) “un informe preceptivo y vinculante equivaldría a una autorización y significaría privar de su carácter exclusivo a esta competencia estatal” (FJ 4”).

Sin embargo, esta línea argumental quiebra si se repara en que los Estatutos son reconocidos y amparados por el Estado como la norma Institucional Básica de cada Comunidad (art. 147.1 CE), esto es, son obra del propio Estado. Por ello, por operar la auténtica descentralización política del Estado, por transformar el Estado preconstitucional en un auténtico Estado de las Autonomías, los Estatutos forman parte, junto con la Constitución, de lo que se ha venido en llamar el *Bloque Constitucional*, conjunto normativo que sirve como parámetro de la constitucionalidad de las demás Leyes, sean estatales o autonómicas.

Lo que ha hecho el Tribunal Constitucional, en contra de toda lógica jurídica, es quitar eficacia jurídica al Estatuto como norma interpuesta de la validez de las demás, ignorando sus postulados, de tal manera, arguye, que como la Constitución no contiene las mismas previsiones que el Estatuto canario, las leyes del Estado no tienen que respetarlo y, por ende, no adolecen de vicio alguno.

La duda que se nos plantea es si este pronunciamiento va a significar un giro en la jurisprudencia constitucional o, por el contrario, únicamente va a afectar a Canarias, volviendo el TC a la clásica visión de

los Estatutos cuando aborde cuestiones de esta índole que afecten a otra Comunidad, sea o no de las llamadas históricas o del art. 151 CE.

Por ello, creemos en la necesidad de mantener en el modelo constitucional las especificidades de Canarias derivadas de su hecho diferencial que es el hecho insular, especificidades que, en el caso que nos ocupa, se reflejan en la garantía estatutaria de la existencia del REF, en virtud de la cual el Estado no podría modificarlo unilateralmente sin contar con el parecer favorable del Parlamento de Canarias.

Así, declarada por el TC la vacuidad de las actuales prescripciones constitucionales y estatutarias, los canarios estamos abocados en los próximos años a procurar su modificación, de tal manera que quede absolutamente clara tanto el contenido básico de los principios en que se apoya el Régimen especial canario, como la naturaleza obstativa del informe del Parlamento de Canarias, que, como hemos reiterado, parte de una concepción pactista de dicha garantía, pues de esa manera el REF únicamente podrá ser modificado con la concordancia de voluntades del Estado y de la Comunidad Autónoma de Canarias. Este carácter pactista de determinadas normas no es en absoluto novedoso en nuestro ordenamiento constitucional, pues los propios Estatutos de Autonomía participan de ese carácter, pues su modificación sólo es posible si así lo aprueban tanto la Asamblea legislativa de la respectiva Comunidad como las Cortes Generales, tal como ponen de manifiesto los arts. 147.3, 151 y

152.2 de la Constitución y 64 del Estatuto de Autonomía de Canarias.

El REF, al establecer medidas específicas y exclusivas de índole económica y fiscal, puede calificarse sin lugar a dudas como la norma fundamental de contenido económico de Canarias que ha permitido el progreso del Archipiélago (equiparable en importancia al propio Estatuto de Autonomía) y, por eso mismo, necesitado, como el Estatuto, de protección frente a posibles modificaciones unilaterales del Estado. Ello no ha significado en absoluto, en contra de lo expresado por el propio TC, una desapoderación de competencias por parte del Estado, que las sigue ostentando, sino únicamente la necesidad de ganarse la voluntad de los órganos autonómicos de representación popular para cambiar el actual régimen canario. Lo que no tiene sentido, ni jurídico ni político, es que el TC interprete que toda una Disposición Adicional, de las cuatro que se contienen en el texto constitucional, se limite a prever únicamente la solicitud de un informe.

En definitiva, las aludidas Sentencias del TC no han venido sino a ensombrecer una de las instituciones típicamente canarias, trasluciendo una incompreensión no ya sólo de las especificidades canarias, sino, lo que es peor, del propio modelo territorial del Estado y de los hechos diferenciales de las Comunidades Autónomas, cuya principal consecuencia es que el pacto tácito Estado-Canarias, que garantizaba la pervivencia de nuestras especificidades a través de su reconocimiento constitucional y estatutario, se ha roto. En las próximas legislaturas (la VI canaria y la VIII estatal), será misión del Parlamento de Canarias y de las Cortes Generales buscar, vía una reforma estatutaria ya planteada, una solución satisfactoria para ambas partes que permita fórmulas de negociación entre el Estado y Canarias para la modificación del REF. De no existir la suficiente flexibilidad para entender que la reforma del Estatuto puede aportar esas soluciones, obligaría a un planteamiento de mayor concreción en la literalidad de la DA 3ª CE. En todo caso, ese nuevo pacto habrá que recomponerlo entre todos.

EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL CARICATURIZA EL REF

JOSÉ IGNACIO RUBIO DE URQUÍA

Abogado. Inspector de Hacienda del Estado, excedente

Han tenido que transcurrir casi veinticinco años para que el Tribunal Constitucional se pronuncie con cierta amplitud acerca del contenido, significado y alcance de la disposición adicional tercera de la Constitución; acerca de la configuración constitucional y transcendencia del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Y tras conocer ese pronunciamiento del alto Tribunal, he vuelto a comprender y apreciar el valor que el silencio tiene las más de las veces; y he lamentado que en esta ocasión ese silencio no se haya prolongado otros veinticinco años o, mejor aún, otros quinientos años, tantos como tiene la larga vida del REF.

Puedo compartir con la Sentencia 16/2003, de 30 de enero, que la disposición adicional tercera de la Constitución no contiene una garantía institucional del REF a imagen y semejanza de la que la disposición adicional primera de la misma norma fundamental contiene respecto que los derechos históricos de los territorios forales; a la vez que entiendo que esta afirmación, en sí misma considerada, carece de relevancia y en nada altera la naturaleza

material del REF. Y también puedo compartir con la citada Sentencia, que la especialidad económico-fiscal de Canarias es de carácter finalista y evolutivo; a la vez que entiendo que esta afirmación entraña una obviedad, que tampoco altera en nada la naturaleza material del REF.

No puedo compartir, sin embargo, la idea de reducir el REF a la simple condición de expresión del hecho insular en el marco del equilibrio económico interterritorial informado por el principio de solidaridad; y de insertar en ese contexto su carácter finalista y evolutivo, convirtiéndolo en algo meramente circunstancial. Y tampoco puedo compartir la idea de que los principios REF proclamados por el Estatuto de Autonomía son simples directrices generales; y de que su mayor o menor efectividad, siempre relativa, depende exclusivamente de la apreciación que el legislador estatal haga en cada momento de las circunstancias concurrentes en el hecho insular.

No me resisto a concebir el REF como una institución vertebradora de la

sociedad canaria, cuyo espíritu y esencialidad trascienden la literalidad de la norma positiva. Y me resisto a concebir el REF en términos de mecanismo de solidaridad interterritorial, esto es, en términos de mecanismo construido "ex novo" por la Constitución de 1978.

Es mi opinión, en fin, que el Tribunal Constitucional ha enjuiciado el REF desde la literalidad del "artículo 33 del Reglamento"; y que al así hacerlo ha prescindido de su espíritu, esencialidad, trascendencia histórica y función social permanente. Y también es mi opinión que semejante caricatu-

rización del REF sólo puede ser combatida desde la misma literalidad de la norma positiva en la que el Tribunal Constitucional ha instalado a la especialidad económico-fiscal canaria. Difícil será conseguir logro alguno en la literalidad del texto constitucional; pero resultará mucho más asequible operar en la literalidad del Estatuto de Autonomía. Así, la norma estatutaria tendrá que positivizar lo que la Constitución debió haber positivizado para que pudiera ser entendido por el Tribunal Constitucional. Y entonces, quizá entonces, el alto Tribunal podrá leer el REF, el auténtico REF.

ALGUNA REFLEXIÓN SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 30 DE ENERO DE 2003

JAVIER SÁNCHEZ-SIMÓN MUÑOZ

Diputado del Parlamento de Canarias
Grupo Parlamentario Popular

Con independencia de los aspectos jurídicos que la Sentencia encierra y que otros autores desde esta misma Tribuna ya se manifiestan, la decisión del Tribunal Constitucional presenta, en mi opinión, el inicio de un debate que considero necesario, y no es otro, que el que nos conduzca a una imprescindible articulación del un sistema fiscal canario sobre la óptica de la globalidad.

Nuestro sistema fiscal esta basado en la combinación de distintos poderes públicos con una capacidad tributaria más o menos definida, que en algunos casos encierra una capacidad normativa y en otros casos una capacidad gestora muy relevante.

Los ciudadanos canarios están sujetos en el desarrollo de sus actividades económicas, a las decisiones que en materia tributaria adopta Bruselas, en tanto que la aplicación del Arancel Aduanero Comunitario, por ejemplo, a más de uno le quita el sueño, o al menos busca con atención las noticias que pudieran aparecer acerca del mantenimiento en Canarias de las Decisiones y Reglamentos que determina la exención de gran numero de nuestras importaciones.

En segundo lugar, las decisiones del Estado Español a través de sus instituciones políticas y administrativas que en el ejercicio de las facultades que la Constitución le otorga, han marcado un sistema fiscal general con singularidades específicas en Canarias.

Por otra parte, en la propia Comunidad Autónoma de Canarias, que en el ejercicio de las facultades que le confiere el Estatuto de Autonomía, las distintas Leyes Orgánicas que regulan la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, así como las leyes de cesión de tributos y las Leyes propias de nuestra Comunidad, también se han dictado normas que establecen cargas tributarias para nuestros conciudadanos.

En este esquema no podemos olvidar la capacidad tributaria de los Cabildos Insulares y los Ayuntamientos que también tiene una parcela destacada en nuestra Comunidad Autónoma, especialmente los Cabildos Insulares, no solamente a través de la actual posibilidad de establecer recargos sobre determinados tributos auto-

nómicos, sino que guardan tras sus puertas y oficinas una tradición tan arraigada como la que se desprende de alusión de "pagar el Cabildo" cuando hoy se cumple con la obligación tributaria de satisfacer cualquier tributo que grave la entrada de productos en Canarias.

Una vez señalado anterior, en mi opinión una de las consecuencias que se desprende la señalada Sentencia, es que la necesaria ordenación tributaria que exige Canarias, sobre la visión coyuntural que se recoge, a juicio del Tribunal Constitucional, en la frase estatutaria de "franquicia sobre el consumo", nos tiene que obligar a abrir los ojos, sobre el extremo siguiente:

El establecimiento de un impuesto que grava un consumo específico, es un impuesto especial contradice el acervo canario, como lo sustentaron los Senadores que formularon en su momento el Recurso de Inconstitucionalidad, o realmente lo que hace es invadir competencias de la Comunidad Autónoma, como señaló el Gobierno de Canarias en su momento.

Las consecuencias son diferentes, ya que en el primer caso, lo que se esta protegiendo es un desarrollo singular de la actividad económica, libre de carga tributaria, siendo los beneficiarios los ciudadanos. En lo segundo, esto no queda claro.

Creo, como comencé, que el debate que ahora se abre es la consideración de la fiscalidad de una manera global, el mantenimiento de un diferencial fiscal favorable para nuestra Comunidad Autónoma, no solamente como expresión de una tradición,

sino como necesidad vital para un desarrollo económico equilibrado en nuestro Archipiélago, profundizar en una corresponsabilidad fiscal, en el aspecto normativo y en la gestión tributaria, en diseñar para Canarias un Administración tributaria eficaz, ágil y moderna. En reducir la fiscalidad para nuestros ciudadanos y en utilizar el sistema fiscal como instrumento de desarrollo económico y como generador de empleo.

Por otra parte, la Sentencia comentada, también ha abierto una puerta no exenta de un debate político, como es el de la relación institucional que deriva de la Disposición Adicional tercera de la Constitución y del actual artículo 46 del Estatuto de Autonomía. El pronunciamiento es TC es claro, y en cierto modo recoge una casuística relevante, que es lo que determina el Voto particular que presenta la Sentencia, en tanto que varios de los Magistrados estiman que los pronunciamientos son irrelevantes.

Creo que la respuesta a la decisión que el Tribunal ha adoptado no debe realizarse desde la óptica ni de la precipitación, el planteamiento de una inmediata reforma del Estatuto de Autonomía no es a mi juicio la fórmula idónea para resolver una situación que en la práctica ha funcionado de manera leal y constructiva, originándose un debate en Canarias relevante sobre las cuestiones que nos afectan, habiéndose incorporado esos debates a los textos finales, en la medida que han sido asumidos por las distintas fuerzas políticas que en cada momento han tenido capacidad para determinar con sus decisiones la faceta de nuestra vida sobre la que incide nuestro Régimen Económico y Fiscal.